

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Analisi e commenti

Il sistema delle ritenute: stress test alla luce della giurisprudenza Ue - 2

2 Novembre 2016

Il trattamento fiscale dei soggetti non residenti nell'ordinamento tributario nazionale: nei loro confronti, lo Stato italiano applica il criterio di collegamento reale



L'ambito spaziale di efficacia delle norme giuridiche può essere declinato in senso oggettivo e soggettivo. Il criterio oggettivo permette di applicare la norma a tutte le fattispecie che si sono perfezionate nel territorio dello Stato, quello soggettivo rende la stessa applicabile a tutti i soggetti che si trovano sul territorio dello Stato o presentano con esso un rapporto

quadruplicato.

In ambito tributario, l'estensione spaziale delle norme viene delimitata in base ai cosiddetti criteri di collegamento.

Un criterio di collegamento si dice personale se oggetto di indagine è il rapporto intercorrente tra soggetto e territorio: accertato il collegamento, tutti i redditi prodotti dal soggetto sono attratti a imposizione nello Stato.

Un criterio di collegamento si dice reale se oggetto di analisi è il rapporto intercorrente tra fonte del reddito e territorio: in questo caso sono soggetti a imposizione solo i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato indipendentemente dalle caratteristiche soggettive del loro titolare.

Lo Stato italiano, come la maggioranza degli Stati, applica entrambi i criteri di collegamento, utilizzando quello personale per i soggetti fiscalmente in esso residenti e quello reale per i soggetti non residenti.

Pertanto, per analizzare compiutamente il regime impositivo riservato ai soggetti non residenti, è necessario esaminare i criteri di collegamento reali previsti con riferimento ai diversi tipi di reddito.

Criteri di collegamento

Nell'ordinamento nazionale, i criteri di collegamento reali sono elencati nell'articolo 23 (*Applicazione dell'imposta ai non residenti*) del Dpr 917/1986 (Tuir).

Integratosi il criterio di collegamento, solo alcuni redditi vengono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta; per altri, invece, è previsto che il soggetto non residente debba presentare una dichiarazione dei redditi e calcolare il reddito imponibile con le stesse modalità seguite dai soggetti residenti.

Ai nostri fini rilevano solo i redditi del primo tipo, poiché, per i secondi, stante l'equivalenza della base imponibile e della tecnica impositiva applicata ai residenti e ai non residenti, l'incompatibilità con il Tfuè non può mai verificarsi.

In tema di criteri di collegamento, una fattispecie particolare, fino all'entrata in vigore del Dlgs 147/2015 ("decreto internazionalizzazione"), si verificava in caso di presenza sul territorio dello Stato di una stabile organizzazione di un soggetto non residente.

Il decreto citato, come noto, ha novellato, *ex pluris*, gli articoli 152 (*Reddito di società ed enti commerciali non residenti derivante da attività svolte nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione*) e 153 (*Reddito complessivo degli enti non commerciali non residenti*) del Tuir.

Prima della riforma, per gli enti commerciali e le società commerciali non residenti, vigeva il principio della forza di attrazione della stabile organizzazione.

Pertanto, in presenza di una stabile organizzazione, tutti i redditi da essi conseguiti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla loro fonte, erano assorbiti nel reddito di impresa della stessa, determinato in base alle regole previste per i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (Ires).

In assenza di stabile organizzazione, invece, i singoli redditi conseguiti venivano tassati isolatamente in base alle regole dettate per le rispettive categorie.

Detta impostazione faceva sì che le società e gli enti commerciali non residenti potevano conseguire redditi diversi da quelli di impresa solo in assenza di una stabile organizzazione.

Per gli enti e le società non commerciali non residenti, invece, vigeva il principio della forza di attrazione temperata.

In presenza di una stabile organizzazione, infatti, solo alcuni redditi venivano sempre attratti nel reddito di impresa della stessa; gli altri, se non conseguiti nell'esercizio di impresa, rimanevano soggetti alle regole previste per le rispettive categorie.

Segnatamente, erano attratti nel reddito di impresa:

1. le plusvalenze e le minusvalenze dei beni destinati o comunque relativi alle attività

commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguite attraverso le stabili organizzazioni

2. le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società residenti
3. gli utili distribuiti da società residenti.

Per le persone fisiche non residenti non era, e non è, dettata una disciplina specifica: il principio della forza di attrazione della stabile organizzazione era già di fatto inoperante.

Il decreto internazionalizzazione, riformando il sistema, ha sancito, per i soggetti commerciali e non commerciali non residenti, l'eliminazione dell'istituto della forza di attrazione della stabile organizzazione.

Attualmente, quindi, alla stabile organizzazione sono attribuiti esclusivamente i redditi dalla stessa conseguiti, determinati sulla base delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati; la presenza della stabile organizzazione, anche con riferimento ai soggetti commerciali non residenti, non impedisce più la produzione di redditi di altre categorie.

Quando un provento viene attribuito alla stabile organizzazione di un soggetto non residente, lo stesso viene tassato con le medesime modalità previste per i soggetti commerciali residenti soggetti all'Ires e, di conseguenza, nessun problema di disparità di trattamento può sorgere.

Quando un provento realizzato da un non residente viene attratto in una delle altre categorie reddituali, lo stesso viene quantificato in base a regole specifiche, a volte difformi da quelle applicate ai residenti, e, salvo eccezioni, sottoposto a tassazione tramite una ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

In questo caso, nessuna distinzione viene fatta in base alla natura giuridica del soggetto non residente e alla attività da esso esercitata nello Stato di residenza: gli interessi su un finanziamento a breve termine, ad esempio, vengono assoggettati a un ritenuta a titolo di imposta sia se il finanziante è un persona fisica sia se è una società di capitali.

Per quanto detto, nel prosieguo, discorrendo delle modalità di tassazione dei redditi conseguiti in Italia da parte di soggetti residenti in altri Stati membri, si darà per assodato che gli stessi non siano riferibili a una loro stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

Redditi che obbligano i non residenti a presentare una dichiarazione dei redditi

Di seguito, si elencano le categorie reddituali che obbligano i soggetti non residenti a presentare una dichiarazione fiscale e i relativi criteri di collegamento:

1. redditi fondiari - sono imponibili se l'immobile si trova nel territorio dello Stato

2. redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) (compensi ai lavoratori soci delle cooperative) e b) (compensi corrisposti da terzi ai prestatori di lavoro dipendente) del comma 1 dell'articolo 50 del Tuir - sono imponibili se la prestazione è eseguita nel territorio dello Stato
3. redditi d'impresa - sono imponibili se realizzati tramite una stabile organizzazione situata sul territorio dello Stato
4. redditi diversi:
 - a. derivanti dalla cessione di beni (immobili) diversi dalle attività finanziarie - sono imponibili se i beni si trovano nel territorio dello Stato
 - b. di natura finanziaria - in linea teorica, sono imponibili, con qualche eccezione, se derivanti da beni che si trovano nel territorio dello Stato o se relativi a titoli emessi da soggetti residenti nello stesso. In pratica, per i soggetti residenti in altri Stati membri, fatta eccezione per le plusvalenze relative a partecipazioni qualificate che sono sempre imponibili, detti redditi sono esenti in forza di quanto disposto dall'articolo 5, comma 5, lettera a), Dlgs 461/1997
5. redditi imputati per trasparenza da società di capitali o di persone - sono imponibili se la società risiede nel territorio dello Stato
6. redditi da pensione, assegni a esse assimilati e indennità di fine rapporto - sono imponibili se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti
7. altri redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente diversi da quelli derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e collaborativa - sono imponibili se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti
8. redditi imputati al beneficiario di trust trasparenti - sono imponibili se il trust è residente nel territorio dello Stato
9. redditi costituiti dalla differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore - sono imponibili se il concedente è residente nel territorio dello Stato.

Redditi dei non residenti assoggettati a ritenuta a titolo di imposta

Di seguito, si elencano i redditi che, se percepiti da soggetti non residenti, sono tassati applicando una ritenuta a titolo di imposta e i relativi criteri di collegamento:

1. redditi di capitale - sono imponibili se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti. Fanno eccezione gli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali che non si considerano in nessun caso prodotti nel territorio dello Stato
2. redditi di lavoro autonomo - sono imponibili se derivanti da attività svolte sul territorio dello Stato
3. redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa - sono imponibili se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti
4. redditi diversi derivanti dallo svolgimento di attività - sono imponibili se le attività sono svolte sul territorio dello Stato
5. compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico - sono imponibili se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti.

2 - **continua**

La **prima puntata** è stata pubblicata venerdì 21 ottobre

di

Adolfo Trombetta

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/sistema-delle-ritenute-stress-test-alla-luce-della-0>