

Analisi e commenti

## Il sistema delle ritenute: stress test alla luce della giurisprudenza Ue - 4

9 Novembre 2016

Quelle effettuate sui redditi di capitale, di norma, ai contribuenti non residenti sono applicate a titolo di imposta e hanno come base imponibile l'ammontare lordo del provento

**Thumbnail** Sgombrato il campo dalle numerosissime esenzioni, passiamo ad analizzare le ritenute di imposta applicate ai soggetti non residenti con riferimento ai redditi di capitale.  
Image not found or type unknown

Al fine di effettuare un'analisi comparativa con il regime previsto per i soggetti residenti, con riferimento a quest'ultimi distingueremo i proventi percepiti nello svolgimento di un'attività di impresa da quelli relativi a strumenti e rapporti non riferibili alla stessa.

Si ricorda, a tal proposito, che i proventi percepiti da società di persone, società di capitali ed enti commerciali, in base al combinato disposto degli articoli 6, comma 3, e 81 del Tuir, sono sempre da considerarsi parte del reddito di impresa; detta regola vale anche per i proventi appartenenti ad altre categorie reddituali che si illustreranno ultra.

Per i soggetti non residenti, come detto, tale differenziazione non rileva poiché, fatto salvo il caso di inclusione del provento nel reddito di impresa di una stabile organizzazione situata in Italia, il trattamento impositivo, generalmente, non varia in base alla natura del soggetto e al tipo di attività che lo stesso esercita nel suo Stato di residenza.

### **Treatment impositivo dei soggetti residenti**

#### ***Proventi percepiti al di fuori dell'esercizio di impresa***

I redditi di capitale, in base all'articolo 26 del Dpr 600/1973, se percepiti da soggetti residenti e non riferibili a un'attività d'impresa, sono generalmente assoggettati a una ritenuta a titolo di imposta in misura pari al 26 per cento.

Tale ritenuta, in base all'articolo 45 del Tuir, è applicata sull'ammontare lordo del provento ed esaurisce il prelievo.

Di conseguenza, detti redditi non partecipano alla formazione del reddito complessivo e non vanno indicati in dichiarazione.

In rarissimi casi, come avviene per i proventi relativi a mutui e finanziamenti o per le prestazioni e rendite perpetue, la ritenuta è effettuata a titolo di acconto e il provento concorre alla formazione del reddito complessivo senza, però, essere compensabile con le spese relative alla sua produzione.

### **Proventi percepiti nell'esercizio di impresa**

Per i proventi percepiti nell'esercizio di un'attività di impresa, la ritenuta di cui all'articolo 26 è, generalmente, applicata a titolo di acconto.

Il provento concorre, quindi, alla formazione del reddito di impresa e può essere compensato con i costi relativi alla sua produzione.

Un caso particolare è rappresentato dagli utili percepiti da soggetti Ires.

Come noto, detti utili, ai sensi dell'articolo 89 del Tuir, sono esclusi dalla base imponibile in misura pari al 95% del loro ammontare; l'esclusione è finalizzata a rimediare alla doppia imposizione giuridica tra socio e società.

Il 5% imponibile rappresenta la quota di spese correlate alla loro produzione che viene considerata indeducibile e, pertanto, recuperata a tassazione.

Tale quota è allineata a quanto previsto dall'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 23 luglio 1990, n. 435 (madre figlia), a mente del quale *"Ogni Stato membro ha tuttavia la facoltà di stipulare che oneri relativi alla partecipazione e minusvalenze risultanti dalla distribuzione degli utili della società figlia non siano deducibili dall'utile imponibile della società madre. In tal caso, qualora le spese di gestione relative alla partecipazione siano fissate forfettariamente, l'importo forfettario non può essere superiore al 5% degli utili distribuiti dalla società figlia."*

Pertanto, con esclusivo riferimento agli utili percepiti dai soggetti Ires, la base imponibile si può considerare già al netto delle spese relative alla produzione del provento.

Per completezza, si precisa che la parziale non imponibilità prevista con riferimento agli utili percepiti da soggetti Irpef non serve a forfettizzare i costi di produzione del provento ma, esclusivamente, a evitare la doppia imposizione giuridica e a bilanciare la tassazione delle partecipazioni qualificate e non qualificate.

### **Trattamento impositivo dei redditi di capitale percepiti da soggetti non residenti**

Per i soggetti non residenti, in base all'articolo 26, le ritenute relative ai redditi di capitale sono applicate a titolo di imposta e hanno come base imponibile l'ammontare lordo del provento.

Unica eccezione, come avviene per i residenti, è rappresentata dalle distribuzioni di utili corrisposti a soggetti sottoposti nel loro Stato all'imposta sul reddito delle società.

L'articolo 27, comma 3-bis, del Dpr 600/1973, nella versione ante legge 208/2015, così disponeva "3-ter. La ritenuta è operata a titolo di imposta e con l'aliquota dell'1,375 per cento sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea...".

L'aliquota dell'1,375 % si calcola applicando l'aliquota Ires a un imponibile forfettario del 5%:  
 $27,5\% \times 5\% = 1,375\%$ .

In vista della prossima riduzione dell'aliquota Ires dal 27,5% al 24%, l'articolo 1, comma 62, legge 208/2015, ha previsto che, a decorrere dal 1° gennaio 2017, con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016, le parole: "dell'1,375 per cento" sono sostituite dalle seguenti: "dell'1,20 per cento".

### **Compatibilità con l'articolo 56 del Tfu**

Se i soggetti non residenti percepiscono i compensi al di fuori di un'attività di impresa (esercitata nel loro Stato di residenza), le norme nazionali non pongono problemi di compatibilità con il trattato.

Infatti, i residenti e i non residenti subiscono un trattamento equivalente sia con riferimento alla tecnica impositiva sia con riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile

Se i compensi sono percepiti da soggetti non residenti nell'esercizio di impresa, invece, le norme nazionali, non consentendogli la deduzione delle spese di produzione, sono incompatibili con il Trattato.

Unica eccezione, come visto, è rappresentata dalle ritenute relative agli utili percepiti dai contribuenti non residenti che nei rispettivi Stati sono soggetti all'imposta sul reddito delle società. In tal caso, infatti, non essendo le spese di produzione deducibili nemmeno per i soggetti residenti, non si realizza alcuna disparità di trattamento.

#### **4 - continua**

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

La **seconda puntata** è stata pubblicata mercoledì 2 novembre

La **terza puntata** è stata pubblicata lunedì 7 novembre

di

**Adolfo Trombetta**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/sistema-delle-ritenute-stress-test-alla-luce-della-2>