

CIRCOLARE N. 22
8 OTTOBRE 2013

**Nuova modulistica unificata per richiedere
l'esonero da ritenuta ovvero l'applicazione di
una aliquota ridotta sui redditi corrisposti a
soggetti non residenti**

© Copyright 2013 Acerbi & Associati®

L'Agenzia delle entrate con **Provvedimento 10 luglio 2013** ha approvato i modelli unificati per richiedere l'esonero da ritenuta o l'applicazione dell'aliquota ridotta sui redditi corrisposti a soggetti non residenti (interessi, dividendi, royalties) secondo le previsioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, nonché per richiedere l'applicazione diretta della Direttiva "Madre-Figlia" e della Direttiva "Interessi e Canoni".

1. Le ritenute sui redditi italiani

Secondo le disposizioni di diritto italiano (in particolare il D.P.R. n. 600/1973), i redditi di fonte italiana corrisposti a soggetti non residenti sono tassati (anche) in Italia secondo il principio della tassazione nel paese della fonte.

La tassazione in Italia si sostanzia nell'applicazione, da parte del soggetto erogante italiano, di una ritenuta, solitamente a titolo di imposta.

I redditi che vengono tassati mediante applicazione di ritenuta alla fonte quando corrisposti a soggetti non residenti sono, tra gli altri:

- i redditi di lavoro autonomo (art. 25 comma 2 D.P.R. n. 600/1973)
- i canoni (art. 25 comma 4 D.P.R. n. 600/1973)
- gli interessi e gli altri redditi di capitale (art. 26 e ss. D.P.R. n. 600/1973, nonché, per i redditi di capitale: L. n. 239/1996 e D.Lgs. n. 461/1997)
- i dividendi (art. 27 D.P.R. n. 600/1973).

I principi di tassazione previsti dalla normativa interna degli Stati esteri sono spesso confliggenti, con il risultato che i redditi sopra individuati, oltre ad essere tassati in Italia, sono solitamente tassati anche in capo al percettore nello Stato di residenza, secondo il principio (vigente anche in Italia) della *world wide taxation* cioè della tassazione dei residenti sui redditi ovunque prodotti.

2. Le Convenzioni contro le doppie imposizioni

Allo scopo di ovviare al problema della doppia imposizione, l'Italia ha stipulato con numerosi Stati esteri specifiche "Convenzioni contro le doppie imposizioni". Tra le funzioni delle Convenzioni, vi è appunto quella di eliminare o limitare il problema della doppia imposizione mediante norme che limitano la potestà impositiva tra i due Stati contraenti, e che prevedono il riconoscimento di un credito di imposta per le imposte subite all'estero.

In particolare, gli artt. 10, 11 e 12 del Modello di Convenzione OCSE, sul quale sono basate tutte le convenzioni stipulate dall'Italia, prevedono l'applicazione di una ritenuta ridotta rispettivamente sui dividendi, sugli interessi e sulle royalties pagati a soggetti non residenti che possano beneficiare delle Convenzioni.

Il sostituto di imposta italiano (cioè il soggetto che eroga il reddito) potrà applicare direttamente la ritenuta convenzionale ridotta, dopo aver raccolto la documentazione attestante il possesso dei requisiti da parte del soggetto percettore, ovvero applicare la ritenuta ordinaria, salva in questo caso la facoltà per il percettore non residente di richiedere il rimborso della maggiore imposta versata ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

2.1 requisiti per beneficiare delle Convenzioni

Al fine di beneficiare delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, è necessario che il soggetto percipiente il reddito:

- sia residente ai fini fiscali nello Stato estero (cioè sia ivi soggetto a tassazione)
- sia il beneficiario effettivo dei redditi
- che i redditi non siano conseguiti in Italia per il tramite di una stabile organizzazione in Italia del soggetto estero (in tal caso i redditi verrebbero tassati integralmente in Italia per il principio della forza di attrazione della stabile organizzazione).

3. Le Direttive europee

Oltre alle Convenzioni contro le doppie imposizioni, per eliminare il problema della doppia tassazione e per agevolare il movimento dei capitali, l'Unione europea ha implementato due Direttive che prevedono rispettivamente l'esonero dall'imposta italiana dei redditi su:

- Dividendi e altri strumenti finanziari equiparati distribuiti da una società situata in Italia alla propria controllante (o alla stabile organizzazione di quest'ultima) residente in un altro Stato della UE (Direttiva 2003/123/CE, cd "Direttiva madre-figlia", recepita in Italia dall'art. 27-bis del D.P.R. n. 600/1973);
- Interessi e canoni (royalties) pagati da soggetti residenti o situati in Italia a soggetti residenti o situati in un altro Paese europeo (Direttiva 90/435/CE e successive modifiche, cd "Direttiva interessi e royalties", recepita in Italia dall'art. 26-quater del D.P.R. n. 600/1973).

Se i requisiti previsti dalle Direttive sono soddisfatti, i redditi distribuiti dalla società italiana non sono soggetti ad alcuna ritenuta in Italia. In caso la ritenuta sia stata applicata, il percipiente potrà richiedere il rimborso della ritenuta subito ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

3.1 Requisiti per beneficiare della "Direttiva madre-figlia"

L'art. 27-bis del D.P.R. n. 600/1973 prevede che per beneficiare dell'esenzione da ritenuta sui dividendi prevista dalla Direttiva madre-figlia, il soggetto che riceve i dividendi debba:

- a) rivestire una delle forme giuridiche indicate nell'Allegato alla Direttiva
- b) risiedere ai fini fiscali in uno Stato dell'Unione Europea, senza essere considerato, ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni con uno Stato terzo, residente al di fuori dell'Unione europea
- c) essere assoggettato ad una delle imposte previste dall'Allegato alla Direttiva, senza possibilità di fruire di regimi di esonero (salvo che non siano temporalmente o territorialmente limitati)
- d) detenere una partecipazione minima del 10% per almeno un anno.

I requisiti di cui alle lettere da a) a c) che precedono sono certificati dall'Amministrazione fiscale estera, mentre la percentuale di partecipazione ed il periodo di possesso sono autocertificati dalla società madre che riceve i dividendi (ora mediante il nuovo "modello E"). L'esenzione si applica anche alle società comunitarie "matri" che risultano a loro volta controllate direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in Stati membri dell'Unione europea, a condizione che dimostrino di non detenere la partecipazione allo scopo esclusivo o principale di beneficiare del regime previsto dalla Direttiva (cfr. art. 27-bis comma 5 del D.P.R. n. 600/1973).

3.2 Requisiti per beneficiare della "Direttiva interessi e royalties"

I requisiti per beneficiare della Direttiva interessi e royalties sono previsti dall'art. 26-quater del D.P.R. n. 600/1973 secondo il quale gli interessi ed i canoni non sono soggetti a ritenuta in Italia se il soggetto beneficiario ed il soggetto pagatore sono residenti in un paese

dell'Unione europea e:

- il soggetto che riceve il pagamento detiene almeno il 25% dei diritti di voto nella società che effettua il pagamento
- il soggetto che effettua il pagamento detiene almeno il 25% dei diritti di voto nella società che riceve il pagamento
- la società che effettua il pagamento e quella che lo riceve sono entrambe detenute per almeno il 25% da una terza società, anch'essa residente nella UE.

Inoltre:

- il soggetto che riceve il pagamento deve essere il beneficiario effettivo degli interessi/canoni
- entrambi i soggetti devono rivestire una delle forma giuridiche previste nell'Allegato A al D.P.R. n. 600/1973
- entrambi i soggetti sono assoggettati ad una delle imposte previste dall'Allegato B al D.P.R. n. 600/1973, senza possibilità di fruire di regimi di esonero
- gli interessi ed i canoni sono effettivamente assoggettati ad imposta nello Stato del beneficiario.

4. La nuova modulistica

Prima dell'introduzione dei nuovi Modelli ad opera del citato Provvedimento dell'Agenzia entrate del 10 luglio 2013, il sostituto di imposta italiano doveva ottenere dal percipiente, oltre al certificato di residenza estera, anche le autocertificazioni sottoscritte dallo stesso attestanti la presenza dei requisiti necessari.

Le stesse informazioni dovevano essere incluse nella richiesta di rimborso della maggiore ritenuta domestica subita.

Sovente non era agevole spiegare esattamente ad un non residente quale dovesse essere il contenuto dell'autocertificazione, con il risultato che talvolta la documentazione non conteneva tutte le richieste ed attestazioni e potevano essere contestate dall'Amministrazione finanziaria in sede di verifica.

Ora invece, con i nuovi modelli, l'Italia si è allineata alla migliore prassi internazionale che già prevedeva l'utilizzo di modelli uniformi.

I modelli sono disponibili (anche in lingua inglese e francese) sul sito dell'Agenzia entrate (<http://www.agenziaentrate.gov.it>), nella sezione "Documentazione", "Fiscalità internazionale", "Modulistica fiscale internazionale (provvedimento del 10 luglio 2013)".

Si tratta in realtà di un modello unico, composto da un frontespizio comune e da 6 moduli distinti.

Frontespizio	comune a tutti i moduli
Modello A	Applicazione della ritenuta convenzionale / rimborso della maggiore imposta subita sui dividendi
Modello B	Applicazione della ritenuta convenzionale / rimborso della maggiore imposta subita sugli interessi
Modello C	Applicazione della ritenuta convenzionale / rimborso della maggiore imposta subita sui canoni
Modello D	Applicazione della ritenuta convenzionale / rimborso della maggiore imposta subita sugli altri redditi
Modello E	Applicazione della Direttiva madre-figlia / rimborso dell'imposta subita sui dividendi
Modello F	Applicazione della Direttiva interessi e royalties / rimborso dell'imposta subita sugli interessi e sulle royalties

I modelli devono essere compilati in duplice copia, delle quali una rimane al beneficiario del

pagamento e l'altra viene conservata dal sostituto di imposta o inviata al Centro operativo di Pescara in caso di rimborso.

Le istruzioni ai modelli sottolineano che la documentazione dovrà essere conservata fino al termine del periodo di accertamento del periodo di imposta in cui avviene il pagamento del reddito.

4.1 Il Frontespizio

Il Frontespizio è comune a tutti i modelli e deve essere sempre compilato. Nella prima pagina si identifica la tipologia di reddito percepito e la normativa in base alla quale si richiede l'esonero, l'applicazione dell'aliquota ridotta o il rimborso (Convenzione contro le doppie imposizioni o Direttive comunitarie) e la tipologia di reddito.

Sarà inoltre necessario indicare i dati del beneficiario effettivo del reddito (che dovrà necessariamente essere il percipiente del reddito, per poter beneficiare sia delle Convenzioni, sia delle Direttive).

In caso il beneficiario effettivo sia una società, andranno anche indicati i dati del legale rappresentante, incluso la residenza ed il numero di identificazione TIN estero (Tax Identification Numbers) se si tratta di persona giuridica, e se il TIN è disponibile.

Sono inoltre indicati nel Frontespizio eventuali cointestatari del reddito percepito, nonché i dati dell'eventuale delegato a presentare il Modello (ed in tal caso dovrà essere allegata anche la procura in originale).

Infine, in caso di rimborso, sarà necessario indicare le coordinate bancarie sulle quali l'Amministrazione finanziaria italiana dovrà eseguire il pagamento.

4.2 Modelli A – B – C – D

Chi deve richiedere l'applicazione della minore aliquota convenzionale (o addirittura l'esenzione prevista da alcune Convenzioni) sui redditi percepiti o il rimborso della differenza tra l'aliquota convenzionale e la ritenuta subita in Italia, unitamente al Frontespizio dovrà compilare il relativo opportuno Modello, barrando la necessaria casella rispettivamente tra "Esonero/Applicazione aliquota convenzionale" o "Rimborso".

Vanno poi indicati l'articolo in base al quale si richiede l'applicazione dell'aliquota ridotta (nelle Convenzioni stipulate secondo il modello OCSE, come la maggior parte di quelle siglate dall'Italia, si tratta dell'art. 10 per i dividendi, dell'art. 11 per gli interessi e dell'art. 12 per i canoni), i dati del soggetto italiano che eroga il pagamento e della banca depositaria (in caso di dividendi ed interessi, se i titoli sono custoditi in Italia), e la descrizione puntuale dei redditi percepiti.

Nel campo "esercizio sociale" nella tabella del modello A – Dividendi, non è chiaro quale "esercizio" debba essere inserito. Si ritiene si tratti dell'esercizio in cui i dividendi si sono formati, e dunque l'esercizio in cui si sono formati gli utili che vengono distribuiti.

Nella seconda pagina del modello A – B – C – D il beneficiario effettivo dei pagamenti dovrà rilasciare le attestazioni circa il possesso di tutti i requisiti convenzionali, e dunque ad esempio di essere residente ai fini convenzionali in un Paese con il quale l'Italia ha in essere una Convenzione (indicando il Paese ed il periodo di imposta), di essere il beneficiario effettivo dei dividendi, di non avere una stabile organizzazione in Italia alla quale il reddito sia collegato.

Inoltre, dovrà barrare la casella opportuna dichiarando di essere assoggettato ad imposta nel Paese estero, o indicando i motivi dell'esenzione. Infine, dovrà specificare se con il Modello presentato intende chiedere l'applicazione dell'aliquota convenzionale o il rimborso di una maggiore imposta trattenuta.

Vi è poi uno spazio che dovrà essere compilato dall'Amministrazione finanziaria estera nel

quale la stessa certifica il requisito della residenza.

Si ritiene che la compilazione di questa sezione non sia necessaria se si allega un certificato rilasciato dall'Amministrazione estera che contenga le medesime informazioni (infatti, potrebbe essere che alcune amministrazioni estere continueranno a rilasciare certificati di residenza secondo i propri standard).

Le istruzioni per la compilazione dei citati modelli A – B – C – D prevedono che ai fini dell'applicazione diretta della Convenzione, l'attestazione dell'autorità fiscale estera contenuta nel modello ha validità a decorrere dalla data di rilascio fino al termine del periodo di imposta indicato nel modello, sempre che le condizioni ivi dichiarate permangano per la durata del medesimo periodo.

4.2 Modelli E e F – Direttive

Le medesime indicazioni richieste nella prima pagina del Modello A sono richieste anche nella prima pagina del Modello E con il quale si chiede l'esonero da ritenuta sui dividendi in applicazione della Direttiva madre-figlia, o il rimborso.

Anche nel Modello E, infatti, sono richiesti i dati del soggetto italiano che distribuisce i dividendi, dell'eventuale banca depositaria, nonché la compilazione della Tabella con la descrizione dei dividendi.

Nella seconda pagina, anche in questo caso sono richieste le certificazioni del beneficiario, relativamente alla sussistenza dei requisiti della Direttiva, oltre all'attestazione dell'autorità fiscale estera.

Nella prima pagina del Modello F dovranno essere indicati i dati del beneficiario effettivo di pagamento (Tabella A) e del soggetto che eroga il pagamento (Tabella C), con l'accortezza di indicare nella Tabella B (soggetto beneficiario) o nella tabella D (soggetto pagatore) i dati della stabile organizzazione che effettua/riceve il pagamento, se fosse il caso.

La Direttiva interessi e royalties, infatti, a differenza della Direttiva madre-figlia prevede l'esenzione anche nel caso in cui sia la stabile organizzazione ed effettuare il pagamento ad una consociata.

Anche nel Modello F la seconda pagina è dedicata alle attestazioni dei requisiti, indicando in quale rapporto si trova il soggetto pagatore rispetto al soggetto beneficiario (società partecipante, società partecipata o consorella), oltre alla sussistenza degli altri requisiti, con l'indicazione puntuale della forma giuridica, delle imposte estere alle quali è soggetto il percettore e gli estremi del contratto di finanziamento o di licenza dal quale si può evincere l'ammontare annuo degli interessi/canoni.

In caso il beneficiario del pagamento sia una stabile organizzazione estera, in mancanza di chiarimenti, le attestazioni sopra descritte dovrebbero essere rilasciate dal preposto della stabile organizzazione (o da altro rappresentante legale, o dal medesimo rappresentante legale della casa madre), compilando le dichiarazioni a pag. 4 del Modello F relative alla sussistenza dei requisiti in capo alla stabile organizzazione stessa.

Si ritiene, dal momento che le dichiarazioni a pag. 4 contengono anche dichiarazioni relative alla casa madre, che non vi sia necessità di compilare entrambe le dichiarazioni, ma solo quella propria della stabile organizzazione.

Le istruzioni per la compilazione del citato modello E ricordano che la documentazione comprovante il possesso dei requisiti deve essere acquisita entro la data del pagamento degli utili. Inoltre, ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista dalla Direttiva, la certificazione dell'autorità fiscale estera ha validità annuale a decorrere dalla data di rilascio dell'attestazione di residenza fiscale o di esistenza della stabile organizzazione, sempre a condizione che permangano tutti i requisiti richiesti.

Anche nel caso di pagamento di interessi e canoni (modello F) la documentazione comprovante il possesso dei requisiti deve essere acquisita entro la data del pagamento. Inoltre, ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista dalla Direttiva, la certificazione dell'autorità fiscale estera ha validità annuale a decorrere dalla data di rilascio dell'attestazione di residenza fiscale o di esistenza della stabile organizzazione, sempre a condizione che permangano tutti i requisiti richiesti.