

Verona, 17/09/2020

FOCUS

Utili erogati a soggetti non residenti: adempimenti e modulistica

DISCLAIMER: Il presente focus ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

INFORMATIVA SI SENSI DEL REGOLAMENTO EUROPEO 679/16 (GDPR): La presente circolare è inviata a soggetti che hanno fornito liberamente i propri dati personali nel corso di rapporti professionali, di incontri o simili. I dati personali in questione sono trattati per finalità collegate ai rapporti professionali intercorrenti con gli interessati, per finalità informative ma non sono comunicati a soggetti terzi. Il “titolare” del trattamento dati è Studio Righini e Associati con sede in Verona, Piazza Cittadella, 13. Il trattamento dei dati è curato solo da soci, collaboratori e dipendenti incaricati del trattamento o da incaricati di occasionali operazioni di manutenzione. Qualora Lei avesse ricevuto la presente circolare per errore oppure desiderasse non ricevere più comunicazioni di questo tipo in futuro potrà comunicarcelo inviando una e-mail a studiorighini@studiorighini.it

A cura di Amedeo Cesaro e Antonio Righini

In certi casi, quando una società residente corrisponde a soggetti non residenti delle somme, esse sono soggette ad una ritenuta alla fonte.

Il sostituto d'imposta, quindi, all'atto di corresponsione delle stesse, dovrà trattenerne una parte, per poi versarla all'erario, esauendo così completamente il rapporto tributario.

Ad esempio, è il caso di:

- a) dividendi in uscita erogati a soggetti non residenti;
- b) *royalties* corrisposte a soggetti non residenti;
- c) interessi pagati a finanziatori esteri.

Per queste fattispecie, il D.P.R. n. 600/1973 impone alla società residente l'obbligo di esecuzione di ritenute d'imposta in misura decisamente elevata.

Per esempio, in caso di distribuzione di utili di partecipazione da parte di società ed enti residenti a soggetti non residenti (*caso a*)), la modalità impositiva stabilita dal D.P.R. 600/1973 prevede l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 26%.

Tuttavia, accade spesso che le Convenzioni contro le doppie imposizioni, in presenza di specifici presupposti, riducano, sino talvolta ad azzerare, le aliquote delle ritenute a titolo d'imposta.

Al fine di applicare le minori aliquote eventualmente previste dalle singole Convenzioni, il socio non residente deve predisporre **prima della percezione delle somme** una specifica documentazione, che attesti i requisiti necessari per beneficiare delle agevolazioni previste dalla Convenzione di riferimento (o dalla legge).

Nel caso in cui, il socio non residente **non abbia predisposto prima** della percezione delle somme la specifica documentazione, e quindi, la società residente abbia già operato ritenute sulle somme in uscita dal territorio nazionale nella misura prevista dal D.P.R. 600/1973, il socio non residente potrà chiedere il rimborso direttamente al Centro Operativo di Pescara.

1. Ritenuta del 26% su dividendi erogati a socio non residente: adempimenti e modelli

La normativa relativa alla distribuzione di utili di partecipazione da parte di società ed enti residenti a soggetti non residenti è stabilita dall'art. 27, comma 3, D.P.R. n. 600/1973.

In questo caso, la società residente che eroga dividendi ad un soggetto non residente deve applicare una ritenuta a titolo d'imposta all'atto del pagamento pari al 26%.

L'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26% è operata ai soggetti diversi da quelli indicati dal comma 3-ter, dell'art. 27, cioè dai soggetti diversi dalle società ed enti con sede nell'UE o nell'SEE e diversi dalle società che rientrano nella Direttiva europea madre/figlia.

Tuttavia, l'aliquota del 26% può essere ridotta con le seguenti modalità:

- a) il soggetto non residente (*i.e.* percettore estero) può richiedere l'applicazione di una ritenuta alla fonte con aliquota minore, così come prevista dalla Convenzione contro le doppie imposizioni di riferimento (la cui aliquota può variare dal 5% al 15%);
- b) il soggetto non residente (*i.e.* percettore estero) che dimostra di aver pagato all'estero imposte a titolo definitivo sui dividendi italiani, può chiedere il rimborso della ritenuta italiana, fino a concorrenza degli 11/26 della ritenuta stessa.

I casi a) e b) possono riguardare anche un percettore residente nell'Unione Europea (es. socio persona fisica, a cui non è applicabile né la normativa dell'art. 27, comma 3-ter né quella dell'art. 27-bis).

La modulistica di riferimento è stata predisposta con il provv. Agenzia delle Entrate del 10.7.2013 n. 84404.

Per i dividendi il provvedimento prevede la compilazione del **Modello A**, che prevede due fattispecie:

- 1) esonero/applicazione aliquota convenzionale;

2) rimborso, se è stata applicata una ritenuta maggiore rispetto a quella indicata dalla Convenzione. Pertanto, il socio estero deve presentare alla società residente, il **Modello A** compilato, indicando le generalità della società erogante e l'ammontare dei dividendi incassati.

Successivamente alla compilazione, il modello deve essere completato dall'Autorità Fiscale estera, la quale deve attestare la residenza del percettore nello Stato estero.

Completato tale *iter*, il percettore (nonché soggetto estero) deve consegnare al soggetto erogatore (nonché soggetto residente) la documentazione.

Solo dopo aver ricevuto questa documentazione, l'erogatore potrà applicare l'aliquota ridotta.

Nel caso invece in cui il percettore **non abbia predisposto prima** della percezione delle somme la specifica documentazione (e quindi la società residente abbia già operato ritenute sulle somme in uscita dal territorio nazionale nella misura prevista dal D.P.R. 600/1973; *i.e.* non ridotte), per ottenere il rimborso (pari alla differenza delle ritenute calcolate secondo le diverse aliquote piene e ridotte, fino a concorrenza degli 11/26 della ritenuta stessa), il percettore dovrà inoltrare la documentazione al Centro Operativo di Pescara, entro 48 mesi.

Sarà inoltre necessario allegare documentazione attestante il diritto di rimborso (es. documentazione attestante la detenzione della partecipazione).

1.1. Regime speciale: ritenuta dell'1,20% sui dividendi erogati a società estere appartenenti all'UE o SEE, art. 27, comma 3-ter, D.P.R. n. 600/1973

Una deroga rispetto alla disciplina generale di cui all'art. 27, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 è introdotta dal successivo comma 3-ter del medesimo articolo.

La finalità di tale deroga è quella di assimilare la tassazione dei dividendi recepiti da società estere appartenenti all'UE rispetto ai dividendi percepiti dalle società italiane.

Difatti, in caso di distribuzione di dividendi da società italiane a società estere appartenenti all'UE o SEE, la ritenuta a titolo d'imposta è operata con aliquota dell'1,20%.

L'aliquota è fissata in misura pari all'1,20% poiché corrisponde al prelievo IRES del 24% applicato al 5% del dividendo (precedentemente la ritenuta a titolo d'imposta era pari ad aliquota dell'1,375%, corrispondente, all'ora prelievo IRES del 27,5% applicato al 5% del dividendo. La modifica dell'aliquota si applica a decorrere dal 1° gennaio 2017 e con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016).

Al fine di applicare la disciplina di cui all'art. 27, comma 3-ter, D.P.R. n. 600/1973 è necessario che il percettore sia una società o un ente soggetto ad imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'UE o dello SEE, incluso nella *white list*.

La modulistica predisposta con il provv. Agenzia delle Entrate del 10.7.2013 n. 84404 non contempla l'ipotesi di cui all'art. 27, comma 3-ter. In prima battuta si potrebbe quindi pensare che il sostituto d'imposta italiano possa corrispondere i dividendi, applicando l'aliquota dell'1,20%, senza alcuna documentazione che attesti il possesso, da parte del percettore estero, dei requisiti richiesti dal comma 3-ter. Pur tuttavia, è evidente che, nei fatti, il sostituto d'imposta italiano necessita di qualche documentazione al fine di applicare la ritenuta ridotta. Proprio per questo motivo, la prassi operativa ritiene idonea la compilazione del **Modello A**, nel quale inserire la dichiarazione della autorità fiscale estera di residenza nel paese UE o SEE.

In questo caso non è previsto alcun rimborso e, detta disciplina, non si applica in presenza dei presupposti della direttiva madre/figlia, commentata nel paragrafo successivo.

2. La Direttiva europea madre-figlia per i dividendi intrasocietari e l'applicazione in Italia (Art. 27-bis D.P.R. n. 600/1973)

La direttiva madre-figlia (n. 435/90/CEE del 23 luglio 1990) è stata recepita in Italia con il D.Lgs. del 6 marzo 1993 n. 136 e poi rifusa nella direttiva 2011/96/UE.

L'art. 27-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 introduce un trattamento fiscale di favore per gli utili erogati a soggetti non residenti qualora la società estera partecipante abbia specifici requisiti, quali:

- a) rivesta una delle forme giuridiche previste nella Direttiva 435/90/CEE;
- b) risieda, ai fini fiscali, in uno degli Stati dell'UE;
- c) nello Stato di residenza sia soggetta ad una delle imposte previste nella Direttiva, senza fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporalmente limitati;
- d) detenga una partecipazione diretta minima del 20% al capitale sociale della società italiana, ininterrottamente per un anno.

Nel rispetto delle condizioni di cui sopra, la società estera deve compilare il **Modello E** e consegnare alla società residente, nonché sostituto d'imposta, la documentazione, affinché quest'ultima possa procedere all'erogazione con l'esenzione della ritenuta.

I requisiti a), b), c) devono essere verificati dall'autorità fiscale estera; viceversa il requisito d) deve essere auto dichiarato con attestazione scritta delle società percipiente.

Nel caso la società percipiente non abbia consegnato la documentazione relativa al Modello E alla società residente – e quindi, questa abbia proceduto con l'erogazione effettuando la trattenuta – il Modello E può essere utilizzato anche per ottenere il rimborso, inoltrando lo stesso al Centro Operativo di Pescara.

3. Dividendi distribuiti su partecipazioni possedute mediante società fiduciarie

È noto come sempre più maggiormente nel mercato sia stia diffondendo l'utilizzo della società fiduciaria per la detenzione di partecipazioni.

Le società fiduciarie sono società che si obbligano a gestire beni per conto di un terzo soggetto, nonché ad amministrare attività patrimoniali e finanziarie per conto di terzi.

Queste società non sono da considerare come proprietarie dei beni ad esse intestati fiduciarmente poiché non hanno la possibilità di disporre liberamente di quanto ricevuto in consegna, se non nei limiti del mandato.

Pertanto, la circostanza che una partecipazione sia intestata formalmente ad una fiduciaria non osta all'applicazione di particolari modalità di determinazione del reddito o di regimi di esenzione nel caso in cui questi siano applicabili nei confronti degli effettivi proprietari delle partecipazioni stesse.

In merito agli adempimenti fiscali relativi a dividendi distribuiti su partecipazioni possedute mediante società fiduciarie, l'Agenzia delle Entrate si è espressa con le risoluzioni del **13 marzo 2006, n. 37/E** e dell'**8 ottobre 1999, n. 153/E**.

In caso di applicazione diretta del regime di esenzione dall'imposta italiana sui dividendi, la società fiduciaria deve:

- a) acquisire dall'azionista-fiduciante non residente la richiesta di disapplicazione della ritenuta alla fonte o dell'imposta sostitutiva, unitamente alla documentazione prevista;
- b) comunicare al sostituto d'imposta o all'intermediario abilitato la sussistenza dei requisiti e rilasciare allo stesso un'attestazione dalla quale risulti che tutta la documentazione è in suo possesso ed è conservata presso la stessa fiduciaria. Nella stessa attestazione la fiduciaria deve dichiarare di assumersi ogni responsabilità in merito alla presenza dei requisiti richiesti dalla norma, alla completezza dei dati e della documentazione. In questo modo è garantito l'anonimato da parte del fiduciante;
- c) conservare la predetta documentazione fino a quando non siano decorsi i termini per gli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data di pagamento dei dividendi e comunque fino a quando non siano stati definiti gli accertamenti stessi.

Modello E provv. Agenzia delle Entrate del 10.7.2013 n. 84404

 **MODELLO E – REGIME MADRE FIGLIA**
Direttiva 90/435/CEE

ESONERO RIMBORSO

SOGGETTO ITALIANO CHE DISTRIBUISCE I DIVIDENDI

Persona giuridica	Denominazione Sociale
Codice Fiscale	
Residenza	Indirizzo completo

BANCA DEPOSITARIA (CUSTODIA TITOLI)

Denominazione	
Codice Fiscale	
Residenza	Indirizzo completo

DESCRIZIONE DEI DIVIDENDI PERCEPITI

Esercizio sociale	Data pagamento	Finanza azioni	Percentuale partecipazioni	Dividendi per azione	Somma dei dividendi ai sensi dell'articolo italiano	Imposta pagata in Italia	Imposta detrita	Ritenute sostitutive
TOTALE								

 **MODELLO E – REGIME MADRE FIGLIA**
Direttiva 90/435/CEE

DICHIARAZIONE DEL BENEFICIARIO O DEL SUO RAPPRESENTANTE AUTORIZZATO¹

Il sottoscritto _____ in qualità di _____

Dichiaro

- che la società _____ detiene la partecipazione del ____ % nella società _____ ininterrottamente dal _____;
- che detta società è l'effettivo beneficiario dei dividendi percepiti e che la stessa società non detiene la partecipazione al solo scopo di beneficiare del regime in questione;
- che tutte le informazioni contenute nella presente dichiarazione sono corrette e complete e si impegna a comunicare l'eventuale venir meno di uno o più dei requisiti sopra descritti, nonché le eventuali variazioni dei dati e delle informazioni fornite;

Chiedo

- l'esonero dall'imposta italiana in applicazione della direttiva,
- il rimborso dell'imposta relativa al reddito sopra specificato,

- che il rimborso sia effettuato secondo le modalità di pagamento specificate nel dettaglio.

Luogo e data _____ Firma _____

ATESTAZIONE DELL'AUTORITA' FISCALE

L'Autorità fiscale di _____ attesta che la società _____ soddisfa le condizioni previste nella Direttiva 90/435/CEE del Consiglio del 23 luglio 1990 (art. 17-bis del DPR n. 600/1973), e in particolare:

- riveste una delle forme previste dalla Direttiva n. 435/90/CEE;
- nel periodo d'imposta _____ risulta residente ai fini fiscali in _____ senza essere considerata, ai sensi di una Convenzione in materia di doppia imposizione sui redditi con uno Stato terzo, residente al di fuori dell'Unione Europea;
- è assoggettata, nello Stato di residenza, senza fruito di regimi di opzione o di esenzione che non siano territorialmente o temporaneamente limitati, ad una delle imposte indicate nella citata Direttiva.

Data _____ Firma e Timbro dell'Autorità fiscale _____

¹ Il rappresentante autorizzato è il soggetto delegato autorizzato a presentare l'istanza o a rendere le dichiarazioni richieste dalla normativa per conto del beneficiario effettivo (i. e. beneficiario), sulla base di un atto di conferimento del relativo potere di rappresentanza (non da allegare in originale alla domanda).

I Professionisti dello Studio rimangono a disposizione per ogni chiarimento.