Il Sole 24 Ore del 31 Luglio 2005

REDDITO D'IMPRESA ■ Il decreto legislativo che recepisce la direttiva royalties aumenta il prelievo

Impianti, ritenuta a sorpresa

Colpiti i compensi versati ai soggetti non residenti per l'utilizzo di strutture industriali

Il recepimento delle indicazioni comunitarie sul trattamento di interessi e royalties aumenta il prelievo a carico dei contribuenti. Il decreto legislativo 143/05, che ha dato attuazione alla direttiva interessi e royalties (la 2003/49/Ce) ha introdotto infatti una nuova ritenuta, estranea peraltro alla direttiva stessa. Vediamo i tratti salienti di questo adempimento.

Attrezzature sotto tiro. La ritenuta inserita dalla normativa italiana è prevista a titolo d'imposta sui compensi corrisposti a non residenti, anche extracomunitari, per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato. Sono esclusi da questo prelievo i compensi corrisposti a stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti. L'importo massimo è pari al 30% dell'ammontare dei canoni corrisposti, soggetto però ai limiti più bassi previsti dalle varie Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.

Dal punto di vista normativo, la previsione è operata dall'articolo 1, comma 1, lettera a, del decreto legislativo 143/05, che sostituisce l'ultimo comma dell'articolo 25 del Dpr 600/73: il comma prevedeva una ritenuta sui compensi di cui al numero 9, dell'articolo 19, del Dpr 597/73. Quest'ultima norma non era più in vigore dal 1988, ma in forza della disposizione di coordinamento introdotta dall'articolo 35 del Dpr 42/88, doveva intendersi come riferita all'articolo 23, comma 2, lettera c), dell'attuale Testo unico delle imposte sui redditi.

Questo comportava che la ritenuta in vigore si applicasse solo sui 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. Erano, quindi, esclusi i canoni corrisposti per l'uso di attrezzature che, invece, il decreto 143/05 ha introdotto.

Ritorno al passato. La vecchia norma del Dpr 597/73, in vigore fino al 1988, aveva assoggettato a tassazione anche i compensi corrisposti per l'uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, ma nel passaggio al Testo unico questa regola era rimasta valida solo nei confronti dei soggetti esteri che producono in Italia redditi diversi, non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali (ai sensi degli articoli 23, comma 1, lettera f) e 67, comma 1, lettera h); le imprese estere senza stabile organizzazione in Italia erano invece state escluse, ai sensi dell'articolo 23, comma 2, lettera c.

Ora, con l'aggiunta di un capoverso all'ultimo comma dell'articolo 25 del Dpr 600/73 viene introdotta la ritenuta del 30% a titolo d'imposta sull'ammontare dei compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato, con esclusione dei compensi corrisposti a stabili organizzazioni nello Stato dei non residenti.

Operatività critica. La disposizione in vigore fino al 1988 e quella introdotta oggi differiscono sensibilmente e saranno necessari chiarimenti da parte dell'amministrazione. Due aspetti, in particolare, sembrano presentare le maggiori criticità:

■ in primo luogo, non si tratta più di veicoli, macchine ed altri beni mobili in generale, bensì di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche;

■ in secondo luogo, rileva non soltanto l'uso, ma anche la concessione in uso di tali beni e quindi dovranno essere individuati con precisione i contratti che daranno origine alla ritenuta (su questo punto, si veda l'altro articolo in questa stessa pagina).

In relazione al primo aspetto le attrezzature industriali e commerciali sono quelle collocate nella voce BII3 dello stato patrimoniale e comprendono i mezzi tecnici diversi dagli impianti e dai macchinari, utilizzati dall'impresa per lo svolgimento delle attività industriali e commerciali. Rientrano ad esempio gli stampi, i modelli, gli attrezzi di laboratorio, gli strumenti, i congegni, gli equipaggiamenti, i ricambi.

Non sono attrezzature, invece, le altre immobilizzazioni materiali indicate nella voce BII4, tra cui i mobili, le macchine ordinarie d'ufficio anche elettromeccaniche ed elettroniche nonché i mezzi di trasporto. Questi ultimi, poi, se fossero compresi nell'ambito di applicazione della nuova norma, darebbero origine a due problemi:

❶ la ritenuta si applica solo alle attrezzature che si trovano in Italia, mentre i mezzi di trasporto sono semoventi per cui occorrerebbe stabilire il criterio da adottare (se, ad esempio, quello del luogo di immatricolazione o quello della sede dell'impresa nel cui registro dei beni ammortizzabili sono iscritti);

❷ possono essere diversamente iscritti in bilancio a seconda dell'uso che ne fa l'impresa per cui l'applicazione della ritenuta diventerebbe soggettiva.

Riguardo ai contratti, invece, dovrà essere precisato dall'amministrazione finanziaria, se vanno considerati i noleggi, le locazioni anche finanziarie, le cessioni di uso o di usufrutto, la vendita con riserva di proprietà eccetera.

MAURIZIO REGGI

Il baluardo dalle Convenzioni

Le modalità di recepimento della direttiva su interessi e royalties contenute nel decreto legislativo 143/05, con la previsione di una ritenuta per l'uso o concessione di attrezzature, impone non solo di individuare con precisione l'ambito operativo del prelievo — si veda l'articolo qui accanto — ma anche di esaminare i legami tra le nuove disposizioni nazionali e i soggetti esteri.

Le situazioni vanno verificate in base ai trattati

I soggetti esteri che subiscono la ritenuta possono eliminare la doppia imposizione tramite le Convenzioni contro le doppie imposizioni. La nuova ritenuta, infatti, trova il suo presupposto proprio nelle convenzioni stipulate dall'Italia che, per questo punto, differiscono dal modello Ocse di convenzione.

Come regola generale, l'articolo 7 del modello prevede che il reddito di un'impresa estera, prodotto in un altro Stato senza stabile organizzazione, deve essere tassato solo nel Paese in cui l'impresa estera ha sede. L'applicazione di un'eventuale ritenuta sarebbe possibile solo se prevista dalla convenzione per specifici elementi di reddito.

Nelle Convenzioni stipulate dall'Italia, al contrario del modello Ocse, è stata introdotta — in genere nell'articolo 12 — una norma che consente di tassare i canoni corrisposti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche ad un residente dell'altro Stato contraente. L'importo della ritenuta non può eccedere una percentuale che normalmente viene fissata fra il 5 e il 12 per cento dell'importo dei canoni, se la persona che riceve questi compensi ne è l'effettivo beneficiario.

M.REG.

L'aggravio

Gli effetti del nuovo prelievo introdotto dal decreto legislativo sulle royalties

■ **La nuova disposizione.** L'articolo 1, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 143/2005 (che modifica l'ultimo comma dell'articolo 25 del Dpr 600/1973) prevede una ritenuta del 30% a titolo di imposta sull'ammontare dei compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato

■ **La situazione precedente.** Secondo la normativa precedente alla modifica dell'articolo 25 del Dpr 600, la ritenuta si applicava solo sui compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e marchi d'impresa, nonché di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico. Non erano soggetti alla ritenuta i canoni corrisposti per l'uso di attrezzature

■ **Le Convenzioni.** Nelle Convenzioni italiane contro le doppie imposizioni — a differenza del modello Ocse — è peraltro presente una norma che consente di tassare i canoni corrisposti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche a un residente dell'altro Stato contraente