

IMPOSTE SUL REDDITO

Ritenuta convenzionale da applicare con cautela

di Alessandro Bonuzzi

Quando un'impresa residente paga **canoni per l'utilizzazione di opere d'ingegno, marchi e brevetti** (*royalties*) ad un **soggetto estero** (extra-Ue) senza base fissa né stabile organizzazione in Italia deve sempre porsi il problema afferente le modalità di applicazione della **ritenuta** in quanto risulta responsabile della corrispondente obbligazione tributaria.

In tal senso è tenuto a verificare, in primo luogo, le relative regole di determinazione e tassazione del reddito emergente in base alle disposizioni tributarie nazionali. In seguito, deve accertare, coordinandosi con la controparte, se la Convenzione eventualmente stipulata tra l'Italia e il Paese estero di riferimento preveda un regime più favorevole che consenta l'applicazione della ritenuta con un'aliquota ridotta. In caso affermativo, solo dopo aver riscontrato il rispetto delle condizioni ivi previste, gli si apre la possibilità di applicare direttamente la ritenuta convenzionale.

Si sa che i soggetti non residenti scontano la tassazione ai fini delle imposte dirette solo per i redditi che si considerano prodotti in Italia. Con particolare riferimento ai redditi derivanti dallo sfruttamento economico di diritti d'autore o di altri beni immateriali, l'**art. 23 del Tuir, comma 2, alla lettera c)** stabilisce che si devono considerare prodotti nel territorio dello Stato quelli **corrisposti** da soggetti residenti o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Pertanto il compenso pagato da un soggetto residente ad un soggetto non residente senza base fissa né stabile organizzazione in Italia, a fronte della concessione in uso di un marchio o di un brevetto, costituisce sempre reddito imponibile in Italia.

In base alla normativa fiscale interna, tale reddito è inquadrabile quale reddito di **lavoro autonomo o diverso** a seconda della natura del percettore. In pratica, quando il soggetto estero è l'inventore o l'ideatore del bene immateriale, il reddito assume natura di reddito professionale. Diversamente, ossia nel caso in cui il percettore sia un soggetto diverso dall'inventore, il compenso è qualificabile come reddito diverso.

Tuttavia, in entrambe le circostanze, costituisce reddito imponibile l'ammontare del compenso percepito ridotto forfetariamente del **25 per cento**. L'unica eccezione è rappresentata dalla particolare ipotesi in cui il compenso sia percepito da un inventore di età inferiore a 35 anni; in tal caso il reddito imponibile è scontato del **40 per cento**.

Anche con riferimento al meccanismo di tassazione non rileva la categoria di reddito nell'ambito della quale il compenso risulta riconducibile. Infatti, in ogni caso, l'impresa (o il professionista) che corrisponde la *royalty* è tenuta ad applicare una **ritenuta alla fonte a titolo**

d'imposta nella misura del **30 per cento** sulla parte imponibile della somma pagata.

La **Convenzione internazionale** contro le doppie imposizioni – eventualmente - stipulata tra l'Italia e il Paese estero di residenza del percettore potrebbe però prevedere, a determinate condizioni, un regime impositivo più tenue rispetto a quello fin qui delineato.

Ad esempio, la Convenzione Italia-Svizzera all'art. 12 stabilisce che, di base, i canoni provenienti dall'Italia e pagati ad un residente svizzero sono imponibili in Svizzera, tuttavia tali canoni possono essere altresì tassati in Italia, ma, se la persona che percepisce i canoni ne è l'**effettivo beneficiario**, l'imposta applicata non può eccedere il 5 per cento dell'ammontare lordo dei canoni.

In altre parole, nell'ipotesi in cui l'impresa residente corrisponda i canoni ad un soggetto svizzero, il Trattato, in deroga a quanto disposto dalla legislazione nazionale, stabilisce che l'imposta dovuta in Italia, attraverso l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta, non possa eccedere il 5 per cento dell'ammontare lordo dei canoni; ciò a condizione che il percettore svizzero sia l'effettivo beneficiario delle somme pagate.

Assumendo rispettato il requisito, l'impresa italiana potrebbe quindi decidere di applicare direttamente la ritenuta convenzionale. Occorre tuttavia tenere in considerazione che la responsabilità per l'obbligazione tributaria corrispondente rimane in capo al sostituto d'imposta italiano. In tal senso, è necessario che, **prima del pagamento del corrispettivo**, egli acquisisca lo specifico modello approvato con il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 10 luglio 2013, n. 84404**, debitamente firmato e compilato dal soggetto beneficiario. Tale modello contiene:

1. la dichiarazione del percettore dell'inesistenza di stabili organizzazioni nel territorio italiano;
2. la dichiarazione del percettore di essere l'effettivo beneficiario del reddito;
3. la dichiarazione del percettore di essere assoggettato ad imposta per i redditi in questione nel paese di residenza;
4. l'attestazione dell'Autorità fiscale estera ufficiale dell'effettiva residenza fiscale extranazionale del percettore.

Infine, si ricorda che, in linea generale, la procedura ordinaria per evitare le doppie imposizioni sui redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti, sulla base dei Trattati stipulati, rimane comunque quella del **rimborso** delle ritenute alla fonte. Pertanto l'applicazione diretta della Convenzione deve essere considerata come procedura alternativa.