

Anche su interessi e premi esteri l'ipotesi del rimborso imposte

Doppie imposizioni

L'impatto della sentenza della Cassazione sui dividendi esteri

Principio applicabile ai redditi di capitale soggetti a sostitutiva obbligatoria

Paolo Mandarino
Alessandro Saini

La sentenza della Cassazione n. 25698 del 1° settembre 2022 (si veda il Sole 24 Ore del 27 settembre) che riconosce il credito di imposta sui dividendi esteri assoggettati in Italia a imposizione sostitutiva «non facoltativa» mediante ritenuta a titolo d'imposta ai sensi dell'articolo 27, comma 4, del Dpr 600/1973, o con imposta sostitutiva ex articolo 18, comma 1, del Dpr 917/1986, apre la strada alle richieste di rimborso che potrebbero interessare, non solo i dividendi esteri, bensì gli altri redditi di capitale (esteri) soggetti a imposizione sostitutiva obbligatoria.

Gran parte dei contribuenti, infatti, conformandosi alla prassi dell'agenzia delle Entrate (circolare 9/

E del 2015, principio di diritto n. 15 del 2019 e risoluzioni n. 36 e n. 300 del 2019, secondo cui per beneficiare del credito d'imposta ex articolo 165 del Tuir è necessario che i redditi esteri concorrano alla formazione del reddito complessivo del residente, con esclusione pertanto del credito d'imposta in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta o a imposizione sostitutiva) hanno finora subito una doppia imposizione, solo in parte mitigata dalla ritenuta sul «netto frontiera» per i dividendi esteri ricevuti (articolo 27, commi 4 e 4-bis, del Dpr 600/1973).

Nella sentenza 25698/22, la Cassazione dà atto che la maggior parte dei Trattati contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia, se da un lato prevedono agli articoli 23 o 24 la possibilità di dedurre dalle imposte di cui all'articolo 2 l'imposta sul reddito pagata nello Stato estero, dall'altro stabiliscono che «nessuna deduzione sarà accordata ove l'elemento di reddito sia assoggettato in Italia ad imposizione mediante ritenuta a titolo d'imposta su richiesta del beneficiario di detto reddito in base alla legislazione italiana», dovendone concludere che il credito d'imposta deve essere riconosciuto ove l'imposizione sostitutiva sia l'unico regime ammesso.

Detta conclusione non dovrebbe

però ritenersi confinata ai dividendi da partecipazioni non qualificate e, a decorrere dal 2018, anche da quelle qualificate (articolo 1, commi 1003-1006, della legge 205/2017, fatto salvo il regime transitorio previsto fino al 31 dicembre 2022), sempre al di fuori dell'esercizio di impresa, potendosi applicare a tutti gli altri redditi di capitale di fonte estera assoggettati ad imposizione sostitutiva obbligatoria quali, ad esempio, gli interessi, i premi e gli altri frutti derivanti da obbligazioni e titoli similari esteri che, secondo l'articolo 4, comma 2, del Dlgs 239/1996, non possono fruire dell'imposizione ordinaria (circolare 9/E/2015). In tali casi, infatti, secondo l'Agenzia, il contribuente è tenuto ad autoliquidare l'imposta sostitutiva in sede di dichiarazione dei redditi.

È quindi utile che i soggetti interessati individuino i maggiori versamenti da chiedere a rimborso, tenendo conto che l'articolo 38 del Dpr 602/1973 prevede un termine di decadenza di 48 mesi dal versamento. In merito, utili riferimenti possono trarsi dalla giurisprudenza della Cassazione secondo cui il termine di decadenza decorre dalla data del versamento e non da quella in cui è intervenuta una successiva pronuncia che ne ha sancito la non legittimità (tra le altre, si vedano le

ordinanze 13234/2022, 41334/2021 e 21979/2020 e la sentenza 13676/2014). Mutuando tale interpretazione, le istanze di rimborso potrebbero interessare almeno tutti i maggiori versamenti effettuati a decorrere dal 2019.

Ulteriori considerazioni possono poi porsi per la presenza o meno di un intermediario. Nel primo caso, mutuando i chiarimenti forniti dalla Cassazione in materia di sostituzione d'imposta (tra le altre, si vedano le sentenze 27 aprile 2021 n. 11050 e 29 luglio 2016 n. 16105) è plausibile ritenere che il soggetto legittimato a chiedere il rimborso possa essere sia il sostituto d'imposta che il sostituito. Nel secondo caso, ricordiamo che, sebbene per le Entrate la base imponibile del dividendo deve risultare al lordo delle ritenute estere (risoluzione n. 80/E/2007; risposta a interpello n. 111/2020; istruzioni Unico/PF, Quadro RM, Sezione V), ciò appare discriminatorio perché fondato sull'esclusiva modalità di riscossione del dividendo (per la restrizione alla libertà di circolazione dei capitali in presenza di intermediari esteri si veda la denuncia di infrazione n. 15 del 3 dicembre 2020, Aidc). Il pieno recupero delle imposte estere consentirebbe pertanto di porrebbe fine anche a tali disequilibri.

© RIPRODUZIONE RISERVATA