

IMPOSTE SUL REDDITO

Pagamento di prestazioni professionali per conto terzi: obbligo della ritenuta?

di Maurizio Coser

Gli **Agenti Marittimi**, nell'ambito delle prestazioni svolte a favore del proprio mandante, ovvero **l'Armatore**, spesso soggetto non residente, normalmente **eseguono anche i pagamenti ed incassi per conto dello stesso**, accendendo in contabilità appositi conti patrimoniali in cui fanno transitare detti movimenti. Periodicamente, dette posizioni debitorie e creditorie vengono regolate con l'Armatore medesimo.

E' sorto il dubbio se, in occasione del pagamento di una fattura emessa da un professionista (residente) che abbia eseguito una prestazione a favore dell'Armatore, **l'Agente Marittimo sia tenuto ad operare la prescritta ritenuta d'acconto**.

Interpellata l'Agenzia delle Entrate per il tramite del servizio di *Contact Center* che fornisce il servizio di assistenza al contribuente ai sensi della [Circolare Ministeriale n.99/E del 18/05/2000](#), questa risponde che *"l'obbligo della ritenuta esiste anche quando il pagamento delle prestazioni avviene da parte di un soggetto terzo, purché sostituto d'imposta, estraneo al rapporto contrattuale"*.

Il tenore della risposta probabilmente è stato condizionato dall'aver mal posto la questione. E' stato infatti chiesto: *"Un agente marittimo versa un compenso ad un professionista in nome e per conto dell'armatore. In questo caso chi è il soggetto obbligato ad effettuare la ritenuta d'acconto e ad adempire agli obblighi di sostituto d'imposta?"*

Più correttamente, invece, la domanda sarebbe dovuta essere: *"Se un soggetto, rientrante tra quelli di cui all'art. 23, comma 1, D.P.R. 600/1973, esegue il pagamento **di un debito** di un terzo, è **obbligato** ad indagare la natura dell'attività posta in essere dal creditore a favore del terzo, all'esito della quale è sorto il debito che si ordina di pagare, così che, una volta accertato che detta attività ricada tra quelle (lavoro dipendente, prestazione professionale, intermediazione, ecc.) per le quali il DPR 600/73 preveda l'obbligo di operare una ritenuta all'atto del pagamento, il soggetto datore di pagamento debba adempire agli obblighi come sostituto d'imposta?"*

Probabilmente la risposta dell'Agenzia sarebbe stata ben diversa.

Se, infatti, si esaminano le (poche) interpretazioni fornite dalla Prassi ufficiale con riferimento

all'ipotesi in esame (pagamento al creditore da parte di soggetto estraneo al rapporto creditore / debitore) si nota che, in tutti i casi affrontati, il pagamento del terzo veniva eseguito **in forza di un obbligo** (normalmente imposto dalla legge) o, comunque, a seguito di provvedimento di tipo coercitivo e dunque **non volontariamente**.

In particolare:

C.M. 203/E/1994 - con riferimento al caso dell'**avvocato distrattario**, il Ministero precisa che la nuova versione dell'art. 25 D.P.R. 600/1973, *"in ossequio alla direttiva di estensione del sistema della ritenuta alla fonte, sancita dalla relativa legge delega, ha inteso ampliare l'area di applicazione della ritenuta stessa fino a comprendervi anche le remunerazioni di compensi per prestazioni professionali rese, al di fuori del sinallagma commissione/prestazione, a favore di un committente non esecutore del pagamento"*. Prosegue la C.M. osservando come *"per effetto della citata norma, lo status di sostituto d'imposta è attribuito a chiunque corrisponda compensi per prestazioni professionali, anche se queste ultime sono state rese nell'interesse di terzi ed anche se l'adempimento del pagamento è disposto in modo coattivo in base a sentenza di condanna"*. In questo caso, dunque, l'obbligato al pagamento (parte soccombente) sa perfettamente che il pagamento è a fronte di prestazioni professionali (svolte dall'avvocato della parte vittoriosa), onde non vi è dubbio che deve applicarsi la disciplina di cui all'art. 25 DPR 600/73 (con il conseguente obbligo di operare la ritenuta - sempre che, ovviamente, il soggetto pagatore ricada tra quelli di cui al all'art. 23, comma 1, DPR 600/73)

R.M. 481/E/2008 - una Provincia aveva appaltato ad una ditta terza il servizio di pulizia dei propri locali; poiché l'appaltatrice risultava inadempiente verso i propri dipendenti per le retribuzioni ad essi dovute, la Provincia si vedeva **obbligata** a corrispondere dette retribuzioni ai dipendenti medesimi al fine di assolvere alle obbligazioni nascenti dal vincolo di responsabilità solidale gravante sul committente in caso di affidamento in appalto di opere o servizi (art. 1676 c.c. - *"Coloro che, alle dipendenze dell'appaltatore, hanno dato la loro attività per eseguire l'opera o per prestare il servizio possono proporre azione diretta contro il committente per conseguire quanto è loro dovuto, fino alla concorrenza del debito che il committente ha verso l'appaltatore nel tempo in cui essi propongono la domanda"*). L'Ade ritiene che *"la fattispecie prospettata integri i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalle norme richiamate e pertanto la Provincia di ... sia tenuta ad effettuare la ritenuta prescritta dall'art. 23 del DPR n. 600 del 1973 e ad adempiere i conseguenti obblighi di versamento, certificazione e dichiarazione"*. Ma anche in questo caso, (come nell'esempio precedente) si nota che, stante la precisa normativa da cui scaturisce l'obbligo di pagamento, il soggetto erogatore delle somme conosce immediatamente (senza necessità di dover eseguire alcuna indagine) la natura delle prestazioni che hanno originato il debito che si trova a dover pagare, ondo può (e deve) agevolmente adempiere agli obblighi (anche) quale sostituto d'imposta

R.M. 234/E/2007 - La Lega calcio professionisti di serie C è autorizzata dalle società calcistiche, proprie associate, a corrispondere la retribuzione dei calciatori nel caso di difficoltà finanziarie delle stesse. Il pagamento avviene in forza di *"dichiarazione unilateralmente e uniformemente resa dalle società calcistiche"*, quindi di **atto volontario**. La Lega agirebbe, in

sostanza, da semplice intermediaria di pagamento, sulla base di atto unilaterale che potrebbe essere inquadrato nel mandato con rappresentanza, piuttosto che delegazione di pagamento, piuttosto ancora che intermediazione di pagamento. Secondo l'Ade è irrilevante la fonte dell'obbligo che impone alla Lega di eseguire il pagamento: ciò che conta è l'esistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi previsti dal DPR 600/73: e, in tal caso ricorrono entrambi in quanto la Lega è un soggetto ricadente tra quelli di cui al all'art. 23, comma 1 (presupposto soggettivo) e le somme pagate hanno natura di reddito di lavoro dipendente, trattandosi di retribuzione dei calciatori associati (presupposto oggettivo). L'Ade basa il proprio parere sulla tesi (ovviamente condivisibile) che *"il sostituto d'imposta è tra i soggetti che concorre con l'Amministrazione finanziaria ad una funzione pubblica primaria, quale il reperimento delle risorse destinate alla spesa pubblica, e che pertanto la disciplina della sua attività è imperativa e cogente e non può subire sovrapposizioni per effetto dell'attività tra soggetti privati"*. E ciò è ovvio: gli obblighi di legge non possono essere traslati tra soggetti diversi sulla base di accordi di tipo privatistico. Ma deve essere ovvio anche il contrario: non possono essere accordi di tipo privatistico a poter traslare da un soggetto ad un altro un preciso obbligo che la legge impone al primo. Peraltra, l'Ade adduce, a sostegno della propria tesi, una norma inconferente ovvero l'art. 64 DPR 600/73 in base al quale *"chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento d'imposte in luogo di altri, per fatti e situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso"*. E' chiaro quindi l'errore: non vi è alcuna disposizione di legge che impone al mandatario con rappresentanza di eseguire il pagamento, ma un atto unilaterale di tipo privatistico e quindi fiscalmente irrilevante.

Da quanto sin qui esposto può trarsi la seguente **massima**: quando un soggetto esegue **per obbligo di legge o di altra disposizione di tipo coercitivo** il pagamento di somme riferite a redditi per i quali il D.P.R. 600/1973 prevede l'obbligo di operare la ritenuta d'acconto, allora il soggetto pagatore assume la qualifica di sostituto d'imposta, in quanto la **fonte legale** dell'obbligo di pagamento consente la conoscibilità della natura dei redditi sottesi ed il conseguente agevole assolvimento degli obblighi in qualità di sostituto. Viceversa, se il soggetto è mero esecutore del pagamento di "debito" del terzo, non è obbligato ad indagare la natura e l'origine del debito medesimo ai fini della verifica dell'eventuale sussistenza degli obblighi ex D.P.R. 600/1973.

La massima di cui sopra è peraltro confermata da quanto previsto (legalmente) in tema di *"pagamento eseguito mediante pignoramento anche presso terzi in base ad ordinanza di assegnazione"*. Infatti, l'art. 21 comma 15 della L. 449/1997 (L. Finanziaria per il 1998) stabilisce che *"le disposizioni in materia di ritenute alla fonte previste nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché l'articolo 11, commi 5, 6, 7 e 9 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, devono intendersi applicabili anche nel caso in cui il pagamento sia eseguito mediante pignoramento anche presso terzi in base ad ordinanza di assegnazione, qualora il credito sia riferito a somme per le quali, ai sensi delle predette disposizioni, deve essere operata una ritenuta alla fonte"*.

Il D.L. 78/2009 ha integrato tale disposizione prevedendo, in aggiunta, che *"in quest'ultima*

ipotesi, in caso di pagamento eseguito mediante pignoramento presso terzi, questi ultimi, se rivestono la qualifica di sostituti d'imposta ai sensi dell'articolo 23 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, devono operare all'atto del pagamento delle somme la ritenuta d'acconto nella misura del 20 per cento, secondo modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate".

Se fosse vera la tesi per cui **chiunque** paghi un **qualsiasi debito** di un terzo è obbligato a verificare se quel debito trova origine in redditi assoggettabili a ritenuta (per poi adempiere agli obblighi quale sostituto d'imposta) allora il legislatore non avrebbe dovuto emanare la disposizione esplicita di cui sopra, in quanto l'affermazione ivi contenuta sarebbe stata **ricompresa nella norma già esistente!**

Ancora: a dimostrazione dell'inesistenza di un obbligo di indagine sulla natura dei redditi dai quali è scaturito il debito che viene ordinato di pagare al debitore pignoratizio, il provvedimento previsto dall'ultimo periodo dell'art. 21 comma 15 della L. 449/1997 (poi emesso dal Direttore dell'Agenzia il 03.03.2010, n. 34755) ha stabilito che l'importo della ritenuta **è sempre pari al 20 per cento** e prescinde dalla categoria reddituale cui è riconducibile la somma erogata o parte di essa (e ciò *"al fine di semplificare l'adempimento del terzo"*, come precisa la Circolare 8/E del 2/3/2011). Essendo una deroga che vale solo nel caso ivi disciplinato (*"Modalità di effettuazione delle ritenute alla fonte per le somme liquidate a seguito di procedure di pignoramento presso terzi"*) ovviamente non può essere applicata per analogia a **qualsiasi** pagamento di debiti di terzi. Tuttavia è sintomatica del fatto che, la stessa Agenzia, ammette che è inverosimile imporre al soggetto pagatore un obbligo di indagine sulla natura del reddito da cui scaturisce il debito da pagare...

CONCLUSIONI: se un soggetto (nella fattispecie, l'Agente Marittimo) esegue in nome e per conto di un terzo (l'armatore) il pagamento di debiti di quest'ultimo (limitandosi, quindi, a fornire un mero servizio di *"tesoreria"*), non è obbligato ad indagare sulla natura delle prestazioni da cui detti debiti si sono originati; né, tantomeno, può far scattare in capo al soggetto pagatore la qualifica di sostituto d'imposta il mero fatto che questi **possa essere venuto a conoscenza** (incidentalmente, occasionalmente, fortuitamente) che il debito che sta pagando è originato da una prestazione per la quale il DPR 600/73 prevede l'obbligo di operare la ritenuta d'acconto: il diritto richiede certezza e non occasionalità.

Ciò è ancor più vero dal punto di vista pragmatico: che tipo di indagine dovrebbe essere posta in essere? E fino a che livello?

Il soggetto pagatore potrebbe non avere la disponibilità dei documenti fiscali (fatture) da cui scaturiscono i debiti per i quali provvede al pagamento: se quindi il debitore gli fornisce un mero elenco di debiti con i relativi dati anagrafici dei creditori, il delegato deve chiedere al debitore la specifica della natura del debito? Oppure deve acquisire informazioni direttamente presso i creditori per farsi dichiarare che tipo di prestazione hanno eseguito a favore del committente?

Ma soprattutto: in caso di contestazione da parte dell'Agenzia, qual è la prova che il soggetto pagatore deve esibire a dimostrazione del fatto di aver adeguatamente verificato che la somma pagata non era riferibile a redditi soggetti a ritenuta?

In conclusione: sarà sempre cura del debitore - sostituto d'imposta, qualora incarichi un soggetto terzo di eseguire il pagamento di una prestazione per la quale sia previsto l'obbligo di operare la ritenuta d'acconto, **precisare all'incaricato che il pagamento deve essere eseguito al netto della ritenuta d'acconto (o meglio ancora, dovrà indicare, quale importo da pagare, appunto il debito netto) rimanendo esso debitore l'unico obbligato all'effettuazione della ritenuta ed agli adempimenti connessi.**