

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

I non residenti sono sostituti di imposta?

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Una domanda apparentemente banale è la seguente: i **non residenti** devono operare la **ritenuta** a titolo di acconto del 20% sui **compensi** corrisposti ad un **professionista italiano**? La **risposta** scontata appare quella **negativa**. I soggetti non residenti opereranno eventualmente una ritenuta dovuta in base alla loro disciplina interna, ma sicuramente **non sono sostituti di imposta** in Italia **a meno** che, ovviamente, non abbiano una **stabile organizzazione** nel nostro territorio.

La questione merita tuttavia un **approfondimento**. Un risalente intervento sul punto è costituito dalla **Nota n. 12/649 dell'8 luglio 1980**. Il caso affrontato è stato quello degli **Enti non residenti senza stabile organizzazione** in Italia i quali, pur non essendo in proprio soggetti d'imposta nel nostro Paese, si avvalgono di **collaboratori dipendenti** od autonomi **residenti nel territorio nazionale**. Si chiede se possano **esimersi dall'essere** considerati **"sostituti d'imposta"** e di conseguenza non obbligati agli adempimenti previsti a carico di tali soggetti dalla vigente legislazione tributaria.

In quell'occasione è stato evidenziato come l'art. 4 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 dispone che **le società od enti** che **non** hanno la **sede legale** o amministrativa nel territorio dello **Stato** debbono indicare nella dichiarazione dei redditi **l'indirizzo** della stabile organizzazione nel territorio dello Stato in quanto vi sia e, in ogni caso, le generalità e l'indirizzo in Italia di un **rappresentante per i rapporti tributari**. Si evidenzia come il citato articolo sia stato abrogato dal "decreto semplificazioni" - D. Lgs. n. 175/2014 - pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 277 del 28 novembre 2014.

Le conclusioni di quella nota sono le seguenti: se il soggetto non residente è tenuto a **presentare** la **dichiarazione dei redditi**, allora opera anche come **sostituto di imposta**. Diversamente, se gli enti non residenti **non sono tenuti** alla presentazione della **dichiarazione dei redditi** nel nostro Paese in quanto non soggetti d'imposta, nei confronti di tali enti **mancherebbero i presupposti** per attribuire loro la funzione di **sostituto d'imposta**. La motivazione di tale esclusione discenderebbe dal fatto che, pur essendo ricompresi nell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, ne vengono oggettivamente esclusi per ovvii motivi attinenti alla **delimitazione** territoriale della **potestà tributaria dello Stato**.

Le tesi esposte nella Nota non paiono condivisibili, in quanto sembrano distinguere il caso in cui il soggetto non residente ha una **presenza significativa** nel nostro Paese **pur in assenza** di una **stabile organizzazione**. Potrebbe trattarsi, a titolo di esempio, di un **ufficio di rappresentanza**, dove magari viene assunto un dipendente o un collaboratore a progetto e

dove ci si avvale di consulenti terzi con partita iva in pianta stabile.

Diverso, invece, è il caso di un **soggetto non residente** che paga una **parcella** ad un **notaio** per l'acquisto di un immobile in Italia. In questo caso, come fa il soggetto a sapere se deve presentare la dichiarazione dei redditi? Certamente, i **fabbricati** sono da dichiarare nel **quadro RB** ma l'adempimento avverrà l'anno successivo; inoltre potrebbero esserci o intervenire discipline che escludono la **tassazione** ai fini reddituali (ad esempio in presenza di un effetto assorbente dei redditi in capo ad imposte patrimoniali).

Il ruolo di **sostituto di imposta non** può essere **legato** al mero fatto che un soggetto non residente sia obbligato a presentare una **dichiarazione dei redditi**, **quanto** piuttosto per il fatto che egli abbia una presenza come una base fissa, che tuttavia non costituisce una **stabile organizzazione**.

In tal senso, peraltro, depone anche la più recente e nota **C.M. n. 326/E/1997** la quale, oltre a non richiamare la Nota del 1980, pur elencando tra i sostituti di imposta anche i **soggetti non residenti**, precisa espressamente (anche se con una formulazione non proprio felice) che risultano sostituti *“per i redditi corrisposti da loro **sedi fisse** in Italia”*.

Sembra quindi **richiesta** una **presenza** con un **minimo di consistenza** nel nostro Paese, che non può configurarsi per la mera presenza di qualche immobile o per l'effettuazione di una prestazione occasionale che non subisce una ritenuta alla fonte da parte del committente italiano pagatore.

In questo caso, la **presentazione** del **Modello Unico non** può implicare *sic et simpliciter* l'assunzione del **ruolo di sostituto di imposta** nel caso di un acquisto di un servizio da un professionista residente.