

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Soggetto estero non sostituto d'imposta in assenza di stabile organizzazione

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: ASPETTI TEORICI E OPERATIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La [risposta ad interpello n. 297 del 27.04.2021](#) ha chiarito che il dipendente assunto da un ufficio di rappresentanza italiano di una impresa estera **non è necessariamente assoggettato alla ritenuta alla fonte** in quanto i soggetti non residenti sono tenuti ad operare come **sostituti** nel nostro Paese solamente in presenza di una **stabile organizzazione**. L'Agenzia, tuttavia, precisa che l'ufficio di rappresentanza può operare come sostituto se lo desidera.

L'approccio dell'Ufficio è assolutamente in linea con gli **orientamenti plessi**.

Invero, un primo risalente intervento 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 chiedeva, in quell'occasione, se potevano esimersi dall'essere considerati "**sostituti d'imposta**" e, di conseguenza, **non obbligati agli adempimenti** previsti a carico di tali soggetti dalla vigente legislazione tributaria.

Le **conclusioni** di quella **Nota** sono state 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'[articolo 23 del D.P.R. n. 600/1973](#), ne vengono oggettivamente esclusi per ovvi motivi

attinenti alla **delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato.**

Le tesi esposte nella Nota **non sono del tutto condivisibili**, in quanto fanno discendere il ruolo di sostituto di imposta al mero fatto che un soggetto non residente sia obbligato a presentare una **dichiarazione dei redditi**. L'ufficio di rappresentanza non è generalmente tenuto ma il possesso di un immobile locato nel nostro Paese determinerebbe l'obbligo di compilare il **quadro RB**.

Sul tema è intervenuta anche la [circolare 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 i soggetti non residenti** “per i redditi corrisposti da loro sedi fisse in Italia”.

La questione è stata risolta dalla [risposta n. 312 del 24.7.2019](#) e dalla [risposta n. 379 del 11.9.2019](#). L'Ufficio ha precisato che **in assenza di stabile organizzazione in Italia**, il contribuente, non rivestendo il ruolo di sostituto d'imposta, **non è tenuto ad applicare le ritenute sui corrispettivi** erogati al proprio dipendente in Italia in nessuno dei due casi di presenza e assenza dell'Ufficio di rappresentanza.

Le conclusioni sono pienamente riprese anche nella **recente risposta**, ma l'Agenzia va oltre e fornisce una sorta di interpretazione autentica anche del [principio di diritto n. 8/2019](#).

Il caso riguardava una **società non residente con immobili in Italia** che aveva operato le ritenute come sostituto.

Il **soggetto non residente, pur in assenza di stabile organizzazione**, aveva operato delle ritenute.

Il principio di diritto, tuttavia, non afferma in alcun modo che il soggetto non residente è sostituto anche in assenza di stabile, bensì che se le ritenute sono operate, magari prescindendo da un obbligo, le stesse devono ovviamente essere **certificate**.

La [risposta all'istanza di interpello n. 297/2021](#) richiama in toto le conclusioni del [principio di diritto 8/2019](#). **Le ritenute, ove operate, vanno certificate**; tuttavia, in assenza di stabile organizzazione, i soggetti non residenti **non sono tenuti ad operare come sostituti**.