



Roma, 11 giugno 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Istanza di interpello – art. 11, legge 27 luglio 2000 n. 212 – trattamento fiscale dei compensi percepiti in Italia da base fissa di una società professionale estera - art. 25 del D.P.R. 600/73 – Ulteriori chiarimenti

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 25 del D.P.R. 600 del 1973 è stato esposto il seguente

QUESITO

La società di diritto inglese ALFA, impegnata nel campo dei servizi legali alle imprese e persone fisiche, ha intenzione di costituire nel territorio italiano una sede operativa, al fine di gestire le attività di consulenza e assistenza legale nell'interesse di clienti italiani e stranieri.

Ciò premesso, la società istante ha chiesto di conoscere se i compensi professionali che saranno corrisposti alla costituenda base fissa da committenti/sostituti d'imposta debbano essere assoggettati a tassazione mediante ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 25 del DPR 600/73.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante, i compensi percepiti dalla base fissa dell'ente inglese per lo svolgimento dell'attività professionale sono esclusi dall'ambito applicativo di cui all'art. 25 del DPR 600/73.

In particolare, l'istante afferma che non è possibile applicare il primo comma del citato articolo, in quanto l'obbligo della ritenuta del 20 per cento, a titolo di acconto, è previsto solo per i compensi erogati a soggetti residenti. Nella fattispecie descritta sia la società inglese ALFA che la costituenda sede italiana non acquisterebbero la residenza fiscale italiana in quanto la società inglese continua ad essere qualificata come soggetto non residente mentre la sede italiana è una proiezione meramente operativa della casa madre.

Inoltre, ai sensi del comma 2, ultima parte, del citato articolo l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento nei confronti dei soggetti non residenti è esclusa qualora il compenso sia corrisposto ad una stabile organizzazione italiana. A parere dell'istante, la costituenda sede italiana è assimilabile, ai fini fiscali, ad una stabile organizzazione e tale affermazione non può essere disattesa dalla considerazione che con tale termine si intende esclusivamente un soggetto esercente attività d'impresa per le seguenti motivazioni:

- sia nella letteratura giuridica che nell'interpretazione fornita a livello internazionale l'espressione "base fissa", con cui, di solito, si intende l'attività di lavoro autonomo, non si differenzia dall'espressione "stabile organizzazione";
- se il termine stabile organizzazione si riferisse soltanto allo svolgimento di attività d'impresa non si capirebbe la ratio della norma: nessuna stabile organizzazione percepisce compensi per attività di lavoro autonomo;
- la distinzione tra "stabile organizzazione" e "base fissa", a seguito della cancellazione dell'articolo 14 del modello OCSE, non ha più ragione di esistere.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la risoluzione del 26 aprile 2007 n. 80, la scrivente ha chiarito che i redditi prodotti in Italia dalla base fissa di un'associazione tra professionisti estera (soggetta ad IRES, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lett. d), del Tuir))

seguono le regole di determinazione proprie degli enti non commerciali non residenti con conseguente applicazione degli artt. 153 e 154 del Tuir. Ciò in quanto la predetta base fissa non svolge un'attività commerciale.

In particolare, l'imposta si applica solo sui redditi prodotti in Italia, determinati secondo le disposizioni previste dal titolo I del Tuir relative alle categorie nelle quali i singoli redditi rientrano. Pertanto, il reddito di lavoro autonomo seguirà le regole di determinazione proprie di cui all'art. 53 e seguenti del Tuir e sarà indicato nel quadro RE del Modello Unico - Enti non commerciali ed equiparati.

In ordine alle modalità di tassazione del reddito professionale, il documento di prassi ha precisato, tra l'altro, in via incidentale, che i compensi percepiti dall'associazione professionale operante nel territorio nazionale sono soggetti alla ritenuta d'acconto, nella misura del 20 per cento, ai sensi dell'articolo 25, comma 1, del DPR 600/73.

Detta disposizione prevede che “i soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente, (...), devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa”

Il rinvio espresso al comma 1 dell'articolo 25 conferma la volontà di escludere, per i soggetti non residenti che rendono in Italia prestazioni di servizi per il tramite di una base fissa nello Stato, l'applicazione della ritenuta a titolo definitivo ex art. 25, comma 2, del citato DPR. Si rammenta che il predetto art. 25, comma 2, stabilisce che *“se i compensi e le altre somme sono corrisposte a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese”*.

Ciò in quanto, una volta accertata la sussistenza di un collegamento stabile tra l'esercizio dell'attività professionale e il territorio italiano, la modalità di tassazione dell'imponibile è demandata alla legislazione domestica.

Più precisamente, la presenza di una base fissa indica che l'operatore straniero ha raggiunto un livello di penetrazione economica nel territorio tale da renderlo equiparabile ad un professionista residente.

D'altronde, la previsione della ritenuta a titolo di imposta e quindi definitiva ex art. 25, comma 2 del DPR 600/73 deriva dall'esigenza di evitare che soggetti non residenti che operano nel territorio italiano possano sottrarsi alla potestà impositiva nazionale.

Tale finalità non ha ragion d'essere nei confronti delle società che operano in Italia con una sede operativa radicata nel territorio e soggetta agli adempimenti fiscali previsti dalla normativa italiana.

Al riguardo, le istruzioni al modello unico Enti non commerciali/2009 prevedono che l'associazione fra professionisti non residenti che svolge l'attività in Italia mediante una base fissa deve indicare nel rigo RE24 l'ammontare delle ritenute eventualmente subite sui compensi derivanti dall'attività professionale.

Nel confermare, pertanto, i chiarimenti già forniti con la risoluzione n. 80, la scrivente fa presente, per completezza, che al caso di specie non può essere applicato l'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 25 del D.P.R. n. 600/1973 che esclude l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta *“sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti”*.

Il termine stabile organizzazione, tipizzato nel nostro ordinamento all'articolo 162 del Tuir, si riferisce esclusivamente ad attività di natura imprenditoriale, mentre il termine base fissa indica un autonomo centro di imputazione di interessi giuridico-tributari per lo svolgimento di attività di lavoro autonomo.

A questo proposito è importante sottolineare che, se è vero che il modello OCSE, cui usualmente le convenzioni contro le doppie imposizioni

fanno riferimento, ha abrogato la distinzione tra stabile organizzazione (attività d'impresa) e base fissa (lavoro autonomo) determinando una sostanziale equiparazione tra le due espressioni, è altrettanto vero e, significativo ai fini dell'interpretazione della norma, che l'Italia ha formalmente espresso riserva per continuare ad includere nelle convenzioni un articolo specifico riguardante l'imposizione dei redditi che derivano dall'esercizio di professioni indipendenti. La riserva conferma la volontà di continuare a distinguere l'attività commerciale da quella autonoma (riserva sull'art. 3 del modello OCSE).

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.