

RISOLUZIONE N. 80/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 26 aprile 2007

OGGETTO: Istanza di Interpello – Società professionale non residente, svolgimento dell'attività in Italia per mezzo di una base fissa, Ente non commerciale non residente, artt. 153 e 154 del Tuir .

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione degli artt. 153 e 154 del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA Europe LLP (di seguito ALFA Europe) emanazione della ALFA (d'ora in avanti ALFA, associazione professionale internazionale di diritto inglese), è una società costituita secondo le norme dell'ordinamento inglese ed il cui oggetto sociale consiste nella prestazione di servizi professionali di natura legale (consulenza ed assistenza legale).

La ALFA Europe, che attualmente non opera in Italia, è una società equiparabile, secondo il nostro ordinamento, ad una società di persone (c.d. partnership). Per l'ordinamento inglese, è caratterizzata sotto il profilo fiscale da un regime di trasparenza e si connota per la responsabilità patrimoniale limitata dei soci.

La ALFA Europe intenderebbe aprire nel territorio italiano una propria base fissa attraverso la quale svolgere l'attività di consulenza ed assistenza legale nell'interesse di clienti sia italiani che non, in conformità alle disposizioni che regolano in Italia la prestazione di servizi legali ed in particolare del D.Lgs n.96 del 2001.

Attualmente l'associazione professionale ALFA (ALFA), soggetto giuridicamente distinto da ALFA Europe nei cui confronti non intrattiene rapporti diretti di natura professionale né condivide risorse organizzative, esercita in Italia la propria attività avvalendosi di un'associazione professionale italiana con la quale è esistente un generale rapporto di collaborazione. Dal punto di vista dei legami interni, alcuni soci di ALFA sono anche soci dell'associazione professionale italiana ed i soci italiani dell'associazione professionale italiana sono viceversa soci di ALFA. Non esiste, invece, alcun rapporto partecipativo diretto tra ALFA e ALFA Europe.

L'istante fa presente che la partecipazione al capitale della ALFA è tale che nessuno dei soci italiani possiede partecipazioni qualificate ai sensi dell'articolo 67 del Tuir. La medesima situazione sarebbe rispettata anche nell'eventualità in cui i soci italiani diventassero soci della ALFA Europe.

Sotto il profilo fiscale gli utili derivanti dalla partecipazioni in ALFA Europe sarebbero considerati, secondo l'ordinamento tributario inglese, tassabili in capo ai soci italiani, al momento della loro realizzazione da parte dell'associazione medesima e, quindi, "per trasparenza" in modo analogo al regime applicabile nel nostro ordinamento per entità simili residenti in Italia.

A seguito di un accordo interno tra i partner, in sede di effettiva ripartizione dei profitti ai soci, sarebbe prevista la distribuzione di un importo di utili già al netto delle imposte personali dovute nel Regno Unito; l'ammontare delle somme trattenute sarebbe successivamente versato all'erario inglese direttamente a cura di ALFA Europe, senza entrare mai nella disponibilità patrimoniale e finanziaria del socio residente in Italia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante, occorre preliminarmente verificare se la ALFA Europe sia da qualificare, secondo l'ordinamento italiano, quale società od ente commerciale oppure non commerciale.

Partendo dalla norma contenuta nell'articolo 25 della legge n. 218 del 31 maggio 1995 (Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato) si dovrebbe valutare la natura dell'ente in base all'ordinamento di origine e quindi, nel caso in oggetto, a quello inglese. Seguendo tale percorso argomentativo, la ALFA Europe dovrebbe essere qualificata come ente non commerciale in quanto, secondo l'ordinamento inglese, svolge attività libero professionale e non commerciale.

Per l'ordinamento tributario italiano, sarebbe un ente soggetto ad IRES ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera d), del Tuir ed, inoltre, in quanto ente non commerciale nella giurisdizione di origine, sarebbe fiscalmente regolata dagli articoli 153 e 154 del TUIR

In base a tale disciplina, il reddito prodotto in Italia dalla base fissa di ALFA Europe dovrebbe essere determinato secondo le disposizioni del titolo I del Tuir (IRPEF) e cioè, in base alla disciplina relativa alle categorie nelle quali rientrano. In particolare, il reddito di lavoro autonomo dovrebbe essere assoggettato a tassazione secondo quanto disposto dagli articoli 53 e seguenti del Tuir.

Per quanto riguarda la successiva percezione degli utili distribuiti dalla ALFA Europe ai propri soci residenti nel territorio dello Stato italiano, premesso che il regime fiscale di appartenenza delle partnership prevede la tassazione per trasparenza direttamente in capo ai soci residenti e non (a prescindere dalla effettiva percezione degli stessi) e che i redditi delle Limited Liability Partnership (LLP) prodotti fuori UK sono imputati ai soci per essere tassati in UK a carico di detti soci, se ed in quanto si tratti di soci residenti fiscalmente in UK, si conclude affermando che i relativi redditi prodotti dai soci residenti in Italia dovrebbero essere qualificati come redditi di partecipazione a norma

dell'articolo 44, comma 1, lettera e) e comma 2, lettera b) del Tuir, imponibili al momento della percezione e, quindi, per cassa (articolo 45, comma 1 del Tuir).

Tali redditi subirebbero il prelievo della ritenuta d'ingresso del 12,50 per cento di cui all'articolo 27, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 sul c.d. netto frontiera e, quindi, al netto delle eventuali ritenute subite all'estero per effetto della sopra descritta procedura interna. Laddove la materiale riscossione degli utili distribuiti dai soggetti non residenti non dovesse avvenire per tramite di un intermediario, rimarrebbe comunque fermo il regime di tassazione sostitutivo del 12,50 % sui dividendi ricevuti dal socio residente, da applicarsi concretamente in sede di autoliquidazione annuale delle imposte, giusta quanto dispone l'articolo 18, comma 1 del Tuir.

Ciò premesso viene chiesta conferma dei seguenti principi applicativi della legge italiana:

- i redditi attribuibili alla base fissa/stabile organizzazione italiana della ALFA Europe siano redditi da esercizio di arti e professioni, sottoposti, peraltro, al prelievo IRES, ai sensi degli articoli 73, comma 1, lett. d), e 151 ss. del TUIR;
- i redditi eventualmente percepiti dai soci italiani della partnership estera siano considerati quali dividendi, ai sensi dell'art. 44, commi 1, lett. e) e comma 2 lett. b), e tassati, solo al momento della loro effettiva percezione, ad imposta sostitutiva del 12,5% giusta quanto previsto dall'art. 27, comma 4, del DPR n. 600/73 da applicarsi sull'ammontare degli utili percepiti al netto delle imposte assolte in U.K., o in qualsiasi altro paese la partnership estera si trovasse ad operare, sulla medesima fattispecie reddituale;
- in caso di diversa soluzione interpretativa e di conseguente assoggettamento a tassazione IRPEF dei suddetti utili, ai soci stessi sia riconosciuto un credito per le imposte pagate in U.K. sui redditi loro attribuiti dalla partnership inglese.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si osserva che la ALFA Europe LLP è una società di diritto inglese caratterizzata dal punto di vista fiscale dal regime della trasparenza. Come tale, i redditi da essa prodotti sono imputati direttamente a ciascun socio. L'assenza di soggettività passiva della società trasparente, impedisce, ai fini delle imposte sui redditi, di considerare tale ente come "residente" nel Regno Unito per l'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (si veda l'art.3, pr.1, lettera d) della Convenzione Italia-Gran Bretagna e la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.17 del 2006). Pertanto, nel caso di specie, l'analisi giuridica deve basarsi sull'esame della normativa italiana e non potrà trovare applicazione il Trattato stipulato tra l'Italia e la Gran Bretagna.

Ciò considerato si fa presente che l'articolo 73, comma 1, lettera d) del Tuir dispone che sono soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES) *"le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato"*. Le istruzioni alla compilazione del Modello Unico-Enti non commerciali ed equiparati 2007 (p.7) chiarisce che nell'ambito di applicazione della sopra citata norma devono essere comprese anche le società e le associazioni indicate nell'art. 5 del Tuir.

Il titolo II , capi IV e V del Tuir dettano la disciplina fiscale rispettivamente delle società ed enti commerciali non residenti e degli enti non commerciali non residenti.

L' elemento distintivo degli enti non commerciali rispetto a quelli commerciali è costituito dal fatto che i primi non hanno quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 del Tuir (che richiama espressamente l'art. 2195 del c.c.).

Per gli enti non residenti l'oggetto principale è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato. Pertanto, ai fini della

qualificazione dell'ente non residente, occorre aver riguardo alla natura dell'attività svolta in Italia, prescindendo dalla connotazione che l'ente medesimo assume nell'ordinamento del paese di appartenenza (v. istruzioni alla compilazione del Modello Unico-Enti non commerciali ed equiparati 2007, p. 9). Nella fattispecie oggetto del presente interpello, quindi, al fine di qualificare correttamente i redditi prodotti dalla base fissa in Italia della ALFA Europe LLP (ALFA Europe), bisogna considerare il tipo di attività che questa svolgerà in Italia.

Da quanto emerge dall'istanza, la base fissa di ALFA Europe si occuperà di prestare attività professionale di assistenza e consulenza legale, svolta nel rispetto delle leggi italiane regolanti tali attività e operante secondo l'ordinamento interno della professione di appartenenza.

Pertanto, non svolgendo attività commerciale, i redditi prodotti in Italia dalla base fissa (soggetta ad IRES ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera d) del Tuir) seguiranno le regole di determinazione proprie degli enti non commerciali non residenti con conseguente applicazione degli articoli 153 e 154 del Tuir. In particolare, l'articolo 153 del Tuir dispone che *“il reddito complessivo delle società e degli enti non residenti di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 73 è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva”*. L'articolo 154, precisa che *“il reddito complessivo degli enti non commerciali è determinato secondo le disposizioni del titolo I”*.

Dal quadro normativo sopra descritto e dall'esame dei modelli di dichiarazione degli enti non commerciali emerge che le società e associazioni tra artisti e professionisti non residenti (con o senza stabile organizzazione o base fissa in Italia), determinano il proprio reddito complessivo sommando il risultato netto delle singole categorie di reddito individuate dal Titolo I del Tuir e applicando le deduzioni e le detrazioni previste dall'art. 154 del Tuir.

Nello specifico, per quanto riguarda i redditi di lavoro autonomo, questi seguiranno le regole di determinazione proprie della categoria reddituale di appartenenza e, quindi, troveranno applicazione gli articoli 53 e seguenti del Tuir, con l'obbligo per ALFA Europe di compilare, tra gli altri, il quadro RE del modello Unico-Enti non commerciali ed equiparati 2007, indicando nel rigo RE24 l'ammontare delle ritenute eventualmente subite sui compensi derivanti dall'attività professionale ai sensi dell'articolo 25, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Tali conclusioni sono sostanzialmente coerenti con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 118 del 28 maggio 2003 riguardo alle società tra avvocati (s.t.p.), figura giuridica introdotta nel nostro ordinamento dal D.Lgs n. 96 del 2001.

Ciò considerato deve essere analizzato il regime fiscale dei redditi che i soci residenti in Italia percepiscono in sede di ripartizione dell'utile maturato da ALFA Europe a fronte di partecipazioni non qualificate.

Dal combinato disposto dell'art. 44, comma 2, lettera a) (così come modificato dall'art.1, lettera b) del D.Lgs 247 del 2005 e interpretato nella Circolare n.4 del 2006) e comma 1, lettera e), del Tuir, i soggetti residenti in Italia che percepiscono redditi derivanti dalla partecipazione non qualificata in società o enti non residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d) del Tuir, producono redditi di capitale (derivanti dal possesso di partecipazioni similari alle azioni), assoggettati a tassazione al momento della percezione, purché *“la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente; a tal fine l'ineducibilità deve risultare da una dichiarazione dell'emittente stesso o da altri elementi certi e precisi”* (in merito si veda la circolare n.4/E del 18 gennaio 2006). Inoltre, ai sensi dell'art.27, comma 4 del D.P.R. n. 600 del 1973, se percepiti per il tramite di uno dei soggetti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'art.73 del Tuir *“sulle remunerazioni corrisposte a persone fisiche residenti relative a partecipazioni al capitalenon qualificate ai sensi della lettera c-bis del*

comma 1 dell'art. 67 del medesimo testo unico e non relative all'impresa ai sensi dell'articolo 65 dello stesso testo unico, è operata una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta dai soggetti di cui al primo comma dell'art. 23 che intervengono nella loro riscossione". Il successivo comma 4-bis precisa che "le ritenute del comma 4 sono operate al netto delle ritenute applicate dallo Stato estero".

Per quanto riguarda l'applicazione del comma 4-bis dell'art.27 del D.P.R. 600/1973 (che disciplina il c.d. netto frontiera, ossia la determinazione della base imponibile al netto delle ritenute fiscali operate all'estero) la scrivente ritiene che nel caso oggetto del presente interpello, in sede di tassazione degli utili/dividendi in entrata, lo Stato italiano non possa riconoscere valenza fiscale alle somme trattenute, in virtù di accordi interni (anche se legittimati dall'Autorità fiscale estera), dalla società estera sulle somme corrisposte, a tale titolo, ai soci residenti in Italia (v. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26 del 2004). Infatti, detti prelievi, derivanti dall'applicazione di accordi contrattuali che non incidono sul rapporto tributario intercorrente tra Stato estero e soggetto residente, non possono essere considerati alla stregua delle "ritenute applicate dallo Stato estero" previste dal citato comma 4-bis che devono essere identificate in quelle effettuate da un soggetto che opera la ritenuta in qualità di sostituto d'imposta o comunque da parte di un soggetto che si inserisca nel rapporto tributario in qualità di responsabile dell'adempimento dell'onere tributario.

Nel caso in cui, invece, la materiale riscossione degli utili distribuiti dai soggetti non residenti non dovesse avvenire per il tramite di un intermediario residente che interviene nella riscossione del reddito in qualità di sostituto d'imposta, troverebbe applicazione l'art.18 del Tuir il quale dispone che tali redditi devono essere assoggettati ad un'imposizione sostitutiva da applicare all'utile/dividendo distribuito dal soggetto non residente, che va considerato al lordo delle eventuali ritenute operate all'estero a titolo definitivo ed in Italia a titolo d'acconto (si v. l'appendice al modello di dichiarazione UNICO PF 2007). Pertanto, nel caso in cui l'utile distribuito dall'Ente non residente non dovesse transitare per il tramite

di un intermediario residente in Italia, il relativo reddito dovrà essere assoggettato ad imposizione sostitutiva del 12,50 per cento (senza possibilità di optare per il regime della dichiarazione ex art. 18, comma 1, del Tuir né di utilizzare il credito d'imposta di cui all'art. 165 del Tuir) al lordo delle eventuali ritenute subite nello Stato estero.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, allo scopo di delineare il trattamento fiscale applicabile alla fattispecie descritta dal contribuente e qui assunta in astratto. Resta pertanto impregiudicata la potestà dell'Amministrazione di sindacare, nell'eventuale fase di accertamento, la corretta qualificazione della fattispecie concreta, anche ai fini della imputazione soggettiva dei redditi ai sensi dell'articolo 37, terzo comma, del DPR 29.09.1973, n. 600.