

Queste note tendono a fornire un quadro generale della disciplina civilistica e fiscale ai fini delle imposte dirette pertinenti allo status di socio ed amministratore di un soggetto non residente.

Il socio straniero

Il corpo normativo del Codice civile non riacchiude alcuna norma preclusiva o limitativa dell'assunzione da parte di un cittadino straniero della qualifica giuridica di socio di una società italiana.

Come per altro confermato da pronunciamenti ministeriali (Circ. del Ministero di Grazia e Giustizia — Prot. 1/33

FG-1 (83) 1549 — Direzione Generale degli Affari e delle libere professioni — del 1° ottobre 1983) l'accertamento della sussistenza di requisiti personali dei singoli soci attiene al mero rapporto negoziale che si instaura con l'adesione al vincolo societario. Pertanto la cittadinanza, sia essa italiana o straniera, non assume a presupposto pubblicistico, richiesto per accedere alla compagine societaria, potendo al tempo stesso essere oggetto di regolamentazione convenzionale.

Sia in materia di società di persone che in quella di società di capitali l'atto costitutivo (artt. 2295, 2328 e 2475 c.c.) deve indicare la cittadinanza dei soci. Attesa la totale carenza di norme di sbarramento alla partecipazione in società italiane di stranieri, residua quale ulteriore campo di indagine — potenzialmente suscettibile di futuri approfondimenti — quello di natura valutaria, comportando la percezione dei dividendi a favore dei soci un flusso in valuta verso l'estero.

Amministratori stranieri di società costituite in Italia

Anche in questo ambito, ribadiamo quanto già espresso per i soci stranieri.

La legislazione italiana non esclude gli stranieri dall'assumere responsabilità a livello gestionale-amministrativo in società italiane.

L'art. 2383 c.c., previsivo dei requisiti attinenti alla nomina e revoca

La disciplina applicabile agli amministratori e ai soci stranieri

=====
 //
 Nel nostro ordinamento non esistono norme specifiche che condizionano la partecipazione di stranieri in società di persone o di capitali: assumono però rilievo le disposizioni di carattere fiscale e valutario.
 //

degli amministratori, dispone che la delibera di nomina, da iscrivere nel registro delle imprese, debba indicare anche la cittadinanza, che può essere pertanto anche diversa da quella italiana.

Tali precisazioni, che trovano riscontro nell'orientamento del Ministero dell'Industria (Circ. Dirett. Gen. del Commercio Interno e dei Consumi Industriali — Divisione II del 3 dicembre 1985), non escludono clausole statutarie limitative nei confronti di cittadini stranieri, onde escludere l'assunzione di cariche sociali.

Iscrizione di cittadini stranieri al Registro esercenti di commercio

Per finalità di esaustività dell'argomento, riportiamo le previsioni normative che interessano gli stranieri che vogliano intraprendere in Italia attività di commercio.

La cd. legge sul commercio (art. 7, 1° comma, n. 3, L. 11 giugno 1971, n. 426) accorda agli stranieri l'interesse legittimo a vedersi riconosciuta l'iscrizione nel R.E.C. — registro degli esercenti di commercio — purché siano provvisti dei necessari requisiti morali.

Lo straniero non deve essere stato colpito da misure di prevenzione ai sensi della L. 27 dicembre 1956, n. 1423, integrata dall'art. 19 della L. 22 maggio 1975, n. 152, o essere stato dichiarato delinquente abituale. Si deve precisare che gli estratti dei

provvedimenti di prevenzione, come sopra specificato, sono tenuti presso l'Ufficio del Casellario presso il Tribunale di Roma, al quale dovrà essere richiesta dalle Amministrazioni pubbliche la certificazione necessaria a documentare che lo straniero non è sottoposto a misure di prevenzione o non è stato dichiarato delinquente abituale.

La soggettività passiva di un non residente

Come è noto, la disciplina fiscale applicabile sia ai fini IRPEG che ILOR ai non residenti, ancora il criterio per l'applicazione dell'impo-

sta al requisito oggettivo del luogo di produzione del reddito. Infatti l'art. 2, 3° comma del D.P.R. 597/1973 stabilisce che «i non residenti sono soggetti all'imposta limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato».

Ai fini che ci interessano, l'art. 19 del D.P.R. 597 ai fini IRPEF, richiamato dall'art. 22 del D.P.R. 598 ai fini IRPEG, elenca le categorie reddituali la cui fonte di produzione è situata in Italia (vedi riquadro).

Al contrario si considerano soggetti passivi residenti, oltre alle persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente, coloro che hanno nel territorio dello Stato la sede principale dei loro affari ed interessi o vi dimorano per più di sei mesi all'anno, nonché i cittadini residenti all'estero per ragioni di servizio nell'interesse dello Stato o di altri enti pubblici.

Attesa la sua posizione di soggetto passivo d'imposta, il non residente sarà tenuto ad assolvere agli obblighi connessi all'accertamento secondo le stesse modalità del residente con possibilità di nominare un proprio rappresentante per i rapporti con l'Ufficio Imposte Dirette.

Il Fisco italiano non è in grado di conoscere i redditi posseduti all'estero dei «non residenti», considera l'impossibilità materiale di conoscere il loro reddito personale complessivo. Pertanto nei confronti del non residente non sarà possibile determinare in via sintetica il reddito complessivo netto, ex art. 38, 4°

comma, D.P.R. n. 600/1973. Analizziamo qui di seguito le particolarità di tassazione del non residente in correlazione al quadro normativo previsto in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche. Come vedremo le più evidenti differenze di trattamento normativo concernono la misura e la modalità delle ritenute subite.

Determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti

Preliminarmente è doveroso osservare come la quantificazione del debito d'imposta per un cittadino straniero avvenga in conformità ai medesimi criteri stabiliti per i residenti, fatte salve alcune eccezioni, giustificate dalla sussistenza dello status di residente.

A tale riguardo l'art. 20 del D.P.R. 597 attribuisce al non residente il diritto di dedurre dall'imponibile fiscale solo gli oneri di cui alle lett. a), b) e c) del 1° comma e quelli dati di cui al 2° comma dell'art. 10. Inoltre il non residente non ha diritto alle detrazioni per carichi di famiglia (art. 20, 3° comma, D.P.R. 597).

Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo

In tale categoria reddituale sarà ricompreso il compenso corrisposto all'amministratore straniero in conformità all'art. 49, 3° comma, lett. a) del D.P.R. 597. L'aliquota per la ritenuta sui redditi di lavoro autonomo prestato da non residenti nell'ambito del parametro oggettivo-territoriale, delineato nell'art. 19, è fissata nella misura del 20% a titolo d'imposta, anche qualora trattasi di prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese, salvo che questi abbiano in Italia stabile organizzazione.

Ritenute sugli interessi, sui redditi di capitale e sui dividendi

I non residenti scontano la ritenuta a titolo d'imposta anziché d'acconto, sui redditi di capitale diversi da interessi su obbligazioni, titoli similari, depositi e conti correnti bancari, corrisposti dai sostituti d'imposta. Come individuato nell'art. 23 del D.P.R. 600, ancorché trattasi di interessi che non costituiscono redditi di capitale ai sensi dell'art. 44 del D.P.R. 597. Tale prelievo interesserà chiaramente i non residenti soci

di società italiane. I «non residenti» subiscono una ritenuta più gravosa sui dividendi distribuiti dalle società commerciali (art. 27 D.P.R. 597). Infatti la ritenuta è operata nella misura del 32,4% e a titolo d'imposta, mentre nei confronti dei residenti è praticata nella misura del 10% e a titolo d'acconto.

Non competerà pertanto al «non residente» il credito d'imposta, atteso che il dividendo percepito non concorrerà a formare il reddito imponibile del socio straniero, essendo stato assoggettato a ritenuta a titolo d'imposta.

Purtuttavia i soggetti residenti all'estero potranno presentare domanda di rimborso, fino a due terzi della ritenuta, dell'imposta che dimostrino di aver pagato nel proprio paese in via definitiva sugli stessi utili producendo documentazione dell'Autorità fiscale estera attestante l'avvenuto pagamento dell'imposta.

Plusvalenze di azioni o quote italiane

Un tema assai controverso che interessa i non residenti ha per oggetto l'attrazione a tassazione delle plu-

svalenze realizzate, a seguito di cessione di azioni quotate o non quotate di una S.p.A. e di quote di S.r.l., ai sensi del combinato disposto dagli artt. 19, 10 e 76 del D.P.R. 597.

Il problema più volte portato all'attenzione riguarda la sussistenza, anche in presenza di non residenti, del presupposto ex art. 76 del D.P.R. 597.

I maggior dubbi dipendono:

1) dal mancato richiamo espresso, nel corpo del n. 10 citato, dell'art. 76 del D.P.R. 597;

2) dalla compresenza, nell'art. 19, della fattispecie di cui al n. 6 che sembra essere una disposizione di portata alquanto generale, e di quella di cui al n. 10, norma di eccezione in quanto relativa ad una situazione più specifica.

Riteniamo di prospettare la tesi che esige anche nei confronti delle persone fisiche non residenti il presupposto della speculatività. Tale impostazione si fonda sull'analisi giuridica del concetto di intento speculativo che nel nostro ordinamento riveste natura di presupposto generale per l'imposizione delle plusvalenze prodotte al di fuori dell'impresa.

Alessandro Albicini

«Non residenti»: categorie di reddito con fonte di produzione in Italia

- 1) redditi fondiari;
- 2) redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti;
- 3) redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato o prestato all'estero nell'interesse dello Stato e di altri enti pubblici, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lett. a), b) e c) dell'art. 47;
- 4) redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- 5) redditi di impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- 6) redditi diversi di cui al titolo VI derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato o relative a beni che si trovano nel territorio stesso;
- 7) plusvalenze di cui alla lett. a) dell'art. 12 percepite in dipendenza della liquidazione o cessioni di aziende situate nel territorio dello Stato e i compensi di cui alla lett. b) dello stesso articolo percepiti in dipendenza del rilascio di immobili situati nel territorio dello Stato;
- 8) redditi delle società o associazioni di cui all'art. 5 imputabili a soci non residenti a norma dello stesso articolo;
- 9) indipendentemente dalle condizioni di cui ai nn. 3), 4) e 5) del presente comma, i compensi corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti per l'utilizzazione di marchi di fabbrica e di commercio, di operazioni dell'ingegno, di invenzioni industriali e simili, nonché per l'uso di veicoli, macchine ed altri beni mobili;
- 10) plusvalenze realizzate mediante cessioni di quote di società a responsabilità limitata o di azioni non quotate in borsa, ovvero di azioni quotate in borsa attraverso le quali il cedente esercitava o poteva esercitare l'influenza dominante di cui all'art. 2359, 1° comma, n. 2 c.c.