

# Provvigioni ad agenti non residenti nelle imposte sui redditi

di Massimo Sirri e Riccardo Zavatta<sup>(\*)</sup>

Nell'ambito dei rapporti internazionali, gli operatori residenti non sono soliti prestare alle provvigioni la medesima attenzione dedicata al pagamento di altre tipologie di redditi corrisposti a soggetti non residenti quali, tipicamente, interessi, dividendi e royalties.

Ciò è dovuto alla quasi totale assenza di disposizioni normative specifiche previste dalle convenzioni contro le doppie imposizioni, nonché di interpretazioni ministeriali che illustrino, con interventi *ad hoc*, gli adempimenti cui sono tenuti i sostituti d'imposta nazionali, a differenza, per esempio, di quanto avviene per il pagamento di compensi a soggetti esteri titolari di redditi di lavoro autonomo, più volte oggetto di esame da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La corretta tassazione delle provvigioni spettanti ad intermediari esteri è collegata principalmente alla verifica dell'esistenza o meno di una loro stabile organizzazione in Italia; tale verifica costituisce un preciso compito del sostituto d'imposta nazionale, il quale non deve assolutamente sottovalutarne le implicazioni fiscali.

## 1. Premesse

Una corretta analisi del regime di tassazione ai fini delle imposte sui redditi delle provvigioni corrisposte ad agenti non residenti, deve essere affrontata su due piani: quello della normativa interna e quello della legislazione internazionale di cui ai trattati contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia, ove esistenti.

In tale ottica, deve essere svolto in via preliminare l'esame della normativa nazionale, ai sensi della quale "qualificare" la tipologia di reddito rappresentata dal conseguimento di provvigioni derivanti dall'esercizio dell'attività d'intermediazione commerciale svolta dagli agenti.

In sostanza, la fattispecie reddituale deve essere "classificata", quanto alla sua natura ed alle relative modalità d'imposizione, secondo la normativa tributaria dello Stato della fonte del reddito, per poi essere ricompresa nella categoria convenzionale di pertinenza "*solo al fine di stabilire quando gli Stati contraenti possono sottoporre ad imposizione, in via esclusiva o concorrente, i redditi stessi*"<sup>(1)</sup>.

## 2. La normativa interna

Con l'entrata in vigore del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, è stato introdotto, con effetto dal 1° gennaio 1983, l'art. 25 *bis* nel D.P.R. 29 settembre

1973, n. 600, recante la disciplina della "*ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari*".

Tale normativa, nel perseguire lo scopo di rendere più sicuro e certo il prelievo fiscale per la specifica tipologia di reddito conseguito dalle categorie di soggetti di cui al predetto art. 25 *bis*, ha di fatto comportato un'importante deroga all'ordinaria disciplina del reddito d'impresa, in quanto prevede l'assoggettamento a ritenuta di componenti positivi di reddito costituenti a tutti gli effetti ricavi tipici d'impresa.

I soggetti cui si riferisce l'art. 25 *bis* del D.P.R. n. 600/1973<sup>(2)</sup>, infatti, sono considerati, ai sensi della normativa tributaria di cui all'art. 55 del D.P.R. 22

<sup>(\*)</sup> Studio Sirri-Zavatta Commercialisti Associati, Forlì.

### Nota:

<sup>(1)</sup> Cfr., R.M. 27 maggio 1997, n. 131. In dottrina, è stata sottolineata l'assenza, nell'art. 7 del Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni e nei trattati internazionali ad esso conformi, di una definizione precisa di reddito d'impresa e di riferimenti specifici idonei a differenziare tale nozione da altre tipologie reddituali, con la conseguenza che, di fatto, si rende necessario rinviare alle disposizioni del diritto tributario interno dei singoli Stati contraenti (cfr., in tal senso, P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, IV ed., 2006, pag. 321; F. TUNDO, *I redditi d'impresa nel modello di convenzione OECD (art. 7)*, in *Diritto tributario internazionale*, Padova, III ed., 2005, pagg. 399-400; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, IPSOA, 2005, pag. 310).

dicembre 1986, n. 917, titolari di reddito d'impresa, sempreché l'attività d'intermediazione commerciale sia esercitata in modo continuativo per professione abituale.

Ai sensi di quanto previsto dal primo comma del sopra citato art. 55, per esercizio di imprese commerciali si intende lo svolgimento con il carattere dell'abitudine (ancorché non in via esclusiva) delle "attività indicate nell'art. 2195 c.c., ..., anche se non organizzate in forma d'impresa".

Tra le attività "commerciali" elencate nell'art. 2195 del Codice civile rientrano, annoverate nel numero 5), quelle denominate "ausiliarie", nel cui ambito definitorio è fatta rientrare anche l'attività d'intermediazione svolta dagli agenti di commercio.

L'attività promozionale delle vendite esercitata dagli agenti di commercio (con o senza rappresentanza) configura un'attività d'impresa ed i relativi ricavi conseguiti, costituiti tipicamente dalle provvigioni, sono, pertanto, componenti positivi del reddito d'impresa<sup>(3)</sup>.

Se l'intermediario è rappresentato da una società in nome collettivo o in accomandita semplice oppure di capitali, il reddito conseguito è comunque d'impresa ai sensi, rispettivamente, dell'art. 6, comma 3, e del combinato disposto degli artt. 73 e 81, del D.P.R. n. 917/1986.

La norma di cui all'art. 25 bis del D.P.R. 600/1973 non è intervenuta nell'ambito definitorio di tali redditi, la cui natura rimane quindi di redditi d'impresa, ma si è limitata ad introdurre una nuova modalità di riscossione dell'imposta che ora avviene tramite l'effettuazione della ritenuta alla fonte<sup>(4)</sup>.

La qualifica di reddito d'impresa rimane, quindi, anche nei confronti di intermediari professionali<sup>(5)</sup> non residenti.

Sulla base di tali premesse, ai fini dell'imposta personale (I.R.P.E.F. ed I.R.E.S.), ai redditi conseguiti da agenti non residenti risultano applicabili le seguenti norme interne:

- art. 23, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 917/1986 (Tuir), ai sensi del quale, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti in Italia "i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni";
- art. 151, comma 1, del Tuir, il quale stabilisce che il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti di cui alla lett. d) del primo comma dell'art. 73, "è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato", ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quel-

li soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva;

- art. 151, comma 2, del Tuir, secondo il quale "si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi indicati nell'art. 23".

In tema di ritenute, nei rapporti con intermediari esteri la norma di riferimento è rappresentata dall'art. 25 bis, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, ai sensi del quale le ritenute di cui ai precedenti commi "si applicano anche alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti".

### 3. Il regime tributario applicabile nei confronti di agenti esteri

Considerando che il reddito conseguito dagli agenti professionali<sup>(6)</sup> (persone fisiche o società) residenti all'estero è inquadrato tra i redditi d'impresa, in applicazione del criterio enunciato all'art. 23, c. 1, lett. e), del D.P.R. n. 917/1986, il presupposto impositivo nei confronti del soggetto non residente scatta esclusivamente nell'ipotesi in cui i redditi derivino da un'attività esercitata in Italia mediante una stabile organizzazione.

Nel caso in cui l'agente non residente svolga in Italia l'attività di agenzia avvalendosi di una propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato, le provvigioni sono, pertanto, assoggettate a tassazione in Italia ed ivi sono soggette a ritenuta.

Qualora, invece, l'intermediario non residente non si avvalga di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, le provvigioni corrisposte dal soggetto committente residente non sono tassabili in Italia e, quindi, non sorge alcun obbligo di effettuazione della ritenuta.

#### Note:

<sup>(2)</sup> Si tratta, ai sensi del primo comma dell'art. 25 bis, dei commissari, degli agenti, dei mediatori, dei rappresentanti di commercio e dei procuratori d'affari; l'elencazione dei soggetti indicati nel predetto primo comma è da considerare tassativa, come espressamente affermato dallo stesso Ministero delle finanze con la circolare n. 24/8/845 del 10 giugno 1983.

<sup>(3)</sup> In tal senso, si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria con risoluzione n. 12/201 del 20 aprile 1982 (in Banca Dati Big, IPSOA) e la giurisprudenza (cfr., Cass. Sez. I civ., sentenza n. 952 del 13 ottobre 1981 e Cass. Sez. I civ., sentenza n. 3477 del 9 aprile 1987).

<sup>(4)</sup> Cfr., S. MAYR, *Provvigioni corrisposte a soggetti non residenti*, in *Corriere Tributario*, n. 4/1983, p. 167.

<sup>(5)</sup> Deve trattarsi di redditi conseguiti nell'esercizio abituale dell'attività d'intermediazione e non derivanti da attività svolte in via meramente occasionale da soggetti che non hanno la qualifica di operatori economici.

<sup>(6)</sup> Vedi sub nota 5.

Il regime di imponibilità o non imponibilità delle provvigioni corrisposte ad agenti non residenti sopra esaminato, è quello risultante dalla normativa tributaria interna che, esplicita nel regolare la disciplina fiscale di tali redditi, rende superfluo, di fatto, per l'operatore nazionale, esaminare il trattamento degli stessi redditi all'interno delle singole convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con i vari Paesi esteri<sup>(7)</sup>.

In ogni caso, anche analizzando il contenuto dei trattati internazionali, si giungerebbe alla stessa conclusione, in quanto la regola generale contenuta nell'art. 7 del modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni, recepita sostanzialmente nei singoli trattati bilaterali, stabilisce che gli utili dell'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in tale Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata; se ciò avviene, gli utili sono imponibili nell'altro Stato, ma soltanto nella misura in cui sono attribuibili alla stabile organizzazione.

Il regime fiscale delle provvigioni corrisposte ad agenti esteri previsto dalla legislazione interna, di cui al combinato disposto degli artt. 23, c. 1, lett. e), del Tuir e 25 bis, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, quindi, è coerente con quello disciplinato dalla normativa internazionale così come recepito nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, posto che esso attribuisce la potestà impositiva all'Italia, quale Paese della fonte del reddito, solo nel caso in cui l'agente estero svolga la propria attività nel territorio dello Stato tramite una stabile organizzazione ivi situata.

Il predetto regime impositivo è confermato anche dalla circolare 10 giugno 1983, n. 24/8/845<sup>(8)</sup>, diramata dal Ministero delle finanze a commento della normativa di cui al D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, che, al capitolo primo, paragrafo c), dopo aver ribadito l'applicabilità della ritenuta alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, afferma che *“di converso non sono assoggettabili alla ritenuta in esame le provvigioni erogate a favore di soggetti non residenti che non hanno nel territorio dello Stato una stabile organizzazione”*.

#### 4. Le provvigioni come categoria autonoma nei trattati internazionali

Nell'ambito del panorama internazionale, sono rarissimi i casi di convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia che prevedono una disciplina specifica per le provvigioni, trattandole come categoria autonoma di reddito<sup>(9)</sup>.

Al riguardo, si può citare la convenzione con la Romania<sup>(10)</sup>, la quale dedica l'art. 13 specificamente alle provvigioni, precisando nel terzo paragrafo che *“il termine “provvigioni” designa i pagamenti fatti ad una persona per i servizi da essa resi in qualità di agente”*, ma non comprende quelli fatti a titolo di corrispettivo per attività di lavoro autonomo (professioni libere) o di lavoro subordinato.

Il regime convenzionale delineato nel citato art. 13 della suddetta convenzione, prevede che la tassazione delle provvigioni avvenga nello Stato contraente in cui risiede l'agente, destinatario del pagamento.

La regola generale soffre tuttavia della deroga di cui al paragrafo successivo, in base alla quale le provvigioni *“possono essere tassate”* nello Stato della fonte ed *“in conformità della legislazione di detto Stato”*, anche se, in tale ipotesi, ove il soggetto che percepisce le provvigioni ne sia l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 5 per cento dell'ammontare delle provvigioni.

Anche in questo caso è la stessa legislazione interna che rende, di fatto, superfluo il riferimento alla normativa convenzionale poiché, in base a quanto stabilito dall'art. 23, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 917/1986, costituendo le provvigioni reddito d'impresa, le stesse sono tassabili in Italia solo se l'agente estero svolge l'attività d'intermediazione nel territorio dello Stato tramite una stabile organizzazione.

In assenza di una stabile organizzazione in Italia, pertanto, il sostituto d'imposta nazionale (impresa committente) non è tenuto ad operare la ritenuta sulle provvigioni corrisposte all'agente residente in Romania, in quanto l'espressione *“possono tuttavia essere tassate”* nello Stato contraente di provenienza, implica che la legislazione dello Stato della fonte del reddito ne preveda l'imposizione, cosa che, come già considerato, non avviene in Italia<sup>(11)</sup>.

#### Note:

<sup>(7)</sup> Cfr., S. MAYR, *Provvigioni corrisposte a soggetti non residenti*, cit., p. 167.

<sup>(8)</sup> In Banca Dati Big, IPSOA.

<sup>(9)</sup> Nella convenzione con la Romania è dedicato alle provvigioni l'art. 13. Il protocollo aggiuntivo della convenzione con il Brasile, all'art. 4, specifica che le provvigioni pagate da un residente del Brasile ad una banca o istituto finanziario, in relazione a servizi resi da tale banca o istituto finanziario, sono considerate interessi e assoggettate alle disposizioni dell'art. 11.

<sup>(10)</sup> Firmata il 14 gennaio 1977, ratificata con legge 18 ottobre 1978, n. 680, pubblicata sul S.O. alla G.U. n. 312 dell'8 novembre 1978 ed entrata in vigore il 6 febbraio 1979 con lo scambio degli strumenti di ratifica.

<sup>(11)</sup> Cfr., R.M. 19 marzo 1984, n. 12/1503. In dottrina, per approfondimenti, vedi M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, 2004, Milano, pag. 1015, in nota (1).

Se, invece, l'agente romeno svolge la propria attività in Italia attraverso una stabile organizzazione, il reddito ivi prodotto dovrà essere assoggettato all'imposizione personale.

Quanto all'applicazione della ritenuta in Italia, si osserva che, ai sensi di quanto previsto dal secondo paragrafo dell'art. 13 della convenzione, la stessa non potrebbe superare il cinque per cento delle provvigioni; tale disposizione, tuttavia, può essere superata dalla successiva previsione di cui al paragrafo quattro che disciplina il criterio della "riserva della stabile organizzazione".

Il quarto paragrafo dell'art. 13 del trattato con la Romania prevede, infatti, che le regole di tassazione dei precedenti paragrafi 1 e 2 (aliquota massima agevolata) non si applicano nel caso in cui l'agente beneficiario delle provvigioni, residente di uno Stato contraente, eserciti nell'altro Stato contraente dal quale provengono le provvigioni, un'attività commerciale (o industriale) per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata e le provvigioni si ricolleghino effettivamente ad essa; in tal caso, il trattato stabilisce che "le provvigioni sono imponibili in detto altro Stato contraente secondo la propria legislazione".

Nel caso in cui l'agente romeno disponga in Italia di una stabile organizzazione e le provvigioni siano relative proprio all'attività svolta tramite tale stabile organizzazione, l'operatore economico nazionale applicherà, pertanto, la ritenuta ordinaria prevista dall'art. 25 bis, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, in conformità alla legislazione interna.

## 5. Ritenute fiscali e adempimenti formali

Ai fini della disapplicazione della ritenuta sulle provvigioni corrisposte agli agenti esteri, come sopra illustrato, è necessario che questi non dispongano in Italia di una stabile organizzazione attraverso la quale è svolta l'attività d'intermediazione.

L'operatore economico residente, quale soggetto preponente nel contratto di agenzia, dovrà, pertanto, accertarsi dell'inesistenza della stabile organizzazione dell'agente estero nel territorio dello Stato.

Al riguardo, con specifico riferimento alla figura degli intermediari, è stata sottolineata in dottrina<sup>(12)</sup> l'opportunità di acquisire idonea documentazione attestante lo status di soggetto non residente dell'agente estero, nonché l'assenza di una sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato, nell'ottica di eliminare i rischi connessi alla mancata applicazione della ritenuta di cui all'art. 25 bis<sup>(13)</sup>.

La predetta documentazione sarebbe opportuna nei rapporti con agenti residenti sia in Stati esteri con i quali l'Italia ha stipulato apposite convenzioni contro le doppie imposizioni, sia in Paesi con i quali non sono vigenti trattati internazionali, considerata, per questi ultimi, l'esclusiva valenza dell'art. 23, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 917/1986.

Quanto al caso degli agenti residenti in Stati con i quali sono in vigore i trattati bilaterali, può essere utilmente richiamata la fattispecie rappresentata dai redditi di lavoro autonomo ove, analogamente a quanto avviene per le provvigioni, elemento fondamentale discriminante per la tassazione o meno nello Stato della fonte del reddito è l'esistenza, nello Stato medesimo, di una "base fissa" attraverso la quale il soggetto non residente svolge la sua attività di natura professionale.

In tale ambito, l'Amministrazione finanziaria si è più volte pronunciata in merito all'applicazione diretta del regime convenzionale di esonero dalla ritenuta da parte del sostituto d'imposta residente, sottolineando per quest'ultimo la necessità di acquisire preventivamente idonea documentazione attestante l'esistenza dei presupposti necessari per giustificare l'omissione dell'adempimento<sup>(14)</sup>.

Da quanto si desume dalle declaratorie ministeriali sopra citate riguardanti i redditi di lavoro autonomo, l'operatore residente può applicare direttamente, sotto la propria responsabilità, il trattamento agevolativo previsto dalla convenzione contro le doppie imposizioni<sup>(15)</sup>, omettendo di effettuare la ri-

### Note:

<sup>(12)</sup> Cfr., in tal senso, E. PUCCI, *La ritenuta su provvigioni erogate ad agenti non residenti*, in Azienda e Fisco, n. 14/2004, pag. 43; M. NES-SI, *La ritenuta sui compensi corrisposti ad un agente assicurativo francese*, in Azienda e Fisco, n. 6/2001, pag. 274; P. CEPPELLINI - M. NASTRI, *Rapporto di agenzia: provvigioni, "fringe benefit" e rimborsi spese*, in Contabilità Finanza e Controllo, n. 2/1999, pagg. 168 e 169.

<sup>(13)</sup> Ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, "chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto, salva l'applicazione delle disposizioni dell'art. 13 per il caso di omesso versamento". Il citato art. 13 prevede la sanzione amministrativa del 30 per cento per i ritardati od omessi versamenti diretti, applicabile anche "nei casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento delle ritenute alla fonte da parte del sostituto d'imposta" (C.M. n. 23/E del 25 gennaio 1999).

<sup>(14)</sup> Cfr., R.M. n. 12/1247 del 30 settembre 1977; R.M. n. 12/191 del 16 giugno 1980; R.M. n. 12/1591 del 18 luglio 1984 e R.M. n. III-5-225 dell'11 agosto 1994.

<sup>(15)</sup> Si tratta, infatti, di un regime più favorevole rispetto a quello previsto in via ordinaria dai trattati internazionali, che, al fine di consentire l'esclusione da tassazione nello Stato contraente della fonte del reddito, prevedono la presentazione di apposita istanza di rimborso secondo la legislazione vigente in tale Stato. L'istanza di rimborso  
(segue)

tenuta, previa acquisizione della documentazione attestante la residenza nello Stato estero, lo *status* di soggetto passivo d'imposta nello Stato estero, nonché l'inesistenza in Italia di una base fissa<sup>(16)</sup>.

In tal senso sono anche le istruzioni per la compilazione del modello 770/2007 semplificato, relative agli adempimenti riguardanti i compensi di lavoro autonomo, le provvigioni ed i redditi diversi.

In particolare, viene ivi precisato che, in presenza di somme non assoggettate a ritenuta corrisposte a soggetti non residenti, in quanto il sostituto d'imposta ha applicato direttamente il regime previsto nelle convenzioni internazionali, quest'ultimo "*deve conservare ed esibire o trasmettere, a richiesta dell'Agenzia delle Entrate, il certificato rilasciato dal competente ufficio fiscale estero, attestante la residenza del percipiente, nonché la documentazione comprovante l'esistenza delle condizioni necessarie per fruire del regime convenzionale. Nel caso in cui esista un modello convenzionale quest'ultimo debitamente compilato, sostituisce la predetta documentazione*".

Sulla base di quanto emerge dalle interpretazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria e, soprattutto, dal tenore letterale delle istruzioni ministeriali sopra riportate, pare lecito ritenere che la preventiva acquisizione dei documenti attestanti la sussistenza dei requisiti convenzionali per beneficiare del regime di esonero da tassazione in Italia delle provvigioni e, in particolar modo, l'inesistenza della stabile organizzazione in Italia, più che opportuna sia necessaria.

A tale ultimo riguardo, è opportuno sottolineare che la documentazione attestante l'inesistenza in Italia di una stabile organizzazione del soggetto estero, rilevante sia ai fini della normativa interna di cui all'art. 23, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 917/1986, sia ai fini della disciplina convenzionale, deve necessariamente essere fornita dall'agente non residente.

Quanto alla possibilità di acquisire tale attestazione direttamente dall'Amministrazione finanziaria italiana, secondo una procedura che parrebbe più immediata, essa è stata espressamente esclusa dallo stesso Ministero delle finanze<sup>(17)</sup>, il quale ha affermato di riservarsi il diritto di verificare la veridicità di quanto dichiarato dal contribuente e di quanto risultante dalla documentazione prodotta, esclusivamente nell'espletamento delle proprie funzioni di controllo in sede di accertamento e, pertanto, in un momento successivo a quello del pagamento e della relativa acquisizione dei documenti che giustificano la mancata applicazione della ritenuta.

Quanto all'ulteriore problema, rappresentato dal-

la tipologia di documentazione necessaria, occorre svolgere ulteriori approfondimenti in merito alla fonte di provenienza della stessa.

### 5.1 Documentazione attestante la residenza e lo status di soggetto passivo d'imposta

Mentre non vi è dubbio che l'attestazione di residenza nello Stato estero del soggetto beneficiario dei redditi (provvigioni) debba risultare da apposita certificazione emessa dall'Autorità fiscale competente di tale Stato, non è altrettanto certo che ciò debba avvenire anche per la dichiarazione attestante lo *status* di soggetto passivo d'imposta del soggetto non residente.

In effetti, con riguardo alle situazioni in cui non è possibile fare ricorso all'apposita modulistica già approvata e predisposta dalle Autorità fiscali degli Stati contraenti<sup>(18)</sup>, l'Amministrazione finanziaria ha più volte sottolineato, sia in passato<sup>(19)</sup> sia in tempi più recenti<sup>(20)</sup>, che l'attestazione di soggettività passiva d'imposta del beneficiario deve risultare dalla certificazione ufficiale rilasciata dall'Autorità fiscale estera.

Tuttavia, in altre pronunce la stessa Amministrazione ha evidenziato che "*il concetto di residenza implica il presupposto dell'assoggettabilità a tassazione, basato sulla connessione personale del contribuente con*

#### Note:

(segue nota 15)

borso, quale procedura ordinaria per recuperare le imposte pagate nello Stato della fonte del reddito in eccedenza rispetto al livello agevolato consentito dalla normativa convenzionale, è disciplinata da un apposito articolo contenuto in numerosi trattati bilaterali, ma non rappresenta l'unica via esperibile per gli operatori interessati. Numerosi trattati internazionali, infatti, contengono nel protocollo aggiuntivo un'ulteriore disposizione, in base alla quale la procedura ordinaria non pregiudica il diritto degli Stati contraenti di stabilire procedure diverse per l'applicazione delle riduzioni d'imposta previste dalla convenzione; su tale disposizione si è innestato l'orientamento interpretativo dell'Amministrazione finanziaria italiana la quale ha consentito, anche in assenza di specifica modulistica ufficiale, di applicare direttamente il regime convenzionale di maggior favore sulla base di idonea documentazione attestante l'esistenza dei requisiti richiesti.

<sup>(16)</sup> Cfr., R.M. n. III-5-225 dell'11 agosto 1994.

<sup>(17)</sup> Cfr., R.M. 10 giugno 1999, n. 95/E.

<sup>(18)</sup> Non sono numerosi i trattati internazionali per i quali gli Stati contraenti hanno provveduto ad approvare l'apposita modulistica, da utilizzare per il rimborso delle maggiori imposte pagate o per richiedere l'applicazione della disciplina agevolativa convenzionale (esonero totale o parziale dalla ritenuta alla fonte). Fra le altre, si citano le convenzioni con Francia, Germania, Gran Bretagna, Paesi Bassi, Spagna e Svizzera.

<sup>(19)</sup> Cfr., C.M., 4 febbraio 1980, n. 2/12/063 e C.M. 25 marzo 1981, n. 7/12/345.

<sup>(20)</sup> Cfr., R.M. 10 giugno 1999, n. 95/E ed R.M. 26 luglio 1999, n. 126/E.

*il Paese di residenza*<sup>(21)</sup>, lasciando intendere che non sarebbe necessaria un'espressa menzione in tal senso contenuta nello stesso certificato di residenza emesso dall'Autorità fiscale estera (od in un ulteriore certificato *ad hoc*), essendo sufficiente una dichiarazione da parte del beneficiario dei redditi, espressa unitamente alle altre attestazioni richieste ai fini dell'applicazione del più favorevole trattamento convenzionale.

Tali conclusioni sono confermate dalle istruzioni ministeriali per la compilazione del Modello 770/2007 semplificato già richiamate, dove il certificato dell'ufficio fiscale estero viene richiesto solamente per attestare la residenza del percipiente.

### **5.2 Documentazione attestante l'inesistenza della stabile organizzazione nel territorio dello Stato**

Considerazioni analoghe a quanto osservato in merito all'attestazione riguardante la soggettività passiva d'imposta, sono sostanzialmente riproponibili per quella specifica relativa all'inesistenza della stabile organizzazione in Italia.

Anche in questo caso, in relazione ai casi in cui non esista un'apposita modulistica già approvata dalle Autorità fiscali dei due Stati contraenti, è stata inizialmente sottolineata la necessità di acquisire specifica attestazione di fonte ufficiale "*certificante per quanto a conoscenza delle Autorità stesse, la inesistenza di stabili organizzazioni in Italia dei percipienti*"<sup>(22)</sup>.

Tale interpretazione è stata successivamente superata, per effetto delle ripetute pronunce con cui si è consolidato il nuovo orientamento in base al quale è, invece, sufficiente la dichiarazione di parte resa dal soggetto estero beneficiario dei redditi<sup>(23)</sup>; il predetto orientamento è confermato, inoltre, dalle stesse istruzioni alla compilazione del Modello 770/2007 semplificato.

Si ritiene, pertanto, che l'inesistenza della stabile organizzazione in Italia possa essere attestata direttamente dal soggetto estero beneficiario delle provvigioni e che, pertanto, non debba necessariamente essere certificata in un documento ufficiale di competenza dell'Autorità fiscale dello Stato di residenza dell'intermediario<sup>(24)</sup>.

### **5.3 Responsabilità del sostituto d'imposta e riflessi contrattuali**

Quanto alle responsabilità in cui può incorrere il sostituto d'imposta nazionale, il quale decide di applicare direttamente il regime convenzionale (o quello interno di cui all'art. 23, comma 1, lett. e), del

D.P.R. n. 917/1986), astenendosi dall'effettuare la ritenuta sulla base della documentazione e delle dichiarazioni ottenute dall'agente estero, si può richiamare l'orientamento espresso dal Ministero delle finanze con la risoluzione n. 147/12/1054 del 25 novembre 1978.

In tale pronuncia, si afferma che le responsabilità tributarie in capo alle imprese nazionali che erogano redditi a soggetti non residenti, possono escludersi "*allorquando dalla documentazione che le menzionate eroganti debbono acquisire da parte dei percipienti ..., è possibile realizzare inequivocabilmente l'esistenza delle condizioni richieste per poter applicare il trattamento convenzionale*".

Dovendo fornire la prova di aver osservato quanto meno la normale diligenza, inoltre, è opportuno riportare nel contratto di agenzia le specifiche dichiarazioni rilevanti ai fini del trattamento fiscale delle provvigioni (residenza e soggettività passiva nello Stato estero ed assenza di stabile organizzazione in Italia), rilasciate sotto esclusiva responsabilità dell'agente estero.

#### **Note:**

<sup>(21)</sup> Cfr., C.M. 23 dicembre 1996, n. 306/E, confermata da R.M. 6 maggio 1997, n. 104/E.

<sup>(22)</sup> Cfr., C.M. 25 marzo 1981, n. 7/12/345 e C.M. 4 febbraio 1980, n. 2/12/063.

<sup>(23)</sup> Cfr., R.M. 24 settembre 2003, n. 183/E; C.M. 26 gennaio 2001, n. 9/E; R.M. 24 maggio 2000, n. 68/E e R.M. 26 luglio 1999, n. 126/E.

<sup>(24)</sup> Cfr., in tal senso, M. PIAZZA, op.cit., pagg. 1032-1033.