

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Ritenute sul reddito di lavoro autonomo internazionale a scoppio ritardato

di **Ennio Vial**

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

 **Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!**

[accedi al sito >](#)

La [risposta all'istanza di interpello n. 512 dell'11.12.2019](#) ha affrontato il caso di un **lavoratore autonomo residente fiscalmente in Italia** nell'anno "n" in cui ha emesso parcelle per attività svolta, che vengono incassate nell'anno successivo. Si tratterebbe di una **banale casistica di applicazione del principio di tassazione per cassa**, se non fosse che, al momento del pagamento (anno n+1), il professionista è divenuto **non residente**.

L'Agenzia conclude, in modo invero un po' frettoloso, ritenendo che, trattandosi di un reddito derivante dall'esercizio di un'attività indipendente svolta nell'anno "n" nel territorio italiano, **il nostro Paese conserva la potestà impositiva sugli emolumenti in esame**, sebbene percepiti dall'istante nell'anno successivo, ai sensi delle **disposizioni contenute nell'articolo 14, paragrafo 1, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Spagna**.

Ne consegue che le somme in oggetto, **percepite nell'anno n + 1**, rientrano nel regime fiscale previsto dall'[articolo 25, comma 2, primo periodo, D.P.R. 600/1973](#), secondo cui i compensi per prestazioni di lavoro autonomo, anche non abituale, corrisposti a soggetti non residenti devono essere assoggettati alla **ritenuta a titolo di imposta nella misura del 30 per cento**.

La risposta all'interpello non motiva sufficientemente il ragionamento svolto.

Quello che emerge è che l'[articolo 23 Tuir](#), laddove prevede la **rilevanza italiana delle prestazioni di lavoro autonomo svolte in Italia**, presenterebbe una sorta di **efficacia diluita nel tempo**.

In sostanza, una volta battezzata la **rilevanza italiana delle prestazioni erogate**, questa proseguirebbe in modo indefinito fino al momento dell'incasso.

L'[articolo 23](#) stabilisce che “*ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei **non residenti** si considerano **prodotti nel territorio dello Stato***:

*d) i **redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato***”.

Nel nostro caso, il professionista ha **trasferito la residenza in Spagna** nell'anno n+1.

Possiamo quindi affermare che, ai fini dell'applicazione dell'imposta a detto soggetto che non è residente, la lett. d) prevede la **rilevanza in Italia del reddito di lavoro autonomo derivante da attività esercitata in Italia**. In effetti, **l'attività è stata esercitata in Italia** nell'anno precedente e **tale aspetto non pare rilevare ai fini della applicazione dell'[articolo 23](#)**.

Possiamo quindi accettare l'idea che **la norma interna ammetta questo effetto differito**. Tuttavia, ciò che non convince della risposta è la **giustificazione sulla base della Convenzione**.

In effetti, la formulazione dell'articolo 14 è quella classica, presente nella maggior parte delle **convenzioni italiane**, secondo cui i **redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo sono imponibili soltanto in detto Stato**, a meno che **tale residente non disponga abitualmente, nell'altro Stato contraente, di una base fissa per l'esercizio delle sue attività**.

Se egli dispone di tale base, i redditi sono imponibili nell'altro Stato, ma **unicamente nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa**. La tassazione in capo al non residente spagnolo, pertanto, è **subordinata alla presenza di una base fissa in Italia per l'esercizio delle attività**.

I **compensi**, nel nostro caso, sono derivati da una attività italiana, ma **non svolti da una base fissa di un non residente**, a meno che non vogliamo intendere che l'attività italiana svolta nell'anno “n” costituisce comunque una **base fissa**, di un soggetto che è **divenuto non residente nell'anno successivo**.

L'idea potrebbe essere quella di **interpretare l'articolo 14 nel seguente modo**. Il non residente spagnolo sarà **tassato in Italia sui redditi**, ma solamente se legati alla **base fissa italiana** che, pur non esistendo nell'anno n + 1, esisteva nell'anno n, in quanto la base fissa sussiste in Italia anche sotto forma di **attività svolta da un residente**.

Questo spunto potrebbe trovare qualche appiglio nel **punto 81 del Commentario Ocse, all'articolo 5**, dove si legge che “*the definition of permanent establishment is not limited to situations where a resident of one Contracting State uses or maintains a fixed place of business in the other State; it applies equally where an enterprise of one State uses or maintains a fixed place of business in that same State*)”.

Questa interpretazione che, ad avviso di chi scrive, **appare tutt'altro che pacifica**, non risolve il problema pratico di valutare se il Paese estero aderisce alla medesima interpretazione.

D'altro canto, **la sussistenza della stabile** porterebbe, sempre ad avviso di chi scrive, ad escludere l'applicazione della ritenuta del 30% a favore della liquidazione dell'Irpef dovuta nel modello Redditi del contribuente.

La questione merita **ulteriori spunti ed approfondimenti**.