

G. FALSITTA-A. FANTOZZI-G. MARONGIU-F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie.*  
*Tomo II - Accertamento e sanzioni* a cura di F. Moschetti.

## BREVIARIA IURIS

fondati da

GIORGIO CIAN e ALBERTO TRABUCCHI

[e continuati da GIORGIO CIAN]

- 1 - G. CIAN - A. TRABUCCHI - *Commentario breve al codice civile*<sup>9</sup>
  - *Commentario breve al codice civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 2 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve alla legge fallimentare*<sup>5</sup>
- 3 - F. CARPI - V. COLESANTI - M. TARUFFO - *Commentario breve al codice di procedura civile*<sup>6</sup>
  - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale*<sup>7</sup>
  - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 4 - A. CRESPI - G. FORTI - G. ZUCCALÀ - *Commentario breve al codice penale*<sup>5</sup>
  - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale*<sup>11</sup> (con CD contenente il testo completo delle più recenti sentenze richiamate)
  - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale. 11<sup>a</sup> edizione per prove concorsuali ed esami*
- 5 - P. MARCHETTI - L.C. UBERTAZZI - *Commentario breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorrenza*<sup>4</sup>
- 6 - G. CONSO - V. GREVI - *Commentario breve al codice di procedura penale*
  - *Commentario breve al codice di procedura penale - Complemento giurisprudenziale*<sup>6</sup>
- 7 - S. BARTOLE - R. BIN - *Commentario breve alla Costituzione*
- 8 - L. SALAMONE - P. SPADA - *Commentario breve al diritto delle cambiali, degli assegni e di altri strumenti di credito e mezzi di pagamento*<sup>4</sup>
- 9 - G. CONSO - V. GREVI - *Prolegomeni a un commentario breve al nuovo codice di procedura penale* (opera esaurita)
- 10 - A. ROMANO - R. VILLATA - *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*<sup>3</sup>
- 11 - G. ALPA - P. ZATTI - *Commentario breve al codice civile. Leggi complementari* (3 tomi) - Tomo I<sup>4</sup> Tomo II<sup>4</sup> Tomo III<sup>4</sup>
- 12 - M. GRANDI - G. PERA - *Commentario breve alle leggi sul lavoro*<sup>4</sup>
- 13 - F. POCAR - *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione europea*
- 14 - F.C. PALAZZO - C.E. PALIERO - *Commentario breve alle leggi penali complementari*<sup>2</sup>
- 15 - C. CONSOLO - C. GLENDI - *Commentario breve alle leggi del processo tributario*<sup>2</sup>
- 16 - R. CAVALLO PERIN - A. ROMANO - *Commentario breve al testo unico sulle autonomie locali*
- 17 - L. COSTATO - F. PELLIZZER - *Commentario breve al codice dell'ambiente*
- 18 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve al diritto delle società*
- 19 - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto della famiglia*
- 20 - A. CARULLO - G. IUDICA - *Commentario breve alla legislazione sugli appalti pubblici e privati*
- 21 - G. VOLPE PUTZOLU - *Commentario breve al diritto delle assicurazioni*
- 22 - G. DE CRISTOFARO - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto dei consumatori*
- 23 - G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI - *Commentario breve alle leggi tributarie*
  - *Tomo I: Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta (in corso di pubblicazione)
  - *Tomo II: Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti
  - *Tomo III: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi
  - *Tomo IV: Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
  - *Tomo V: Tributi locali*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
- 24 - M.V. BENEDETTI - C. CONSOLO - L.G. RADICATI DI BROZOLO - *Commentario breve al diritto dell'arbitrato nazionale ed internazionale*
- 25 - G. CIAN - *Codice civile e leggi collegate. Commento giurisprudenziale sistematico*
- 26 - R. FERRARA - G.F. FERRARI - *Commentario breve alle leggi in materia di urbanistica ed edilizia*

GASPARE FALSITTA  
*Emerito dell'Università di Pavia*

AUGUSTO FANTOZZI  
*Ordinario dell'Università di Roma «La Sapienza»*

GIOVANNI MARONGIU  
*Ordinario dell'Università di Genova*

FRANCESCO MOSCHETTI  
*Ordinario dell'Università di Padova*

# COMMENTARIO BREVE ALLE LEGGI TRIBUTARIE

Tomo II  
*Accertamento e sanzioni*

a cura di  
FRANCESCO MOSCHETTI

ERNESTO MARCO BAGAROTTO  
ROBERTO BAGGIO  
FRANCO BATISTONI FERRARA  
MAURO BEGHIN  
BRUNELLA BELLÈ  
ADRIANO BENAZZI  
GIULIA BOLETTA  
MARIA FRANCESCA BONTÀ  
MARIA CRISTINA BRUNO  
IVO CARACCIOLI  
VINCENZO CARDONE  
ANDREA CARINCI  
BERNARDO CARTONI  
CARLO CIMINIELLO  
GIUSEPPE CIMINIELLO  
FRANCESCO COLAIANNI

GIUSEPPE CORASANITI  
ROBERTO CORDEIRO GUERRA  
VITO D'AMBRA  
FRANCESCO DE DOMENICO  
ADRIANO DI PIETRO  
MARIO GARAVOGLIA  
ANDREA GIOVANNARDI  
LORENZO IMPERATO  
GIUSEPPE INGRAO  
MAURIZIO INTERDONATO  
AGOSTINO ENNIO LA SCALA  
GIUSEPPE MARINI  
GIUSEPPE MARINO  
MELO MARTELLA  
ENRICO MASTROGIACOMO  
GIOVANNI MOSCHETTI  
DIANA MURARO

VALERIA NUCERA  
ROBERTO PISANO  
ANDREA PODDIGHE  
MARCELLO POGGIOLI  
LUIGI QUERCIA  
ROBERTA RINALDI  
GIANLUCA RUGGIERO  
CIRO SANTORIELLO  
ROBERTO SCHIAVOLIN  
LORIS TOSI  
MAURO TRIVELLIN  
GIUSEPPE VANZ  
FRANCESCO VERRI  
MARCO VERSIGLIONI  
ANTONIO VIOTTO  
NICOLÒ ZANOTTI



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI  
2011

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

*Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl*

ISBN 978-88-13-29885-2

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale – e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana, n. 108, 20122 Milano, e-mail [segreteria@aidro.org](mailto:segreteria@aidro.org) e sito web [www.aidro.org](http://www.aidro.org)

*L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.*

*Stampato in Italia - Printed in Italy*

---

Centrofotocomposizione Dorigo - Padova

Stampato da L.E.G.O. S.p.A., Lavis (TN)

## AUTORI DELL'OPERA

DIRETTORE

Francesco Moschetti

COLLABORATORI

### I - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

#### *Accertamento delle imposte sui redditi* (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)

Artt. 1-6: R. Baggio	Art. 41 bis: G. Ingraio
Art. 12 bis: R. Baggio	Art. 41 ter: M. Interdonato
Artt. 13-16: A. Benazzi	Art. 42: A. Di Pietro
Artt. 18-18 ter: D. Muraro	Art. 43: R. Schiavolin
Artt. 19-22: A. Benazzi	Artt. 44-45: A. Giovanardi
Artt. 23-30: G. Corasaniti	Artt. 58-60: R. Cordeiro Guerra
Art. 31: R. Schiavolin	Art. 60 bis: M. Poggioli
Art. 31 bis: G. Marino	Art. 61: A.E. La Scala
Art. 32: G. Vanz	Artt. 62-63: G. Marini
Art. 33: A. Viotto	Art. 64: A. Carinci
Art. 36: A. Viotto	Art. 65: G. Marini
Artt. 36 bis-36 ter: R. Rinaldi	Art. 66: A.E. La Scala
Art. 37: A. Di Pietro	Art. 67: M. Interdonato
Art. 37 bis: M. Beghin	Artt. 68-69: M. Trivellin
Art. 38: L. Tosi	Art. 70: R. Schiavolin
Art. 39: A. Di Pietro	Art. 71: R. Baggio
Art. 40: F. De Domenico	Artt. 72-74: G. Corasaniti
Art. 40 bis: M. Beghin	Art. 75: G. Marino
Art. 41: M. Martella	

### II - NORMATIVA COMPLEMENTARE

#### *Dichiarazione* (D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322)

R. Baggio

#### *Interpello* (Art. 21, L. 30 dicembre 1991, n. 413)

E.M. Bagarotto

***Accertamento con adesione***  
**(D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218)**

M. Versiglioni

***Studi di settore***  
**(Artt. 62 bis e 62 sexies, D.l. 30 agosto 1993, n. 331;  
Artt. 10, 10 bis e 10 ter, L. 8 maggio 1998, n. 146)**

M. Beghin

***Autotutela***  
**(Art. 2 quater, D.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv. con modif.  
dalla L. 30 novembre 1994, n. 656; D.m. 11 febbraio 1997, n. 37)**

R. Schiavolin

***Sanzioni penali***  
**(D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)**

Premessa e coordinamento della sezione: I. Caraccioli

Art. 1: G. Moschetti

Art. 2: L. Imperato

Art. 3: V. Cardone

Art. 4: R. Pisano

Art. 5: B. Cartoni

Art. 6: L. Imperato

Art. 7: M. Garavoglia

Artt. 8-9: L. Imperato

Art. 10: C. Santoriello

Art. 10 bis-10 quater: F. Colaianni

Art. 11: F. Verri

Art. 12: M.C. Bruno

Art. 13: C. Ciminiello

Art. 14: G. Ciminiello

Art. 15: G. Ruggiero

Art. 16: V. D'Ambra

Art. 17: C. Santoriello

Art. 18: L. Quercia

Art. 19: G. Moschetti

Artt. 20-25: E. Mastrogiacomo

***Sanzioni amministrative***

Premessa e coordinamento della sezione: F. Batistoni Ferrara

**(D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)**

Artt. 1-4: A. Poddighe

Artt. 5-7: V. Nucera

Artt. 8-9: N. Zanotti

Artt. 10-11: M.F. Bontà

Artt. 12-13: A. Poddighe

Art. 14: N. Zanotti

Art. 15: M.F. Bontà

Artt. 16-17: N. Zanotti

**(D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)**

Artt. 1-5: F. Batistoni Ferrara  
Art. 6: M.F. Bontà  
Art. 7: F. Batistoni Ferrara  
Art. 8: A. Poddighe  
Artt. 9-10: V. Nucera  
Art. 11: F. Batistoni Ferrara  
Art. 12: M.F. Bontà

Art. 13: A. Poddighe  
Artt. 14-19: B. Bellè  
Art. 20: V. Nucera  
Art. 21: A. Poddighe  
Artt. 22-24: G. Boletto  
Artt. 25-26: M.F. Bontà  
Artt. 27-30: N. Zanotti

**(Art. 7, d.l. 30 settembre 2003, n. 269)**

F. Batistoni Ferrara

**COORDINATORI SCIENTIFICI**

Mauro Beghin    Roberto Schiavolin    Loris Tosi

**SEGRETARIO DELLA REDAZIONE**

Diana Muraro

non concorrono attualmente né capitale né lavoro si presumono percepiti, salvo prova contraria, nella misura e nelle scadenze risultanti dai provvedimenti dell'Autorità giudiziaria ordinaria o dai contratti in base ai quali sono dovuti. Sono ricompresi anche gli assegni periodici corrisposti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultino da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, gli assegni periodici corrisposti in forza di testamento o di donazione modale e gli assegni alimentari corrisposti ai soggetti di cui all'art. 433 c.c. (cfr. ZEPPELLI, voce *Assegni periodici (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani* 88, vol. I). ■ Sull'assegno di divorzio corrisposto *una tantum* la Corte di Cassazione ha sostenuto che non è assimilabile al reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, 1° co., lett. i), in quanto l'assegno corrisponde ad un trasferimento patrimoniale di una somma capitalizzata, insuscettibile di avere natura reddituale (C 99/11437, con nota di PETRUCCI, *R. d. trib.* 99, II, 831; CROVATO, *Rass. trib.* 97, 480; VANZ, *Rass. trib.* 96, 1381). La Corte costituzionale ha ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata in merito alla non imponibilità dell'assegno *una tantum* e della correlativa non deducibilità per il soggetto erogante (cfr. C. Cost., ord. 07/113, con nota di FALSITTA, *R. d. trib.* 07, II, 421). Diversamente dagli assegni alimentari, gli assegni destinati al

mantenimento dei figli sono esclusi dall'imposizione ai sensi dell'art. 3, 3° co., lett. b), t.u.i.r. e non sono peraltro deducibili per il soggetto erogante. Anche in tal caso è intervenuta di recente la Corte Costituzionale stabilendo che non è irragionevole discriminare fiscalmente gli assegni alimentari da quelli destinati al mantenimento (cfr. C. Cost. 08/373).

#### XIII. I compensi per lavori socialmente utili.

■ Ai compensi per i lavori socialmente utili deve essere applicata una ritenuta a titolo di imposta, applicando l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito, maggiorata delle addizionali di compartecipazione vigenti (cfr. circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326). ■ A seguito della modifica legislativa avvenuta con il d.lgs. n. 344/03, possono beneficiare dell'assimilazione tutti i soggetti che svolgono lavori socialmente utili, non facendosi più riferimento alla qualità di lavoratori, che non consentiva di ricomprendervi analoghi compensi percepiti da soggetti che non rivestivano la qualifica di lavoratori. L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che i rapporti lavorativi instaurati tra un Comune e le persone anziane, per il servizio di sorveglianza davanti alle scuole (per la c.d. attività di «nonno vigile») siano riconducibili alla medesima categoria reddituale dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ovvero ai redditi derivanti da attività di lavoro socialmente utili (così ris. Ag. Entr. 10 ottobre 2008, n. 378).

**25** Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi. *1. 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 ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere 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 l'obbligo di rivalsa. La predetta ritenuta deve essere operata dal condominio quale sostituto d'imposta anche sui compensi percepiti dall'amministratore di condominio. La stessa ritenuta deve essere operata sulla parte imponibile delle somme di cui alla lettera b) e sull'intero ammontare delle somme di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 49 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La ritenuta è elevata al 20 per cento per le indennità di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 16 dello stesso testo unico, concernente tassazione separata. La ritenuta non deve essere operata per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese.*

*2. Salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento, anche per le prestazioni ef-*

fettuate nell'esercizio di imprese. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

3. Le disposizioni dei precedenti commi non si applicano ai compensi di importo inferiore a lire 50.000 corrisposti dai soggetti indicati nella lettera c) dell'articolo 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, per prestazioni di lavoro autonomo non esercitato abitualmente e sempreché non costituiscano acconto di maggiori compensi.

4. I compensi di cui all'articolo 23, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, corrisposti a non residenti sono soggetti ad una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta sulla parte imponibile del loro ammontare. È operata, altresì, una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta sull'ammontare dei compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato. Ne sono esclusi i compensi corrisposti a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

SOMMARIO: I. Introduzione. - II. La ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo. - III. Redditi di lavoro autonomo prodotti in forma associata. - IV. Il sostituto di imposta. - V. I compensi soggetti a ritenuta e le modalità di applicazione. - VI. Rimborsi spese. - VII. I redditi di lavoro autonomo percepiti dagli eredi del *de cuius*. - VIII. I redditi di lavoro autonomo percepiti da soggetti non residenti. - IX. Canoni percepiti da soggetti non residenti.

1 **I. Introduzione.** ■ I redditi di lavoro autonomo sono soggetti all'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di acconto nella misura del 20 per cento per i soggetti residenti nel territorio dello Stato da parte dei soggetti indicati dall'art. 23 del d.p.r. n. 600/73. ■ L'oggetto delle ritenute è costituito da tutti i compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta a fronte di prestazioni di lavoro autonomo, anche se non esercitate abitualmente. In tal senso, il concetto di lavoro autonomo è certamente più ampio di quello accolto dall'art. 53 t.u.i.r., comprendendo non solo le prestazioni svolte nell'ambito dell'attività professionale esercitate abitualmente, ma anche quelle derivanti da attività professionali occasionali, le quali sono disciplinate dall'art. 67, 1° co., lett. f), t.u.i.r. Nell'ambito delle prestazioni di lavoro autonomo la norma comprende non solo quelle prestate direttamente dal lavoratore autonomo al proprio committente, ma anche quelle prestate a terzi o nell'interesse di terzi, nonché quelle derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere. In altre parole l'art. 25 si riferisce a tutte quelle attività di lavoro effettuate senza quel vincolo di subordinazione che è caratteristico del lavoro dipendente (in dottrina SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo* 84, 275 ss.; GIOVANNINI, *Rass. trib.* 89, I, 81 ss.; D'AYALA VALVA, *Rass. trib.* 89, I, 321 ss.; TARIGO, *I redditi di lavoro autonomo*, in *Giur. sist. irpef Tesauro*, I, 331 ss. ■ L'art. 25 trova, dunque, applicazione per:

a) i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di arti e professioni; b) i redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo, elencati al 2° co. dell'art. 53 t.u.i.r.; c) altre tipologie di redditi che, seppur disciplinate da altri articoli diversi dall'art. 53 t.u.i.r., ai fini dell'applicazione delle ritenute alla fonte sono trattati alla stregua di redditi di lavoro autonomo. In altre parole, l'art. 25 del d.p.r. n. 600/73 si applica ai: i) compensi per prestazioni di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, esercitate abitualmente, anche se non esclusivamente, sia in forma individuale che associata; ii) compensi derivanti dall'utilizzazione economica da parte dell'autore di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali (art. 53, 2° co., lett. b); iii) compensi derivanti dall'utilizzazione economica da parte di terzi (eredi, legatari, cessionari e acquirenti a titolo gratuito) di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relative a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali (art. 67, 1° co., lett. g), t.u.i.r.; art. 33, d.p.r. n. 42/88); iv) partecipazioni agli utili derivanti da associazioni in partecipazione quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di la-

voro (art. 53, 2° co., lett. c), t.u.i.r.); v) partecipazione agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata (art. 53, 2° co., lett. d), t.u.i.r.; art. 33, d.p.r. n. 42/88); vi) compensi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali (art. 53, 2° co., lett. f), t.u.i.r.); vii) indennità per cessazione dell'attività sportiva quando il rapporto di lavoro è di natura autonoma (art. 17, 1° co., lett. f), t.u.i.r.); viii) indennità per cessazione da funzioni notarili (art. 17, 1° co., lett. e), t.u.i.r.); ix) indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spesa, premi e compensi erogati dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione nazionale per l'incremento delle razze equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque altro organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto in relazione: a) all'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche; b) a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non-professionale, resi a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche (art. 67, 1° co., lett. m), t.u.i.r.). È evidente che la ritenuta non deve essere operata se le prestazioni sono state effettuate nell'esercizio di imprese (art. 25, 1° co., d.p.r. n. 600/73).

**II. La ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo.** ■ Per i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, marchi di fabbrica, di commercio, la ritenuta deve essere applicata sul 75 per cento del compenso, così come previsto dall'art. 54, 8° co., t.u.i.r., il quale prevede per i redditi in questione una riduzione dell'imponibilità del 25 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese. La riduzione si applica in ogni caso per i redditi percepiti dall'autore; diversamente, per i redditi percepiti da soggetti diversi dall'autore la riduzione si applica solo se i diritti sono stati acquisiti a titolo oneroso. La ritenuta va operata sul 60 per cento del compenso nel caso in cui venga percepito da lavoratori autonomi di età inferiore ai 35 anni (art. 1, 318° co., della l. n. 296/06). Tale deduzione forfetaria dei costi non ammette deroghe per una determinazione analitica alternativa neppure quando sia dimostrabile che i costi e gli oneri effettivi superano la deduzione fissa. ■ Per l'attività derivante dalla levata dei protesti esercitata dai segretari comunali, la base imponibile è costituita dall'85 per cento del compenso stesso, perché l'art. 54 riconosce per questi redditi una deduzione forfetaria delle spese nella misura del 15 per cento. ■ Nel caso di rapporti di associazione in partecipazione in cui l'apporto è costituito esclusivamente dalle prestazioni

di lavoro, la remunerazione percepita dall'associato è assimilata ad un reddito di lavoro autonomo e pertanto dovrà essere assoggettata alla ritenuta in misura piena di cui all'art. 25 del d.p.r. n. 600/73 (cfr. CORASANITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società* 08, 201). Diversamente, nel caso in cui vi sia anche un apporto di capitale, la remunerazione percepita sosterà la ritenuta prevista ex art. 27 d.p.r. n. 600/73. ■ Rientrano fra i redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo anche gli utili dei promotori e dei soci fondatori di s.p.a., s.r.l. e s.a.p.a. Tale assimilazione è dovuta al fatto che gli utili in questione derivano non tanto da un impiego di capitale ma da un'attività di lavoro autonomo svolta in passato. Anche su tali utili si applicherà una ritenuta del 20 per cento se percepiti da persone fisiche residenti e del 30 per cento se percepiti da persone fisiche non residenti. ■ Anche le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia costituiscono redditi di lavoro autonomo e, in quanto tali, sono da assoggettare a ritenuta di acconto a prescindere dal *nomen juris* ad essi attribuito. La Suprema Corte, infatti, ha avuto modo di affermare che la mera qualificazione di una somma come risarcimento del danno non è di per se sufficiente ad attribuire a quella somma natura non reddituale (cfr. C 97/5095). Tali indennità sono tassate mediante l'applicazione di una tassazione separata con una ritenuta del 20 per cento anche se tali indennità sono erogate a favore delle società di persone. L'estensione di tale regime alle società di persone è avvenuto con il d.lgs. n. 344/03 (ris. Ag. Entr. 29 luglio 2005, n. 105). ■ Il 3° co., dell'art. 53 t.u.i.r. prevede che le disposizioni relative ai redditi di cui alla lett. a) del medesimo articolo si applichino ai redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo. Con l'art. 34, 3° co., l. n. 342/00, la lett. a) del 2° co. dell'art. 53 t.u.i.r. è stata abrogata e i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono stati assimilati a quelli di lavoro dipendente. Per tale motivo, anche i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo saranno assimilati a quelli di lavoro dipendente. ■ L'art. 54, co. 8 bis, t.u.i.r. prevede che i compensi del personale delle Organizzazioni Non Governative siano assoggettati a imposizione sulla base di una retribuzione convenzionale stabilita con decreto dal Ministero degli affari esteri, indipendentemente dalla durata temporale e dalla natura del contratto. L'Amministrazione finanziaria ha precisato che l'inserimento di tale norma nell'art. 54 t.u.i.r. non comporta l'assimilazione di tali compensi ai redditi di lavoro autonomo. Pertanto, ai fini del-

l'applicazione della ritenuta da parte del sostituto di imposta si dovrà indagare la natura del rapporto di lavoro che il volontario e i cooperatori delle O.N.G. hanno instaurato ed applicare la relativa disciplina in merito alle ritenute (circ. Ag. Entr. 1 febbraio 2002, n. 15).

**III. Redditi di lavoro autonomo prodotti in forma associata.**

■ I redditi prodotti dalla società tra professionisti (s.t.p.) costituiscono redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 t.u.i.r., in quanto ad essa si applicano le disposizioni dettate per le associazioni senza personalità giuridica di cui all'art. 5, 3° co., lett. c), t.u.i.r. I compensi corrisposti alla s.t.p. dovranno, pertanto, essere soggetti alla ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 25, d.p.r. n. 600/73 (ris. Ag. Entr. 28 maggio 2003, n. 118). ■ L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i soci o associati alle società ed associazioni di cui all'art. 5 del t.u.i.r., comprese, dunque, le associazioni senza personalità giuridica per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, possono acconsentire in maniera espressa affinché le ritenute che residuano, una volta operato lo scomputo dal loro debito Irpef, siano utilizzate dalla società o associazione, sicché il credito ad esse relativo, maturato dalla società o associazione per assenza di imposta a debito, potrà essere dalle stesse utilizzato in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi attraverso il modello F24. A tal fine è necessario che il preventivo assenso dei soci o associati risulti da apposito atto avente data certa (ad esempio tramite scrittura privata autentica) o nello stesso atto costitutivo. L'assenso dei soci potrà essere riferito al singolo periodo di imposta ovvero a tutte le ritenute residue senza limiti di tempo, fino a revoca espressa. Affinché la compensazione possa operare è necessario che ricorra la condizione enunciata dall'art. 17 del d.lgs. n. 241/97, ossia che il credito risulti dalla dichiarazione annuale della società. Una volta che le ritenute sono state avocate dal soggetto collettivo ed il relativo credito è stato dal medesimo utilizzato in compensazione con i propri debiti tributari e previdenziali, eventuali importi residui di credito non possono più essere ritrasferiti ai soci medesimi e devono essere utilizzati esclusivamente dalla società o associazione. Ad ogni modo resta fermo che i soci o associati hanno la facoltà di revocare l'assenso e tale revoca ha efficacia con riferimento ai crediti derivanti dalle ritenute subite nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata la revoca (in tal senso circ. Ag. Entr. 23 dicembre 2009, n. 56). ■ Pur restando ferma la natura professionale dell'attività svolta da una società di ingegneria, i corrispettivi dovuti per l'assolvimento della prestazione non si configurano per la società stessa come

compenso per prestazioni di lavoro autonomo da assoggettare a ritenuta, bensì come ricavo conseguito nell'ambito dell'attività propria della società di ingegneria, che concorre alla determinazione del reddito di impresa come componente positivo di reddito. Per le società di ingegneria, infatti, se sono costituite in forma di società di capitali è irrilevante il tipo di prestazione svolta, essendo sufficiente, ai fini della qualificazione del reddito dalla stessa prodotto, l'esistenza del semplice presupposto soggettivo (ris. Ag. Entr. 4 maggio 2006, n. 56).

**IV. Il sostituto di imposta.** ■ L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il curatore fallimentare acquista la qualifica di sostituto di imposta anche in relazione agli obblighi di ritenuta previsti per le altre tipologie di reddito dalle disposizioni che rinviano all'art. 23, 1° co., d.p.r. n. 600/73 ed evidentemente anche quando corrisponde compensi che costituiscono, per il percipiente, redditi di lavoro autonomo da assoggettare alla ritenuta di cui all'art. 25 del medesimo d.p.r. (circ. Ag. Entr. 4 agosto 2006, n. 28). Conseguentemente, la qualità di sostituto di imposta del curatore scaturisce da un autonomo obbligo posto dalla legge e non è da ritenersi derivata dalla qualità di sostituto di imposta ordinariamente rivestita dal debitore fallito. Nel caso, previsto dall'art. 147 della legge fallimentare, di estensione del fallimento delle società al socio il quale non sia imprenditore e sia sprovvisto di partita iva, il curatore, all'atto del pagamento dei compensi al consulente del fallimento (lavoratore autonomo), dovrà indicare il codice fiscale del socio fallito in estensione nonché il codice attività della società da cui deriva il fallimento individuale del socio fallito in estensione, in luogo del codice attività del socio stesso (ris. Ag. Entr. 14 luglio 2008, n. 297). ■ Il professionista delegato dal giudice dell'esecuzione alle operazioni di vendita immobiliare, nell'ambito del processo di esecuzione, deve operare la ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del d.p.r. n. 600/73 - in nome e per conto del debitore esecutato - al momento del prelievo del compenso spettantegli. La circostanza che, in pendenza del procedimento di esecuzione, sia intervenuto il fallimento del debitore esecutato e che il curatore sia subentrato nella procedura esecutiva comporta che quest'ultimo, in qualità di sostituto di imposta, è tenuto a riportare i dati relativi all'effettuazione e al versamento della ritenuta nella dichiarazione dei sostituti di imposta, previa acquisizione della prova documentale dell'avvenuto versamento, ed è tenuto altresì al rilascio della relativa certificazione (ris. Ag. Entr. 18 ottobre 2007, n. 296). ■ Diversamente, nel caso in cui il professionista ottenga il soddisfacimento

del proprio credito tramite una **procedura esecutiva**, il sostituto non è nelle condizioni di poter svolgere tale funzione in quanto, tramite l'aggressione al patrimonio del debitore, il professionista ha l'immediato soddisfacimento della pretesa creditoria (ris. min. 25 agosto 1989, n. 8/1772). Pertanto, il professionista sarà tenuto a portare in dichiarazione l'intero importo ricevuto tramite la suddetta procedura esecutiva (Comm. trib. reg. Roma, 2008, n. 219).

**V. I compensi soggetti a ritenuta e le modalità di applicazione.**

■ È importante sottolineare come la ritenuta vada applicata al lordo degli eventuali contributi previdenziali e assistenziali a carico del lavoratore autonomo. Ai sensi, infatti, dell'art. 54, 1° co., t.u.i.r., sono esclusi dalla base imponibile dei redditi di lavoro autonomo solo i contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde. Nel caso di contributi previdenziali e assistenziali a carico del lavoratore autonomo, gli stessi contribuiscono a formare la base imponibile su cui applicare la ritenuta a titolo di acconto del 20 per cento per un soggetto residente o a titolo di imposta del 30 per cento per un soggetto non residente (ris. Ag. Entr. 12 luglio 2001, n. 118). Sono assoggettabili alla ritenuta i contributi previdenziali ed assistenziali dell'Enpals posti a carico dell'artista in quanto tali somme costituiscono parte integrante del compenso (ris. Ag. Entr. 12 luglio 2001, n. 118). ■ Per il principio di cassa un compenso professionale, pagato tramite un assegno circolare, si considera conseguito nel periodo di imposta nel quale è stato consegnato dall'emittente al ricevente, non avendo alcuna rilevanza il momento nel quale effettivamente tale assegno viene incassato (ris. nn. 138 del 2009 e 77 del 2007). ■ Le somme percepite dai professionisti per la partecipazione a convegni in cui vengono trattati argomenti rientranti nelle materie inerenti l'attività professionale sono considerati compensi professionali (circ. Ag. Entr. 18 giugno 2001, n. 58); diversamente, le somme percepite dal professionista che svolge attività pubblicistica riguardante argomenti rientranti nelle materie inerenti l'attività professionale sono trattate come diritti d'autore e pertanto non rientrano nella definizione di compenso professionale. A tali redditi saranno applicate le regole di effettuazione di ritenute previste per i diritti d'autore (circ. Ag. Entr. 18 giugno 2001, n. 58). ■ Sono soggetti alla ritenuta ex art. 25 anche gli interessi moratori e di dilazione riscossi in relazione al tardivo pagamento di compensi di lavoro autonomo (art. 1, 1° co., lett. a), d.l. n. 557/93). L'attività svolta dai membri del consiglio nazionale dei dottori commercialisti che esercitano attività professionale

di dottore commercialista è da ricondurre fra quelle rese in via abituale nell'esercizio della professione.

**VI. Rimborsi spese.** ■ Con riferimento ai rimborsi spese è necessario fare le opportune distinzioni. È prevista la deducibilità integrale, dal reddito di lavoro autonomo del professionista, delle spese di vitto ed alloggio «rimborsate» dal committente, alla duplice condizione che: i) le suddette spese siano sostenute direttamente dal committente, per conto del professionista; ii) le stesse siano riaddebitate in fattura dal professionista al committente. Non è, pertanto, stato eliminato il limite di deducibilità del 2 per cento, il quale continuerà a trovare applicazione in tutte le ipotesi in cui non dovessero sussistere le due condizioni appena indicate ed, in specie, nel caso in cui sia lo stesso professionista a sostenere direttamente le spese di vitto ed alloggio, riaddebitandole successivamente in fattura al cliente (circ. Ag. Entr. 4 agosto 2006, n. 28). In tal modo tali rimborsi mantengono la natura di compenso. L'Agenzia delle Entrate già si era espressa in tali termini sostenendo che le spese di vitto ed alloggio «rimborsate» al professionista dal committente costituiscono compensi professionali sia nel caso in cui il professionista sostiene direttamente le spese, anticipandole e poi addebitandole in fattura al committente, sia nel caso in cui le spese siano pagate direttamente dal committente, non assumendo, pertanto, alcuna rilevanza le specifiche modalità di sostenimento delle stesse (ris. min. 20 marzo 1998, n. 20 e ris. Ag. Entr. 21 marzo 2003, n. 69; *contra*, in passato, Comm. trib. centr., 1994, n. 785). Tali spese rimborsate saranno assoggettate a ritenuta d'acconto ai fini Irpef, ex art. 25 d.p.r. n. 600/73 e concorreranno ad aumentare anche la base imponibile previdenziale. ■ L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto imponible in capo al professionista, e pertanto soggetto alla ritenuta alla fonte, anche il rimborso delle spese di causa a seguito di una azione civile di risarcimento danni. In tal caso i costi di giudizio sostenuti dal professionista per conto proprio per difendersi in giudizio sono stati rimborsati a seguito alla condanna della controparte alla refusione degli stessi. L'Amministrazione ha ritenuto imponibili tali somme, dato che rappresenterebbero il rimborso per spese inerenti l'attività professionale, le quali sono state dedotte da parte del professionista nel calcolo della sua base imponibile (ris. Ag. Entr. 7 dicembre 2007, n. 356). Diversamente le spese rimborsate alla parte vittoriosa che ha agito come privato cittadino ai sensi dell'art. 82, 1° co., c.p.c. non rivestono alcuna rilevanza reddituale, data la loro natura risarcitoria; di contro, le spese rimborsate all'avvocato.

comprehensive degli onorari, che ha agito in base all'art. 86 c.p.c. mantengono la stessa qualificazione e lo stesso trattamento fiscale propri delle somme corrisposte normalmente dalla parte soccombente direttamente all'avvocato della parte vittoriosa che ha ottenuto dal giudice la distrazione delle spese processuali a suo diretto favore (ris. Ag. Entr. 19 settembre 2006, n. 106). Tale impostazione deriva da un orientamento espresso dalla Suprema Corte, la quale ha ritenuto che la parte che sta in giudizio di persona può chiedere solo il rimborso delle spese vive sopportate, mentre il legale che opera come difensore di se stesso ha diritto alla liquidazione delle spese secondo le tariffe professionali (C 04/12680). In tal caso la parte soccombente che paga i suddetti compensi professionali, nella qualità di sostituto di imposta, dovrà applicare la ritenuta a titolo di acconto così come prevista dall'art. 25 d.p.r. n. 600/73.

**VII. I redditi di lavoro autonomo percepiti dagli eredi del de cuius.** ■ Il compenso professionale percepito dall'erede dopo la morte del professionista non muta qualificazione, rimanendo un reddito di lavoro autonomo pur non essendo pagato al professionista deceduto ma all'erede. Il credito del *de cuius* si trasferisce all'erede con la caratteristica reddituale (C 09/4785). È evidente che la ritenuta non deve essere operata se le prestazioni sono state effettuate nell'esercizio di imprese (art. 25, 1° co., del d.p.r. n. 600/73). ■ Anche la cessione dello studio potrebbe rappresentare una vicenda fiscalmente rilevante in capo agli eredi del *de cuius*. In tale fattispecie, l'eventuale rilevanza reddituale del corrispettivo percepito dagli eredi per la cessione esula, certamente, dall'ambito applicativo della disposizione di cui al co. 1 *quater* dell'art. 54 t.u.i.r., potendo, semmai, essere ricondotta solo alla categoria dei redditi diversi, e, più precisamente, alla fattispecie di cui all'art. 67, 1° co., lett. f), t.u.i.r. Qualora dovesse considerarsi corretta una ricostruzione reddituale della vicenda in questi termini, a tali compensi, per la parte direttamente riconducibile all'assunzione da parte degli eredi di obblighi di fare, non fare o permettere, se corrisposti da sostituti di imposta, dovrebbe applicarsi la ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto, di cui all'art. 25 del d.p.r. n. 600/73.

**VIII. I redditi di lavoro autonomo percepiti da soggetti non residenti.** ■ La ritenuta è applicabile nella misura del 30 per cento a titolo di imposta sui compensi corrisposti a soggetti non residenti anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. La giurisprudenza ha statuito che tale ritenuta debba essere applicata solo nel caso in cui si rientri sempre nell'ambito di

una prestazione di lavoro autonomo, pur se effettuate nella forma di imprese residenti all'estero (Comm. trib. centr., 1995, n. 1598). L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che i redditi prodotti in Italia dalla base fissa di un'associazione tra professionisti estera seguono le regole di determinazione degli enti non commerciali non residenti, con conseguente applicazione degli artt. 153 e 154 t.u.i.r., in quanto la base fissa non svolge un'attività commerciale (ris. Ag. Entr. 26 aprile 2007, n. 80). I compensi percepiti dall'associazione professionale estera operante in Italia per il tramite della base fissa sono soggetti alla ritenuta d'acconto del 20 per cento, di cui al 1° co. dell'art. 25, in quanto il rinvio espresso a quest'ultima disposizione 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, 2° co.: 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 (ris. Ag. Entr. 11 giugno 2009, n. 154). I compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali, effettuate per loro conto nel territorio dello Stato, sono soggetti ad una ritenuta del 30 per cento a titolo d'imposta, a meno che la società non residente non abbia in Italia una stabile organizzazione (C 98/4481; ris. Ag. Entr. 3 maggio 2005, n. 56). ■ Il termine stabile organizzazione di cui all'art. 162 t.u.i.r. si riferisce esclusivamente ad attività di natura imprenditoriale, mentre il termine base fissa indica un centro autonomo di imputazione di interessi giuridico-tributari per lo svolgimento di attività di lavoro autonomo (ris. Ag. Entr. 11 giugno 2009, n. 154). ■ La ritenuta deve essere operata dal soggetto residente erogante il compenso per la prestazione dell'artista, a nulla rilevando la circostanza che il percipiente sia una persona fisica ovvero un ente. L'unica eccezione si ha nel caso in cui il soggetto non residente abbia in Italia una stabile organizzazione: in tale ipotesi, infatti, non si applica la ritenuta e il soggetto non residente dovrà dichiarare i redditi di impresa prodotti in Italia per il tramite della stabile organizzazione. Vi possono essere casi in cui una Convenzione contro le doppie imposizioni attribuisca solo al Paese di residenza dell'artista la possibilità di tassare, come in casi specifici previsti dall'art. 17, 3° e 4° co., della Convenzione Italia-Francia. In tal caso il sostituto di imposta italiano erogante il compenso all'artista non residente può, sotto la propria responsabilità, applicare direttamente il beneficio convenzionale

e, quindi, non effettuare la ritenuta di cui all'art. 25, 2° co., d.p.r. n. 600/73; in tali casi il sostituto ha l'obbligo di acquisire dai beneficiari del reddito la documentazione comprovante la sussistenza delle condizioni richieste dalla Convenzione ai fini dell'esonero. In tal senso si è pronunciata più volte l'Amministrazione finanziaria italiana precisando che l'applicazione diretta da parte del sostituto d'imposta di una Convenzione contro le doppie imposizioni costituisce una facoltà e non un obbligo del sostituto medesimo (*ex multis* ris. Ag. Entr. 24 settembre 2003, n. 183; ris. min. 24 maggio 2000, n. 68). ■ Ai sensi dell'art. 23, 2° co., lett. d), t.u.i.r. si considerano prodotti nel territorio dello Stato i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato se corrisposti da soggetti residenti nel territorio dello Stato. Secondo l'Amministrazione finanziaria, nel caso di **prestazione sportiva**, effettuata per conto di una società o gruppo sportivo non residente, è evidente che la stessa ha carattere personale dovendola considerare prestazione professionale ai sensi dell'art. 53, 3° co., t.u.i.r. Pertanto con riferimento alla ritenuta applicabile si dovrà verificare anzitutto in quale categoria reddituale ricadono tali redditi. Nel caso di specie, ai redditi derivanti da prestazioni sportive è applicabile la disciplina fiscale dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50, 1° co., lett. c bis), t.u.i.r. Pertanto per i redditi percepiti da un'impresa, società o enti non residente per prestazioni sportive effettuate in Italia troverà applicazione la ritenuta prevista dall'art. 24, co. 1 ter) il quale comunque prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo di imposta del 30 per cento (ris. Ag. Entr. 21 maggio 2001, n. 73). ■ Un altro profilo interessante è relativo all'applicabilità della ritenuta da parte di una società italiana sui compensi percepiti da un soggetto residente per i c.d. **diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore** spettante agli artisti interpreti ed esecutori di **opere filmiche, audiovisive e registrazioni musicali**. In alcune Convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, fra cui la Germania, tali diritti connessi al diritto d'autore sono imponibili, al pari dei compensi percepiti a titolo di diritto d'autore, esclusivamente nel Paese ove è residente l'autore. Pertanto i compensi percepiti per registrazione e la successiva diffusione tramite trasmissioni radiofoniche o televisive di recitazioni, rappresentazioni od esecuzioni di opere o composizioni drammatiche, letterarie, musicali o artistiche, rientrano nel campo di applicazione dell'art. 12 del Modello di Convenzione OCSE, così come stabilito dal Commentario al medesimo articolo

del Modello. Diversamente se tali compensi derivano da prestazioni trasmesse in diretta tramite il mezzo radiofonico o televisivo si applicherà l'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE. È evidente che per il corretto inquadramento di tali compensi comunque si dovrà avere specifico riguardo alla singola Convenzione (ris. Ag. Entr. 9 febbraio 2004, n. 12). ■ L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che **le spese di vitto ed alloggio** rimborsate ad un lavoratore autonomo non residente siano da assoggettare a ritenuta a titolo di imposta poiché tali rimborsi, come visto in precedenza per i soggetti residenti, rappresentano un compenso da assoggettare a ritenuta, anche nell'ipotesi in cui tale compenso rientri fra i redditi diversi come redditi di lavoro autonomo occasionale (cfr. ris. Ag. Entr. 21 marzo 2003, n. 69). L'art. 71 t.u.i.r. prevede che i redditi di lavoro autonomo occasionali sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito e le spese specificamente inerenti alla loro produzione. In assenza di alcuna specifica disciplina sembra comunque di potersi ritenere deducibile tale spesa se è integralmente sostenuta dal committente, così come previsto dall'art. 53, 5° co., t.u.i.r.

#### **IX. Canoni percepiti da soggetti non residenti.**

■ Con riferimento ai compensi per l'utilizzazione delle opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi dell'impresa nonché di **processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale e scientifico**, se corrisposti da un soggetto residente in Italia ad un soggetto non residente, si applica una ritenuta a titolo di imposta del 30 per cento. La ritenuta si applica sul 75 per cento del loro ammontare, poiché l'art. 71, 1° co., t.u.i.r. prevede un riconoscimento forfetario del 25 per cento a titolo di spese se i diritti sono stati acquisiti a titolo oneroso. Tale ritenuta, a seguito della modifica normativa del 5° co. dell'art. 25, d.p.r. n. 600/73, per effetto dell'art. 3, 2° co., d.lgs. n. 143/05, troverà applicazione anche per l'uso o la concessione in uso di **attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato**. Tale modifica si è resa necessaria, in quanto, in precedenza, un percettore non residente, privo di stabile organizzazione, avrebbe dovuto presentare la dichiarazione dei redditi, per indicare il reddito diverso ex art. 67, 1° co., lett. h) t.u.i.r., non assoggettabile alla ritenuta alla fonte. Tale intervento non ha modificato la natura di tali proventi che continuano ad essere imponibili in Italia, se ivi prodotti ai sensi dell'art. 23, lett. f), t.u.i.r., ovvero se si riferiscono a beni ubicati nel territorio dello Stato. La ritenuta del 30 per cento si applica sull'intero ammontare del compenso corri-

sposto senza riconoscimento alcuno delle spese inerenti né in via forfetaria né analitica. La previsione della ritenuta a titolo di imposta nel caso in cui detti compensi siano corrisposti a soggetti non residenti esclude, infatti, la possibilità di dedurre le spese inerenti alla loro produzione ai sensi dell'art. 71, 2° co., t.u.i.r. (circ. Ag. Entr. 2 novembre 2005, n. 47). ■ Nell'ambito del **trasporto marittimo**, rientrano fra i contratti di uso o concessione in uso quelli di «locazione a scafo nudo» in cui l'oggetto del contratto è costituito dalla nave e dalle sue pertinenze. Non vanno assoggettati a ritenuta i canoni derivanti dalla locazione di navi e aeromobili a scafo nudo qualora rappresentino fonti occasionali di reddito per le imprese operanti in traffici internazionali. In tal caso, infatti, detti proventi rientreranno nell'ambito degli utili di impresa assoggettabili a tassazione nello Stato di residenza del beneficiario ossia nello Stato in cui è situata l'effettiva direzione dell'impresa così come previsto dall'art. 8 del Modello di Convenzione OCSE. Ai canoni dei contratti «*voyage charter*» e «*time charter*» non si applica la ritenuta prevista dal 4° co. dell'art. 25, d.p.r. n. 600/73 (circ. Ag. Entr. 2 novembre 2005, n. 47). ■ In materia di **royalties** corrisposte ad un soggetto non residente in presenza di un Convenzione contro le doppie imposizioni, la Corte di Cassazione (C 05/3414; conformi C 04/1768; C 00/3251) ha ribadito che l'art. 12 della Convenzione Italia-Regno Unito contro la doppia imposizione, in materia di canoni, vada interpretato nel senso che gli Stati contraenti sono titolari di una effettiva potestà impositiva sussidiaria nei limiti indicati dalla norma (i canoni possono essere tassati nello Stato da cui provengono, in conformità alla legislazione di esso, ma se la persona che li percepisce ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere l'8 per cento). La norma in questione non attribuisce allo Stato contraente una facoltà di scelta circa l'imposizione sussidiaria, concorrente con quella dello Stato di residenza del percettore. Al contrario, il termine

«possono» non consente ad uno degli Stati contraenti di procedere unilateralmente all'esercizio di un potere impositivo su un determinato reddito. Allo stesso tempo, non rientra nella volontà della Convenzione attribuire a ciascuno Stato la facoltà di scegliere l'aliquota applicabile nei limiti dell'8 per cento. La disciplina italiana, indipendentemente dalla norma convenzionale prevede una tassazione dei redditi da *royalties* ex art. 23, 2° co., lett. c), t.u.i.r., la quale costituisce la base per l'applicazione del tributo in via concorrente con l'ordinamento della residenza del percipiente, con la limitazione percentuale dello 8 per cento quando il soggetto che percepisce i canoni ne sia l'effettivo beneficiario. In altri termini, le Convenzioni contro le doppie imposizioni, come noto, non sono la fonte del potere impositivo di uno Stato contraente, in quanto la fonte risiede sempre nella normativa interna. La Convenzione ha esclusivamente una funzione limitativa rispetto all'esercizio della potestà impositiva sulla base della normativa interna. Sul tema, a proposito di *redevances* corrisposte a soggetti residenti in Olanda, la Suprema Corte (C 04/6038) osservava che non essendo intervenuta alcuna regolamentazione, non poteva trovare applicazione la deroga prevista nella Convenzione al principio della tassazione dei proventi nel solo Stato di residenza del percipiente. ■ L'Amministrazione finanziaria, interpretando la Convenzione Italia-Usa contro la doppia imposizione, ha ritenuto che i compensi pagati da un soggetto residente italiano ad una società americana per la concessione di una licenza relativa all'utilizzo di brevetti per la compressione di dati video non costituiscono una *royalty* ai sensi dell'art. 12 della medesima Convenzione, poiché il percipiente non ne è il beneficiario effettivo. Tale soggetto infatti svolgeva una funzione di intermediazione a fronte della quale riceveva il corrispettivo dal vero e proprio *licensor*. Così, si è ritenuto applicabile la maggiore ritenuta prevista dall'art. 25, 4° co., d.p.r. n. 600/73 (ris. Ag. Entr. 12 luglio 2006, n. 86).

**25 bis** Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari. *1. I soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, escluse le imprese agricole, i quali corrispondono provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. L'aliquota della suddetta ritenuta si applica nella misu-*