

**Risposta n. 354**

**OGGETTO:** Non applicazione della ritenuta sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero da soggetti non residenti.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

La Fondazione Alfa (di seguito, l'*Istante* o la *Fondazione*) ha come obiettivo la diffusione dell'arte e l'educazione musicale della collettività, attraverso la gestione diretta del proprio Teatro, in cui vengono organizzate attività concertistiche, liriche e di balletto, nonché la realizzazione, in Italia e all'estero, di tournée di artisti nazionali ed internazionali, appartenenti ai complessi artistici della stessa Fondazione o appositamente scritturati.

Uno degli eventi internazionali, attraverso cui la *Fondazione* persegue le proprie finalità, è rappresentato da un film festival, che avrebbe dovuto svolgersi all'estero, nel mese di marzo e che, a causa della pandemia cagionata dal Coronavirus, è stato rinviato.

In vista di tale festival, l'*Istante* avrebbe provveduto, e sicuramente provvederà, non appena se ne ripresenteranno le condizioni, a scritturare due musicisti stranieri, fiscalmente residenti l'uno in Germania e l'altro in Austria.

I sottoscrivendi "Contratti di scrittura" prevedono che, nel periodo ivi indicato, gli artisti svolgeranno le prove in Italia, per poi esibirsi in due concerti che si terranno all'estero, sulla base di un calendario che la *Fondazione* ha piena e incondizionata facoltà di modificare.

Il diritto al compenso si ricollega essenzialmente alla effettiva partecipazione dell'artista ai due *recital* all'estero, cosicché, per un verso, egli "*nulla avrà da pretendere per eventuali prove generali aperte al pubblico, anche con biglietto di ingresso a pagamento*" (articolo 2), e, per un altro verso, in caso di suo impedimento, anche incolpevole, "*la Fondazione non corrisponderà il compenso per le recite non effettuate*" (articolo 4).

I contratti prevedono, altresì, che nell'ipotesi in cui la *Fondazione* "*dovesse annullare le recite per causa di forza maggiore*" la stessa "*ha facoltà di non corrispondere alcun compenso all'artista*", indipendentemente dal numero delle prove eventualmente eseguite (articolo 4). In tal caso, saranno dovuti all'artista i compensi per le sole rappresentazioni già eseguite.

La *Fondazione* rappresenta di avere dei dubbi in merito al corretto trattamento tributario da applicare, ai fini Irpef, ai compensi che, in base ai sottoscrivendi contratti, dovrà corrispondere agli artisti, fiscalmente non residenti.

In particolare, la *Fondazione* chiede di sapere se, a prescindere dal numero di prove effettuate nel territorio nazionale, per le quali nulla è previsto dai contratti ai fini di eventuali ulteriori compensi o rimborsi spese, le prestazioni degli artisti, essenzialmente remunerate in funzione delle due recite da eseguirsi all'estero, siano considerabili interamente rese all'estero e, per l'effetto, non assoggettabili a tassazione in Italia, con conseguente esonero della *Fondazione* da qualunque obbligo del sostituto d'imposta.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante* fa presente che il diritto al compenso degli artisti si ricollega essenzialmente alla loro effettiva partecipazione alle recite all'estero, mentre appare del tutto slegato dallo svolgimento delle prove in Italia, ancorché quest'ultimo sia contrattualmente previsto e presidiato, nei casi più gravi, comunque tali da non giustificare la risoluzione del contratto, ai sensi dell'articolo 1456 del codice civile, dall'applicazione di una specifica penale.

Le prove, infatti, non formano l'oggetto dei contratti, ma costituiscono semplicemente una possibile declinazione, contrattualmente definita, dell'ordinaria diligenza professionale prevista dall'articolo 1176 del codice civile, ai sensi del quale, «*nell'adempire l'obbligazione, il debitore deve usare la diligenza del buon padre di famiglia*», con l'ulteriore precisazione che, «*nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata*».

L'*Istante* evidenzia, inoltre, che per le prove in esame:

-- è previsto lo svolgimento in Italia, senza che ne sia specificato un numero minimo o massimo cui gli artisti sono tenuti a partecipare;

-- la *Fondazione* ha piena facoltà di modificarne il calendario, fermi restando gli impegni concertistici;

-- gli artisti non possono pretendere alcunché, neppure a titolo di rimborso spese, e nonostante le medesime, a discrezione della *Fondazione*, vengano aperte al pubblico, se del caso con biglietto d'ingresso a pagamento.

La previsione contrattuale delle prove, pertanto, concorre a formare il regolamento negoziale, senza che possa ritenersi qualificante la prestazione ivi dedotta, che rimane esclusivamente lo svolgimento dei *recital* all'estero. Gli artisti, del resto, quale che sia il numero delle prove svolte, e l'impegno profuso a tal riguardo, non potrebbero, comunque, dirsi adempienti laddove non partecipino a questi ultimi.

In tale prospettiva, la penale prevista nel contratto si propone semplicemente di regolare, per il caso in cui la recita finale venga comunque eseguita, la "*responsabilità*

*del debitore"*, ai sensi dell'articolo 1218 del codice civile, forfetizzando il danno derivante alla *Fondazione* dalla violazione del predetto dovere di diligenza, che costituisce a sua volta espressione dei più generali principi di correttezza e buona fede contrattuale, di cui agli articoli 1175 e 1375 del codice civile. Inoltre, in caso di mancata partecipazione ai *recital* finali, i contratti prevedono conseguenze ben più gravi, quali la risoluzione del contratto, ai sensi dell'art. 1456 del codice civile, nonché l'applicazione "*di una penale pari al compenso previsto per tutte le recite stabilite in contratto, salvo il risarcimento del danno ulteriore*", e "*fatto inoltre salvo il diritto della Fondazione ad azioni civili e penali per responsabilità in cui eventualmente incorra l'Artista*" (art. 4 del contratto).

Pertanto, concentrandosi l'oggetto dei contratti nella partecipazione degli artisti ai due *recital* all'estero, appare corretto concludere che, indipendentemente dal numero delle prove eventualmente svolte in Italia, le prestazioni in esame siano svolte interamente all'estero.

Ne discende l'esonero della *Fondazione* da qualunque obbligo del sostituto d'imposta, in linea con l'articolo 25, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, il quale esclude dalla ritenuta a titolo d'imposta "*i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero*" da parte di soggetti non residenti.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 3, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), prevede che per i soggetti non residenti, l'IRPEF si applica soltanto sui redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera *a*), del citato testo unico si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato.

Tali compensi, ai sensi dell'articolo 25, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, se corrisposti a soggetti non residenti da parte di sostituti d'imposta di cui all'articolo 23, comma 1, del medesimo d.P.R. n. 600 del 1973, sono soggetti a una «ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento (...)». *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».*

In base all'ordinamento tributario domestico, quindi, il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei predetti compensi nella potestà impositiva dello Stato è costituito dal luogo ove è svolta la prestazione di lavoro autonomo, ovvero sono imponibili in Italia i soli compensi corrisposti ai lavoratori autonomi non residenti, per l'attività professionale esercitata in Italia.

Il trattamento fiscale illustrato potrebbe, tuttavia, subire delle modifiche per effetto delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Invero, come noto, il Modello OCSE di Convenzione per eliminare le doppie imposizioni, cui si ispirano gran parte delle convenzioni stipulate dal nostro Paese, all'articolo 17, paragrafo 1, statuisce che "*i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, quale un artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o in qualità di musicista, nonché di sportivo, sono imponibili in detto altro Stato*".

Tale previsione è stata recepita dalle Convenzioni bilaterali tra Italia e Austria e tra Italia e Germania, che come rappresentato dall'*Istante* sono i Paesi esteri di residenza dei musicisti scritturati dalla *Fondazione*.

Dalla copia del contratto allegata risulta, tuttavia, che il musicista austriaco è residente in Svizzera. In ogni caso, anche l'articolo 17 della Convenzione tra Italia e Svizzera ha recepito quanto previsto dal suddetto Modello OCSE.

Dalla lettera di tale disposizione si evince che, anche ai fini convenzionali, per i soggetti non residenti, il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei redditi di

artisti e sportivi nella potestà impositiva di uno Stato è costituito dal luogo in cui è svolta la prestazione personale dell'artista o dello sportivo.

Le citate Convenzioni, non prevedono, tra l'altro, una tassazione esclusiva dello Stato in cui è effettuata la prestazione (Stato della fonte), ma una tassazione concorrente tra Stato della fonte e Stato di residenza dell'artista.

Con risoluzione 16 giugno 2006, n. 79/E, è stato precisato che, secondo tale disposizione convenzionale, l'elemento che radica il reddito in esame al territorio dello Stato è il luogo di svolgimento delle specifiche prestazioni personali dell'artista o dello sportivo e non il complesso dell'attività sportiva o artistica ovunque svolta dal non residente.

Nel citato documento di prassi viene, inoltre, chiarito che per i redditi imputabili a giornate di gara svolte al di fuori del territorio italiano non sussiste il potere impositivo dello Stato, ai sensi del richiamato articolo 17 della Convenzione, né sono applicabili le regole di diritto interno a fronte di specifiche disposizioni convenzionali. In presenza, pertanto, di un contratto che regoli unitariamente il rapporto di lavoro tra una società residente e uno sportivo non residente, è possibile ripartire il compenso contrattuale in relazione al rapporto tra le giornate di gara svolte in Italia e quelle svolte all'estero.

Nel caso in esame, il dubbio sorge in quanto il compenso è pattuito per lo svolgimento di due concerti che saranno tenuti all'estero, ma il contratto contempla comunque l'obbligo di effettuare delle prove nel territorio nazionale.

In particolare, l'articolo 1 del contratto, nel definire l'oggetto e la durata della prestazione, stabilisce che la *Fondazione* impegna l'artista per un dato periodo con prove in Italia e due concerti all'estero, e che l'artista si obbliga a prestare la sua opera secondo il calendario delle prove e delle recite che la Fondazione ha piena e incondizionata facoltà di modificare.

L'articolo 2 del contratto in oggetto fissa il compenso complessivo lordo in funzione dei "*numero 2 (due) concerti*", con l'ulteriore precisazione che "*l'Artista nulla*

*avrà da pretendere per eventuali prove generali aperte al pubblico, anche con biglietto di ingresso a pagamento".*

Relativamente agli obblighi dell'artista, l'articolo 3 del contratto prevede che "*in caso di ritardo superiore ad un giorno rispetto*" alla data fissata nel contratto, "*la Fondazione applicherà una penale contrattualmente e concordemente stabilita, pari al doppio dell'importo complessivo di cui all'articolo 2 della presente scrittura, diviso per i giorni compresi nel periodo definito all'articolo 1 e moltiplicato per il numero dei giorni di ritardo*".

L'articolo 3 del contratto prevede, inoltre, una serie di obblighi a carico del professionista, tra cui quello di non allontanarsi dall'Italia durante il periodo contrattualmente previsto dall'articolo 1, se non previa autorizzazione della stessa *Fondazione*, di non prodursi in teatri, sale di concerto, e altri luoghi pubblici o privati, ancorché gratuitamente, né prestarsi a radiotrasmissioni, teletrasmissioni, incisioni di dischi o riprese di film, per tutta la durata del presente impegno, senza autorizzazione scritta della *Fondazione*, e di rendersi disponibile per ogni esigenza della *Fondazione*.

L'articolo 4, dedicato alla disciplina dei casi di "*Risoluzione del contratto*", statuisce, per quanto qui interessa, che, qualora la *Fondazione* "*dovesse annullare le recite per causa di forza maggiore*", la stessa "*ha facoltà di non corrispondere alcun compenso all'Artista*". In tal caso, "*saranno dovuti all'Artista i compensi per le rappresentazioni già eseguite*". Lo stesso articolo dispone poi che, in caso di impedimento, anche incolpevole, dell'artista, "*la Fondazione non corrisponderà il compenso per le recite non effettuate*".

Dalle disposizioni contrattuali emerge, pertanto, che gli artisti sono sostanzialmente scritturati per svolgere delle prestazioni personali all'estero, ma nel contempo sono anche obbligati all'esecuzione di prove in Italia, per le quali nulla è previsto in termini di eventuali ulteriori compensi o rimborsi spese.

Al riguardo, occorre considerare che, in via generale, l'attività lavorativa degli artisti non si esplica soltanto nella partecipazione a *recital* e altre manifestazioni, ma

richiede anche l'espletamento di una preparazione artistica (le cosiddette prove) e la funzionalità di tale preparazione rispetto alla vera e propria prestazione artistica implica che anch'essa costituisce espletamento della prestazione artistica contrattualmente pattuita.

Conseguentemente, la permanenza nel territorio dello Stato al fine di effettuare la preparazione artistica funzionale alla prestazione da eseguire costituisce per gli artisti un aspetto strutturale della prestazione connesso alla causa tipica del contratto.

In tal senso, depone anche la circostanza che per le suddette prove non sia previsto alcun compenso. Le stesse non possono, quindi, considerarsi autonome rispetto alla prestazione artistica oggetto del contratto.

Del resto, una diversa soluzione, diretta ad assoggettare a tassazione le prove svolte dagli artisti sulla base dei giorni di effettiva presenza in Italia rispetto ai giorni complessivamente contrattualizzati, in presenza di un unico compenso, non consentirebbe di tener conto della diversa importanza delle prove rispetto all'esibizione finale, verso la quale le prime, come detto, svolgono una funzione meramente preparatoria.

Rappresentato quanto sopra, la scrivente ritiene che le prestazioni artistiche in esame possano considerarsi eseguite interamente all'estero.

Pertanto, in ragione dell'articolo 23, comma 1, lettera *d*), del Tuir, nonché dell'articolo 17, paragrafo 1, del modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, nel caso in esame, la *Fondazione*, previa presentazione, da parte dell'artista, di apposita domanda corredata della certificazione di residenza fiscale all'estero - rilasciata dalla competente autorità fiscale estera - e dalla documentazione comprovante l'effettivo esercizio dell'attività lavorativa all'estero (*cf.* risoluzione 3 febbraio 1977, n. 762), potrà non operare la ritenuta a titolo d'imposta ai fini Irpef, di cui all'articolo 25, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, sul compenso per le prestazioni artistiche eseguite all'estero.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati,



assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta, altresì, fermo che la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale dei musicisti riguarda elementi di fatto che, come precisato con circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, non possono essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**