

**Risposta n. 53/2023**

***OGGETTO: Attività e redditi di lavoro autonomo prestati da una persona fisica non residente e nozione di "base fissa" ai sensi delle disposizioni convenzionali***

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

**QUESITO**

Il Signor X (di seguito l'Istante o il Contribuente) segnala di essere residente in Spagna e di svolgere un'attività di lavoro autonomo a favore di una società del Regno Unito.

Tale attività è stata svolta nell'anno X (di seguito, anche "l'anno di riferimento") sia in Italia (presso gli uffici di un soggetto terzo appaltante e *online*), non avendo, peraltro, l'Istante alcuna base fissa a disposizione nel nostro Paese cui siano imputabili i redditi derivanti dalla stessa, sia in Spagna.

Nell'anno di riferimento il suddetto Contribuente ha dimorato in Italia per un totale di 124 giorni. L'Istante ha presentato in Italia la dichiarazione IVA per l'anno di imposta X.

Ciò posto, il Contribuente chiede alla scrivente se, nella fattispecie rappresentata, debbano essere applicate le disposizioni contenute nell'articolo 14 (professioni indipendenti) della Convenzione tra l'Italia e la Spagna per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge 29 settembre 1980, n. 663 (di seguito la Convenzione o il Trattato), in base al quale i redditi in esame non devono essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante, non avendo a disposizione una base fissa in Italia per lo svolgimento dell'attività di lavoro autonomo e risultando domiciliato nel nostro Paese per soli 124 giorni nell'anno X, ritiene che, ai fini dell'IRPEF e delle varie imposte dirette ed indirette, i redditi in esame debbano essere inseriti nelle dichiarazioni dei redditi, relative all'anno di riferimento, da presentare in Spagna.

Il Contribuente ritiene, invece, di non dover compilare alcuna dichiarazione dei redditi in Italia, relativa all'anno d'imposta X, se non quella già presentata ai fini IVA.

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

Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei soggetti non residenti, si fa presente che, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera d), del TUIR, si considerano

prodotti nel territorio dello Stato *«i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato»*.

In base all'ordinamento tributario italiano, pertanto, 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 lavorativa, ovvero sono imponibili in Italia i soli compensi corrisposti ai lavoratori autonomi non residenti, per l'attività lavorativa svolta in Italia.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri.

Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, difatti, pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 75 del D.P.R. n. 600 del 1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Nel caso in esame, occorre far riferimento alle disposizioni contenute nella citata Convenzione per evitare le doppie imposizioni in vigore con la Spagna il cui articolo 14, comma 1, stabilisce che: *«I redditi che un residente di uno degli Stati ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo sono imponibili soltanto in questo 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»*.

Il citato articolo, al successivo comma 2, chiarisce che «*L'espressione «libera professione» comprende in particolare le attività indipendenti di carattere scientifico, letterario, artistico, educativo o pedagogico, nonché le attività indipendenti dei medici, avvocati, ingegneri, architetti, dentisti e contabili».*

La norma convenzionale stabilisce, in sostanza, che i compensi derivanti dall'attività professionale sono imponibili solo nello Stato di residenza del professionista, a meno che detto professionista non disponga abitualmente di una base fissa per l'esercizio della sua attività nello Stato contraente da cui provengono i compensi. In tal caso, i redditi sono imponibili anche nello Stato contraente, ma solamente nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa.

Al fine di individuare il corretto trattamento fiscale dei redditi in esame risulta, dunque, essenziale verificare se il professionista abbia avuto o meno la disponibilità di una base fissa in Italia per l'esercizio della sua attività professionale.

Al riguardo, si ricorda che, sebbene le Convenzioni per evitare le doppie imposizioni stipulate dal nostro Paese facciano riferimento, per le professioni indipendenti, all'espressione "*base fissa*", non ne delimitano precisamente i contorni. Secondo la dottrina e la giurisprudenza, la nozione in parola è da ricavare facendo ricorso ai criteri ermeneutici propri dell'interpretazione dei trattati.

Sulla base di quanto emerge nel Commentario al Modello OCSE all'articolo 5, paragrafo 2, il concetto di "*base fissa*" deve essere assimilato al concetto di "*stabile organizzazione*", ossia una sede fissa di affari in cui il professionista esercita in tutto o in parte la sua attività indipendente (cfr. Comm. Trib. Reg. Torino 10 gennaio 2017 n. 161; Cass. n. 32078/2018; Comm. Trib. Reg. Milano 7 luglio 2020 n. 1500).

Secondo la giurisprudenza, dunque, la base fissa può essere equiparata alla nozione di stabile organizzazione *"i cui elementi costitutivi sono quello materiale ed oggettivo della "sede fissa di affari" e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attività"* (cfr. Cass. 32389/2019; Cass. 11429/2019, Cass. 28059/2017).

Inoltre, si evidenzia che l'elemento costitutivo della "fissità" implica che la sede sia in un luogo determinato ed abbia un certo grado di permanenza nell'utilizzo (non necessariamente per la maggior parte del periodo d'imposta). Può essere costituita anche da un locale o da una stanza di proprietà di altri soggetti che, tuttavia, deve essere a disposizione del lavoratore autonomo e nel quale questo esercita la sua attività o parte della stessa.

Un tipico esempio è quello di un pittore che, per due anni, trascorre tre giorni a settimana nel grande edificio del suo principale cliente. In tal caso, la presenza del pittore in quell'edificio dove svolge le funzioni più importanti della sua attività (cioè la pittura) costituisce una stabile organizzazione del pittore (cfr. Commentario Modello OCSE all'articolo 5, paragrafo 17).

Ciò posto, stabilire se il lavoratore autonomo in esame abbia avuto a disposizione un luogo che possa considerarsi una "base fissa" in Italia, quale ad esempio, la struttura logistica messa a disposizione dal cliente committente, dipenderà dal potere effettivo del Contribuente non residente di utilizzare tale ubicazione per svolgere la sua attività indipendente, nonché dalla portata della presenza del lavoratore autonomo in quel luogo e delle concrete attività che vi ha svolto.

La valutazione di tali elementi costituisce, tuttavia, una questione di fatto che esula dall'attività interpretativa svolta in sede di interpello, di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cfr. circolare n. 9/E/2016).

Resta inteso che, in mancanza di una base fissa dell'Istante cui siano imputabili i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia nell'anno X e nel presupposto che questo non sia fiscalmente residente nel nostro Paese ma in Spagna e svolga una attività indipendente riconducibile nell'ambito applicativo del citato articolo 14 della Convenzione (circostanze qui assunte tutte acriticamente), tali redditi dovranno essere assoggettati ad imposizione esclusiva in Spagna e dovranno essere dichiarati in Spagna, ai sensi della vigente normativa iberica. In tale ipotesi, qualora non abbia altri redditi prodotti nel nostro Paese nell'anno X, l'Istante non dovrà presentare in Italia alcuna dichiarazione dei redditi in relazione all'anno di riferimento.

**(firmato digitalmente)**