

# Una proroga inutilmente discriminatoria

## I contribuenti esteri di fronte all'emergenza Covid 19



**Gianluigi Bizioli**

Professore ordinario di diritto tributario nell'Università degli studi di Bergamo Of Counsel PwC TLS Avvocati e Commercialisti



**Michele Gusmeroli**

Director, PwC TLS Avvocati e Commercialisti

*Tra le molte proroghe e sospensioni disposte dal Decreto italiano per l'emergenza Covid 19, c'è anche quella per gli adempimenti dichiarativi scadenti tra l'8 marzo e il 31 maggio. L'ambito applicativo di tale proroga comprende i residenti in Italia, nonché i residenti all'estero con stabile organizzazione in Italia; ne restano invece esclusi i soggetti esteri, privi di stabile organizzazione in Italia. Tale esclusione è inutilmente discriminatoria: inutile in quanto si tratta di adempimenti dichiarativi (quindi un flusso meramente informativo); discriminatoria perché purtroppo l'emergenza Covid 19 non è più un problema (solo) italiano, ma una pandemia interessante ormai l'operatività di tutti i contribuenti, ovunque residenti e operanti.*

### II. L'ambito applicativo

La nozione di domicilio fiscale è definita dall'art. 58 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R. n. 600/1973); tralasciando le persone fisiche (che creano minori problemi), il comma 2 di tale disposizione prevede che i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel Comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività. È, quindi, possibile affermare che nell'ambito della proroga rientrano non solo società ed enti fiscalmente residenti in Italia, ma anche quelli residenti all'estero con stabile organizzazione in Italia: questi hanno, infatti, domicilio fiscale nel Comune ove è stabilita la stabile organizzazione.

La sede legale è definita dall'art. 46 del codice civile (c.c.), che stabilisce la prevalenza della sede effettiva (eventualmente diversa) rispetto alla sede risultante dall'atto costitutivo e dallo statuto, ovvero dal registro imprese. Tale nozione, meramente civilistica, comprende, quindi, le società con sede in Italia, a prescindere dalla residenza fiscale delle stesse (eventualmente anche all'estero).

La sede operativa (non necessariamente coincidente con la sede legale) è uno dei luoghi dove viene effettivamente svolta l'attività imprenditoriale, in quanto comunicata alla Camera di Commercio. Tale nozione non sembra ampliare le fattispecie già considerate.

Sembra, quindi, possibile concludere che la proroga di cui trattasi interessa soltanto i soggetti fiscalmente residenti in Italia e i soggetti esteri con stabile organizzazione in Italia. Per converso, sembrerebbero essere esclusi i soggetti esteri, privi di stabile organizzazione in Italia. Questi ultimi dovrebbero, quindi, rispettare le ordinarie scadenze degli adempimenti, senza alcuna proroga: adempimenti che sono previsti anche per loro, come ad es. la dichiarazione ai fini dell'imposta sulle transazioni finanziarie (cd. *Tobin Tax*), in scadenza il prossimo 31 marzo.

I. Introduzione.....	124
II. L'ambito applicativo .....	124
III. Gli ulteriori problemi per la Tobin Tax.....	125
IV. Conclusione.....	125

### I. Introduzione

L'art. 62 del Decreto Legge (D.L.) n. 18/2020 (cd. Decreto "Cura Italia") è dedicato alla sospensione dei termini degli adempimenti e dei versamenti fiscali e contributivi. Con specifico riferimento ai primi, il comma 1 prevede che siano sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020. Si tratta, in particolare, degli adempimenti dichiarativi.

Tale disposizione non è però generalizzata, ma limitata ai soli "soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato". È il caso, in primo luogo, di analizzare la portata di tale limitazione, in secondo luogo di interrogarsi sulla sua ragionevolezza.

### III. Gli ulteriori problemi per la Tobin Tax

Soggetti che, proprio in relazione a questo adempimento, già prima dell'emergenza Covid 19 si trovavano a dover fronteggiare una situazione insolita, dovuta al venir meno di un'operatività consolidata.

L'art. 19, comma 5, del Decreto *Financial Transaction Tax* (FTT) del 2013 prevedeva, infatti, la possibilità, per i soggetti tenuti al versamento e alla dichiarazione, di avvalersi della Società di Gestione Accentrata (che per l'Italia è Monte Titoli) sia per l'uno, sia per l'altra. Nella prassi operativa, sono stati soprattutto gli intermediari non residenti ad avvalersi di tale opzione, che comportava per loro la trasmissione a Monte Titoli di un flusso informativo semplificato su base mensile (compilato in base all'Allegato 5 del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 18 luglio 2013), contestualmente al trasferimento dell'importo cumulativo dei versamenti da effettuarsi. Era poi Monte Titoli a occuparsi sia del versamento (per il quale era appositamente previsto un termine più ampio), sia soprattutto della trasmissione all'Agenzia delle Entrate del flusso informativo: gli intermediari che si avvalevano di questo servizio non erano infatti tenuti a presentare la consueta dichiarazione annuale.

Senonché, nel corso del 2018 Monte Titoli decise di non offrire più questa tipologia di servizio, a far data dal 1° gennaio 2019: avrebbe gestito i versamenti fino a quello relativo a dicembre 2018 e il relativo flusso informativo, ma non si sarebbe più occupata dei versamenti da gennaio 2019 in avanti, nonché dei relativi adempimenti dichiarativi. Ciò significa che per molti intermediari, soprattutto esteri, la dichiarazione relativa al 2019 con le modalità ordinarie (in scadenza il 31 marzo 2020) rappresenta il battesimo del fuoco: si tratta infatti della prima volta che tali contribuenti si trovano ad affrontare questa tipologia di adempimento autonomamente, senza più la rassicurante intermediazione di Monte Titoli.

L'emergenza Covid 19, inoltre, non ha certo semplificato una situazione, che già era problematica per conto proprio.

### IV. Conclusione

La restrizione della proroga degli adempimenti ai soli contribuenti italiani (o con stabile organizzazione in Italia) costituisce un'esclusione inutilmente discriminatoria.

Inutilmente perché non si tratta di versamenti, ma di adempimenti dichiarativi. Qualora si trattasse di versamenti, potrebbe esservi una logica: un euro incassato oggi vale più di un euro incassato tra due mesi. Trattandosi però di una dichiarazione, non si comprende quale vantaggio avrebbe l'Agenzia delle Entrate nel disporre subito d'informazioni che potrebbero essere fornite senza pregiudizi entro il 31 maggio. Non ci risulta che nei prossimi due mesi siano in programma attività di verifica sui contribuenti non residenti, mirate sulla dichiarazione *Tobin Tax* del 2019: con ogni probabilità, le informazioni fornite con questa tipologia di dichiarazione resteranno inutilizzate per un tempo ben più lungo dei due mesi concessi ai contribuenti.

Discriminatoria perché la *ratio* della proroga è quella di non vessare con scadenze immediate dei contribuenti, la cui operatività è sconvolta dall'emergenza Covid: se all'inizio di marzo ciò avveniva solo in Italia, oggi la situazione interessa quasi tutti gli Stati membri dell'Unione europea (UE) e buona parte di quelli *extra-UE*. La logica del principio di non discriminazione consiste nel trattare allo stesso modo situazioni uguali, diversamente situazioni differenti. Orbene, quanto all'emergenza Covid 19, la situazione della maggior parte dei contribuenti non residenti è ormai in tutto e per tutto paragonabile a quella dei contribuenti italiani (chiusure forzate, lavoro da casa con figli cui badare dato che le scuole sono chiuse, ecc.): come ne risente l'operatività delle aziende italiane, così è inconcepibile ritenere che quelle estere non ne subiscano alcun contraccolpo.

Si auspica quindi che il Legislatore corregga la previsione in sede di conversione, generalizzando la proroga a tutti i contribuenti.