

Risposta n. 10/2025

OGGETTO: Qualificazione dell'armatore quale sostituto d'imposta – interpretazione dell'articolo 23 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

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

QUESITO

L'*Istante* chiede chiarimenti in merito alla possibile qualificazione dell'armatore quale sostituto d'imposta.

L'*Istante* evidenzia che il contenuto dell'articolo 23, comma 1, d.P.R. n. 600/1973 - stabilisce che «*Gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del (...) decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto d'imposta, i quali corrispondono*

somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa (...)».

Ciò posto, l'Istante chiede se l'armatore persona fisica che agisce al di fuori dell'attività di impresa commerciale possa, su propria opzione, effettuare la ritenuta a titolo d'acconto sugli emolumenti corrisposti ai propri dipendenti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Istante preliminarmente fa presente che in materia di reddito di lavoro dipendente, l'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, prevede la ritenuta a titolo d'acconto come obbligatoria solo in determinati casi e nel novero dei soggetti obbligati ad operare la ritenuta non rientrano gli armatori persone fisiche che erogano somme ai propri impiegati.

Tuttavia, a parere dell'Istante l'articolo 23 «*identifica i soggetti che hanno obbligo di operare quali sostituti d'imposta ma non esclude, nemmeno indirettamente, che soggetti diversi da quelli ivi elencati non possano, comunque, agire come sostituti d'imposta*», prevedendo «*in ogni caso, la possibilità di effettuare la ritenuta a titolo d'acconto da parte di soggetti "persone fisiche"*».

A tal riguardo, l'Istante chiarisce che «*l'armatore di una unità da diporto, nella prassi, è effettivamente un soggetto "persona fisica" che può avere alle proprie dipendenze un numero elevato di dipendenti (anche oltre 10) che svolgono attività di alta professionalità con una organizzazione paragonabile a quello di una piccola azienda*».

Alla luce di ciò, *l'Istante* ritiene che l'armatore persona fisica, che non agisce in qualità di imprenditore commerciale, possa effettuare la ritenuta a titolo d'acconto sugli emolumenti corrisposti ai propri dipendenti in quanto la legge non prevede un'esclusione in tal senso e l'armatore persona fisica che non agisce in qualità di imprenditore commerciale è figura, comunque, altamente professionale ed in grado, su propria opzione, di gestire la sostituzione d'imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 64 del d.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600 definisce la figura del sostituto d'imposta, descrivendolo come *«chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto»*.

L'articolo 23 del medesimo decreto, nel disciplinare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente, individua in modo tassativo i soggetti che, relativamente ai citati redditi, assumono la veste di sostituto d'imposta, ovvero *«gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, [...], i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico [...]»*, prevedendo che gli stessi *«devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa»*.

Pertanto, in base all'articolo 23 del decreto n. 600 del 1973, le persone fisiche assumono la qualifica di sostituto d'imposta e devono quindi ottemperare a tutti gli obblighi fiscali connessi alla predetta qualifica, solo se esercitano imprese commerciali o agricole o se esercitano arti e professioni.

Tutto ciò premesso, si ritiene che nel caso di specie *«l'armatore persona fisica che agisce al di fuori dell'attività d'impresa commerciale»* non può configurarsi, *«su propria opzione»*, quale sostituto d'imposta e di conseguenza non potrà effettuare la ritenuta a titolo d'acconto sugli emolumenti corrisposti al personale di equipaggio assunto, non rientrando tra le fattispecie previste dalla norma.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)