

Risposta n. 23

Roma, 1 febbraio 2019

OGGETTO: *Articolo 165 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
Credito d'imposta estero relativo alle ritenute operate per servizi
tecnici resi all'estero*

QUESITO

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 165 del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR"), è stato esposto il seguente quesito.

La società **Alfa** (di seguito "la società istante", "la società italiana", o "Alfa") fornisce servizi di progettazione e assistenza tecnica nei settori dell'ingegneria civile, dell'architettura e dell'urbanistica.

Nel corso del 2017, Alfa ha stipulato con la società non residente **Beta** (in breve "il cliente non residente") un contratto d'opera intellettuale per la prestazione di servizi ingegneristici relativi alla realizzazione di un hotel a.....

In base a tale accordo, la società italiana è tenuta alla predisposizione dei disegni tecnici, alla consulenza in loco e all'assistenza al cliente non residente ai fini del completamento di tutte le fasi del progetto e della consegna della documentazione richiesta dalle autorità locali per le approvazioni previste.

I servizi di progettazione sono realizzati integralmente in Italia, fatta salva l'eventuale presenza, nel sito di progetto, di personale di **Alfa**, al fine di garantire l'assistenza, ove fosse necessario.

Il cliente non residente ha integralmente saldato le prime due fatture, ma ha comunicato alla società istante che, sulle successive, dovrà operare, all'atto del pagamento, una ritenuta del 15 per cento sugli importi addebitatagli, a seguito di una contestazione di omesse ritenute da parte delle Autorità fiscali estere.

Nella fattispecie in esame, secondo quanto dichiarato nell'istanza e nella lettera di segnalazione del cliente non residente, **Alfa** non dispone di una stabile organizzazione in ___ per lo svolgimento delle prestazioni oggetto del contratto. Ciò premesso, **Alfa** chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale della fattispecie illustrata, con particolare riguardo alla spettanza del credito d'imposta relativo alle somme che il cliente non residente ha dichiarato tratterrà a titolo di ritenuta, all'atto del pagamento delle fatture dalla stessa emesse.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Alfa ritiene che, a prescindere dalla qualificazione del reddito dalla stessa prodotto, operata dall'Amministrazione fiscale estera, occorre avere riguardo anche alle disposizioni della Convenzione tra il Governo della Repubblica estera e il Governo della Repubblica italiana per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, conclusa a... il 12 dicembre 1994, ratificata con Legge 21 maggio 1998, n. 175 e in vigore dal 21 dicembre 1999 (in breve "la Convenzione Italia-___" o "la Convenzione").

In particolare, secondo la società italiana, assume rilevanza la disposizione dell'articolo 2 della citata Convenzione, la quale consente l'applicazione del Trattato alle imposte sul reddito, a prescindere dal sistema di riscossione,

intendendosi per tali le imposte prelevate sul reddito complessivo o solo su elementi di reddito.

Pertanto, **Alfa** ritiene che il prelievo che il cliente non residente intende effettuare a titolo di ritenuta sugli importi fatturati, essendo applicato a ricavi lordi che concorrono alla formazione del reddito, possa ritenersi applicato a un elemento di reddito e, conseguentemente, sia coperto dal Trattato.

Da tale rilievo conseguirebbe, secondo la società istante, che le imposte versate nello Stato estero attraverso il proprio cliente **Beta**, in veste di sostituto d'imposta, possono formare oggetto di credito d'imposta, ai sensi dell'articolo 165 del TUIR, ai fini dell'eliminazione della doppia imposizione subita.

Tale soluzione interpretativa appare preferibile a quella alternativa che, facendo leva sulla non assimilabilità del prelievo operato nello Stato estero a un'imposta sul reddito, ammette la mera deducibilità dal reddito d'impresa di quanto versato all'estero.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni di seguito indicate, si ritiene che l'eventuale ritenuta subita dalla società istante nello Stato estero, non essendo conforme alle disposizioni convenzionali applicabili nella fattispecie, non possa costituire oggetto di credito d'imposta in Italia.

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili, dei valori fiscali indicati in istanza e nei vari allegati prodotti, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione degli stessi.

La questione sottoposta all'esame della scrivente riguarda l'accreditabilità o meno di una ritenuta che la società istante può subire nello Stato estero, in qualità di Stato della fonte, sugli importi dalla stessa fatturati per prestazioni di servizi di carattere ingegneristico, in assenza di stabile organizzazione nello Stato estero cui i predetti servizi siano afferenti.

Dall'esame del contratto di prestazione d'opera professionale per la realizzazione di opere ingegneristiche, allegato all'istanza, emerge che la società italiana è tenuta a predisporre relazioni tecniche di varia natura, elaborati grafici e calcoli relativi alle strutture dell'hotel, nonché a fornire assistenza e consulenza per la realizzazione del progetto.

Pertanto, i servizi resi da **Alfa** sono qualificati, in base alla normativa locale, come "servizi tecnici" e assoggettabili ad imposizione con ritenuta alla fonte nella misura del 15 per cento.

Ciò posto, si rappresenta che, in base all'articolo 7 della Convenzione Italia – ____, interpretato in coerenza con il Commentario al medesimo articolo 7 del Modello di Convenzione OCSE (in breve "il Commentario"), il reddito d'impresa prodotto da **Alfa** nello Stato estero - in assenza di stabile organizzazione all'estero - deve essere assoggettato a tassazione esclusivamente nello Stato di residenza della società, a meno che la predetta convenzione preveda una regola *ad hoc*.

La Convenzione Italia-____ e il relativo Protocollo aggiuntivo non prevedono alcuna disposizione specifica applicabile ai redditi derivanti dalla prestazione di "servizi tecnici" o di servizi analoghi a quelli presi in considerazione dalla legislazione fiscale estera.

Inoltre, l'articolo 12 della citata Convenzione ("Canoni"), che prevede una potestà impositiva concorrente dello Stato di residenza del percettore e di quello della fonte del reddito derivante da canoni, non potrebbe essere applicato anche ove le prestazioni rese dalla società italiana fossero considerate individualmente, anziché complessivamente.

Con riguardo ai disegni, infatti, la definizione di canoni, contenuta nel paragrafo 3 dell'articolo 12 della Convenzione include, tra l'altro, i pagamenti di ogni tipo per l'uso o la concessione in uso, tra gli altri, di disegni, modelli o progetti.

Nel caso di specie, tuttavia, la fattispecie rappresentata non appare riconducibile a tale comma in considerazione dei seguenti rilievi:

- il paragrafo 10.2 del Commentario precisa che possono ritenersi tali, tra l'altro, i compensi per lo sviluppo di un disegno, di un modello o di un progetto che siano già esistenti. Al riguardo, si osserva che tali circostanze (cioè la preesistenza del progetto e lo sviluppo) non appaiono riscontrate nel caso in esame;
- la clausola 5.6. del contratto allegato, la quale prevede che tutti i progetti, i disegni, le specifiche, le relazioni e ogni altro documento preparato dalla società italiana per il cliente non residente diventa e rimane di proprietà di entrambe le parti;
- lo stesso istante ha confermato, in sede di integrazione documentale, che i progetti predisposti non sono opere dell'ingegno.

Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi in relazione alla prestazione di servizi di consulenza e assistenza, le quali, pertanto, non sono riconducibili alla cessione di informazioni riguardanti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.

Sul punto, si osserva che, secondo quanto chiarito nel paragrafo 11.3 del Commentario, al fine di distinguere tra la cessione del c.d. *know how*, convenzionalmente inclusa nel campo di applicazione dell'articolo 12 del Modello, e la mera prestazione di servizi, inclusa nell'articolo 7 del medesimo Modello ("Utili d'impresa"), uno dei criteri distintivi della seconda attività è il fatto che i servizi richiedano l'uso, da parte del prestatore, di speciali conoscenze, competenze e di esperienza, ma non il trasferimento delle stesse alla controparte.

Inoltre, il paragrafo 11.4 del citato Commentario include i pagamenti per l'assistenza tecnica pura tra gli esempi di compensi da ritenersi percepiti non per la cessione di *know how*, ma piuttosto nell'ambito di una prestazione di servizi.

Nella fattispecie in esame, da ultimo, dall'esame del contratto stipulato dalle parti, si evince che **Alfa** non trasferisce alcuna conoscenza tecnica, ma mantiene un ruolo di supervisione e coordinamento nello sviluppo del progetto, testimoniato non solo dal fatto che è suo onere la predisposizione dell'intera documentazione ai fini dell'ottenimento del permesso edilizio, ma anche dallo svolgimento di consulenza in loco.

Sotto il profilo convenzionale, quindi, le prestazioni fornite dalla società istante devono essere collocate nel campo d'applicazione dell'articolo 7 della Convenzione che, in assenza di stabile organizzazione all'estero, attribuisce la potestà esclusiva dell'imposizione all'Italia quale Stato di residenza.

Conseguentemente, la ritenuta eventualmente applicata dal cliente non residente, all'atto del pagamento delle fatture addebitategli, non essendo conforme alle disposizioni convenzionali applicabili nella fattispecie, non è accreditabile in Italia.

Al fine di neutralizzare la doppia imposizione subita nello Stato della fonte e della residenza, la società istante ha la facoltà di attivare la procedura per la richiesta di rimborso della ritenuta eventualmente versata nello Stato estero, secondo le modalità ivi previste.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)