

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Ritenute e prestazioni di servizi erogati a San Marino: novità dal 2014

di **Ennio Vial**

Una questione interessante da analizzare è la possibile **tassazione** alla quale sono soggetti i **servizi** erogati da soggetti italiani a **società sanmarinesi**. Nella prassi si riscontra da parte degli operatori sanmarinesi l'applicazione di ritenute alla fonte su prestazioni di servizi ancorché le stesse fossero svolte in Italia.

Il trattamento fiscale in Italia di tali prestazioni risulta differenziato a seconda di dove viene erogata la prestazione: San Marino o Italia.

Se la **prestazione** è svolta all'estero - ossia a **San Marino** - il soggetto italiano può scomputarsi il credito di imposta (a fronte delle imposte estere pagate a titolo definitivo) poiché:

1. si tratta di un reddito prodotto all'estero;
2. non esiste alcuna disposizione limitativa di tipo convenzionale né comunitaria.

La questione, tuttavia, si complica nel caso in cui le ritenute siano operate su **prestazioni** di servizi erogati in **Italia**.

In questo caso l'art. **165** del Tuir **non** può **operare** atteso che il comma 2 stabilisce che i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 del Tuir relativo ai redditi prodotti dai non residenti nel territorio dello stato.

Il citato articolo prevede la tassazione in Italia se il reddito è prodotto nel nostro paese; in sostanza, un **reddito** si considera prodotto all'estero se **ivi realizzato**. Nell'ipotesi sopra descritta, di conseguenza, la doppia imposizione scaturisce come conseguenza inevitabile.

Su questo scenario si innesta [l'Accordo contro le doppie imposizioni](#) tra la Repubblica di San Marino e l'Italia, entrato in vigore lo scorso 3 ottobre.

Il completamento delle reciproche procedure interne di ratifica è infatti avvenuto in tale data con la comunicazione formale in tal senso da parte italiana; ciò comporta che da tale data la Convenzione in oggetto è in vigore. Diversamente, le norme sui **nuovi regimi** di **tassazione** (ad esempio su dividendi, canoni e interessi) e sulle altre imposte sui redditi entreranno in vigore

a partire dal **primo gennaio 2014**.

La recente convenzione stipulata tra l'Italia e San Marino non disciplina espressamente questi aspetti ma, indirettamente, interviene nella disciplina.

L'art. 7 par. 1, infatti, stabilisce che *“gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono **imponibili soltanto** in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una **stabile organizzazione** ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione”*.

Ciò comporta che in assenza di una stabile organizzazione a San Marino queste ritenute **non** sono più **ammesse**.

Tuttavia, l'art. 7 par. 7 prevede che *“quando gli utili comprendono elementi di reddito considerati separatamente in altri articoli della presente Convenzione, le disposizioni di tali articoli non vengono modificate da quelle del presente articolo”*; in sostanza, se norme specifiche disciplinano una **particolare** tipologia di **reddito** tali norme prevalgono sull'articolo 7.

E' l'ipotesi, per fare un esempio, degli interessi, dividendi e canoni; le disposizioni convenzionali relative a tali fattispecie prevedono la **potestà impositiva** sia dello Stato del soggetto percettore che di quello di residenza del soggetto che eroga i dividendi, interessi o canoni.

Ad esempio, l'art. 10 della Convenzione relativo ai dividendi stabilisce che *“i **dividendi** pagati da una società residente di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato. Tuttavia, tali dividendi possono **essere tassati** anche nello Stato contraente di cui la società che paga i dividendi è residente ed in conformità alla legislazione di detto Stato ...”*.

Tuttavia, nella fattispecie oggetto di analisi va evidenziato come **nessun articolo** della Convenzione ammetta questo prelievo alla fonte.

L'entrata in vigore della Convenzione dal 2014 porterà quindi alla **non applicazione** di questi **prelievi** o quantomeno alla possibilità di richiederne il rimborso al Titano.

Del resto, in caso di applicazione di queste ritenute, non sarà possibile lo scomputo come credito di imposta in Italia in considerazione che, con la stipula della **Convenzione**, la Repubblica di San Marino ha rinunciato al prelievo in oggetto.