

Edizione di mercoledì 6 marzo 2019

IMPOSTE SUL REDDITO

Controllo della Srl, soci “familiari” e regime forfettario
di **Cristoforo Florio**

ENTI NON COMMERCIALI

La deducibilità delle sponsorizzazioni secondo la Corte di Cassazione
di **Guido Martinelli**

CONTROLLO

Obbligo dell'organo di controllo ampliato nelle Srl
di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

La modifica del plafond assegnato al fornitore – II° parte
di **Fabio Garrini**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Rimborso per le ritenute subite sui servizi tecnici resi all'estero
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

IMPOSTE SUL REDDITO

Controllo della Srl, soci “familiari” e regime forfettario

di **Cristoforo Florio**

A seguito delle modifiche recentemente introdotte all'impianto normativo della **L. 190/2014**, la **partecipazione in una Srl** può costituire, a determinate condizioni, una **causa di esclusione dal c.d. “regime forfettario”**.

Il nuovo [articolo 1, comma 57, L. 190/2014](#) stabilisce, infatti, che non possono avvalersi del regime forfettario gli **esercenti attività d'impresa, arti o professioni** che “(...) **controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata** (...), *le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni* (...)”.

Relativamente a tale novità normativa, che è in vigore dal 1° gennaio 2019, **l'Agenzia delle Entrate non si è finora ancora pronunciata**, neanche nel corso del consueto appuntamento annuale di Telefisco, lasciando gli operatori con non pochi dubbi.

Nel presente contributo si proverà pertanto a ragionare sul contenuto e sul significato di tale specifica disposizione, con particolare riguardo al tema dell'accesso al regime forfettario da parte di **un titolare di partita Iva** che sia al contempo socio di una Srl la cui compagine societaria è rappresentata da **soci legati tra loro da vincoli familiari**.

A tal fine va premesso che l'esclusione dal regime forfettario in discussione scatta **solo nel caso di presenza congiunta dei due seguenti requisiti**:

1. sussistenza di una **situazione di controllo**, diretto o indiretto, della Srl; e
2. **attività** svolta dalla Srl “controllata” che sia **direttamente o indirettamente riconducibile a quella esercitata dal socio** con la propria ditta individuale (impresa o libera professione).

Fermo restando che non creano situazioni di incompatibilità le partecipazioni in s.p.a., in s.a.p.a. e/o in società cooperative, la **ratio** della **causa di esclusione** in commento è stata evidenziata nella **relazione illustrativa** che ha accompagnato la Legge di bilancio 2019 ed è individuabile nell'intento “(...) **di evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte** (...)”.

Entrando nel merito dell'esame della norma, giova innanzitutto evidenziare che, diversamente da quanto previsto per le società di persone, nel caso delle Srl il testo normativo **non parla di detenzione di partecipazioni** ma semplicemente di “**controllo diretto o indiretto**”; in linea

teorica, quindi, **basta il solo “controllo di fatto” della Srl**, anche senza essere soci di quest'ultima, per verificarsi la causa di esclusione dal regime forfettario (sempre che sia soddisfatto anche il secondo dei due requisiti previsti).

In assenza di indicazioni ufficiali va rilevato che, nell'ordinamento italiano, **la nozione di “controllo” è rinvenibile nell'[art. 2359, comma 1, cod. civ.](#)**, a mente del quale sono considerate società controllate:

- le società in cui un'altra società dispone della **maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (controllo di diritto)**;
- le società in cui un'altra società dispone di **voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante** nell'assemblea ordinaria (**controllo di fatto**);
- le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società **in virtù di particolari vincoli contrattuali** con essa (**controllo di fatto**).

Il **comma 2** della richiamata disposizione stabilisce, inoltre, che “(...) *ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta (...)*” mentre non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Come si potrà notare, l'**articolo 2359 cod. civ.** citato fa riferimento al **controllo di società da parte di altre società**; nel caso del regime forfettario, invece, la verifica del controllo va fatta in capo alla **persona fisica** che vuole accedere al predetto regime con la propria partita Iva individuale.

Pertanto, ai fini che qui interessano, si può integrare il richiamo operato all'**[articolo 2359 cod. civ.](#)** con quanto previsto dall'**[articolo 23 D.Lgs. 385/1993](#)** (c.d. “Testo Unico Bancario” – T.U.B.), secondo cui “(...) *il controllo sussiste, anche con riferimento a soggetti diversi dalle società, nei casi previsti dall'articolo 2359, commi primo e secondo, del Codice Civile (...)*”.

Inoltre, secondo la norma da ultimo richiamata, il controllo sussiste anche in **presenza di contratti o di clausole statutarie che abbiano per oggetto o per effetto il potere di esercitare l'attività di direzione e coordinamento**; in aggiunta, il T.U.B. considera esistente il controllo nella forma dell'**influenza dominante, salvo prova contraria**, quando ricorrono alcune situazioni specificamente individuate, di seguito elencate:

1. esistenza di un soggetto che, sulla base di accordi, ha il **diritto di nominare o revocare la maggioranza degli amministratori**;
2. possesso di partecipazioni **idonee a consentire la nomina o la revoca della maggioranza del C.d.A.**;
3. sussistenza di **rapporti, anche tra soci, di carattere finanziario ed organizzativo** idonei a conseguire uno dei seguenti effetti: a) la **trasmissione degli utili o delle perdite**; b) il **coordinamento della gestione dell'impresa** con quella di altre imprese ai fini del perseguimento di uno scopo comune; c) l'attribuzione di **poteri maggiori rispetto a quelli derivanti dalle partecipazioni possedute**; d) l'attribuzione, a soggetti diversi da

- quelli legittimati in base alla titolarità delle partecipazioni, di **poteri nella scelta degli amministratori** o dei dirigenti delle imprese;
4. assoggettamento a **direzione comune**, in base alla **composizione degli organi amministrativi** o per altri concordanti elementi.

Dunque, alla luce di quanto precede, a parere di chi scrive, **la presenza di un legame familiare tra i soci non è, di per sé, elemento sintomatico della sussistenza di una situazione di controllo “di fatto”** da parte di uno di questi né di un’interposizione di persona.

Si pensi, ad esempio, al caso di una Srl partecipata da 4 soci, tutti familiari, ciascuno con una quota del 25%; in questo caso e salvo che non siano rinvenibili le specifiche situazioni individuate dalle norme precedentemente analizzate, **ciascuno dei soci dovrebbe poter accedere al regime forfettario con una propria partita Iva individuale.**

Naturalmente **l’Amministrazione finanziaria potrà, dal canto suo, ricorrere a tutti i suoi poteri di indagine** per dimostrare, caso per caso, che esistono gli elementi del “controllo diretto o indiretto” della Srl.

Non si può, quindi, trarre una regola generale, valevole per tutte le situazioni **ma non sembrano esservi neanche delle esclusioni automatiche** dal regime forfettario per il titolare di partita Iva che sia socio, insieme ad altri familiari, di una Srl.

Non si può sottacere che in passato l’Amministrazione finanziaria ha considerato rilevanti, relativamente alla nozione di controllo e, in particolare, ai fini della perimetrazione del gruppo societario, **anche le partecipazioni possedute dai familiari dell’imprenditore**, individuati ai sensi dell’[articolo 5, comma 5, Tuir](#) (v. [circolare 5/E/2016](#), relativamente al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo ex [articolo 3 D.L. 145/2013](#)); è pur vero, tuttavia, che si trattava di una interpretazione finalizzata a “(...) *limitare possibili potenziali situazioni in cui il valore dell’attività di ricerca commissionata, e, quindi, il beneficio ad essa collegato, possa essere determinato non in base al reale costo di mercato della commessa, ma subisca un’alterazione in conseguenza dall’influenza di un’impresa sulle decisioni dell’altra, che può manifestarsi non solo in dipendenza di vincoli azionari o contrattuali, ma anche per effetto di fattori economici (...)*” (v. [risoluzione 122/E/2017](#)).

Le **logiche della causa di esclusione** in commento sembrano invece essere **differenti**; si può pensare, ad esempio, che si è voluto evitare che il **soggetto in forfettario** utilizzasse una “propria” Srl (da lui controllata) per fatturare le prestazioni che non poteva più fatturare in quanto aveva raggiunto il *plafond* massimo (€ 65.000), sfruttando congiuntamente i **benefici della flat tax** e quelli derivanti da una **distribuzione di utili attentamente pianificata dalla sua Srl.**

Infine si vuole ricordare che, con riferimento all’ipotesi dei due soci ciascuno avente una quota del 50%, l’Agenzia delle Entrate – con la [risoluzione 376/E/2007](#) – ha avuto modo di chiarire che, in questa situazione, **non si può escludere in termini assoluti la possibilità che sia**

individuabile una situazione di controllo da parte di uno dei due soci; infatti, precisa la risoluzione, “(...) *l’ampiezza del concetto di controllo prevista dall’articolo 2359 del c.c. richiede necessariamente una analisi approfondita del complesso dei rapporti intercorrenti tra i soggetti coinvolti al fine di verificare se uno di essi eserciti sull’altro un’influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa (...).*”.



Seminario di specializzazione

REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ENTI NON COMMERCIALI

La deducibilità delle sponsorizzazioni secondo la Corte di Cassazione

di Guido Martinelli

Dopo un lungo periodo di incertezze sull'imputazione come **spese pubblicitarie** (a deducibilità piena) o di **rappresentanza** (a deducibilità limitata), **delle spese di sponsorizzazione sportiva**, la previsione di cui all'[articolo 90, comma 8, L. 289/2002](#) aveva apparentemente chiarito il problema.

Infatti la norma (*"8. Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche...costituisce, per il soggetto erogante, **fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità**, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario,..."*) sembrava stabilire, almeno per le **sponsorizzazioni di valore non superiore ai 200.000 euro**, una sorta di **presunzione assoluta in favore della spesa pubblicitaria**.

La Suprema Corte, sez. VI, con [ordinanza n. 16113 del 19.06.2018](#), sulla falsariga dei propri analoghi precedenti (vedi **sent. n. 5720/2016** e **nn. 8981, 14232, 14235/2017**) aveva confermato che la disciplina di cui all'[articolo 90, comma 8, L. 289/2002](#) ha introdotto una **presunzione legale assoluta circa la natura pubblicitaria e non di rappresentanza di dette spese di sponsorizzazione** a condizione che il **beneficiario** sia una associazione o società sportiva dilettantistica, che sia rispettato il **limite complessivo di spesa di duecentomila euro**, che la sponsorizzazione miri a **promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor** e che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica **attività promozionale quale controprestazione**.

Anche successivamente la **Corte di Cassazione**, sez. V, con [ordinanza n. 26590 del 22.10.2018](#) ha confermato il consolidato orientamento della giurisprudenza che *"ha delimitato l'ambito delle detrazioni fiscali delle **spese di sponsorizzazione**, di cui all'articolo 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002, statuendo che **esse sono assistite da una presunzione legale assoluta circa la loro natura pubblicitaria e non di rappresentanza**"* condizionatamente alla **ricorrenza, congiunta**, della natura di **compagine sportiva dilettantistica** dello sponsorizzato, del rispetto del **limite quantitativo di spesa** volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante, dell'effettivo svolgimento da parte dello sponsorizzato di una **specificata attività promozionale**.

Su questa situazione, apparentemente consolidata, si pone una recente ordinanza (**Corte di Cassazione – sez. V – [ordinanza n. 1326 del 18.01.2019](#)**) che sembra **rimettere in discussione il**

principio.

Nel caso in esame, l'Ufficio aveva contestato l'**antieconomicità** della spesa, rispetto ai **ricavi per vendite sul mercato nazionale**, considerato il **mercato di riferimento dello sponsor**, marginale rispetto a quello del soggetto sponsorizzato, ovvero una compagine sportiva dilettantistica *"attiva solo al livello locale, nell'ambito di discipline sportive lontane dal grande pubblico"* così da diminuire grandemente le aspettative di aumento delle vendite.

La contestazione era ritenuta "efficace" in considerazione dell'**attività imprenditoriale della società sponsor, rivolta al 99% al mercato estero**, avente ad oggetto il commercio all'ingrosso di medicinali e l'intermediazione nel commercio nei prodotti farmaceutici.

La specifica contestazione dell'Erario era incentrata sulla **inerenza dei costi ovvero su un requisito di deducibilità; investiva, quindi, il presupposto costitutivo della presunzione di deducibilità introdotta dalla disposizione di cui all'[articolo 90, comma 8, L. 289/2002](#).**

È chiaro che l'**inerenza** è un presupposto per la deducibilità e quindi i costi sono deducibili se sono inerenti; diversamente non può operare la disciplina di favore.

La disposizione di cui all'[articolo 90, comma 8, L. 289/2002](#) introduce una presunzione legale di qualificazione, come spese di pubblicità, delle spese di sponsorizzazione a condizione che il soggetto sponsorizzato sia una associazione sportiva dilettantistica, che sia rispettato il limite dell'importo massimo predeterminato, che l'erogazione sia diretta a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor **mediante una specifica attività del beneficiario.**

Entro tali limiti opera la presunzione *ex lege*, che è una **presunzione di deducibilità, non di inerenza.**

Qualora l'Erario contesti in radice **l'inerenza dei costi e quindi l'esistenza di un presupposto di deducibilità, il contribuente è gravato dell'onere di fornire prova della congruenza ed inerenza di tali costi.**

Tanto non significa che "cade" la presunzione legale di deducibilità ma che essa non "scatta" qualora sono dubitati gli elementi costitutivi.

La **presunzione legale assoluta** assiste le spese di cui all'[articolo 90, comma 8, L. 289/2002](#) se è data prova dei presupposti e del pieno rispetto delle condizioni previste dalla norma; **la presunzione non opera sulla verità dei fatti** ma sulla **qualificazione di un fatto** o di un atto sulla base di un ragionamento presuntivo che è la stessa norma a premettere. Quindi, se sono rispettati i **parametri di esistenza, competenza ed inerenza** del costo e quindi dell'imponibile maturato e ricorrono le condizioni individuate dalla norma in esame il costo è deducibile; se vi è contestazione in radice e non soccorre la prova positiva da parte del contribuente, deve concludersi per la **mancanza di elementi giustificativi necessari ai fini della deducibilità.**

E, come in un interminabile gioco dell'oca, anche per la **deducibilità fiscale delle spese di sponsorizzazione** si è tornati alla **casella di partenza**.



Master di specializzazione

ENTI NON PROFIT: PROFILI GIURIDICI E FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTROLLO

Obbligo dell'organo di controllo ampliato nelle Srl

di **Alessandro Bonuzzi**

Il D.Lgs. 14/2019, contenente il **Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza** e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 38 del 14 febbraio 2019, intervenendo sull'[articolo 2477 cod. civ.](#), ha **esteso**, per le Srl, l'obbligo di nominare un **organo di controllo** oppure un **revisore**.

In particolare, l'[articolo 379 D.Lgs. 14/2019](#) del decreto ha riscritto integralmente il secondo e terzo comma della disposizione codicistica, prevedendo che la nomina dell'organo di controllo o del revisore è **obbligatoria** se la società:

1. è tenuta alla redazione del **bilancio consolidato**;
2. **controlla** una società obbligata alla revisione legale dei conti;
3. ha superato per **due esercizi consecutivi** almeno **uno** dei seguenti limiti:
 - totale dell'**attivo** dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro;
 - **ricavi** delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;
 - **dipendenti** occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.

In sostanza, la novella normativa ha modificato la terza casistica, ossia quella di cui alla **lettera c)**, atteso che la versione antecedente della disposizione imponeva l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore in caso di superamento per due esercizi consecutivi di **due dei tre** limiti indicati nel **primo comma dell'[articolo 2435-bis cod. civ.](#)**

Obbligo nomina organo di controllo		
Parametri	Ante modifica	Post modifica
	2 esercizi consecutivi superamento 2 dei 3 limiti	2 esercizi consecutivi superamento 1 dei 3 limiti
Attivo stato patrimoniale	4.400.000	2.000.000
Ricavi conto economico	8.800.000	2.000.000
Media dipendenti occupati nell'esercizio	50 unità	10 unità

Invece, l'obbligo dell'organo di controllo o del revisore **viene meno** allorquando, per **tre esercizi consecutivi** – e non più per due esercizi consecutivi – non è superato **alcuno dei tre nuovi limiti**.

Con riferimento al tema della **decorrenza** delle nuove regole, l'[articolo 379 D.Lgs. 14/2019](#)

prevede che le Srl in essere alla data del **16 marzo 2019** – ossia alla **data di entrata in vigore della norma** -, al ricorrere dei relativi requisiti, devono:

- provvedere alla **nomina** dell'organo di controllo o del revisore e,
- se necessario, **adeguare l'atto costitutivo** e lo **statuto** alle nuove disposizioni,

entro i **nove mesi** successivi, ovverosia entro il **16 dicembre 2019**. Fino a tale data le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto **conservano** la loro efficacia, ancorché non conformi all'ultima versione dell'[articolo 2477 cod. civ.](#) Al riguardo, si precisa che l'**adeguamento** si rende necessario nei casi in cui, ad esempio, lo statuto **nulla** stabilisca in relazione all'organo di controllo oppure faccia riferimento al superamento dei limiti di cui all'[articolo 2435-bis cod. civ.](#) e non rinvii, invece, all'[articolo 2477 cod. civ.](#); si noti che non è stata oggetto di variazione la disposizione ivi contenuta, secondo cui ***“Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo”***.

Per espressa previsione dell'[articolo 379 D.Lgs. 14/2019](#), in sede di **prima applicazione** delle nuove regole, ai fini dell'individuazione degli esercizi con riferimento ai quali verificare il superamento dei parametri, si deve aver riguardo ai **due esercizi antecedenti la scadenza del 16 dicembre 2019**, quindi, agli esercizi **2017 e 2018**.

Ne dovrebbe derivare che le Srl, che nel **2017** e nel **2018** hanno **superato** e **superano** i **nuovi limiti**, sono tenute a **nominare** l'organo controllo o il revisore ed, eventualmente, a uniformare l'**atto costitutivo** e lo **statuto** entro il **prossimo 16 dicembre**. In tal senso si segnala che la **Relazione illustrativa** al decreto afferma che l'[articolo 379 D.Lgs. 14/2019](#) *“fissa in **nove mesi** il termine entro il quale le società interessate all'evento dovranno provvedere alla compiuta costituzione degli organi di controllo”*.

Resta fermo che le Srl potranno nominare l'organo di controllo o il revisore già in sede di **approvazione del bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2018**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

LE MODIFICHE DEL DIRITTO SOCIETARIO A SEGUITO DELLA RIFORMA DEL DIRITTO FALLIMENTARE

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

La modifica del plafond assegnato al fornitore – II° parte

di **Fabio Garrini**

Nel [precedente contributo](#) è stata esaminata la disciplina delle **lettere d'intento** comunicate ai fornitori e, in particolare, le modalità attraverso le quali gestire l'attribuzione ad un fornitore di un ulteriore **plafond** rispetto a quello originariamente concesso.

Ora occorre verificare il **caso contrario**, quello in cui l'esportatore abituale intenda **ridurre il plafond assegnato al singolo fornitore**: sul punto consta l'intervento dell'Amministrazione Finanziaria attraverso la risposta alla **richiesta di consulenza giuridica n. 954-6/2018** secondo la quale la revoca potrebbe essere anche parziale, e realizzata tramite **comportamenti concludenti**.

La revoca della lettera d'intento

Dopo aver inviato le lettere d'intento ai fornitori, potrebbe verificarsi il caso per cui un esportatore abituale si trova a doverne **revocare alcune**. Questo può verificarsi in diverse situazioni: si pensi in particolar modo al caso in cui è stato comunicato un importo esorbitante di **plafond** ai fornitori e il **plafond complessivo si sta esaurendo** (si ricorda, infatti, come sia possibile comunicare ai fornitori cumulativamente un importo superiore al **plafond** di cui si è in possesso, posto il rispetto del limite complessivo di utilizzo); ovvero, la necessità di revoca potrebbe verificarsi nel caso in cui si intende **riallocare una quota di plafond** da un fornitore dal quale si effettuano pochi acquisti ad un altro fornitore che invece lo sta esaurendo.

Per quanto riguarda l'esportatore abituale, **la revoca del plafond non è soggetta ad alcuna particolare formalità**; sarà quindi possibile **comunicare al fornitore, in via informale** (nel senso che non si deve passare tramite il canale della lettera d'intento, ma è comunque consigliabile utilizzare una forma tracciata, quale la mail o, meglio, la pec), **la necessità che questo torni a fatturare in imponibilità iva**.

Sul punto è possibile far riferimento alla [circolare 41/E/2005](#) (tuttora valida, posto che la riforma operata attraverso il **D.Lgs. 175/2014** ha inciso unicamente sulle modalità di comunicazione delle lettere d'intento all'Amministrazione Finanziaria, non certo sulla natura dell'istituto): *"Le disposizioni che disciplinano gli adempimenti dell'esportatore abituale **non prevedono, invece, l'invio della dichiarazione d'intento nell'ipotesi in cui l'esportatore intenda rettificare in diminuzione l'ammontare del plafond disponibile già comunicato, ovvero voglia revocare la dichiarazione già inviata. Ne consegue che, in tale ipotesi, in assenza di una nuova dichiarazione d'intento, il cedente/prestatore non è tenuto ad inviare all'Agenzia alcuna nuova comunicazione.**"*

Sul punto consta la posizione conforme della **Cassazione** nella [sentenza n. 5174 del 28.02.2017](#).

A seguito della **revoca**, il cedente/prestatore deve emettere **fattura con addebito dell'Iva**. L'Amministrazione Finanziaria, con la **risposta alla richiesta di consulenza giuridica n. 954-6/2018 dell'11 luglio 2018**, ha precisato che: *"qualora la dichiarazione venga revocata, l'effetto esonerativo cessa immediatamente – o quantomeno dal momento in cui essa è portata a conoscenza – e la fatturazione che venga emessa in un momento successivo deve necessariamente tenerne conto, restando l'intera operazione soggetta al regime ordinario."*

In tale posizione viene anche evidenziato un secondo principio, di sicuro interesse: **la revoca della lettera d'intento potrebbe anche essere parziale**, nel senso che questo potrebbe riguardare anche solo una determinata operazione, con la conseguenza che le forniture/prestazioni successive dovranno tornare a seguire la non imponibilità a cui dà copertura **la lettera d'intento precedentemente inviata, che non cessa di avere validità**. Si legge infatti che *"il cessionario può manifestare al cedente la volontà di non avvalersi dell'utilizzo del plafond anche per alcune operazioni, senza per questo revocare del tutto la dichiarazione d'intento presentata."*

In tale pronuncia viene peraltro segnalato che l'**intenzione** di effettuare acquisti in **non imponibilità Iva** può essere manifestata anche attraverso **comportamenti concludenti**. Tipicamente, si tratta del **pagamento** dell'Iva addebitata in rivalsa. Conseguentemente, va considerato legittimo l'esercizio del diritto alla detrazione da parte del cessionario o committente, senza che il comportamento sia sanzionabile.

Questo, ovviamente, a patto che non si tratti di una richiesta inquadrabile in un **più ampio contesto fraudolento**.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Rimborso per le ritenute subite sui servizi tecnici resi all'estero

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Nell'esecuzione di lavori o commesse all'estero occorre spesso confrontarsi con il **regime fiscale di altri Paesi** che, in maniera più o meno sistematica, introducono **forme di prelievo fiscale** cui assoggettare le imprese che, a vario titolo, intrattengono rapporti commerciali a livello locale.

Queste forme di prelievo **possono essere disapplicate**, al ricorrere di determinate condizioni, quando il contribuente richiede **l'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni**, comunicando di essere residente in un Paese con il quale sono, appunto, in vigore tali accordi. L'obiettivo perseguito è quello di incrementare la cooperazione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti al fine di **evitare**, da un lato, **la doppia imposizione nei due Stati** e, dall'altro, **prevenire l'evasione fiscale eliminando le ipotesi di doppie esenzioni**.

Con il [provvedimento n. 2013/84404 del 10.07.2013](#) l'Agenzia delle Entrate ha approvato i **modelli per il rimborso, l'esonero dall'imposta italiana o l'applicazione dell'aliquota ridotta convenzionale** sui redditi corrisposti a soggetti non residenti, oltre al modello per la richiesta dell'attestazione di residenza – per i soggetti residenti in Italia – da presentare al cliente estero.

Poste tali premesse, le eventuali **ritenute subite** nel mancato rispetto delle Convenzioni, non sono recuperabili nella dichiarazione dei redditi italiana e diventano dei **costi aggiuntivi per la società**.

Tale problematica torna di attualità con la **risposta all'istanza di interpello n. 23 del 01.02.2019**, fornita dall'Agenzia delle entrate ad un interpello di una società italiana che fornisce **servizi di progettazione e assistenza tecnica**; nello specifico, la società istante ha stipulato con una società estera un **contratto d'opera intellettuale**, per la prestazione di servizi ingegneristici relativi alla realizzazione di un hotel. In base a tale accordo, la società italiana si impegna 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.

In occasione del pagamento delle fatture, il cliente non residente ha operato una **ritenuta del 15%**, motivata da una contestazione per omesse ritenute mossa dalle Autorità fiscali estere; la società italiana richiede se tali somme possano essere **recuperate tramite credito d'imposta, ai sensi dell'[articolo 165 Tuir](#)**, ai fini dell'**eliminazione della doppia imposizione subita**. In altri termini, l'istante vorrebbe esporre negli appositi quadri della dichiarazione (ad esempio quadro CE per il Modello Redditi SC) il reddito prodotto all'estero e quello prodotto in Italia, con recupero della ritenuta subita **come credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero**.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate analizza, innanzitutto, la convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia ed il Paese terzo: si tratta della **Convenzione per evitare le doppie imposizioni** in materia di imposte sul reddito tra Italia e l'Albania, ratificata con **L. 175/1998** e in vigore dal 21 dicembre 1999.

L'articolo 7, in coerenza con il Commentario al medesimo articolo del Modello di Convenzione Ocse, prevede che il reddito d'impresa prodotto dalla società italiana 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 disponga regole *ad hoc* (ipotesi non ravvisabile nel caso di specie).

Inoltre, l'**articolo 5 della medesima Convenzione** stabilisce che l'espressione "**stabile organizzazione**" designa una **sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività**. L'espressione stabile organizzazione comprende, tra le altre, una sede di direzione, una succursale, un ufficio o un cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata **oltrepassi i dodici mesi**.

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 recuperabile come credito d'imposta**.

Mancano pertanto i presupposti per l'applicazione dell'[articolo 165 Tuir](#), non configurandosi alcuna potestà impositiva da parte dello Stato estero con riguardo a redditi d'impresa ivi prodotti. L'unica possibilità per il recupero delle ritenute subite resta la **richiesta di rimborso alle Autorità estere** di quanto indebitamente pagato.

La risposta ricalca interpretazioni simili già fornite dall'Agenzia delle Entrate anche nel caso in cui, ad esempio, la **ritenuta subita sia applicata in misura superiore a quella prevista dalle convenzioni** contro le doppie imposizioni. In tal caso, la maggiore imposta subita (vale a dire la differenza tra il prelievo effettivamente subito e l'aliquota convenzionale), **non può essere recuperata attraverso il credito d'imposta**, bensì mediante un'istanza di rimborso da presentare alle Autorità fiscali estere con le modalità e nei termini stabili dalla relativa legislazione ([risoluzione AdE 104/E/2011](#)).

Infine, in **manca di una convenzione** con lo Stato che ha effettuato il prelievo e, tenuto conto delle notevoli diversità degli ordinamenti nazionali e dei criteri di collegamento tra i redditi e il territorio, **è previsto il riconoscimento del credito di imposta sulle ritenute subite**, nei soli casi in cui viene assoggettato a tassazione, nel Paese estero, un reddito che, se prodotto in Italia da un non residente, sarebbe stato ivi tassato ([risoluzione AdE 147/E/2007](#)).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

**LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE NELLA
DICHIARAZIONE DEI REDDITI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)