

**Risposta n. 100**

**OGGETTO:** Articolo 165 del TUIR di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

**X** (in breve "la società", "l'istante", o "Cae") il.....2018 ha sottoscritto con **Y**, un ente pubblico....., un contratto per la fornitura, l'installazione e la manutenzione di un sistema di monitoraggio idro-meteorologico. La durata prevista per l'esecuzione delle prestazioni è di dieci mesi.

In base all'articolo 5 della Convenzione contro le doppie imposizioni vigente tra l'Italia e....., la stabile organizzazione designa, tra l'altro, un progetto di installazione o le attività di supervisione collegate, se di durata superiore a sei mesi. Ne consegue che la società risulta operare in un Paese estero mediante una stabile organizzazione.

L'istante fa presente di essere assoggettata in..... all'imposta locale c.d. "*Foreign Contractor Tax*" (di seguito "FCT"), la cui disciplina è attualmente illustrata dalla circolare n. 103/2014/TT-BTC, emessa dall'Amministrazione fiscale.....

Secondo quanto rappresentato dall'istante, la FCT si applica a tutte le società estere che concludono contratti con società o enti residenti in ..... L'imposta comprende due componenti: la prima ascrivibile all'imposta sul valore aggiunto, la

seconda riferibile alla tassazione del reddito, nella forma di "*enterprise income taxation*" (in breve "EIT"), ovvero di tassazione sul reddito dell'attività d'impresa. Sebbene l'imposizione sia mista, ciascuna componente è distinta e calcolata separatamente.

L'istante, inoltre, precisa che vi sono tre metodi per il calcolo e la successiva liquidazione dell'imposta: secondo il metodo dichiarativo, l'imposta è pagata in base a dichiarazioni, con aliquota unica pari al 20 per cento. Il suddetto metodo è applicabile solo alle società che hanno una stabile organizzazione in....., che hanno stipulato un contratto di durata superiore a 183 giorni e che determinano il reddito in base ai principi contabili esteri.

In base al metodo diretto, applicabile alle società che non rispettano anche un solo requisito per l'accesso al metodo dichiarativo, l'imposta, limitatamente alla componente reddituale, è liquidata in via forfettaria sul fatturato, mediante ritenuta applicata direttamente dall'ente estero.

Il metodo ibrido, invece, è applicabile dalle società estere che possono aderire al metodo dichiarativo e prevede il pagamento dell'imposta sul reddito in via forfettaria.

**X** dichiara di aver aderito al metodo diretto; al riguardo, la società chiarisce che la porzione di imposta diretta ascrivibile a FCT viene applicata e corrisposta in più esercizi, atteso che al momento di incasso dei corrispettivi essa viene liquidata pro quota in base agli importi corrispondenti. In particolare, la porzione di FCT relativa all'imposizione sul reddito è liquidata dall'ente....., che provvede direttamente ad effettuare il pagamento, rivalendosi poi su **X**. Ciò premesso, attesa la natura del tributo estero versato, l'istante chiede di conoscere il parere dell'Agenzia delle entrate in merito alla possibilità di fruire, ai sensi dell'articolo 165 Testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR"), del credito d'imposta per le imposte assolute in..... in relazione alla componente riconducibile all'imposta sul reddito della FCT.

## SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per la componente FCT ascrivibile all'imposizione sul reddito, la società ritiene di potersi avvalere dello strumento del credito d'imposta di cui all'articolo 165 del TUIR. Sarebbe così neutralizzata la doppia imposizione derivante dalla tassazione subita in....., in qualità di Stato della fonte, per i redditi ivi prodotti dalla sua stabile organizzazione, e in Italia, in qualità di Stato di residenza, per effetto dell'applicazione del principio di tassazione dei residenti sui redditi ovunque prodotti (c.d. "*worldwide taxation principle*").

In via preliminare, **X** osserva che l'articolo 2 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e il....., firmata ad..... il.... e ratificata in Italia con Legge..... (in breve "la Convenzione"), non include espressamente la FCT tra le imposte considerate dal Trattato, in quanto l'introduzione dell'imposta in..... è avvenuta successivamente alla conclusione della predetta Convenzione. Tuttavia, secondo l'istante, l'imposta in esame potrebbe esservi comunque ricompresa mediante il richiamo di cui al paragrafo 3, lettera (a), punto (ii) all'imposta sugli utili (c.d. "*profit tax*").

Inoltre, l'istante richiama il paragrafo 4 dell'articolo 2 del modello di Convenzione OCSE, peraltro riprodotto nella Convenzione in esame, secondo il quale il Trattato si applica anche alle imposte di natura identica o analoga istituite dopo la sua firma, in aggiunta o in sostituzione delle imposte esistenti, con l'obbligo per le autorità fiscali degli Stati contraenti di comunicarsi le modifiche apportate alle loro rispettive legislazioni fiscali. A supporto della propria soluzione interpretativa, **X** richiama il paragrafo 2.3 della circolare 9 marzo 2015, n. 9/E, in cui l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'operatività del credito d'imposta è limitata ai tributi stranieri che si sostanziano in un'imposta sul reddito o in tributi di natura simile. In caso di incertezza interpretativa, il citato documento di prassi afferma che la verifica della natura del tributo estero dev'essere effettuata alla stregua dei principi e delle nozioni evincibili dal sistema tributario domestico, per cui deve ritenersi accreditabile la

prestazione patrimoniale dovuta *ex lege* e il cui presupposto sia il possesso di un reddito. Da ultimo, **X** richiama la risoluzione 7 marzo 2008, n. 83/E, in cui l'Agenzia delle entrate, in relazione a un tributo estero di carattere misto, ha riconosciuto il requisito di similarità della porzione di imposta riferibile all'imposta sul reddito delle società.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi richiesta dall'interpello ordinario in esame la verifica dell'esistenza di una stabile organizzazione in..... di **X** e la corretta determinazione e quantificazione del valore contabile e fiscale delle operazioni indicate in istanza e nei vari allegati prodotti, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria riguardo a tali aspetti.

Il contribuente chiede un parere in merito alla possibilità di fruire, ai sensi dell'articolo 165 del TUIR, del credito d'imposta per le imposte assolute in..... in relazione alla componente gravante sul reddito dell'imposta locale FCT.

Alla luce delle informazioni e dei documenti allegati, si ritiene che nella fattispecie sottoposta all'esame della scrivente, le imposte pagate da **X** in..... per la suddetta componente della FCT possano essere scomutate in detrazione dell'imposta sui redditi dovuta in Italia, attraverso il meccanismo del credito d'imposta ex articolo 165 del TUIR.

In via preliminare, si osserva che la risposta al quesito formulato dal contribuente presuppone che si debba valutare la natura di imposta sui redditi della componente diversa dall'IVA della FCT, ai fini della successiva fruizione del credito per le imposte pagate all'estero dalla società.

Sul punto, si osserva che la FCT è un'imposta applicabile alle società ed enti non residenti che svolgono un'attività d'impresa o producono un reddito in..... in qualità di

*"foreign contractors"*. In particolare, con tale ultima espressione si intende un soggetto estero, sia società che persona fisica, operante in tale Paese sulla base di un contratto concluso tra il medesimo o un subappaltatore estero e una controparte estera.

L'imposta è stata introdotta nel suddetto Paese estero nel 1995. La legislazione relativa è stata emendata plurime volte e il regime attuale è in vigore dal 2014. L'imposta si compone di due parti: una parte rappresentata da un'imposta sul reddito delle società (in breve "CIT"), e una parte relativa all'imposta sul valore aggiunto.

Dal documento allegato dall'istante, recante le istruzioni operative emanate dall'Amministrazione fiscale....., si evincono ulteriori elementi conoscitivi: in particolare, in base all'articolo 5, entrambe le porzioni di imposta sono riscosse mediante ritenuta operata dal soggetto residente, prima dell'effettuazione del pagamento nei confronti della controparte contrattuale estera. Successivamente, quest'ultima è tenuta alla rifusione degli importi corrispondenti a favore della prima entità, che ha operato in veste di sostituto d'imposta.

In merito alla componente "CIT" della FCT, l'articolo 13 precisa, con riguardo alla base imponibile, che essa è rappresentata dai corrispettivi totali al netto dell'IVA e delle altre tasse dovute. I ricavi soggetti a CIT sono aumentati dei costi sostenuti dall'entità estera per conto dell'appaltatore o subappaltatore estero.

Sotto il profilo convenzionale, si osserva che il paragrafo 3 dell'articolo 2 della Convenzione Italia-..... non include espressamente la FCT, nella sua componente reddituale, tra le imposte oggetto della Convenzione.

Al riguardo, si ritiene che il riferimento all'imposta sugli utili (c.d. *"profit tax"*), contenuto sub lettera (a) punto elenco (ii) non sia estensibile anche alla FCT, nella sua componente gravante sul reddito d'impresa. Sebbene il Commentario all'articolo 2 del Modello di Convenzione OCSE affermi, in relazione all'analogo paragrafo 3, che sono incluse nella lista le imposte in vigore al momento della firma della Convenzione e che tale lista non è esaustiva in quanto ha solo la funzione di illustrare il contenuto dei precedenti paragrafi, la CIT fa parte di un'imposta estera inclusiva di una componente

relativa alla tassazione indiretta e pertanto non completamente riconducibile alla sfera dell'imposizione diretta.

Tuttavia, atteso che, secondo quanto affermato dal contribuente, il regime impositivo attualmente in vigore è stato introdotto nel 2014 e, quindi, successivamente all'entrata in vigore della Convenzione, ai fini della soluzione del quesito formulato occorre fare riferimento al paragrafo 4 del citato articolo 3 e alla disposizione domestica in materia di credito d'imposta, prevista dall'articolo 165 del TUIR.

La prima disposizione, infatti, afferma, più genericamente, che la Convenzione si applica anche a ogni imposta identica o sostanzialmente simile introdotta dopo la sua entrata in vigore, in aggiunta o in sostituzione delle imposte esistenti.

Secondo quanto previsto dal comma primo dell'articolo 165 del TUIR, se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta. Al riguardo, il paragrafo 2 della circolare n. 9/E del 2015 ha precisato che le condizioni richieste per il beneficio del credito sono la produzione di un reddito estero, il suo concorso alla formazione del reddito complessivo del contribuente e il pagamento delle imposte all'estero a titolo definitivo.

In particolare, con riguardo al requisito del concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo del contribuente, il paragrafo 2.3 del citato documento di prassi chiarisce che l'operatività dell'istituto è limitata ai tributi stranieri che si sostanziano in un'imposta sul reddito o, quanto meno, in tributi con natura simile.

Non sempre è agevole stabilire se il tributo estero rientri tra quelli accreditabili ai fini dell'articolo 165 del TUIR. In via di principio, la verifica sulla natura del tributo estero va effettuata alla stregua dei principi e delle nozioni evincibili dall'ordinamento tributario italiano, per cui si ritiene accreditabile la prestazione patrimoniale dovuta *ex lege* e il cui presupposto consista nel possesso di un reddito.

Nel caso di specie, si ritiene che tale presupposto sia verificato, in quanto la CIT

(quale componente riferita all'imposta sul reddito della FCT) si configura come una prestazione patrimoniale coattiva, prelevata in ragione del possesso di un reddito, in capo alla società italiana. Nel caso in esame, il reddito deriva dalla stipula di un contratto d'appalto per la fornitura, installazione e manutenzione di un sistema di monitoraggio idro-meteorologico, mediante lo svolgimento di un'attività d'impresa in.... attraverso un cantiere la cui durata è, in base a quanto riferito nell'istanza, idonea a configurare l'esistenza di una stabile organizzazione nel Paese estero.

Nel presupposto, pertanto, che l'attività d'impresa di **X** sia effettivamente svolta in..... mediante una stabile organizzazione e che il pagamento delle imposte ivi dovute per tale attività avvenga a titolo definitivo, si ritiene che l'istante possa fruire del credito per la CIT corrisposta, nei limiti e alle condizioni stabilite dall'articolo 165 del TUIR.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**