

Risposta n. 127

OGGETTO: Credito d'imposta di cui all'articolo 165 del TUIR. Consorzio di diritto estero in forma di società semplice.

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

QUESITO

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

Nel....., la società ha vinto, in collaborazione con altri studi professionali italiani e un partner....., il concorso internazionale bandito da **Beta** (in breve "**Beta**") di...., per la progettazione e la direzione dei lavori relativi all'ampliamento dell'ospedale civico di..... A seguito di tale aggiudicazione, su esplicita richiesta di **Beta**, l'istante e gli altri studi vincitori hanno costituito un consorzio di diritto....., denominato "**Gamma**" (di seguito "**Gamma**"), che ha assunto la forma giuridica di società semplice. **Gamma** agisce in nome proprio ma nell'interesse delle imprese consorziate ed è un soggetto trasparente ai fini fiscali.

L'istante precisa che, all'interno di **Gamma**, il *partner* estero svolge un ruolo di *project management* e di supporto locale mentre vi sono altri soggetti, residenti

ugualmente in....., che operano come sub mandatari con il ruolo di consulenti o di progettisti specialisti. **Alfa** si occupa, in particolare, dell'attività di progettazione delle opere civili, che svolge presso la sua sede, fatte salve alcune riunioni di coordinamento *in loco* con **Beta**, committente dell'opera. La quota di partecipazione della società a Gamma è pari al..... per cento.

Con riguardo all'ambito della richiamata struttura organizzativa, **Alfa** chiarisce che, in base al contratto consortile, ogni socio deve fornire le prestazioni professionali pattuite e viene pagato da **Gamma** non appena quest'ultimo matura il diritto ai corrispettivi versati da **Beta**. In altri termini, i soci rifatturano, secondo le percentuali previste nel contratto consortile, gli stessi importi che **Gamma** fattura a **Beta**, in qualità di committente. Il compenso dei soci è tuttavia diminuito di una percentuale pari al.... per cento, che viene versato su un fondo di gestione di **Gamma**, a copertura dei costi gestionali di funzionamento dello stesso (es. amministrativi, assicurativi per la responsabilità civile, bancari, di supporto logistico).

Nel....., l'Amministrazione Finanziaria.... ha chiesto ad **Alfa** di designare un rappresentante fiscale, considerato che l'importo e la durata dei lavori facevano ritenere sussistenti le condizioni previste dall'ordinamento interno per l'assoggettabilità ad imposta dell'istante. In particolare, le autorità fiscali..... hanno comunicato ad Alfa la sua assoggettabilità all'imposta.... e..... sulla base di un duplice ordine di motivi.

In primo luogo, le autorità fiscali..... affermano che l'istante sia assoggettato ad imposta secondo le norme interne in base al principio di "appartenenza economica", facendo parte di un'associazione avente un'impresa commerciale in..... Secondo le autorità....., l'associazione con un'impresa commerciale si realizza anche quando l'impresa è una società semplice.

In via subordinata, sempre secondo le norme interne, le citate autorità ritengono l'imposizione sia sostenibile anche per la presenza di uno stabilimento di impresa, attesa la presenza di un cantiere di durata superiore ai dodici mesi, l'ingente importo dell'appalto e la possibile presenza degli ingegneri presso il cantiere.....

Sotto il profilo convenzionale, le autorità..... ritengono che il cantiere ivi attrezzato per l'esecuzione dei lavori configuri una stabile organizzazione di **Gamma**, ai sensi dell'articolo 5 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e....., firmata a..... il..... e ratificata con legge..., n... (in breve "la Convenzione"). Al riguardo, l'Amministrazione fiscale..... richiama il paragrafo 19.1 del Commentario sub articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE nella versione pro-tempore vigente, in cui la valutazione dell'esistenza o meno di una base fissa di affari riguarda un soggetto fiscalmente trasparente quale una società di persone. Nel citato paragrafo, il periodo di 12 mesi di presenza del cantiere, richiesto dalla Convenzione in esame per la configurabilità di una stabile organizzazione materiale, è applicato all'entità fiscalmente trasparente per quanto riguarda le sue attività. Pertanto, il citato Commentario afferma che, se il periodo trascorso nel cantiere dai soci e dai dipendenti della società supera il predetto limite temporale, è possibile qualificare il cantiere come stabile organizzazione della società.

Ciò premesso, **Alfa** ha posto alla scrivente tre quesiti. In primo luogo, la società chiede se la sua assoggettabilità ad imposizione in....., nel presupposto della sua partecipazione a **Gamma** o della configurabilità come stabile organizzazione del cantiere ivi localizzato, sia conforme alla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e..... In caso affermativo, **Alfa** chiede se l'imponibilità sia limitata alla quota di utili d'impresa di sua spettanza prodotti da Gamma o si estenda agli importi fatturati dai singoli soci al citato **Gamma**, in dipendenza di quanto fatturato da **Gamma** al committente **Beta**.

Infine, l'istante chiede di sapere se per le imposte eventualmente pagate in..... abbia diritto al credito d'imposta in Italia o siano comunque deducibili dal reddito complessivo da dichiarare in Italia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In via preliminare, la società evidenzia che, ai fini convenzionali, la Convenzione Italia-..... non si applica a **Gamma**, in quanto quest'ultimo, in base al combinato disposto degli articoli 1 e 4, è una persona ai fini del Trattato ma non è considerata residente, in quanto fiscalmente trasparente. La predetta Convenzione dovrebbe pertanto essere applicata ai soci di **Gamma**, se residenti in uno dei due Stati contraenti, per i redditi agli stessi attribuibili per trasparenza.

Nel presupposto che il paragrafo del Commentario all'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE sia applicabile alla fattispecie in esame, l'istante ritiene che l'eventuale imposta pagata in..... sulla sua quota di partecipazione agli utili consortili sia oggetto di credito d'imposta sulle imposte complessivamente dovute in Italia.

In alternativa, **Alfa** afferma che le imposte estere da essa pagate sulla quota di utili spettante sono considerate come imposte pagate dalla società e pertanto scomutate dall'ammontare lordo distribuito. Al riguardo, l'istante richiama il paragrafo 5.1 della circolare n. 9/E del 2015, relativo all'ipotesi di utili distribuiti da entità estere trasparenti. **Alfa**, invece, esclude tale soluzione interpretativa in relazione ai compensi oggetto di fatturazione a **Gamma**, in quanto si tratta di ricavi imponibili solo in Italia. Tuttavia, diversamente opinando, **Alfa** ritiene che anche in questo caso potrebbe fruire del credito d'imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario 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 volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale degli stessi.

Il contribuente chiede un parere in merito alla possibilità di fruire del credito d'imposta in merito alle imposte pagate in.....

A tal proposito, occorre distinguere la tassazione riguardante i redditi imputati dal consorzio per trasparenza all'istante dalla tassazione delle prestazioni rese dall'istante a **Beta** per il tramite di **Gamma**.

Con riferimento alla tassazione dei residuali redditi imputati da **Gamma** per trasparenza all'istante si osserva quanto segue.

In via preliminare, si osserva che i predetti redditi sono di natura marginale, dal momento che **Gamma** si limita a ribaltare le prestazioni ricevute, trattenendo il... per cento per la copertura dei costi amministrativi di funzionamento.

Ciò premesso, si osserva che l'articolo 1 della Convenzione contro la doppia imposizione con..... consente l'applicazione della stessa alle persone residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti. Ai sensi dell'articolo 4 della medesima Convenzione, per residente deve intendersi ogni persona che, in base alla legislazione di tale Stato, è ivi assoggettata ad imposta in base alla residenza, domicilio o altro criterio di natura analoga.

La Convenzione Italia-..... non è, perciò, applicabile al Consorzio, atteso che, ai fini convenzionali, tale entità è una persona ma non può essere considerata residente, in quanto è trasparente ai fini fiscali.

Tuttavia, i benefici convenzionali possono essere accordati al socio residente se, in base alla disciplina domestica, il reddito che egli ritrae dal consorzio è considerato reddito di un soggetto residente.

Come emerge dai principi contenuti nel Report OCSE del 1999 intitolato "*The Application of the OECD Model Tax Convention to Paternship*" e come chiarito nel paragrafo 2 del Commentario all'articolo 1 del modello OCSE, l'eventuale applicazione della Convenzione sottoscritta tra lo Stato della fonte (**Stato X**) e lo Stato di residenza dei soci dell'entità trasparente (Italia) risulta subordinata alla circostanza che quest'ultimo attribuisca, ai fini fiscali, ai propri residenti il reddito della società trasparente.

Nel caso in esame si evidenzia che l'Italia, Stato di residenza del partecipante,

considera le entità estere - sebbene trasparenti in base alla legislazione dello Stato di localizzazione - come se fossero opache, in virtù dell'articolo 73, comma 1, lettera *d*), del TUIR. Ciò significa che i redditi conseguiti dal Consorzio non soggiacciono alla potestà impositiva italiana poiché la norma interna non riconosce alcun presupposto di tassazione.

Considerato che, ai fini fiscali, l'Italia non alloca al suo residente il reddito conseguito da **Gamma**, la Convenzione in esame non può essere invocata per i redditi conseguiti da **Gamma** con la conseguenza che lo Stato **X** può esercitare la sua pretesa impositiva sugli stessi in base alla normativa interna, tassando il socio **Alfa** per trasparenza.

Riguardo al trattamento da riservare in Italia agli eventuali utili che **Gamma** dovesse distribuire alla società istante valgono i chiarimenti resi nella circolare del 5 marzo 2015, n. 9/E, in relazione alla partecipazione del socio residente in società trasparenti estere.

Proprio in virtù della finzione di opacità dell'entità estera ai sensi del disposto dell'articolo 73, comma 1, lettera *d*), del TUIR, gli eventuali utili che dovessero essere distribuiti al socio residente sarebbero quantificati con modalità analoghe a quelle dei dividendi distribuiti da una società estera "realmente" opaca, ossia valorizzando le imposte pagate all'estero come se fossero state pagate dalla società stessa. Pertanto, al fine di rimediare all'eventuale doppia imposizione, dagli utili che dovessero eventualmente essere corrisposti ad **Alfa** sarebbero scomutate le imposte pagate in..... relativamente a tale quota di utile.

Passando alla tassazione della principale fonte di reddito dell'istante nel caso in esame, cioè i proventi dallo stesso fatturati a **Gamma** che li ha ribaltati a **Beta**, si osserva quanto segue.

L'istante dichiara di svolgere la sua attività in Italia, presso la sede di....e di inviare suoi rappresentanti a..... solo per riunioni di coordinamento.

Di conseguenza, sulla base delle informazioni disponibili, si ritiene che i redditi

conseguiti da **Alfa** in relazione all'attività di progettazione delle Opere Civili riguardanti.... siano imponibili esclusivamente in Italia ai sensi dell'articolo 7 della Convenzione in vigore con..... Ne consegue che, rispetto a tali redditi, non può essere riconosciuto alcun diritto al credito d'imposta estero. L'unico rimedio esperibile dalla società italiana è, pertanto, l'attivazione di una procedura di rimborso presso le autorità fiscali....., mediante presentazione di apposita istanza, secondo le modalità e i termini previsti dalla legislazione fiscale del Paese estero.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)