

RISOLUZIONE N. 36 /E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

Roma, 15 marzo 2019

OGGETTO: Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Libero professionista in regime forfetario – Imposta versata a San Marino – Credito imposta per le imposte versate all'estero – Articolo 165 del TUIR – Applicazione – Esclusione

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'avv.to (di seguito, istante o professionista) fa presente di aver aderito al regime forfetario, di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014, nel quale non è prevista l'applicazione dell'IVA e della ritenuta di acconto.

L'istante rappresenta di avere, tra i suoi clienti, una società con sede nella Repubblica di San Marino. Quest'ultima, al momento del pagamento di una fattura emessa dal professionista ha applicato una ritenuta di acconto del 20%, sulla base dell'articolo 14 della Convenzione contro le doppie imposizioni in essere tra Italia e

San Marino, ratificata in Italia con la legge 19 luglio 2013 n. 88 ed entrata in vigore il 1° gennaio 2014.

L'istante, quindi, avendo aderito ad un regime fiscale agevolativo, non può recuperare, nella dichiarazione dei redditi, la ritenuta di acconto effettuata dal cliente sammarinese; inoltre, è tenuto al pagamento dell'imposta sostitutiva del 15% sul 78% del proprio imponibile lordo, anche sulla ritenuta di acconto che lo stesso non può utilizzare.

Il professionista ha anche contattato l'Ufficio tributario sammarinese, per chiedere chiarimenti in proposito, e gli è stato risposto che i liberi professionisti, per evitare le frodi fiscali, non possono chiedere il rimborso della ritenuta di acconto versata nella Repubblica di San Marino dai propri clienti.

In un articolo pubblicato in data 2 marzo 2017 sul Sole24ore si afferma che il professionista può portare in detrazione la ritenuta di acconto subita, il cui credito è stato preventivamente certificato dall'operatore sammarinese, in sede di dichiarazione dei redditi.

Tuttavia, l'istante precisa che, nel suo caso, non è stato possibile portare in detrazione tale imposta nella dichiarazione dei redditi perché "incompatibile" con il regime forfetario.

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere come possa recuperare, nella propria dichiarazione dei redditi, tale ritenuta di acconto – trattandosi di reddito prodotto all'estero – oppure come scomputarla dall'imposta prevista per il regime forfetario.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non propone alcuna soluzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la seguente risposta si basa sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento nei confronti del contribuente istante.

In generale, le Convenzioni per evitare la doppia imposizione internazionale rappresentano il risultato di un accordo tra due Stati per regolamentare, sulla base del principio di reciprocità, la sovranità tributaria di entrambi.

La funzione delle convenzioni contro le doppie imposizioni, mutate dal modello di convenzione OCSE, è quella di evitare la doppia imposizione in senso giuridico, ossia quella che riguarda uno stesso soggetto per uno stesso reddito in due Stati diversi.

Con riferimento al caso di specie, l'articolo 14, paragrafo 1, della convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Repubblica di San Marino – ratificata con la legge 19 luglio 2013, n. 88, nonché del protocollo aggiuntivo del 13 giugno 2012 (di seguito, Convenzione) – dispone che *“I redditi che una persona fisica residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività analoghe di carattere indipendente sono imponibili in detto Stato. Tali redditi sono imponibili anche nell'altro Stato contraente secondo la propria legislazione interna”*.

Quindi, sulla base di tale disposizione convenzionale, tali redditi sono assoggettati ad una tassazione concorrente in Italia, Paese di residenza del contribuente ed a San Marino, Stato in cui l'attività indipendente è esercitata.

Il paragrafo 2 del citato articolo 14 precisa, poi, che per “libera professione” devono intendersi *“...le attività indipendenti di carattere scientifico, letterario, artistico, educativo o pedagogico, nonché le attività indipendenti dei medici, avvocati, ingegneri, architetti, dentisti e contabili”*.

Pertanto, ai sensi del citato articolo 14 della Convenzione, la Repubblica di San Marino può esercitare la propria potestà impositiva sui compensi professionali con le modalità previste dalla propria normativa interna.

E difatti, proprio con riferimento alla disciplina nazionale sammarinese, l'articolo 102 della legge n. 166 del 2013, recante le disposizioni sull'imposta generale sui redditi, dispone, con riferimento ai redditi da lavoro autonomo ed assimilati, che tutti gli operatori economici che corrispondono, anche occasionalmente, compensi in danaro o natura o comunque denominati per prestazioni di lavoro autonomo o assimilate a soggetti residenti all'estero, anche quando le prestazioni sono effettuate in regime di impresa, devono operare una ritenuta a titolo di imposta del 20%.

Pertanto, le prestazioni di servizi rese da un libero professionista italiano nella Repubblica di San Marino sono assoggettate, da parte del committente sammarinese, ad una imposta pari al 20%.

Con riferimento, invece, alla legislazione nazionale italiana, il regime forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso dei requisiti stabiliti dal comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015) – come da ultimo modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2019, dalla legge n. 145 del 2018 (legge di bilancio 2019) – ossia, non aver conseguito, nell'anno precedente, ricavi superiori ad euro 65.000,00 e, contestualmente, non incorrano in una delle cause di esclusione previste dal successivo comma 57.

Ai fini IVA, i contribuenti in regime forfetario non addebitano l'imposta in rivalsa né esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni. Pertanto, le

fatture emesse da un contribuente in regime forfetario non recano l'addebito dell'imposta.

Per quanto attiene alle imposte sui redditi, invece, i ricavi o i compensi percepiti da coloro che applicano il regime forfetario, in ragione dell'esiguità della misura dell'imposta sostitutiva, non sono soggetti alla ritenuta di acconto, previo rilascio di un'apposita dichiarazione al sostituto dalla quale risulti che il reddito, cui le somme percepite afferiscono, è soggetto all'imposta sostitutiva in esame (cfr. circolare n. 10/E del 4 aprile 2016).

In applicazione delle richiamate disposizioni, il compenso di un libero professionista residente in regime forfetario risulta, dunque, assoggettato ad una imposta sostitutiva, determinata applicando all'ammontare dei compensi un coefficiente di redditività pari al 78% (cfr. articolo 1, comma 64, della legge di stabilità 2015); detta imposta, calcolata nella misura del 15%, è sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP.

Nel sistema tributario italiano, quindi, il reddito in esame è soggetto ad una imposta sostitutiva, con la conseguenza che lo stesso – per espressa previsione dell'articolo 3, comma 3, lettera a), del TUIR – non concorre alla formazione del reddito complessivo. Tale circostanza esclude, a parere della scrivente, la possibilità di fruire, per la ritenuta subita sui compensi corrisposti dal committente sammarinese, del credito per le imposte assolte all'estero, di cui all'articolo 165 del TUIR.

Tale disposizione stabilisce, infatti, che *“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 fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione”*.

Sulla base della richiamata disposizione, dunque, per beneficiare del credito per le imposte assolute all'estero, occorre, tra l'altro, che il reddito estero concorra alla formazione del reddito complessivo in Italia del soggetto residente (cfr. circolare n. 7/E del 4 aprile 2017).

Tale requisito non ricorre nel caso in esame, in quanto, come detto, i redditi prodotti dall'istante in regime forfettario non partecipano alla formazione del suo reddito complessivo.

Tale interpretazione, peraltro, risulta coerente con i principi già affermati dalla scrivente nella circolare n. 9/E del 5 marzo 2015, in cui è stato chiarito che l'articolo 165 del TUIR *"...non è quindi applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ..."* (cfr. paragrafo 2.2.).

A diversa soluzione si giunge laddove il contribuente istante opti per la tassazione del reddito secondo le regole ordinarie; in tale ipotesi, infatti, concorrendo il reddito in esame alla formazione del reddito complessivo l'imposta assolta all'estero potrà essere recuperata secondo i principi sanciti dal più volte citato articolo 165 del TUIR.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente