

# Servizi svolti in territorio estero: aspetti operativi e fiscali del modello di *business*

Gian Luca Nieddu – dottore commercialista e revisore legale, Ceo di Muse Strategy S.t.p. a r.l.

*Nel presente contributo dedicato alla internazionalizzazione di impresa, sarà preso in considerazione il caso di una società italiana attiva nella prestazione di servizi connessi al settore dell'oil&gas erogati a committenti residenti in Paesi esteri con i quali l'Italia non ha in essere alcuna convenzione contro le doppie imposizioni. Più precisamente, verranno analizzati alcuni aspetti di fiscalità internazionale alla luce del fatto che le operazioni svolte all'estero non integrano i presupposti per l'insorgenza di una stabile organizzazione nel Paese estero, nonché il trattamento contabile e fiscale in capo alla società italiana della ritenuta subita nel Paese estero. Il contributo si concluderà con alcune riflessioni di natura operativa quanto alle possibili modalità di svolgimento delle operazioni all'estero<sup>1</sup>.*

## Introduzione

Alfa Spa è una società attiva a livello internazionale nell'erogazione di servizi a gruppi multinazionali, principalmente nei settori *oil & gas*, petrolchimico e *green energy*, sia *onshore* che *offshore*. Alfa Spa (anche la “società”) è la capogruppo dell'omonimo gruppo multinazionale.

Le principali *service line* di Alfa Spa sono *project management* (i.e., coordinamento e supervisione di cantieri complessi, inclusi gli aspetti inerenti a qualità e sicurezza), *inspection & expediting* (i.e., gestione delle commesse, incluse attività di ispezione e monitoraggio delle attività dei fornitori) e *technical training & recruiting* (i.e., selezione e addestramento di personale da impiegare sul cantiere del committente).

Nell'ambito dell'attività di erogazione dei servizi, in particolare di *project management*, in favore del cliente Beta residente in uno Stato con il quale l'Italia non ha in essere alcuna convenzione contro le doppie imposizioni (d'ora in avanti anche “Stato A”), si mettono in evidenza i seguenti elementi caratterizzanti:

---

<sup>1</sup> Si ringrazia il dott. Alberto Frascchetti (Studio Sassorossi Frascchetti & Associati) per il contributo fornito alla stesura del presente articolo.

- il contratto per la prestazione di servizi tra il cliente Beta e Alfa Spa ha una durata prevista pari a 36 mesi (anche il “contratto”);
- il contratto prevede che Alfa Spa fornisca le prestazioni di servizi fuori dal territorio dello Stato A. Tuttavia, poiché Alfa Spa procederà all’emissione delle fatture per le prestazioni di servizi rese direttamente al cliente estero, si assume che saranno applicate le normative fiscali dello Stato A;
- come già sopra detto, non essendovi alcun trattato contro le doppie imposizioni tra l’Italia e lo Stato A in cui il cliente Beta è residente, le componenti di reddito generate dalla fatturazione di Alfa Spa al cliente Beta saranno assoggettate alle discipline fiscali proprie dei 2 Paesi (rispettivamente Italia e Stato A).

Per quanto concerne la legislazione tributaria dello Stato A, essa prevede una ritenuta alla fonte ai fini dell’imposta sul reddito delle società pari al 6,5% ed è applicabile sui redditi da servizi forniti da soggetti non residenti. Per le società non residenti nello Stato A che prestano detti servizi, tale ritenuta è a titolo definitivo.

Alla luce di quanto esposto finora, si procede di seguito alla disamina delle fattispecie citate in premessa<sup>2</sup>.

### **Trattamento fiscale ai fini Ires e Irap in capo ad Alfa Spa dei ricavi che saranno fatturati al cliente Beta**

Nel presente paragrafo sarà analizzato il trattamento ai fini Ires e ai fini Irap dei ricavi per prestazioni di servizi che, in considerazione del contratto di servizi, Alfa Spa procederà a fatturare al cliente Beta.

#### **Analisi ai fini Ires**

In termini generali, la rilevanza ai fini Ires dei ricavi derivanti dalle prestazioni di servizi in parola emerge in modo chiaro e inequivocabile dalla lettura congiunta delle disposizioni contenute negli articoli [73](#) (“Soggetti passivi”), [81](#) (“Reddito complessivo”) e [85](#) (“Ricavi”), Tuir<sup>3</sup>.

Più precisamente, l’articolo 81, Tuir stabilisce che *“Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell’articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d’impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione”*. In proposito, giova dunque ricordare come l’articolo 73, comma 1, lettera a), affermi che:

---

<sup>2</sup> Si precisa che il presente contributo non può essere in alcun modo inteso rappresentare (né tantomeno essere utilizzato alla stregua di) un parere fiscale: esso, infatti, rappresenta soltanto una situazione verisimile ed è inteso fornire spunti di riflessione per successive analisi.

<sup>3</sup> D.P.R. 917/1986, “Testo Unico delle Imposte sui Redditi”.

*“1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:*

*a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;...”.*

Passando così all'[articolo 85](#), Tuir rientrano nella nozione di ricavi dell'impresa – tra gli altri – i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. In proposito, è dunque essenziale – alla luce delle prestazioni di servizi rese da Alfa Spa al cliente Beta – notare come il comma 1, lettera a) dell'articolo 85, Tuir non faccia alcuna distinzione in merito al luogo (*i.e.*, dentro o fuori dai confini italiani) ove i beni oggetto di cessione oppure i servizi oggetto della prestazione siano destinati e/o erogati.

Di conseguenza, i ricavi per le suddette prestazioni di servizi dovranno essere interamente considerati da Alfa Spa ai fini del calcolo del reddito complessivo ai fini Ires<sup>4</sup>.

### Analisi ai fini Irap

Per quanto concerne, poi, la rilevanza ai fini Irap dei ricavi per le prestazioni di servizi rese al cliente Beta, giova innanzitutto ricordare quanto stabilito dall'[articolo 4](#) (“Base imponibile”), comma 1, D.Lgs. 446/1997: “1. L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione”.

In considerazione della attività di impresa svolta da Alfa Spa, è altresì importante considerare le disposizioni dell'[articolo 12](#), D.Lgs. 446/1997 (“Determinazione del valore della produzione netta realizzata fuori dal territorio dello Stato o da soggetti non residenti”). In particolare, il comma 1 stabilisce che nei confronti dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività produttive anche all'estero la quota di valore a queste attribuibili secondo i criteri di cui all'articolo 4, comma 2, D.Lgs. 446/1997, è scomputata dalla base imponibile determinata a norma degli articoli da [5](#) a [10-bis](#), D.Lgs. 446/1997.

Ne consegue che, ai fini dell'assoggettamento a tassazione, assumono natura dirimente le modalità e i luoghi delle prestazioni di servizi rese da Alfa Spa nei confronti del cliente Beta. Ad esempio, le prestazioni di *project management* e *inspection & expediting* potranno essere erogate attraverso le seguenti modalità principali:

<sup>4</sup> Cfr. articolo 75 (“Base imponibile”) e articolo 83 (“Determinazione del reddito complessivo”), Tuir.

1. tramite la specifica assunzione di personale alle dipendenze di Alfa Spa che sarà inviato presso i cantieri esteri (a esclusione di quelli nello Stato A) indicati di volta in volta dal cliente Beta;
2. tramite la selezione da parte di Alfa Spa di personale qualificato con il quale il cliente Beta procederà quindi a stipulare direttamente specifici contratti di lavoro (personale che sarà impiegato in cantieri localizzati al di fuori dello Stato A);
3. poi, tramite la selezione di personale qualificato che – in virtù di collaborazioni esterne con Alfa Spa – procederà alla prestazione di servizi al cliente Beta in nome e per conto di Alfa Spa (personale che sarà impiegato in cantieri localizzati al di fuori dello Stato A).

In considerazione della complessità e della varietà delle prestazioni che possono derivare da un contratto come quello qui di interesse, risulta essenziale – al fine di un corretto inquadramento delle fattispecie fiscali rilevanti – verificare con attenzione gli aspetti operativi. Ovvero, l'erogazione delle prestazioni dei servizi del contratto si compone idealmente di 2 momenti:

- il primo è rappresentato dalle attività di natura strategica svolte dal personale di Alfa Spa localizzato presso la sede della società in Italia, tra cui rientrano – fra gli altri – la selezione delle risorse, la gestione dei rapporti con i clienti da un lato e con eventuali fornitori terzi e *sub*-fornitori dall'altro (incluse le consociate del Gruppo Alfa Spa);
- il secondo è costituito dalla prestazione del servizio “*in quanto tale*” a opera del personale qualificato individuato come indicato in precedenza, presso i cantieri del cliente Beta dislocati in Paesi esteri (a eccezione dello Stato A).

Di conseguenza, in merito alla rilevanza ai fini Irap dei ricavi per le prestazioni di servizi qui considerati, è possibile concludere quanto segue:

1. quando Alfa Spa seleziona personale che sarà poi ingaggiato tramite apposito contratto di lavoro direttamente dal cliente Beta, la prima procederà alla fatturazione al secondo delle prestazioni di servizi sulla base del contratto. In questo caso, poiché – in concreto – l'attività di Alfa Spa si sostanzia nel reperimento di risorse specializzate tramite il proprio personale dipendente localizzato in Italia oppure tramite fornitori (intendendo sia terzi che le proprie filiali estere) che solo a essa comunque rispondono, le prestazioni fatturate al cliente Beta sono rilevanti ai fini del calcolo della base imponibile Irap;
2. similmente, quando Alfa Spa ingaggia personale terzo (*e.g.*, consulenti tecnici) che erogherà in nome e per conto della stessa Alfa Spa la prestazione di servizi, procederà a una fatturazione di servizi al cliente Beta sulla base del contratto. Anche in questo caso, poiché l'attività di Alfa Spa si sostanzia nel reperimento di risorse specializzate tramite il proprio personale dipendente localizzato in Italia oppure

tramite fornitori (intendendo sia terzi che le proprie filiali estere), le prestazioni fatturate al cliente Beta divengono rilevanti ai fini del calcolo della base imponibile Irap;

3. qualora, invece, Alfa Spa assuma alle proprie dipendenze il personale qualificato che sarà inviato presso i cantieri esteri del cliente Beta<sup>5</sup>, sarà necessario concettualmente suddividere le prestazioni fatturate al cliente Beta in 2 componenti: una da attribuirsi al contributo riconducibile al personale localizzato presso la sede italiana della società Alfa Spa in relazione alle attività di *intelligence* ivi compiute; e una da attribuirsi alla prestazione erogata dal soggetto che viene inviato a eseguire le proprie mansioni presso i cantieri del cliente Beta, dislocati fuori dal territorio dello Stato A.

Ecco, dunque, che la prima componente sarà da tenere in considerazione ai fini del calcolo della base imponibile Irap, mentre la seconda – poiché svolta fuori dal territorio italiano – non sarà rilevante ai fini del calcolo dell'Irap. Ai fini del calcolo di tali 2 componenti si dovrà dunque fare ricorso ai criteri di ripartizione illustrati nell'[articolo 4](#), comma 2, D.Lgs. 446/1997.

### Analisi del trattamento fiscale italiano delle ritenute alla fonte operate nello Stato A

Dopo aver compiuto le precedenti analisi ai fini del trattamento Ires e Irap, il presente paragrafo analizza quindi il trattamento fiscale in capo ad Alfa Spa delle ritenute alla fonte operate dal cliente Beta all'atto del pagamento delle prestazioni di servizi rese e fatturate dalla stessa società italiana.

In termini generali, in presenza di redditi transnazionali assoggettati a tassazione in capo allo stesso soggetto, sia nel Paese in cui il reddito è prodotto (Stato della fonte), sia nel Paese di residenza – nel caso in cui il primo applichi il principio di territorialità e il secondo un sistema di tassazione del reddito mondiale (*worldwide taxation principle*) – si origina la fattispecie della doppia imposizione giuridica a danno dello stesso reddito.

Per quanto riguarda la normativa interna dello Stato A, si assume che i servizi ivi erogati da soggetti non residenti, siano assoggettati a una ritenuta alla fonte pari al 6,5%. Ai fini della presente analisi, si assume poi che tali ritenute alla fonte siano effettuate a titolo di imposta (e non di acconto).

L'esistenza di questa ritenuta alla fonte dà quindi origine a una doppia imposizione dello stesso reddito prodotto da Alfa Spa, che viene assoggettato a tassazione anche in Italia. Per risolvere questa fattispecie, vengono generalmente applicate le disposizioni contenute nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Tuttavia, poiché non esiste alcun accordo di questo tipo tra Italia e lo Stato A, sarà necessario fare riferimento alla disciplina interna dei 2 Paesi coinvolti.

---

<sup>5</sup> Ad esclusione di quelli localizzati nel territorio dello Stato A.

A tal proposito, con riferimento all'ordinamento italiano, la rilevanza ai fini fiscali delle ritenute alla fonte operate nello Stato A in capo ad Alfa Spa sarà analizzata prima alla luce delle vigenti disposizioni in materia di Ires (*i.e.*, credito di imposta ex [articolo 165](#), Tuir vs deducibilità della ritenuta estera quale costo di esercizio) e successivamente in considerazione delle disposizioni Irap.

### **Ires: credito di imposta contro deducibilità delle ritenute estere**

Una prima analisi delle ritenute alla fonte che saranno operate dal cliente Beta sui corrispettivi fatturati da Alfa Spa per la prestazione dei servizi di cui al contratto deve essere effettuata alla luce delle disposizioni contenute nell'articolo 165 "*Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero*", Tuir.

In termini generali, lo scopo di tali disposizioni è quello di sterilizzare la doppia tassazione di un provento prodotto all'estero che subisce una doppia imposizione: nello Stato estero ove viene prodotto e nel Paese di residenza della entità che lo registra.

Ecco, dunque, che l'istituto del credito di imposta è applicabile a tutti i soggetti residenti, indipendentemente dalla loro forma giuridica, e rappresenta quel meccanismo attraverso il quale le imposte pagate all'estero in via definitiva sui redditi ivi prodotti vengono portate a riduzione dell'imposta italiana<sup>6</sup>.

Il sistema del credito d'imposta comporta l'applicazione del livello di imposizione più elevato tra il Paese della fonte e quello di residenza. Di conseguenza, quando l'imposta estera è inferiore rispetto a quella dovuta all'Erario italiano, occorre versare a quest'ultimo la differenza, posto che il credito per le imposte pagate all'estero trova il proprio limite (*i.e.*, non può essere superiore) nell'imposta netta dovuta in Italia.

Più precisamente, sulla base delle disposizioni del comma 1, ai fini della concreta spettanza del credito, il reddito oggetto di analisi deve concorrere alla formazione del reddito complessivo in Italia.

Inoltre, a norma dell'articolo 165, Tuir, possono essere accreditate le sole imposte assolte all'estero assimilabili alle imposte italiane sul reddito o tributi con natura simile. In proposito, occorre sottolineare l'esistenza di una differenza tra i Paesi con cui è in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni e quelli in cui essa è assente: infatti, sono sempre da considerarsi accreditabili le imposte oggetto di una convenzione contro le doppie imposizioni. Diversamente, per quanto riguarda le imposte pagate in Stati con i quali l'Italia non ha sottoscritto alcun trattato, la detrazione dell'imposta italiana è vincolata al fatto che essa abbia natura di imposta sul reddito o di tributo simile nel Paese estero.

In breve, il credito di imposta è riconosciuto quando ricorrono congiuntamente le seguenti 3 condizioni:

---

<sup>6</sup> Ai fini della spettanza del credito, non sono, dunque, ammesse le imposte pagate a titolo di acconto o in via provvisoria nel Paese estero.

1. conseguimento di un reddito prodotto all'estero;
2. concorso del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo;
3. pagamento di imposte estere a titolo definitivo.

Ai fini del caso specifico qui in analisi, riguardante le ritenute alla fonte che saranno operate da cliente Beta all'atto del pagamento delle fatture per prestazioni di servizi di Alfa Spa di cui al contratto, risulta in primo luogo fondamentale verificare quanto previsto dal comma 2 dell'[articolo 165](#), Tuir. Esso recita: *"I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato"*.

Pertanto, il richiamo all'[articolo 23](#), Tuir impone di adottare criteri speculari rispetto a quelli che si applicano ai soggetti non residenti ai fini della individuazione dei redditi da essi prodotti in Italia: e così, in forza di una c.d. *lettura a specchio* delle disposizioni dell'articolo 23, Tuir un reddito, in mancanza di una convenzione contro le doppie imposizioni, è considerato di fonte estera nella misura in cui lo stesso provento, se prodotto da un soggetto non residente, sarebbe considerato di fonte italiana. Alla luce di tale impostazione, la seguente tabella riepiloga le tipologie principali di redditi che possono essere considerati come prodotti all'estero:

<b>Redditi che si considerano prodotti all'estero (lettura a specchio dell'articolo 23, comma 1, Tuir)</b>
I redditi fondiari ( <i>i.e.</i> , derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero)
I redditi di capitale corrisposti dallo Stato estero, da soggetti residenti nel territorio dello Stato estero o da stabili organizzazioni nel territorio estero di soggetti ivi non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali
I redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato estero (compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell' <a href="#">articolo 50</a> , Tuir)
I redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato estero
I redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato estero mediante stabili organizzazioni
I redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato estero e da beni che si trovano nel territorio estero, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti all'estero
Plusvalenze conseguite per effetto della cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti nello Stato estero

Alla luce di tutto quanto fin qui rappresentato, poiché Alfa Spa non eroga le prestazioni di servizi al cliente Beta per mezzo di una stabile organizzazione situata nello Stato A, ne deriva che le ritenute alla fonte operate dal cliente Beta non possono essere considerate ai fini del computo di un eventuale credito di imposta ex articolo 165, Tuir da parte della stessa Alfa Spa.

Ciò comporta, in altri termini, che la ritenuta estera che Alfa Spa subisce non potrà essere detratta in alcuna misura dall'imposta sul reddito delle società (Ires) italiana attraverso il meccanismo del credito di imposta.

Questa conclusione trova conferma nella [circolare n. 9/E/2015](#), la quale<sup>7</sup> mette in evidenza come un reddito derivante da prestazioni effettuate in un altro Stato in assenza di stabile organizzazione non possa essere considerato prodotto all'estero, con la conseguenza che le imposte ivi pagate non risultano essere detraibili ai fini italiani.

Tuttavia, continua la stessa circolare a pag. 11 e 12, *“Limitatamente ai predetti casi, le imposte estere che difettano del presupposto applicativo dell'articolo 165 del Tuir possono essere considerate componenti negativi deducibili ai fini della determinazione del reddito complessivo, in quanto costi inerenti l'attività d'impresa, conformemente alle indicazioni della risalente risoluzione 12 marzo 1979, n. 416”*.

La conseguenza è dunque che la ritenuta subita nello Stato A da Alfa Spa non darà luogo ad alcuna detrazione di imposta ai fini dell'Ires italiana, ma potrà essere invece considerata quale costo deducibile ai fini del calcolo della base imponibile della stessa Ires.

### **Irap: la rilevanza ai fini italiani della ritenuta alla fonte operata nello Stato estero**

Come già anticipato nei precedenti paragrafi del presente *memorandum*, è necessario sottolineare come l'Irap abbia quale presupposto territoriale la realizzazione di un valore della produzione in una delle Regioni italiane. Di conseguenza, l'imposta non si applica sul valore della produzione realizzato all'estero. Ciò trova conferma nelle disposizioni dell'[articolo 12](#), comma 1, D.Lgs. 446/1997<sup>8</sup>, che accorda una deduzione dalla base imponibile corrispondente al valore della produzione estera.

In particolare, in continuità con quanto già rappresentato in precedenza, giova richiamare le seguenti modalità operative. Ovvero, qualora Alfa Spa assuma alle proprie dipendenze il personale qualificato che sarà inviato presso i cantieri esteri del cliente Beta, sarà necessario concettualmente suddividere le prestazioni fatturate al cliente Beta in 2 componenti: una da attribuirsi al contributo riconducibile al personale localizzato presso la sede italiana della società in relazione alle attività di *intelligence* ivi compiute; e una da attribuirsi alla prestazione erogata dal soggetto che viene inviato a eseguire le proprie mansioni presso i cantieri del cliente Beta, dislocati fuori dal territorio dello Stato A.

---

<sup>7</sup> Si veda il § 2.1.

<sup>8</sup> Articolo 12, comma 1, D.Lgs. 446/1997: *“Nei confronti dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività produttive anche all'estero la quota di valore a queste attribuibili secondo i criteri di cui all'articolo 4, comma 2, è scomputata dalla base imponibile a norma degli articoli da 5 a 10-bis”*.

Ecco, dunque, che la prima componente sarà da tenere in considerazione ai fini del calcolo della base imponibile Irap, mentre la seconda – poiché svolta fuori dal territorio italiano – non sarà rilevante ai fini del calcolo dell'Irap. Ai fini del calcolo di tali 2 componenti si dovrà dunque fare ricorso ai criteri di ripartizione illustrati nell'[articolo 4](#), comma 2, 446/1997.

Tuttavia, in proposito è opportuno ricordare una posizione di segno opposto espressa dall'Amministrazione finanziaria nella [circolare n. 263/1998](#) diramata dal Mef in data 12 novembre 1998. In quella sede, il Mef adotta una lettura “a specchio” dell'[articolo 12](#), comma 2, D.Lgs. 446/1997<sup>9</sup>, secondo il quale il principio di attrazione della base imponibile delle imprese non residenti si applica al solo valore della produzione realizzato in Italia per tramite di una stabile organizzazione. Di conseguenza, per simmetria, secondo il Ministero può essere escluso dalla base imponibile Irap dei soggetti residenti in Italia unicamente il valore della produzione realizzato all'estero per mezzo di una stabile organizzazione. Da ciò ne deriva che, in assenza di una stabile organizzazione, dovrebbe essere assoggettato a tassazione per Irap tutto il valore della produzione, ovunque essa sia svolta.

Ebbene, a parere di chi scrive, l'interpretazione assunta dal Ministero nella suddetta circolare non trova alcun fondamento nel dettato letterale del D.Lgs. 446/1997 che – diversamente – stabilisce disposizioni differenti per il caso dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività produttive anche all'estero (articolo 12, comma 1, D.Lgs. 446/1997) da quello dei soggetti passivi non residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività in una o più Regioni italiane (articolo 12, comma 2, D.Lgs. 446/1997). In questa sede, giova ricordare che l'attuale versione dell'articolo 12, D.Lgs. 446/1997 (e in particolare del comma 2) è la risultanza delle modifiche normative in vigore dal 1° gennaio 2016 introdotte dall'articolo 1, L. 208/2015: pertanto, esso manifesta la posizione più recente della normativa a fronte di una datata circolare ministeriale risalente a 25 anni fa.

Alla luce di tutto quanto sopra argomentato, diventa allora rilevante esaminare se la ritenuta alla fonte (presuntivamente considerata a titolo di imposta, e quindi definitiva) che sarà operata dal cliente Beta oltre a poter essere classificata quale costo deducibile ai fini Ires, possa essere considerata altresì un costo deducibile ai fini Irap.

Occorre, dunque, partire dalle disposizioni contenute nell'[articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997. In particolare, il comma 1 recita che “*Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di*

---

<sup>9</sup> Articolo 12, comma 2, D.Lgs. 446/1997: “*Nei confronti dei soggetti passivi non residenti nel territorio dello Stato si considera prodotto nel territorio della regione il valore derivante dall'esercizio di attività commerciali, di arti o professioni o da attività non commerciali esercitate nel territorio stesso per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio*”.

*cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché' dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio".*

Di conseguenza, poiché la ritenuta alla fonte che sarà operata da parte dal cliente Beta sarà verosimilmente registrata nella contabilità di Alfa Spa tra i costi della produzione (*i.e.*, alla voce B14 "Oneri diversi di gestione"), essa – in virtù del c.d. "principio di derivazione" dal bilancio civilistico della base imponibile ai fini Irap – sarà dunque parte integrante del calcolo. In aggiunta, le istruzioni al modello Irap 2023 diffuse dall'Agenzia delle entrate<sup>10</sup> non prevedono alcuna variazione in aumento specifica per questa tipologia di componenti negative o altra indicazione che possa far presumere una indeducibilità della ritenuta estera in parola.

Pertanto, anche ai fini Irap, si deve ritenere che la ritenuta alla fonte operata nello Stato A sia deducibile dalla base imponibile. Ciò posto, è comunque doveroso sottolineare come tale componente di costo trovi ragionevole (e prudentiale) limitazione alla propria deducibilità nella stessa misura in cui i ricavi realizzati da Alfa Spa nei confronti del cliente Beta non saranno assoggettati a tassazione ai fini della medesima imposta regionale sulle attività produttive.

### Considerazioni finali

A conclusione della analisi condotta nel presente contributo, si ritiene allora opportuno condividere le seguenti considerazioni conclusive:

- a) in merito alla ritenuta alla fonte a titolo definitivo che sarà operata dal cliente Beta all'atto del pagamento delle fatture per prestazioni di servizi di Alfa Spa, ai fini Ires essa andrà a configurare un costo interamente deducibile dalla base imponibile. Pertanto, è sicuramente utile procedere alla predisposizione di un *business plan* triennale 2023-2025 della società per stimare l'impatto economico (*i.e.*, EBT civilistico) e fiscale (formazione di eventuali perdite da portare a nuovo) di detta componente di costo;
- b) per quanto riguarda l'Irap, si rende necessario effettuare un esercizio puntuale per stabilire la quota parte dei ricavi verso il cliente Beta che saranno rilevanti ai fini della relativa base imponibile e quelli che invece saranno da escludere. In relazione a ciò, ne discenderà anche una proporzionale considerazione delle ritenute alla fonte quale costo deducibile dalla base imponibile per la stessa imposta;

---

<sup>10</sup> <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/irap-2023/modello-e-istruzioni>

c) è poi necessario prestare estrema attenzione alla fattispecie della stabile organizzazione. Infatti, per quanto la situazione in precedenza descritta non integri le circostanze che comportano l'insorgenza di una stabile organizzazione (o *permanent establishment*) di Alfa Spa nello Stato A, sono sicuramente consigliabili una costante attenzione e una attività di monitoraggio delle modalità di erogazione dei servizi oggetto del contratto da parte di Alfa Spa. Infatti, come sopra illustrato, la presenza di personale contrattualizzato da Alfa Spa nello Stato A potrebbe portare alla insorgenza di una stabile organizzazione da servizi (c.d., *service permanent establishment*) della società in detto Paese alla luce delle disposizioni domestiche, che nello Stato A sono ispirate al modello di convenzione contro le doppie imposizioni (e relativo commentario) prodotto dalle Nazioni Unite (*United Nations*)<sup>11</sup>;

d) pertanto, qualora nel corso della durata triennale del contratto, il committente dovesse chiedere una modifica alle attività/presenza di Alfa Spa nel territorio, sarà necessario una tempestiva azione da parte della società al fine di raccogliere – con il dovuto anticipo – il parere di un esperto fiscale locale ed eventualmente avviare la procedura necessaria per la costituzione di una stabile organizzazione.

Da ultimo, in termini più generali, le complesse tematiche affrontate in questo contributo pongono l'attenzione sulla necessità di una verifica preliminare degli aspetti di fiscalità domestica e internazionale ogniqualvolta il Gruppo Alfa si accinge a fornire i propri servizi a clienti esteri. Con l'obiettivo – da un lato – di ridurre le complessità operative e – dall'altro lato – di armonizzare (e possibilmente semplificare e rendere meno onerosi) gli impatti fiscali, si potrà allora valutare la costituzione di una *legal entity* di diritto locale oppure l'apertura di una stabile organizzazione, anche alla luce della presenza di un trattato contro le doppie imposizioni tra l'Italia e il Paese estero di destinazione del cliente oppure tra il Paese di residenza di una delle filiali del Gruppo Alfa e - ancora una volta - il Paese estero di destinazione del cliente. Infatti, i processi di internazionalizzazione e costante espansione sui mercati esteri richiedono una visione integrata che sappia armonizzare aspetti strategici e di *business* con i relativi risvolti economico-finanziari, legali nonché fiscali.

---

<sup>11</sup> <https://financing.desa.un.org/document/un-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries-2021>.