

Risposta n. 145/2022

OGGETTO: Convenzione contro le doppie imposizioni Italia- Kazakistan. Utili d'impresa realizzati dall'Italia in presenza di una stabile organizzazione non operativa nello Stato estero

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

QUESITO

Alfa (di seguito anche "istante") fa parte dell'omonimo gruppo, operante nel settore dello sviluppo, dell'ingegnerizzazione e della fornitura di tecnologie, impianti di lavorazione e apparecchiature per diverse aree di *business*.

In particolare, Alfa è specializzata nella progettazione e ingegnerizzazione di impianti di processo per l'industria.

Dal 2009, l'istante dispone di una stabile organizzazione in Kazakistan, che risulta priva di personale e non più operativa dal 2016.

Nel corso del 2015, Alfa ha stipulato con la società di diritto kazako Beta una serie di contratti per la prestazione di servizi di ingegneria e progettazione in relazione alla costruzione di un complesso per la lavorazione die la progettazione di impianti per la produzione di prodotti da realizzare in Kazakistan.

Tali servizi, ancora in corso di esecuzione, sono realizzati integralmente in Italia

dall'istante, senza alcun coinvolgimento, né contrattuale né fattuale, della stabile organizzazione kazaka.

Beta ha corrisposto ad Alfa le remunerazioni maturate nelle annualità 2017, 2018 e (in parte) 2019, senza applicare alcuna ritenuta alla fonte.

A seguito di una verifica fiscale, condotta nei mesi di ottobre e novembre 2019, l'amministrazione finanziaria del Kazakistan ha contestato a Beta l'omessa applicazione della ritenuta del 20 per cento sui pagamenti effettuati in favore dell'istante, per i periodi d'imposta 2017, 2018 e 2019.

Da quanto riferisce l'istante, secondo l'amministrazione estera, Beta avrebbe dovuto operare la ritenuta in quanto, nel caso di specie, non sarebbe direttamente applicabile la Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Kazakistan, firmata a Roma il 22 settembre 1994 e ratificata con legge 12 marzo 1996, n.174 (di seguito, "Convenzione" o "Trattato"), a causa della presenza di una stabile organizzazione di Alfa nel Paese.

La mancata ritenuta, quindi, si porrebbe in violazione dell'articolo 212.4 del codice delle imposte kazako del 10 dicembre 200, per il periodo 2017, e dell'articolo 666.2 del medesimo codice, in vigore per i periodi 2018 e 2019.

A fronte di tale contestazione, Beta ha formulato opposizione in via amministrativa dinanzi alle competenti autorità kazake, ma gli organi interpellati hanno confermato la correttezza della ripresa a tassazione, sia in prima istanza che in sede di riesame.

Il dubbio interpretativo prospettato da Alfa attiene al corretto trattamento fiscale dei compensi corrisposti dalla società kazaka, con particolare riguardo alla spettanza del credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) relativamente alle somme che Beta ha dichiarato che tratterà a titolo di ritenuta all'atto del pagamento delle fatture emesse dall'istante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Alfa ritiene che, nel caso di specie, non ricorrano i presupposti per portare in detrazione dalle imposte italiane le ritenute operate da Beta.

Preliminarmente, l'istante riconosce che la ritenuta rappresenta un'imposta sul reddito coperta dalla Convenzione, che sia Beta che la stessa Alfa sono qualificabili come soggetti residenti ai fini convenzionali e che la stabile organizzazione in Kazakistan integra la definizione resa dall'articolo 5 del Trattato, nella misura in cui configura un cantiere di costruzione finalizzato allo svolgimento di servizi di supervisione "*on site*" di durata superiore a dodici mesi.

Al contempo, Alfa osserva che alla *branch* kazaka sono stati attribuiti, negli anni, gli utili realizzati "*per il suo tramite*", ai sensi dell'articolo 7 della Convenzione. Tali utili, afferenti ai servizi di supervisione e collaudo condotti *in loco*, non hanno riguardato i servizi di ingegneria e di progettazione condotti da Alfa nei periodi di imposta dal 2017 al 2019, in esecuzione dei contratti conclusi con Beta.

Questi ultimi servizi, infatti, non sono stati realizzati con l'ausilio di mezzi e persone appartenenti e impiegati dalla stabile organizzazione e non sono stati ritenuti riconducibili né alla categoria delle "*vendite di beni o di merci della stessa natura di quelli venduti per mezzo di detta stabile organizzazione*" né a quella delle "*altre attività commerciali svolte in detto altro Stato della stessa natura di quelle effettuate per mezzo di detta stabile organizzazione*", previste dall'articolo 7, paragrafo 1, lettere b) e c) del Trattato.

L'istante esclude, altresì, che tali redditi possano essere ricondotti nell'ambito dell'articolo 12 della Convenzione, secondo cui sono qualificabili come canoni e assoggettati a tassazione concorrente i compensi "*corrisposti per l'uso o la concessione in uso, di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, ivi compresi i programmi di computer, le pellicole cinematografiche, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni (know-how) concernenti esperienze di carattere industriale,*

commerciale o scientifico nonché per pagamenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche".

Nel caso di specie, poiché i pagamenti sono stati corrisposti per lo sviluppo di progetti e disegni non esistenti al momento della sottoscrizione dei contratti, rappresentano una "*remunerazione per servizi*", come chiarito dal paragrafo 10.2 del Commentario all'articolo 12 del Modello OCSE.

Peraltro, come specificato dal paragrafo 4 dell'articolo 12 della Convenzione, tali remunerazioni risulterebbero attratte dalla stabile organizzazione se alla stessa si riferisse il diritto o il bene generatore del canone. Quest'ultima condizione non si verifica nel caso in esame, in quanto la *branch* è priva di mezzi e personale in Kazakistan a cui poter ricondurre la generazione di tale reddito.

Alfa ritiene di non poter invocare neppure l'articolo 23 del Trattato che, nell'individuare i metodi di eliminazione della doppia imposizione, presuppone che sia intervenuta una tassazione conforme alla Convenzione, mentre la pretesa impositiva kazaka è basata esclusivamente su una norma interna.

Alfa, infine, non reputa applicabile neanche l'articolo 28 della Convenzione che, pur riconoscendo ampia discrezionalità agli Stati contraenti nell'individuazione delle modalità di applicazione del rimborso delle imposte riscosse in forza di norme domestiche, ma in violazione del Trattato, implicitamente stabilisce che il contribuente debba essere ristorato della doppia imposizione nel Paese in cui tali imposte sono state illegittimamente riscosse (*i.e.* Kazakistan).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che il presente parere prescinde da qualsivoglia considerazione in ordine alla configurabilità della *branch* kazaka, che si assume, altresì, essere non più operativa dal 2016, come dichiarato in istanza.

L'articolo 165 del TUIR disciplina il credito per le imposte pagate all'estero,

come rimedio alla doppia imposizione giuridica che può verificarsi in presenza di redditi transnazionali assoggettati a tassazione, in capo al medesimo soggetto, sia nel Paese in cui il reddito è prodotto, sia nel Paese di residenza.

Il primo comma dell'articolo 165 del TUIR subordina la concessione del credito alla circostanza che il reddito si consideri prodotto all'estero, sulla base di una lettura a specchio dell'articolo 23 del medesimo TUIR.

Tuttavia, come chiarito nella circolare 5 marzo 2015, n. 9/E, i criteri di collegamento dettati dall'articolo 23 del TUIR "*non operano in presenza di una Convenzione che contenga una disposizione analoga a quella di cui all'articolo 23B del Modello OCSE, che elimina la doppia imposizione con il metodo del credito, consentendo al contribuente di detrarre dall'imposta sul reddito dovuta nello Stato di residenza le imposte pagate all'estero sui redditi ivi prodotti. In applicazione della norma convenzionale, pertanto, il diritto al credito viene riconosciuto in riferimento a qualsiasi elemento di reddito che lo Stato della fonte ha assoggettato ad imposizione conformemente alla specifica Convenzione applicabile*".

Pertanto, ai fini del riconoscimento del credito nello Stato di residenza (nel caso di specie l'Italia), occorre verificare che l'imposizione applicata dall'altro Stato contraente (nel caso di specie il Kazakistan) sia conforme al Trattato.

A questo riguardo, si ricorda come l'articolo 7, paragrafo 1, della Convenzione in vigore tra Italia e Kazakistan, nel ripartire la potestà impositiva tra gli Stati contraenti, stabilisca che gli "*utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione, ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili a: a) detta stabile organizzazione (...)*".

La norma convenzionale ricalca, almeno nella prima parte, il paragrafo 1 dell'articolo 7 del Modello OCSE (nella versione antecedente alle modifiche apportate

dall'aggiornamento del 22 luglio 2010), attribuendo allo Stato di residenza la potestà impositiva esclusiva.

Tale regola generale è derogabile nel caso in cui nello Stato della fonte sia situata una stabile organizzazione per mezzo della quale viene svolta l'attività imprenditoriale cui sono imputabili gli utili.

Quest'ultima condizione, pertanto, presuppone un rapporto di strumentalità tra la *branch* e l'attività d'impresa da cui sono generati gli utili, a cui è subordinata la potestà impositiva concorrente dello Stato della fonte.

Oltre all'interpretazione letterale dell'articolo, tale conclusione è avvalorata dai chiarimenti resi nel Commentario all'articolo 7 del Modello OCSE, esplicitati nel paragrafo 12 della versione 2017.

La medesima interpretazione, peraltro, era già stata espressa nel paragrafo 5 della versione del Commentario all'articolo 7 successiva all'aggiornamento del 23 luglio 1992 e antecedente a quello del 17 luglio 2008, ossia nella versione pubblicata nel periodo in cui è stata concluso il Trattato tra Italia e Kazakistan.

Nel Commentario attuale e in quello dell'epoca, infatti, si precisa che il potere impositivo dello Stato della fonte non può estendersi agli utili che l'impresa consegue da quello stesso Stato senza operare attraverso la stabile organizzazione ("*the right to tax does not extend to profits that the enterprise may derive from that State otherwise than through the permanent establishment*").

Nelle due versioni, inoltre, si osserva come alcuni Stati ritengano che la presenza di una stabile organizzazione sul loro territorio giustifichi la tassazione di tutti i redditi ivi prodotti, a prescindere dalla riconducibilità alla *branch*.

Sul punto, tuttavia, si precisa che il principio sotteso al secondo periodo del paragrafo 1 dell'articolo 7 del Modello OCSE - replicato nella Convenzione tra Italia e Kazakistan - si basa sull'assunto che, nell'assoggettare a imposizione gli utili che un'impresa estera ritrae da uno Stato, le autorità fiscali di tale Stato dovrebbero distinguerne le diverse fonti di produzione e verificare se ciascuna è riconducibile alla

stabile organizzazione.

Come già precisato, nel caso in esame, Alfa riferisce che i servizi resi a Beta sono prestati direttamente dall'Italia e che, peraltro, lo stabilimento che continua a mantenere in Kazakistan risulta non più operativo già dal 2016.

Tali circostanze inducono a escludere che gli utili conseguiti dall'istante, a fronte dei contratti conclusi con la società kazaka, siano imputabili alla stabile organizzazione.

Inoltre, il paragrafo 1 dell'articolo 7 della Convenzione in esame, discostandosi dal Modello OCSE, prevede che lo Stato della fonte possa esercitare la sua potestà impositiva anche laddove gli utili siano attribuibili a "*b) vendite in detto altro Stato di beni o di merci della stessa natura di quelli venduti per mezzo di detta stabile organizzazione; c) altre attività commerciali svolte in detto altro Stato della stessa natura di quelle effettuate per mezzo di detta stabile organizzazione*".

Al riguardo, la stessa società istante riferisce che i servizi resi da Alfa non sono riconducibili né alla lettera b) né alla lettera c) del paragrafo 1 dell'articolo 7 del Trattato, non ravvisandosi quel requisito di comunanza, richiesto dalla norma, con i servizi realizzati dalla stabile organizzazione. Tale circostanza, che si assume acriticamente non essendo riscontrabile in sede di interpello, esclude la legittimità di una tassazione concorrente da parte kazaka.

Da quanto precede, quindi, si condivide la conclusione dell'istante, secondo cui, non risultando gli utili in esame imputabili alla stabile organizzazione, trova applicazione la regola della potestà impositiva esclusiva in capo allo Stato di residenza dell'impresa, con conseguente esclusione del riconoscimento del credito d'imposta in Italia.

Si concorda con Alfa anche in merito alla inapplicabilità degli articoli 12, 23 e 28 del Trattato.

Nello specifico, l'articolo 12 ammette la tassazione concorrente in ipotesi di redditi derivanti dall'uso o dalla concessione in uso di "*disegni o modelli, progetti,*

formule o processi segreti o per informazioni (know-how) concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico nonché per pagamenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche".

Come rileva Alfa, rinviando correttamente ai chiarimenti interpretativi resi nel paragrafo 10.2 del Commentario all'articolo 12 del Modello OCSE, i contratti conclusi con Beta non hanno ad oggetto l'uso o la concessione in uso di un bene immateriale già esistente, ma il servizio di sviluppo di progetti e disegni a fronte del quale viene corrisposta una remunerazione riconducibile nell'ambito dei *business profit* di cui all'articolo 7 del Trattato.

A parere della scrivente, quindi, la pretesa impositiva avanzata dall'Amministrazione finanziaria kazaka non è conforme alla Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa con l'Italia. Ciò comporta che, da parte italiana, non può essere riconosciuto il credito d'imposta ammesso dall'articolo 23 del Trattato, poiché il rimedio alla doppia imposizione presuppone che gli Stati contraenti esercitino il rispettivo potere di tassazione nei casi e secondo le modalità prescritte dalle previsioni convenzionali.

Le medesime considerazioni valgono a escludere anche un rimborso da parte italiana ai sensi dell'articolo 28 della Convenzione, poiché, come osservato dall'istante, l'onere del rimborso grava sullo Stato che ha prelevato le imposte in violazione del Trattato.

Alla luce di quanto precede, quindi, si ritiene che Alfa non possa detrarre dall'imposta italiana le ritenute subite all'estero e che, per rimediare alla doppia imposizione, possa attivare gli opportuni canali volti a ottenere il rimborso dalle autorità kazake, ovvero chiedere l'apertura di una procedura amichevole ai sensi dell'articolo 25 del Trattato, lamentando un'imposizione non conforme alle disposizioni convenzionali.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)