

Risposta n. 75/2026

OGGETTO: Professionista non residente e cessione del credito – Trattamento ai fini IVA e II.DD. dell'importo ricevuto dal cessionario subentrato in seguito al mancato pagamento da parte di società cancellata dal registro delle imprese e corretta individuazione del momento impositivo.

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

QUESITO

L' Istante (o il "Contribuente" o "Cedente") dichiara di essere residente a New York e di vivervi ininterrottamente dal mese ___ dell'anno 2014.

L'Istante precisa che, dal mese __ del 2012 al mese __ del 2014, pur recandosi continuamente e per periodi prolungati negli Stati Uniti, per motivi personali e di studio, ha continuato a svolgere la propria attività professionale di avvocato in Italia, in cui ha mantenuto il suo centro di affari e presentato regolare dichiarazione dei redditi.

In particolare, ha continuato a presentare in Italia la dichiarazione dei redditi per tutto il 2015 - pur precisando di essere già residente negli Stati Uniti - a causa di alcune fatture emesse e riscosse in tale anno per prestazioni effettuate negli anni precedenti o per prestazione professionale di assistenza stragiudiziale svolta negli Stati Uniti.

Il Contribuente riferisce che, dal mese _ del 2014 al mese __ del 2015 ha frequentato un Master a tempo pieno presso l'Università x, sottoscrivendo un contratto di locazione nella medesima città, convivendo stabilmente con la propria compagna; successivamente, nel mese __ del 2015 è stato assunto a tempo indeterminato presso uno studio legale negli Stati Uniti e dal mese ___ del 2022 è dipendente di una società statunitense.

L'Istante precisa di essere iscritto all'AIRE dal mese _ del 2016, pur non vivendo in Italia dal mese _ del 2014.

Inoltre, il Contribuente specifica che, per ragioni affettive e di prestigio, è ancora iscritto all'Albo degli avvocati in Italia, dove ha, quindi, dovuto eleggere un domicilio che ha stabilito presso lo studio legale Z al solo fine di ricevere eventuali comunicazioni dal Consiglio dell'Ordine.

Dichiara il Contribuente che, dal mese _ al mese _ del 2015 ha prestato, dagli Stati Uniti, attività di consulenza ad una società (di seguito, "Alfa" o "Debitrice") per il recupero di importi ad essa addebitati dalla Banca X, ideando l'intera strategia legale per un compenso pattuito in un importo pari ad una percentuale fissa rapportata al valore complessivo della causa.

L'Istante evidenzia che, nel mese _ del 2015, essendo stato assunto presso il predetto studio legale statunitense, ha dovuto rinunciare a tutte le cause per le quali si era costituito in Italia, chiudendo la partita IVA.

In seguito al mancato pagamento del suddetto compenso da parte di Alfa, l'Istante ha ceduto il credito "*pro solvendo*" ad un'altra società (di seguito, "Beta" o "Cessionaria"), che si è impegnata ad acquistarlo, in cambio di una iniziale somma simbolica versata all'Istante a cui si sarebbe aggiunto il pagamento di un altro ammontare subordinato al buon esito del giudizio avverso Alfa.

In particolare, Beta, essendo a sua volta creditrice di Alfa, stava contrattando con quest'ultima la cessione di ogni credito che essa aveva verso la Banca X.

Beta ha definito in via transattiva la causa con la Banca X nell'anno 2025, ricevendo l'importo transatto e dovendo, quindi, corrispondere all'Istante l'ulteriore pagamento pattuito nel 2015.

Il Contribuente chiede, pertanto, chiarimenti circa l'assoggettamento a tassazione ai fini delle imposte dirette e ai fini IVA del pagamento in esame, corrispostogli nel 2025 dalla società Beta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per i profili di **imposte dirette**, l'Istante ritiene - ai sensi del comma 2 dell'articolo 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR") e sulla base dell'interpretazione della circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020 - di non poter essere considerato residente in Italia nel 2015 in quanto

il contratto di locazione negli Stati Uniti e le attività di lavoro e di studio ivi svolte confermano la sua presenza stabile all'estero per un tempo superiore ai 300 giorni.

Con riguardo alla qualificazione delle somme che deve percepire dalla società Beta, il Contribuente ritiene che esse, ai sensi del comma 2 dell'articolo 6 del TUIR, vadano qualificate come proventi da prestazioni professionali, per cui, ai sensi del comma 1, lettera d), dell'articolo 23 del TUIR, non sono assoggettabili ad imposizione in Italia in quanto relative ad attività professionale svolta totalmente negli Stati Uniti.

Inoltre, l'Istante evidenzia che, ai fini del presupposto d'imposta, rileva lo Stato in cui il contribuente svolge fisicamente la prestazione.

Pertanto, in assenza del presupposto di territorialità il pagamento in esame non deve essere assoggettato ad alcuna ritenuta, né a titolo di acconto, né di imposta del 30 per cento per i soggetti non residenti (articolo 25 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600).

In via subordinata, qualora l'Amministrazione finanziaria ritenesse l'Istante residente in Italia nel 2015 perché non ancora iscritto all'AIRE - nonostante vivesse e lavorasse stabilmente negli Stati Uniti - questi precisa di dover essere considerato non residente in Italia al momento dell'incasso, ossia nel momento impositivo da considerare in virtù del principio di cassa che vige per i professionisti.

In particolare, in base a tale principio di cassa, l'Istante ritiene che gli importi che dovrà percepire saranno in ogni caso non imponibili in Italia in quanto trattasi di reddito percepito oggi da un soggetto non residente per una prestazione effettuata nel 2015 al di fuori del territorio italiano.

Per quanto riguarda la **tassazione ai fini IVA**, l'Istante precisa che, ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, le prestazioni di servizi si

considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo, per cui l'eventuale momento impositivo IVA si realizzerebbe nel 2025.

Tuttavia, Alfa, nel 2024 è stata cancellata dal Registro delle imprese e dall'Anagrafe Tributaria, così perdendo la soggettività passiva ai fini IVA: il soggetto eventualmente destinatario di documentazione emessa dall'Istante sarebbe il socio unico, nonché liquidatore, della cessata società, il quale è tuttavia un soggetto "*consumer*", ossia non titolare di partita IVA.

Pertanto, ai fini dell'articolo 7-ter del suddetto D.P.R. n. 633 del 1972, la prestazione effettuata dall'Istante non rientra nel campo d'applicazione dell'IVA, in quanto il soggetto destinatario, seppur stabilito nel territorio dello Stato, non è un soggetto passivo IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alle **imposte dirette**, in via preliminare, si evidenzia che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 ("Statuto dei diritti del contribuente", in breve "Statuto"), come precisato nella circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 e ribadito in numerose risposte pubblicate sul sito istituzionale di questa Agenzia (si vedano, a titolo esemplificativo, le risposte n. 50 del 17 gennaio 2023 e n. 79 del 18 gennaio 2023).

Ciò posto, si ritiene utile evidenziare che sebbene il Contribuente dichiarò di essere residente negli Stati Uniti dal 2015, dalle informazioni fornite emerge che in tale annualità, in applicazione dei criteri di determinazione della residenza dettati

dall'articolo 2, comma 2, del TUIR (anche nella versione allora vigente) egli doveva ritenersi fiscalmente residente nel nostro Paese (dove dichiara di aver presentato anche la dichiarazione dei redditi), essendosi iscritto all'AIRE solamente nel mese x dell'anno successivo.

Al riguardo, tuttavia, occorre precisare che la normativa italiana deve essere coordinata con le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi con gli Stati esteri, stante il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno, pacificamente riconosciuto, in ambito tributario, dall'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 75 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Nel caso in esame, si fa specifico riferimento alla Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra gli Stati Uniti e l'Italia, firmata a Washington il 25 agosto 1999 e ratificata con legge 3 marzo 2009, n. 20 (di seguito, "Convenzione" o "Trattato"), il cui articolo 4 paragrafo 2, stabilisce, conformemente al Modello OCSE, le cosiddette *tie breaker rule* per dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli Stati contraenti.

Dette regole fanno prevalere, su tutti, il criterio dell'abitazione permanente, a cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità.

Stante il suddetto contesto normativo, il presente parere è reso assumendo acriticamente quanto dichiarato dall'Istante, ossia nel presupposto, non riscontrabile in questa sede, che sin dal 2015 il Contribuente si potesse ritenere fiscalmente residente negli Stati Uniti.

Ciò posto, occorre preliminarmente rilevare che le somme oggetto del quesito in esame sono qualificabili quali redditi di lavoro autonomo, ai fini tanto della normativa tributaria nazionale, quanto di quella internazionale di fonte pattizia.

Infatti, l'articolo 53 del TUIR definisce i redditi di lavoro autonomo come quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, tra cui è riconducibile l'attività di consulenza legale. Al contempo, l'articolo 6 del medesimo TUIR stabilisce, al comma 2, che "*i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti...costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti*".

Al riguardo, si evidenzia che con l'operazione di cessione del credito il creditore trasferisce il suo credito ad un terzo (articoli 1260 c.c. e ss.), estraneo rispetto al rapporto originario da cui scaturisce il credito stesso. In sostanza, la cessione del credito determina la successione del nuovo creditore rispetto al precedente titolare, che viene da questo sostituito, mentre l'obbligazione resta inalterata in tutti gli altri suoi elementi.

Ne consegue che, in applicazione degli articoli 6, comma 2, 53 e 54 del TUIR, il pagamento corrisposto all'Istante assume la qualifica reddituale di reddito di lavoro autonomo.

Preme, altresì, precisare che, in applicazione del citato articolo 53 del TUIR, per i redditi di lavoro autonomo si applica il principio di "cassa", ossia vengono assoggettati a imposizione nel momento in cui sono percepiti.

Ciò comporta che, nel caso rappresentato, occorre in primo luogo avere riguardo allo *status* del Contribuente nell'anno in cui avviene il pagamento (2025), anno in cui, come sopra rappresentato, lo stesso dichiara di essere soggetto fiscalmente non residente in Italia.

Tanto chiarito, si osserva che, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del TUIR, *"l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato (...) per i non residenti soltanto da quelli [i.e. dai redditi, ndr] prodotti nel territorio dello Stato"*.

Il comma 1, lettera d), dell'articolo 23 del TUIR, dispone che *"ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato (...) d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato"*.

Analogamente, in base all'articolo 14 della Convenzione, il compenso percepito dal Contribuente in un periodo d'imposta (2025) in cui è residente negli Stati Uniti è tassabile, in linea di principio, esclusivamente in tale ultimo Stato, a meno che i servizi di consulenza siano stati resi (nel 2015) in Italia attraverso una base fissa di cui l'Istante aveva la disponibilità. In tale ultimo caso, sussiste una potestà impositiva concorrente di entrambi in Paesi e l'Istante sarà tenuto a dichiarare il compenso in Italia e a chiedere al Paese di residenza di risolvere l'eventuale doppia imposizione in applicazione dell'articolo 23 del Trattato.

Con riguardo al **trattamento IVA**, va specificato che l'articolo 6, comma 3, del Decreto IVA stabilisce, in via generale, che *«le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo»*.

Il successivo articolo 7-ter del citato Decreto - con riferimento alla territorialità delle prestazioni di servizi - prevede che *«Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;

[...]».

L'articolo 21, comma 4, del medesimo Decreto IVA prevede che *«la fattura è emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6 (...)»*.

La circostanza che il prestatore di servizi successivamente ceda il credito sorto a fronte dello svolgimento dei servizi stessi - come nella fattispecie rappresentata dall'Istante - non muta il momento impositivo sopra descritto.

Con circolare n. 1/E del 2013, paragrafo 3.1, sono stati forniti chiarimenti con riferimento alla cessione del credito in relazione ai casi in cui l'esigibilità dell'IVA si ricollega al pagamento del corrispettivo (regime di cassa ed esigibilità differita). In particolare, è stato precisato che la cessione del credito non realizza il presupposto per l'esigibilità dell'imposta. Conseguentemente, *"l'incasso del prezzo di cessione del credito non è assimilabile al pagamento del corrispettivo delle operazioni originarie e il cedente dovrà corrispondere la relativa imposta solamente nel momento in cui il debitore ceduto pagherà effettivamente il corrispettivo al cessionario del credito"*.

In forza di quanto sopra rappresentato, deve, pertanto, ritenersi che sarà in tale momento del pagamento del corrispettivo che sorgerà in capo al Cedente l'obbligo del versamento dell'imposta.

Tali effetti restano validi anche in caso di cancellazione della società dal registro delle imprese, che determina l'estinzione del soggetto giuridico al quale, tuttavia, è necessario fare ancora riferimento ai fini fiscali e che ben può essere destinatario di una fattura per servizi conseguiti durante l'esercizio dell'attività di impresa.

Nel caso in esame, dunque, fermo quanto stabilito dal richiamato articolo 7-ter del Decreto IVA, l'istante/prestatore dovrà emettere fattura nei confronti della società Alfa/committente.

Con riferimento all'emissione di fattura elettronica nei confronti di una partita IVA cessata, sul sito istituzionale della scrivente (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/comunicazioni/fatture-e-corrispettivi/faq-fe/risposte-alle-domande-piu-frequenti-categoria/compilazione-della-fattura-elettronica>) è stato chiarito che «*Nel caso in cui la partita IVA del Cessionario/Committente sia cessata, il SdI non scarta la fattura e la stessa sarà correttamente emessa ai fini fiscali [...]*».

Ciò posto, anche se la società Alfa risulta cancellata dal Registro delle Imprese dal 2024, si ritiene che l'Istante possa emettere regolarmente fattura elettronica nei confronti della committente senza incorrere nello scarto della medesima da parte del Sistema di Interscambio.

A tal fine, tuttavia, il prestatore dovrà richiedere l'apertura di una nuova partita IVA in Italia e porre in essere i successivi adempimenti di natura tributaria (non oggetto del presente parere).

In questo senso vale peraltro rammentare quanto già indicato in più occasioni (così, tra le tante, la risposta n. 218, pubblicata il 26 aprile 2022), ovvero "*che la cessazione dell'attività professionale, con conseguente cessazione della partita IVA, non può prescindere dalla conclusione di tutti gli adempimenti conseguenti alle operazioni attive e passive effettuate*".

Secondo quanto disposto al terzo e quarto comma dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, infatti, in caso di cessazione dell'attività, il contribuente deve farne dichiarazione all'ufficio entro 30 giorni e tale termine decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione, fermo restando le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione.

Il professionista, quindi, deve essere dotato di partita IVA al fine di garantire la definizione dei rapporti ancora pendenti successivamente alla cessazione dell'attività (sul punto, si vedano anche la circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E e la risoluzione 20 agosto 2009, n. 232/E).

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)