

## Edizione di sabato 8 Giugno 2019

### PENALE TRIBUTARIO

**L'integrativa non scrimina la dichiarazione infedele**

di Angelo Ginex

### AGEVOLAZIONI

**Regime forfettario e quote in società di persone**

di Sandro Cerato

### AGEVOLAZIONI

**Il decreto sull'enoturismo**

di Luigi Scappini

### PENALE TRIBUTARIO

**Visto di conformità e responsabilità del professionista nella frode fiscale**

di Marco Bargagli

### AGEVOLAZIONI

**Royalties estere e patent box: credito di imposta limitato**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

## PENALE TRIBUTARIO

### **L'integrativa non scrimina la dichiarazione infedele**

di Angelo Ginex

In tema di reati tributari, la presentazione di una **dichiarazione integrativa** ha **effetti** solo in **sede amministrativa**, non escludendo la responsabilità penale del contribuente per il **delitto di dichiarazione infedele**, in quanto reato istantaneo. È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 23810 del 29.05.2019**.

La vicenda trae origine dalla presentazione di una **dichiarazione dei redditi** da parte di un soggetto, in cui era riportato un reddito imponibile esiguo, cui seguiva la presentazione in termini di una **dichiarazione integrativa**, con la quale veniva emendato quanto erroneamente indicato nella prima dichiarazione.

Il dichiarante veniva, tuttavia, indagato e condannato a un anno e otto mesi di reclusione, pena sospesa, per il delitto di **dichiarazione infedele**, di cui all'[articolo 4 D.Lgs. 74/2000](#), e detta statuizione era altresì confermata in sede di appello.

Egli, dunque, si induceva a proporre **ricorso per cassazione** per erronea applicazione del combinato disposto degli [articoli 4 D.Lgs. 74/2000, 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#) e degli [articoli 42, 47 e 62-bis c.p.](#), nonché per **difetto di motivazione** della pronuncia.

Nella specie, con articolato motivo di impugnazione, il ricorrente deduceva che, avendo le **fattispecie tributarie** come **fulcro** la presentazione di una dichiarazione, la presentazione di un'eventuale **dichiarazione integrativa** ad **emendamento di eventuali errori o omissioni** commessi in quella originaria **non** può essere considerata un **post fatto privo di effetti**, essendo parte integrante della condotta.

Pertanto, l'[articolo 4 D.Lgs. 74/2000](#), quando si riferisce alle "dichiarazioni", aggancerebbe la **sanzione penale** alla condotta della presentazione della **dichiarazione**, che può consistere in una **pluralità di atti da valutarsi nel loro complesso ed all'interno dell'arco temporale** intercorrente tra il momento della presentazione della prima dichiarazione a quello oltre il quale essa non è più integrabile.

Inoltre, il ricorrente contestava l'erronea interpretazione dell'[articolo 4 citato](#), in relazione al **dolo specifico**, in quanto **non** era **presente** alcun **intento evasivo**, atteso che sarebbe stato costretto a rendere una dichiarazione infedele a causa di **problemi societari interni** che non avevano consentito di approvare il bilancio e di conoscere i dati da dichiarare.

Da ultimo, il ricorrente adduceva che, in ogni caso, avrebbe dovuto trovare applicazione

l'[articolo 47 c.p.](#), in tema di **errore sulla norma extrapenale**, in quanto, attesa la difficoltà e l'oscurità di interpretazione delle norme tributarie, il professionista che lo seguiva avrebbe erroneamente creduto che le **dichiarazioni integrative**, agendo sulla dichiarazione principale, avessero **effetto sanante dell'illecito penale** e lasciassero in atto le sole sanzioni amministrative.

I supremi Giudici, **ritenendo infondato il ricorso del reo** e dando continuità all'orientamento prevalente in sede di legittimità, hanno chiarito che, a differenza delle fattispecie di cui agli [articoli 2 e 3 D.Lgs. 74/2000](#) richiamate dall'[articolo 4](#), la **struttura della condotta** da esso punita fa unicamente riferimento alla **presentazione della dichiarazione annuale**.

**Non rilevano**, dunque, le **dichiarazioni integrative** successivamente presentate.

Ulteriore conferma della loro irrilevanza proviene dalla **natura istantanea** del reato *de quo*, dacché ne deriva che il ***dies a quo*** al fine del calcolo del termine di **prescrizione** del reato decorre dalla **data** di presentazione della **prima dichiarazione** (cfr. [Cass., n. 27967/2017](#); [Cass., n. 40618/2013](#)).

Per quanto attiene, poi, il profilo del **dolo specifico**, esso deve essere **valutato al momento della consumazione del reato**, ossia **al momento della presentazione della dichiarazione originaria**, e consiste nell'**evadere le imposte** a fronte della dichiarazione di un reddito di fantasia, che occulta il reale imponibile, sottraendolo a tassazione, **a nulla rilevando circostanze esterne** quali le addotte vicende societarie.

Quanto, infine, all'applicabilità dell'[articolo 47 c.p.](#) al caso *de quo*, i giudici hanno osservato che la **mancata conoscenza**, da parte di un professionista, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul preceitto che **non esclude il dolo ex articolo 5 c.p.**, **salvo** che sussista un'**obiettiva situazione di incertezza** sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extra-penale, tale da far ritenere l'ignoranza inevitabile (cfr. [Cass., n. 44293/2017](#)).

Detta circostanza, tuttavia, non ricorre quando l'**errore** cade sia sulla **norma extra-penale integratrice** del preceitto penale, **sia sulla norma tributaria**, rendendo, dunque, inoperante l'[articolo 47 c.p.](#)

Pertanto, per quest'ordine di ragioni, il **ricorso** del reo è stato **rigettato e la pena è stata resa definitiva**.

Seminario di specializzazione

## I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### **Regime forfettario e quote in società di persone**

di Sandro Cerato

La **cessione della partecipazione in società di persone** entro il prossimo **31 dicembre 2019** consente al contribuente di applicare il regime forfettario anche per il 2020, ferma restando l'applicazione del regime per il 2019 anche in caso di **mancato trasferimento della partecipazione entro la fine dell'anno**.

È quanto emerge dalla lettura della [circolare 9/E/2019](#) con cui l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alle due cause di esclusione legate al **possesso di partecipazioni in società (lett. d)** ed allo **svolgimento dell'attività in prevalenza nei confronti del datore di lavoro** o dell'ex datore di lavoro nei due anni precedenti (**lett. d-bis**).

Come noto, infatti, la **Legge di Bilancio 2019** ha modificato in modo importante le predette **cause di esclusione** a partire dal periodo d'imposta 2019, ragion per cui si sono resi necessari dei chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Per quanto riguarda la causa di esclusione collegata al **possesso di partecipazioni in società di persone**, è confermato che il semplice possesso, anche di una quota minima, di **partecipazione in un soggetto di cui all'[articolo 5 Tuir](#)** (comprese le imprese familiari) costituisce una causa di esclusione dal regime agevolato.

Importanti chiarimenti sono stati forniti in **relazione all'aspetto "temporale"** in cui verificare la causa di esclusione in esame, poiché la [circolare 9/E/2019](#) ritiene che *"la causa ostativa non operi solo a condizione che il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime stesso, provveda preventivamente a rimuoverla (...)"*.

Ciò avrebbe determinato la possibilità di applicare il **regime forfettario nel 2019** a condizione che la quota di **partecipazione in società di persone** non sia posseduta alla data del 31 dicembre 2018.

Tuttavia, in considerazione del fatto che la Legge di Bilancio 2019 (**L. 145/2018**) è stata pubblicata in **G.U. solamente in data 31 dicembre 2018**, per coloro che a tale data possedevano una partecipazione in società di persone la [circolare 9/E/2019](#) precisa che **si potrà comunque applicare il regime forfettario per l'anno 2019**.

Resta fermo che per poter applicare il **regime agevolativo anche nel 2020** il contribuente dovrà liberarsi della partecipazione entro il prossimo **31 dicembre 2019**, pena la **fouriuscita dal regime**.

In buona sostanza, dalla lettura del documento dell'Agenzia emerge che:

- il **possesso di una partecipazione al 31 dicembre 2018** non impedisce di fruire del regime per il periodo d'imposta **2019**;
- il **possesso di una partecipazione al 31 dicembre 2019** impedisce di fruire del regime per il periodo d'imposta **2020**.

Una precisazione contenuta nella [circolare 9/E/2019](#) che deve essere ricordata riguarda il **trasferimento della partecipazione** quale operazione che consente al contribuente di “guadagnare” o mantenere i requisiti per l'applicazione del regime forfettario.

È infatti stabilito che **tali operazioni non sono censurabili ai fini dell'abuso del diritto** di cui all'[articolo 10-bis L. 212/2000](#), *“trattandosi di comportamenti volti a rimuovere le cause ostative prima di applicare il regime, rispettandone in tal modo la ratio sottostante. Va da sé che si deve trattare di reali fenomeni realizzativi delle partecipazioni e non di condotte in tutto o in parte simulate”*.

In buona sostanza, l'Agenzia dà il via libera al contribuente di trasferire (a titolo oneroso o gratuito) la quota anche al solo fine di ottenere (o mantenere) il **requisito per l'applicazione del regime**, fermo restando ovviamente la possibilità di sindacare eventuali comportamenti simulati.

È appena il caso di ricordare che laddove **il contribuente riceva per successione una partecipazione in corso d'anno**, potrà applicare il **regime forfettario per l'anno stesso**, fermo restando che se non trasferirà la partecipazione entro la fine dell'anno stesso **fuoriuscirà dal regime a partire dall'anno successivo**.

*Special Event*

## I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Il decreto sull'enoturismo***

di Luigi Scappini

Il Legislatore, con la **Legge di Bilancio** per il **2018**, un po' a sorpresa (erano in fase di gestazione due differenti **proposte di legge**), ha **legiferato** in merito al c.d. **enoturismo**, definendolo, come *"tutte le attività di conoscenza del vino espletate nel luogo di produzione, le visite nei luoghi di cultura, di produzione o di esposizione degli strumenti utili alla coltivazione della vite, la degustazione e la commercializzazione delle produzioni viticole aziendali, anche in abbinamento ad alimenti, le iniziative a carattere didattico e ricreativo nell'ambito delle cantine"* (cfr. [comma 502](#)).

Come spesso accade, l'effettiva **applicabilità** della norma era **demandata** all'emanazione di un **decreto** da adottare d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni; decreto che finalmente ha visto la luce ed è stato **pubblicato** sulla **Gazzetta Ufficiale n. 89** del **15.04.2019**.

In particolare, il decreto si è occupato di definire **requisiti** e **standard minimi** di qualità necessari ai fini dell'esercizio dell'attività enoturistica, **attività** che ove **svolta** da un **imprenditore agricolo** singolo o associato, si considera **connessa**.

L'**articolo 1** del decreto, al [comma 3](#) si occupa di definire meglio il concetto di **enoturismo** individuando varie tipologie di **attività caratterizzanti**:

1. attività **formative** e **informative** rivolte alle **produzioni vitivinicole** del territorio e la **conoscenza** del **vino**, con particolare riguardo ai prodotti IGP e DOP, nel cui areale si svolge l'attività. Sono tali, a titolo esemplificativo:
  - le **visite guidate ai vigneti** di pertinenza dell'azienda e alle **cantine**;
  - la **visita ai luoghi** in cui vengono esposti i **vecchi strumenti** di lavorazione della vite e produzione del vino;
2. **iniziativa** di carattere **didattico, culturale e ricreativo** comprensive della **vendemmia didattica**;
3. attività di **degustazione** e **commercializzazione** dei **prodotti aziendali** anche in **abbinamento** ad **alimenti**. A tal fine, il successivo **articolo 2, comma 2**, si occupa di precisare che l'eventuale abbinamento deve essere effettuato esclusivamente con **prodotti agroalimentari freddi preparati dall'azienda**, anche attraverso manipolazione o trasformazione, pronti al consumo e strettamente correlati al territorio. Viene, inoltre, espressamente previsto che **non è possibile** offrire, all'interno dell'attività enoturistica, un servizio di **ristorazione** che, nel caso di sua erogazione, rientrerà nel servizio

agrituristico eventualmente previsto dall'**azienda vitivinicola**.

Il precedente **comma 1** dell'**articolo 2** individua alcuni **parametri minimi** che debbono essere rispettati che, in alcuni casi, **restringono l'ambito di applicabilità della norma** in quanto rendono impegnativo svolgere l'attività enoturistica, soprattutto nel caso di **piccole realtà vitivinicole** che nella realtà caratterizzano il **panorama italiano**.

Ci stiamo riferendo, ad esempio, all'obbligo di **apertura** settimanale o anche stagionale, per un numero **minimo** garantito di **3 giorni**, che possono ricomprendere anche la domenica o i festivi e i prefestivi, o l'obbligo di una **pagina web aziendale** e di **esposizione di materiale informativo** dell'azienda e dei prodotti in almeno **3 lingue**.

Il **personale** deve essere compreso tra il **titolare** o i **familiari coadiuvanti**, i **dipendenti** dell'azienda e **collaboratori esterni** e devono avere **adeguate competenze** e **conoscenze** sia in merito al territorio sia alla degustazione dei prodotti offerti.

A tal fine, l'**articolo 2, comma 3** prevede che le **Regioni** e le **Provincie autonome di Trento e Bolzano** possano **promuovere**, in via autonoma o in sinergia con le organizzazioni più rappresentative del settore, vitivinicolo e agroalimentare, nonché con gli enti preposti o abilitati, **corsi di formazione teorico-pratica**.

Ai fini della **piena applicabilità** della norma **manca però ancora un passaggio**. Infatti, il **comma 4** prevede espressamente che, ferma l'applicazione dei parametri individuati con il decreto, è data facoltà alle singole Regioni, come del resto avviene anche per le attività similari quali **l'agriturismo** e le **fattorie didattiche**, di **definire le funzioni di vigilanza, di controllo e sanzionatorie**.

A chiusura il decreto prevede una **netta separazione tra l'enoturismo e le altre attività connesse di ricezione e ospitalità** quali la fattoria didattica, l'agriturismo e la multifunzionalità.

Senza soffermarsi su alcune **criticità** del sistema così delineato, qui si vuole evidenziare come la **struttura** sia stata **realizzata in funzione non tanto del mondo agricolo quanto** nei confronti di tutti i soggetti che operano nel **mondo vitivinicolo**, comprensivi degli **imbottiglieri puri**.

Ne è una **conferma** la circostanza che il Legislatore si premura di **evidenziare** come l'attività sia da considerarsi come **connessa** solamente nel caso di rispetto del **requisito soggettivo** (l'essere imprenditori agricoli), il che per difetto estende la possibilità di esercitare l'attività enoturistica anche da parte di altri soggetti, a prescindere perfino dalla circostanza che essi non siano "agricoli" da intendersi quali **società agricole che quindi svolgono in via esclusiva** attività di cui all'[articolo 2135 cod. civ.](#).

Seminario di specializzazione

## **IMPRESA SOCIALE: STATUTO E NORME OBBLIGATORIE, FISCALITÀ, RAPPORTI SOCIALI E VIGILANZA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## PENALE TRIBUTARIO

### **Visto di conformità e responsabilità del professionista nella frode fiscale**

di Marco Bargagli

Il **visto di conformità**, previsto dall'[articolo 35 D.Lgs. 241/1997](#) (c.d. “**visto leggero**”), è un’**attestazione resa dal professionista** relativa alla corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione rispetto alle risultanze della documentazione, ossia alla **correttezza formale** della dichiarazione e alla **regolare tenuta delle scritture contabili**.

Per **espressa disposizione normativa** ([articolo 3 D.P.R. 322/1998](#)) i soggetti autorizzati ad apporre il **visto di conformità** sulle dichiarazioni fiscali sono:

- i **commercialisti, gli esperti contabili e i consulenti del lavoro**;
- i **periti e gli esperti tenuti dalle camere di commercio**, artigianato e agricoltura per la **sub categoria tributi**, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria, iscritti nel ruolo **entro il 30.09.1993**;
- i **centri di assistenza fiscale (CAF imprese e CAF dipendenti)**.

In pratica, con il **visto di conformità** il professionista incaricato appone una specifica **attestazione** relativa all’**esecuzione dei controlli** previsti dal [D.M. n. 164 del 31.05.1999](#).

Tali **controlli** si sostanziano, a livello operativo, nella verifica:

- della **regolare tenuta della contabilità**;
- della **corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione** rispetto alle **risultanze delle scritture contabili** e alla relativa **documentazione**;
- della **corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione** rispetto alla **documentazione prodotta dal contribuente** (nel caso della **presentazione del modello 730**).

In merito, in chiave interpretativa, l’Agenzia delle entrate ha **diramato alcuni documenti di prassi** (cfr. [circolare 28/E/2014](#) e [circolare 26/E/2015](#)) ove è stato chiarito che **i controlli che devono essere effettuati** per rilasciare il **visto di conformità** corrispondono in buona parte a quelli previsti dagli [articoli 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/1973](#) e sono finalizzati a **evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute**, nonché nel riporto delle **eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni**.

Quindi, il **rilascio del visto di conformità** implica il **riscontro della corrispondenza dei dati**

**esposti nella dichiarazione** rispetto alle **risultanze della relativa documentazione** e alle disposizioni che disciplinano gli **oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto, i versamenti.**

Tuttavia, come espressamente chiarito dalla prassi, i riscontri in commento **non comportano – in linea di principio – valutazioni di merito**, ma il solo **controllo formale** in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività di impresa e/o di lavoro autonomo esercitata, rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché in ordine all'ammontare dei compensi e delle somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta.

Di contro, con la più onerosa “**certificazione tributaria**” prevista dall'[articolo 36 D.Lgs. 241/1997](#) ossia il c.d. “**visto pesante**” rilasciato dai **revisori contabili iscritti negli albi dei dotti commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro**, il professionista all'uopo incaricato esprime un preciso **giudizio professionale** circa la **corretta osservanza della normativa fiscale applicata dal contribuente** esponendosi, pertanto, a **potenziali responsabilità anche penali**.

In particolare, il “**visto pesante**” ha per oggetto la **certificazione tributaria** che permette di effettuare il **controllo sostanziale** sulla **corretta applicazione delle norme tributarie** che interessano la **determinazione, la quantificazione ed il versamento dell'imposta**.

I professionisti sopra indicati, che hanno **esercitato la professione per almeno cinque anni**, possono effettuare la **citata certificazione** nei riguardi dei contribuenti titolari di redditi d'impresa in regime di **contabilità ordinaria**, anche per opzione, semprèché **abbiano tenuto le scritture contabili degli stessi contribuenti stessi nel corso del periodo d'imposta cui si riferisce** la stessa certificazione.

Proprio con riferimento alla **responsabilità penale del professionista nei rapporti con il proprio cliente**, è intervenuta la **Corte di cassazione, sezione 3^ penale**, con la [sentenza n. 19672/2019](#) emessa in data **13.03.2019**.

L'Amministrazione finanziaria ha **illustrato agli Ermellini la propria tesi difensiva**, ripercorrendo le argomentazioni logico-giuridiche espresse dal Tribunale a fronte del **meccanismo fraudolento**:

- **ricerca di imprese in decozione;**
- **reclutamento di un soggetto prestanome** e la costruzione, con **espedienti e artifici**, di una **contabilità** nella quale figurano **ingenti crediti di imposta** derivanti da **operazioni fittizie**.

Le operazioni poste in essere sono state, a parere del ricorrente, **rese più credibili grazie all'apposizione – alla dichiarazione Iva – di un “visto” da parte di un professionista**.

Invece, a parere della **difesa**:

- per quanto attiene all'**elemento soggettivo**, il Tribunale sostiene che il ricorrente avesse il compito di verificare la rispondenza al vero. Tuttavia, la sua condotta non integra in alcuno dei suoi elementi costitutivi il fatto di reato a lui ascritto e, invero, il fine di evasione è stato perseguito da altri soggetti che hanno indicato gli elementi fittizi e utilizzato tali dichiarazioni Iva;
- l'apposizione del visto di conformità, per essere elemento costitutivo del reato, dovrebbe essere alternativa alle operazioni fittizie e comunque dovrebbe essere considerato un "visto pesante". Di contro, il professionista non ha tenuto la contabilità e non era quindi tenuto a verificare la veridicità, ma solo la regolarità formale per evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili.

A parere degli Ermellini, le conclusioni cui sono pervenuti i giudici del riesame sono corrette e non meritano censura alcuna, **avendo correttamente illustrato il Tribunale** gli elementi a sostegno della configurabilità del *fumus* e del *periculum*.

I Supremi Giudici rilevano che il "visto pesante" implica un **attento giudizio** e il professionista abilitato può rilasciare la relativa certificazione richiesta **solo qualora sussista la ragionevole convinzione della corretta osservanza della normativa applicabile**. Pertanto, la **certificazione tributaria**, a differenza del **visto leggero**, riveste carattere facoltativo.

Circa la **responsabilità penale**, il professionista, **reo del rilascio di un "mendace visto di conformità", leggero o pesante**, ovvero di **un'infedele asseverazione dei dati ai fini degli studi di settore**, risulta esposto anche a **sanzioni penali** (*ex articolo 39 D.Lgs. 241/1997*) e può essere coinvolto anche nel meccanismo del **concorso nel reato** di cui all'[articolo 110 cod. pen.](#)

In buona sostanza, l'apposizione di un visto mendace costituisce un **mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento**, inducendo **in errore l'Amministrazione finanziaria** a fronte dell'indicazione, nelle prescritte dichiarazioni dei redditi, di **elementi attivi** per un ammontare inferiore a quello effettivo o **elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi**, integrando così la fattispecie di reato di cui all'[articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#).

Seminario di specializzazione

## I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### **Royalties estere e patent box: credito di imposta limitato**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Una **società italiana** che percepisce **royalties** da un licenziatario statunitense può recuperare la tassazione subita all'estero con il meccanismo del **credito di imposta**, se previsto dalla **convenzione contro le doppie imposizioni** e limitatamente alla parte di reddito estero che ha concorso al reddito complessivo tassato in Italia.

Nel caso di **detassazione di una parte del reddito estero** per effetto dell'applicazione dell'istituto del **patent box**, “*la parte di reddito che non concorre alla formazione del reddito imponibile non integra le condizioni di accreditabilità in Italia delle relative imposte scontate all'estero*” (**Principio di diritto n. 15 del 29.05.2019**).

In linea generale occorre prestare particolare attenzione all'**imposizione fiscale prevista nello Stato estero con cui si intende operare**. Le ritenute subite potrebbero non essere recuperabili nella dichiarazione dei redditi italiana diventando, pertanto, un maggior costo per la società, oppure potrebbero essere **solo parzialmente recuperabili** come nel caso della detassazione **patent box**.

In particolare, la convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Usa (**articolo 12, allegato L. 20/2009**) definisce “**canoni**” i **compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie**, artistiche o scientifiche, ivi compresi il **software per computer**, le pellicole cinematografiche, le pellicole, i nastri magnetici o altri mezzi di registrazione per trasmissioni radiofoniche o televisive, **di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti**, od altri analoghi diritti o beni, nonché per **l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche** o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.

Tali canoni provenienti da uno Stato contraente (Usa) e **pagati ad un residente dell'altro Stato contraente (Italia)** **sono imponibili in Italia**.

Tuttavia, tali canoni possono essere **tassati anche negli Stati Uniti** (in conformità alla legislazione degli Stati Uniti), ma se la persona che percepisce i canoni ne è **l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere**:

1. **il 5% dell'ammontare lordo**, nel caso di canoni corrisposti per l'uso o la concessione in uso di software per computer, o di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche;
2. **l'8% dell'ammontare lordo in tutti gli altri casi**.

La convenzione Italia-Stati Uniti prevede il recupero delle imposte pagate all'estero con il **meccanismo del credito di imposta (articolo 23, terzo paragrafo)**.

Se un **residente italiano** possiede elementi di reddito che sono imponibili negli Stati Uniti, l'**Italia**, nel calcolare le proprie imposte sul reddito, può **includere nella base imponibile** delle imposte questi elementi di reddito **deducendo però, dalle imposte italiane, l'imposta sul reddito pagata negli Stati Uniti**: in tal caso *"l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota della predetta imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo"*.

Trovano applicazione, pertanto, le disposizioni nazionali che riconoscono un **credito per le imposte pagate all'estero**, ai sensi dell'[articolo 165 Tuir](#).

Ai fini dell'**eliminazione della doppia imposizione subita**, 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.

Si precisa che, nel caso in cui il reddito prodotto all'estero abbia **concorso solo parzialmente** alla formazione del reddito complessivo in Italia, ai sensi dell'[articolo 165, comma 10, Tuir](#), anche **l'imposta estera deve essere ridotta in misura corrispondente**.

L'**agevolazione patent box**, richiamata nel **principio di diritto 15/2019**, prevede, per i contribuenti che hanno svolto attività di ricerca e sviluppo, una **riduzione del 50% del reddito imponibile derivante dall'utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali**.

Si tratta dei **redditi derivanti dall'utilizzo di software protetto da copyright**, da brevetti industriali, da **marchi d'impresa**, da **disegni e modelli**, nonché da **processi, formule e informazioni** relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili ([articolo 1, commi da 37 a 45, L. 190/2014](#)).

Si ricorda che la **variazione in diminuzione** del reddito imponibile va indicata nel **rgo RF50** del **modello Redditi SC 2019**:

RF50	Reddito esente e detassato	Patent box		Ruling		Imprese sociali			
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
	(di cui			Navi/Pesca		Navi da crociera		Finanza etica e sostenibile	)
		5	,00	6	,00	7	,00	8	,00

Il **credito di imposta**, invece, va indicato nel **quadro CE** del **Modello Redditi SC 2019**, compilando:

SEZIONE I Credito d'imposta per redditi prodotti all'estero comma 1, art. 165 Tuir e credito d'imposta indiretto	Codice Stato estero	Anno	Reddito estero, utili conseguiti o plusvalenze realizzate	Imposta estera	Reddito complessivo	Imposta londa
				,00	,00	,00
CE1			Credito utilizzato nelle precedenti dichiarazioni	di cui relativo allo Stato estero di colonna 1	Quota di imposta londa	Imposta estera entro il limite della quota d'imposta londa
	7	,00	,00	,00	,00	,00
	12	,00	Differenza tra colonna11 e colonna12	Imposta estera di cui all'art. 165 comma 5 del TUIR	Credito indiretto	
Sezione I-A Dati relativi al credito d'imposta	1	,00	,00	,00	,00	,00

- la **colonna 3** con il **reddito prodotto all'estero** (rideterminato con **riferimento alla normativa fiscale italiana**) che ha concorso a formare il **reddito complessivo in Italia**;
- la **colonna 5**, con il **reddito complessivo del periodo di imposta**;
- la **colonna 6**, con l'**imposta londa italiana** relativa allo stesso periodo d'imposta;
- la **colonna 10** con la quota d'imposta londa italiana costituita dal risultato della seguente operazione (**colonna 3 / colonna 5**) x **colonna 6**. Si precisa che se il rapporto tra reddito estero e reddito complessivo assume un valore maggiore di 1, tale rapporto deve essere **ricondotto ad 1**;
- la **colonna 11** con l'**importo dell'imposta estera**, ricondotta eventualmente entro il limite della quota d'imposta londa, quest'ultima diminuita del credito utilizzato nelle precedenti dichiarazioni relativo allo stesso Stato ed anno di produzione.

Master di specializzazione

## LE NUOVE PROCEDURE CONCORSUALI TRA CONTINUITÀ AZIENDALE, TUTELA DEI TERZI E RESPONSABILITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)