

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 precetto 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 precetto 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 **fuoriuscita 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**, ferma 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 coltura, 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. **iniziative** 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 **adequate 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 **Province** 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 dottori 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, sempreché **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^a 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 **verificarne 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 **rigo RF50 del modello Redditi SC 2019**:

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

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

SEZIONE I		Codice Stato estero	Anno	Reddito estero, utili conseguiti o plusvalenze realizzate	Imposta estera	Reddito complessivo	Imposta lorda
		1	2	3	4	5	6
Credito d'imposta per redditi prodotti all'estero comma 1, art. 165 Tuir e credito d'imposta indiretto				,00	,00	,00	,00
CE1	Imposta netta			Credito utilizzato nelle precedenti dichiarazioni	di cui relativo allo Stato estero di colonna 1	Quota di imposta lorda	Imposta estera entro il limite della quota d'imposta lorda
	7		,00	8	9	10	11
				,00	,00	,00	,00
Credito d'imposta art.3 D.Lgs.n. 147/2015 già utilizzato				Differenza tra colonna 11 e colonna 12	Imposta estera di cui all'art. 165 comma 5 del TUIR	Credito indiretto	
	12		,00	13	14	15	
				,00	,00		
Sezione I-A							
Dati relativi al credito d'imposta		1	2	3	4	5	6
				,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 lorda italiana** relativa allo stesso periodo d'imposta;
- la **colonna 10** con la quota d'imposta lorda 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 lorda, quest'ultima diminuita del credito utilizzato nelle precedenti dichiarazioni relativo allo stesso Stato ed anno di produzione.

Master di specializzazione

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

Scopri le sedi in programmazione >