

Edizione di lunedì 17 Luglio 2023

CASI OPERATIVI

Pagamento dei lavori da parte dei genitori e diritto al sismabonus
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Eliminazione delle barriere architettoniche nel modello SC2023
di Clara Pollet, Simone Dimitri

IMPOSTE SUL REDDITO

Società di persone: quando tassare il reddito da liquidazione degli eredi di soci defunti?
di Fabio Giommoni

ISTITUTI DEFLATTIVI

Omissione dichiarativa e possibile ravvedimento dei mancati versamenti
di Francesco Paolo Fabbri

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Definizione di redditi prodotti all'estero e disciplina convenzionale
di Angelo Ginex

CASI OPERATIVI

Pagamento dei lavori da parte dei genitori e diritto al sismabonus

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Un contribuente persona fisica, a fine dicembre 2022 ha acquistato da una società che opera in campo immobiliare, un'abitazione demolita e poi ricostruita con il miglioramento di 2 classi sismiche, nell'intenzione di poter sfruttare i benefici previsti dall'articolo 16, comma 1-*septies*, D.L. 63/2013.

L'acquisto dell'immobile intestato al solo contribuente avrebbe dovuto essere finanziato mediante la stipula contestuale di un contratto di mutuo ipotecario che, per problemi tecnici dell'ultimo minuto, è stato posticipato a gennaio 2023. Conseguentemente, per far fronte alla spesa rispettando i termini contrattuali, i genitori del contribuente hanno attinto le somme necessarie al pagamento del saldo, traendo gli assegni circolari direttamente dai loro conti correnti per poi consegnarli al proprio figlio per il pagamento all'impresa. Si è tenuto conto, infatti, che ai fini della fruizione del c.d. *sismabonus* acquisti non è necessario effettuare i pagamenti mediante bonifico bancario parlante.

Tenuto conto però che la liquidità utilizzata per il pagamento è stata attinta da conti bancari non intestati al contribuente ma ai genitori, il contribuente può beneficiare comunque della detrazione fiscale oppure cedere il proprio credito corrispondente all'85% entro la soglia di 96.000 euro a un istituto di credito con apposizione del visto di conformità da parte di un professionista?

A quali responsabilità e sanzioni potrebbero incorrere il contribuente e il professionista in caso di eventuale disconoscimento del credito?

L'articolo 16 *bis*, Tuir nel disciplinare la detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici, parla di spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un

titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi.

Il dettato normativo nel caso specifico può essere considerato rispettato?

Può venire in aiuto quanto previsto dalla circolare n. 17/E/2015 in merito al fatto che l'ordinante il bonifico possa essere persona diversa da quella indicata come beneficiario della detrazione?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Eliminazione delle barriere architettoniche nel modello SC2023

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Nel **quadro RS** della **dichiarazione dei redditi SC2023** è stato aggiornato il prospetto per il calcolo della detrazione per le “Spese per interventi finalizzati al superamento e all’eliminazione di barriere architettoniche” in seguito alle disposizioni di cui all'[**articolo 1, comma 365, L. 197/2022**](#).

La **Legge di bilancio 2023** ha infatti prorogato l’agevolazione riguardante gli interventi per l’abbattimento e l’eliminazione delle barriere architettoniche **sino al 31 dicembre 2025**, alle condizioni previste dall'[**articolo 119-ter D.L. 34/2020**](#).

Per i lavori edili **avviati dal 28 maggio 2022** di importo complessivo **superiore a 70.000 euro** la detrazione spetta se nell’atto di affidamento dei lavori, stipulato a partire dal 27 maggio 2022, è indicato che detti interventi sono eseguiti da datori di lavoro che **applicano i contratti collettivi** del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale (articolo 1, comma 43-bis della Legge di bilancio 2022).

L'[**articolo 119-ter D.L. 34/2020**](#) (decreto Rilancio), introdotto dall'[**articolo 1, comma 42, L. 234/2021**](#) (Legge di bilancio 2022), ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, riconosce **una detrazione dall’imposta lorda**, fino a concorrenza del suo ammontare, per le spese documentate **sostenute dal 1° gennaio 2022** per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all’eliminazione di barriere architettoniche in **edifici già esistenti**.

La detrazione, da **ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo**, spetta nella misura del **75 per cento delle spese sostenute** ed è calcolata su un **ammontare complessivo non superiore a:**

- a) **euro 50.000** per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all’interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi

autonomi dall'esterno;

- b) **euro 40.000** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;
- c) **euro 30.000** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari.

La detrazione spetta anche per gli **interventi di automazione** degli impianti degli edifici e delle singole unità immobiliari funzionali ad abbattere le barriere architettoniche nonché, in caso di sostituzione dell'impianto, per le spese relative allo **smaltimento e alla bonifica dei materiali** e dell'impianto sostituito.

In dichiarazione dei redditi SC2023 le informazioni relative all'agevolazione sono riportate in corrispondenza dei righi **RS521 e RS522** indicando:

- in **colonna 1, l'anno in cui sono sostenute le spese**
 - in **colonna 2,**
1. il **codice 1**, per gli interventi la cui detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 50.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
 2. il **codice 2**, per gli interventi la cui detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 40.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;
 3. il **codice 3**, per gli interventi la cui detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 30.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari;
- in **colonna 3**, in caso di più soggetti aventi diritto alla detrazione, l'importo totale della spesa sostenuta nei limiti indicati in colonna 2;
 - in **colonna 4**, l'importo della spesa sostenuta nei limiti indicati in colonna 2;
 - in **colonna 5**, la detrazione spettante applicando la percentuale del 75 per cento agli importi rimasti a carico del contribuente indicati in colonna 4;
 - in **colonna 6**, il numero della rata di cui si beneficia per il periodo d'imposta in corso;
 - in **colonna 7**, l'importo della rata che si determina dividendo l'ammontare della detrazione spettante per il numero delle rate.

Nel rigo **RS523** occorre indicare la **somma degli importi evidenziati nella colonna 7** dei righi precedenti.

La sezione non deve essere compilata qualora la società dichiarante abbia aderito al regime del **consolidato** o al **regime della trasparenza** ex [articolo 115](#) o [116 Tuir](#).

Per usufruire dell'agevolazione gli interventi devono rispettare i requisiti previsti dal D.M. 236/1989 relativo alle prescrizioni tecniche necessarie a garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visitabilità degli edifici privati e di edilizia residenziale pubblica sovvenzionata e agevolata, ai fini del **superamento** e dell'**eliminazione delle barriere architettoniche**.

Si propone, di seguito, un esempio.

La società Alfa Srl ha sostenuto spese per il rifacimento della pavimentazione funzionale ad abbattere le barriere architettoniche nell'anno 2022 per 30.000 euro. Ha maturato pertanto una **detrazione** di imposta pari a 22.500 euro, ossia il 75% della spesa sostenuta ripartibile in cinque anni. Il **quadro RS** sarà così compilato.

Spese per eliminazione barriere architettoniche	Anno	Tipo	Totale spesa	Spesa sostenuta	Detrazione	Rata	Importo rata
RS521	1 2022	21 3	,00 4	30.000,00 5	22.500,00 6	1 7	4.500,00
RS522			,00	,00	,00		,00
RS523 Totale detraibile							4.500,00

IMPOSTE SUL REDDITO

Società di persone: quando tassare il reddito da liquidazione degli eredi di soci defunti?

di Fabio Giommoni

Master di specializzazione

IL CONTROLLO DI GESTIONE

Scopri di più >

L'individuazione dell'esercizio nel quale tassare i redditi derivanti dalla liquidazione degli eredi di soci defunti di società di persone (e nel quale dedurre la "differenza da recesso" in capo alla società) rimane **una questione particolarmente problematica nella pratica professionale**.

In tale ambito **alcuni accorgimenti operativi possono evitare il rischio di pesanti accertamenti fiscali**.

Nelle società di persone **il contratto sociale è caratterizzato dalla considerazione personale e soggettiva del singolo contraente**; pertanto, **la morte del socio** (salvo diverse soluzioni previste dall'atto costitutivo o concordate tra eredi e soci) **non determina la trasmissione della quota agli eredi**, bensì la "trasformazione" della quota nel corrispondente importo pecuniario di cui diventano creditori gli eredi e debitrice la società ([articoli 2284 e 2289, cod. civ.](#)).

In particolare, **gli eredi hanno diritto a una somma di denaro che rappresenti il valore della quota del socio defunto**, da liquidarsi in base alla **situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento del rapporto sociale**, che si identifica con la data del decesso del socio ([articolo 2289 cod. civ.](#))

In sostanza, **rilevano le stesse regole civilistiche del recesso del socio**, per cui anche ai fini fiscali si applica l'[articolo 20-bis Tuir](#), il quale stabilisce che costituiscono reddito le somme "attribuite" o il valore normale dei beni assegnati ai soci delle società di persone nei casi di recesso o agli eredi in caso di morte del socio, **per la differenza che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle quote annullate** (applicandosi le disposizioni dell'[articolo 47, comma 7, Tuir](#), in quanto compatibili).

La società di persone potrà invece dedurre la c.d. **differenza da recesso**, rappresentata dalla

differenza tra quanto complessivamente liquidato agli eredi e l'entità della quota di patrimonio netto spettante al socio deceduto in proporzione alla sua quota di partecipazione, che viene annullata in conseguenza del recesso.

Il rimando all'[articolo 47](#) Tuir ha fatto sorgere il dubbio se le **somme ricevute a seguito di recesso da società di persone**, anche per causa di morte, debbano essere qualificate dal percettore come **redditi di capitale, da tassare quindi in base al principio di cassa**, oppure quale **reddito di impresa attribuito per trasparenza, da tassare secondo il principio di competenza**.

L'orientamento prevalente è quello di considerarli nell'ambito della disciplina del **reddito di impresa**, anche perché la stessa Agenzia delle entrate, con la [risoluzione 64/E/2008](#), ha qualificato sia il reddito da recesso per il socio, sia la differenza da recesso della società, come componenti di reddito di impresa, quindi, rispettivamente, **tassabili e deducibili secondo il principio di competenza**.

A complicare le cose ci ha però pensato la recente **sentenza n. 8743/2023 della Cassazione** (seppure in ambito penale), secondo la quale il recesso del socio sarebbe soggetto al principio di trasparenza, mentre la **liquidazione degli eredi a quello di cassa, non essendo equiparabile la posizione dell'erede a quella del socio**, il quale è il solo che risulta ordinariamente tassato per trasparenza ai sensi dell'[articolo 5 Tuir](#).

Tale tesi non pare tuttavia condivisibile in quanto **l'articolo 20-bis Tuir non opera alcun distinguo tra socio recesso ed erede del socio defunto**, equiparando le modalità di tassazione delle due fattispecie di recesso.

In ogni modo, anche qualificando il reddito "differenziale" attribuito dagli eredi come di impresa, non si risolvono le questioni circa l'individuazione del corretto esercizio in cui questo deve essere tassato, in quanto i principi sanciti dall'[articolo 109 Tuir](#) (alle società di persone non si applica la derivazione rafforzata) stabiliscono che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, concorrono a formare il reddito dell'esercizio sulla base del principio di competenza (rendendosi dunque irrilevante il relativo incasso/pagamento), ma detti componenti, per concorrere alla formazione del reddito, **devono altresì risultare certi nell'esistenza e determinabili in modo obiettivo nell'ammontare**.

In caso contrario **la competenza è rinviata all'esercizio in cui dette condizioni si verificano**.

Ma proprio in sede di liquidazione del socio deceduto **si generano spesso contenziosi tra società ed eredi sulla quantificazione della somma da corrispondere**; contenziosi che rendono incerto l'ammontare della liquidazione e possono far slittare il relativo pagamento di diversi anni.

L'incertezza normativa circa l'individuazione dell'esercizio in cui tassare il reddito da liquidazione degli eredi comporta il **rischio di subire pesanti accertamenti** da parte dell'Amministrazione finanziaria, che tuttavia una tempestiva attivazione da parte della

società e degli eredi stessi può contribuire a ridurre.

Occorre, infatti, considerare che **sono 4 i possibili momenti rilevanti ai fini della tassazione degli eredi.**

1. Il primo momento coincide con la **data di decesso del socio**, a fronte del quale si verifica *ope legis* la causa di recesso dalla società e matura il diritto alla liquidazione della quota da parte degli eredi.
2. Tuttavia, l'importo della liquidazione deve essere determinato, sulla base del valore della quota di patrimonio sociale detenuta dal *de cuius* (considerando anche i maggiori valori correnti dei beni rispetto a quelli contabili, il valore di avviamento, nonché la quota parte degli utili in corso di formazione), per cui interviene il secondo momento rilevante, ovvero quello in cui viene **formalizzata l'uscita del socio deceduto dalla compagine sociale** (mediante scrittura privata autenticata di modifica del contratto sociale) e viene quantificata la somma da liquidare agli eredi. Contabilmente è **ridotto il patrimonio netto di pertinenza del socio defunto** ed è **contabilizzata l'eventuale differenza da recesso**, nonché viene iscritto il **debito verso gli eredi per la liquidazione della quota**.
3. Il terzo momento rilevante è quello in cui **la somma oggetto di liquidazione è definita, a seguito di sentenza o con accordo stragiudiziale, tra la società e gli eredi del de cuius**, in quanto, come detto, molto spesso questi ultimi contestano il valore della quota individuato dalla società, chiedendo un importo più elevato.
4. L'ultimo momento rilevante è quello del **pagamento a favore degli eredi**, evento che può avvenire anche dopo diverso tempo qualora, per avere le somme liquide occorrenti, la società debba liquidare beni sociali (es. immobili).

Ovviamente, per evitare rischi di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria (sia in capo agli eredi che alla società), **l'ideale sarebbe che tutti i suddetti momenti si verificassero nello stesso anno**, perché in tale ipotesi non vi potrebbero essere dubbi circa l'esercizio di tassazione del reddito per gli eredi (dato che competenza, oggettiva determinabilità e pagamento cadrebbero nello stesso periodo di imposta).

Ma ciò, **anche se la società e gli eredi si attivano prontamente**, non sempre è possibile, per i motivi indicati in precedenza, per cui nella pratica il suggerimento è quello di fare in modo che almeno la formalizzazione dell'uscita del *de cuius* dalla compagine sociale e/o la quantificazione (anche in via provvisoria) della somma da liquidare agli eredi, **cadano nello stesso anno del decesso del socio**.

Infatti, a parere di chi scrive, va individuato in quello della **formalizzazione del recesso e della quantificazione della somma da liquidare il momento in cui si verificano i presupposti per la tassazione del reddito degli eredi e per la deducibilità in capo alla società della differenza da recesso**; da considerarsi entrambi come componenti del reddito di impresa e dunque da tassare/dedurre secondo il principio di competenza fiscale ex [**articolo 109 Tuir**](#).

In tale ambito la sentenza n. 253/2022 della C.T.P. di Pisa, depositata il 29.07.2022, ha affermato che **il momento in cui tassare il reddito di liquidazione degli eredi va individuato nell'anno in cui si verifica la morte del socio**, che rappresenta un riferimento oggettivo e non modificabile dal comportamento delle parti.

Se si ragionasse diversamente, infatti, si finirebbe per ammettere la facoltà delle parti di rinviare **la tassazione del reddito in oggetto semplicemente differendone il pagamento oppure facendo emergere un contenzioso circa la sua quantificazione**.

D'altra parte però, aggiungiamo noi, **alla data del decesso del socio sorge effettivamente il diritto alla liquidazione della quota, ma il relativo valore non può essere ancora determinato**, anche ai sensi dell'articolo 109 Tuir, perché ciò richiede una certa attività professionale di valutazione della società.

In tal senso è opportuno che **il valore della quota sia quantificato con un atto ufficiale in data quanto più prossima a quella della morte del *de cuius***, altrimenti potrebbero emergere le censure evidenziate dalla citata giurisprudenza di merito, circa il fatto che **il momento in cui un componente del reddito di impresa assume rilevanza fiscale non può essere lasciato alla scelta insindacabile del contribuente**.

Secondo questa ricostruzione, ferma restando l'**immediata rilevanza reddituale degli importi "provvisoriamente" individuati nella citata formalizzazione del recesso**, qualora poi si generasse un **contenzioso con gli eredi circa la quantificazione delle somme da liquidare**, allora gli eredi potrebbero **tassare il maggior valore** che dovesse essere riconosciuto, in via giudiziale o per accordo stragiudiziale, **nell'esercizio in cui questo assumerà certezza**.

In detto momento anche la società dedurrà, quale **sopravvenienza passiva**, l'eventuale **maggior differenza da recesso** che si dovesse trovare a corrispondere.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Omissione dichiarativa e possibile ravvedimento dei mancati versamenti

di Francesco Paolo Fabbri

Master di specializzazione

PROFESSIONISTI PER LA GESTIONE D'IMPRESA E LA PREVENZIONE DELLA CRISI

[Scopri di più >](#)

Secondo l'[articolo 13, comma 1, lettera c\), D.Lgs. 472/1997](#) in caso di **ravvedimento** da parte del contribuente del **tardivo invio del modello Redditi** vi è una **riduzione** della **sanzione** ad **un 1/10 del minimo** di quella prevista per l'**omissione** di detta **dichiarazione** – ai fini delle imposte sui redditi – se questa viene presentata con **ritardo non superiore a 90 giorni**.

Ciò è stato confermato dalla **prassi amministrativa** ([circolare 42/E/2016](#), § 2.2.3, pag. 10), secondo la quale la **dichiarazione tardiva**, ossia quella presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione ordinario, rimane soggetta alla **sanzione in misura fissa di 250 euro**, di cui all'[articolo 1, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), ossia quella specificamente **prevista** per l'**omissione** della dichiarazione **in assenza di debito d'imposta**; quanto detto, però, fermo restando la **sanzione per omesso versamento**, laddove alla tardività della dichiarazione si accompagni anche un **carente o tardivo versamento del tributo** emergente dalla dichiarazione stessa.

Vi è poi il caso di dichiarazione presentata **oltre i 90 giorni dall'originaria scadenza**, che risulta invece a tutti gli effetti **omessa**: in caso di **superamento** di quest'ultimo **termine** il modello dichiarativo sarà invero da considerarsi **omesso anche qualora successivamente trasmessa da parte del contribuente**, dando quindi luogo alle sanzioni previste dalla legge, di particolare afflittività per i contribuenti.

Il citato **articolo 1, comma 1, primo e secondo periodo del D.Lgs 471/1997** stabilisce infatti che nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi (e dell'Irap), si applica la **sanzione amministrativa dal 120 al 240%** dell'ammontare delle **imposte dovute**, con un **minimo di euro 250**; inoltre, come già visto, se **non sono dovute imposte**, si applica la **sanzione da euro 250 a euro 1.000**.

L'unica **eccezione** alla regola di cui sopra fa capo ai periodi terzo e quarto del richiamato

articolo 1, comma 1, D.Lgs 471/1997, a mente dei quali vi è la possibilità per il contribuente di ottenere un sostanziale **dimezzamento delle sanzioni** (per quanto qui rileva ai fini reddituali) nei casi in cui la dichiarazione comunque omessa venga **presentata entro l'anno successivo** all'originaria scadenza.

Ad ogni modo, con riferimento all'ipotesi di **dichiarazione per la quale “non sono dovute imposte”** – a prescindere dall'eventuale presentazione entro il termine previsto per quella relativa al successivo periodo d'imposta – si può notare quanto riportato, con riferimento alla **sanzione applicabile**, dall'Agenzia delle Entrate nella propria **circolare 54/E/2002** (paragrafo 17.1 – “*Dichiarazione tardiva ovvero omessa*”, pagina 36 e ss.).

In tale documento l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto, seppur **con riferimento alla (sola) Iva** (pagina 37), che:

- se il contribuente **omette** la presentazione della **dichiarazione**,
- pur avendo provveduto al **versamento delle imposte** risultanti dalla stessa,

la sanzione è applicata in misura fissa.

Ossia, come si è visto, per un importo che va da 250 a 1.000 euro, in luogo della penalità proporzionale vista in precedenza (120-240% dell'imposta dovuta).

Va a questo punto evidenziato che **diversi uffici amministrativi** applicano lo **stesso criterio anche per le dichiarazioni dei redditi**; anche se preme rilevare che ciò non risulterebbe del tutto corretto.

Difatti, la **sanzione** per l'**omissione** della **dichiarazione Iva** va **calcolata** (sempre tra il 120 e il 240% ex **articolo 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997**) sulla base del **“tributo dovuto”**, il quale viene a sua volta **determinato** computando in **detrazione i versamenti effettuati** relativi al periodo, così come il **credito dell'anno precedente** eccetera: solamente per tale imposta sarebbe dunque corretto considerare che, se una volta accertata l'omissione dichiarativa dovesse in ogni caso emergere un'**imposta dovuta pari a 0** – per effetto del regolare versamento del tributo – la **sanzione** da irrogare sarebbe quella **fissa** (stabilita dall'**articolo 5, comma 3, D.Lgs 471/1997**), che fa riferimento all'ipotesi in cui **non siano dovute imposte**.

Ad ogni modo, anche se solamente **permesso “in via amministrativa”** nel caso specifico, qualora i versamenti dovuti – in autoliquidazione – per le **imposte** derivanti dalla dichiarazione (comunque) omessa siano stati **effettuati**, troverà applicazione la richiamata **sanzione fissa**.

Diversamente, quanto accertato come dovuto (e **non versato**) sulla base della dichiarazione omessa dovrebbe vedere applicata la **sanzione proporzionale** dal 120% al 240% – **senza** peraltro che il contribuente possa **ravvedere** la violazione da dichiarazione omessa.

Non a caso si è dato conto del fatto che la norma sul ravvedimento ammette, alla lettera c) del comma 1, il **ravvedimento solo per la dichiarazione tardiva**, mentre **superati i 90 giorni** dal termine per la presentazione della dichiarazione, **non sarà possibile ravvedersi**.

Sempre riguardo al ravvedimento occorre però notare quanto ulteriormente previsto dalla citata [**circolare 54/E/2002**](#) (pagine 38 e 39), sulla possibilità di **ravvedere gli omessi versamenti** correlati ad una dichiarazione omessa, regolarizzando in precedenza all'invio del modello reddituale (che resta) omesso quando dovuto sulla base del medesimo.

Con ciò dando luogo alla fattispecie di **dichiarazione** dalla quale, parimenti, **non derivano imposte da versare**, dunque sanzionata in misura fissa.

Si immagini a questo proposito un contribuente che abbia **omesso** di presentare la **dichiarazione** dei redditi per il **2021**, procedendo poi **nel** corso del **2022** con la **regolarizzazione spontanea** dei soli **omessi versamenti** derivanti da tale modello dichiarativo, in ipotesi pari a **1.000 euro**.

Costui verserà pertanto:

- lo stesso importo di 1.000 euro a titolo di **imposte**,
- le relative **sanzioni**, per **37,5 euro**, ossia
- il **30%** di 1.000 euro per l'**irregolarità di versamento** ex [**articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997**](#),
- ammontare poi **ridotto di 1/8**, come previsto dall'[**articolo 13, comma 1, lettera b\), D.Lgs. 472/1997**](#) (in questo caso per il versamento avvenuto **entro l'anno dalla violazione**),
- **senza** invece poter **ravvedere** l'errore riguardante l'**omissione dichiarativa**. Errore al quale si correla però solamente la penalità **fissa** e pari a **250 euro**, non invece al 120% del tributo dovuto (ossia 1.200 euro), visto l'**integrale versamento delle imposte**.

Si tratta, a ben vedere, di una **ricostruzione** probabilmente **non corretta "a livello sistematico"** ma:

- che dà conto di una notevole **apertura pro-contribuente**;
- che conferma quanto visto in precedenza (e teoricamente corretto solo con riferimento all'Iva) sull'**omissione dichiarativa** alla quale si lega il **corretto adempimento** a quanto risultante dalla dichiarazione – con sanzione applicata in misura fissa.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Definizione di redditi prodotti all'estero e disciplina convenzionale

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO

[Scopri di più >](#)

Come noto, l'[articolo 165 Tuir](#) reca la disciplina del **credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero** da soggetti passivi d'imposta in Italia.

In via generale, la **definizione di "redditi prodotti all'estero"** è desumibile dal [comma 2 dell'articolo 165](#) citato, il quale stabilisce che si considerano tali quelli **territorialmente collocabili in un Paese diverso dall'Italia** sulla base dei **medesimi criteri di collegamento** prescritti dall'[articolo 23 Tuir](#) per i redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti.

Per quanto possa apparire chiara, però, tale disposizione ha suscitato una serie di **dubbi interpretativi** in ordine all'applicazione dei suddetti **criteri**.

Innanzitutto ci si è chiesto se i **distinti criteri di collegamento** in base ai quali **ciascuna categoria reddituale** si considera **prodotta in Italia** dai "soggetti non residenti", valgano anche per i **redditi prodotti all'estero** da soggetti passivi d'imposta in Italia.

Al riguardo occorre rilevare che i **trattati internazionali contro le doppie imposizioni** stipulati **dall'Italia**, generalmente, prevedono il riconoscimento di un **credito per le imposte assolte nell'altro Stato contraente, "indipendentemente"** dalla classificazione del **reddito** cui afferiscono, e le **disposizioni pattizie**, qualora siano **più favorevoli**, dovrebbero sempre **prevale**re rispetto alla previsione di cui al citato [articolo 165 comma 2](#).

Tale **assunto** risulta **condiviso** dalla stessa Amministrazione finanziaria (cfr., [circolare AdE 9/E/2015](#)), la quale ha precisato che la **definizione di redditi prodotti all'estero** ai sensi del citato [articolo 165, comma 2](#), si rende applicabile unicamente per i redditi assoggettati a imposizione in uno **Stato estero** con il quale "non" è in vigore una **convenzione contro le doppie imposizioni**.

Invece, per i **redditi assoggettati a tassazione in uno Stato estero** con il quale vige una **convenzione contro le doppie imposizioni**, il diritto al **credito d'imposta** deve essere

riconosciuto in relazione a **qualsiasi elemento di reddito** tassato dall'altro Stato in conformità con le **norme convenzionali**, sulla base della **clausola pattizia** che elimina la **doppia imposizione** con il metodo del credito d'imposta.

Un'altra problematica, tra le tante, discende dalla previsione di cui al citato **articolo 23, comma 1, lett. e**), secondo cui si considerano prodotti in Italia i **redditi d'impresa** derivanti da **attività esercitate nel territorio dello Stato** mediante **stabili organizzazioni**.

Applicando tale criterio “a specchio”, ne deriverebbe che i redditi derivanti da **attività commerciali svolte all'estero** potrebbero godere del **credito per le imposte assolte nello Stato estero solo** se ivi esercitate mediante una **stabile organizzazione**.

Tale interpretazione, però, limiterebbe notevolmente l'**ambito applicativo** dell'[**articolo 165 Tuir**](#)

E difatti, in merito ai **redditi d'impresa tassati all'estero**, l'Amministrazione finanziaria (cfr., [**circolare AdE 9/E/2015**](#)) ha chiarito che:

- i **redditi d'impresa** realizzati in uno **Stato estero**, con il quale vige una **convenzione contro le doppie imposizioni**, costituiscono sempre **redditi prodotti all'estero** e come tali rilevano agli effetti del **credito d'imposta**;
- i **redditi d'impresa** realizzati in uno **Stato estero**, con il quale “**non**” vige una **convenzione contro le doppie imposizioni**, costituiscono **redditi prodotti all'estero** rilevanti agli effetti del **credito d'imposta**, se ivi conseguiti tramite una **stabile organizzazione**;
- i **redditi d'impresa** realizzati in uno **Stato estero** con il quale “**non**” vige una **convenzione contro le doppie imposizioni**, consistenti in **componenti** assoggettati al **criterio del “trattamento isolato”** (ad esempio, dividendi, interessi attivi, royalties), nonché se derivanti da **attività commerciali non esercitate abitualmente**, costituiscono **redditi prodotti all'estero** che danno diritto al **credito d'imposta**;
- i **redditi d'impresa** realizzati in uno **Stato estero** con il quale “**non**” vige una **convenzione contro le doppie imposizioni**, diversi da quelli sopra indicati, “**non**” costituiscono **redditi prodotti all'estero** e, come tali, “**non**” rilevano agli effetti del **credito d'imposta**. Le imposte assolte all'estero in relazione ai suddetti redditi, tuttavia, costituiscono **oneri deducibili** in sede di determinazione del reddito d'impresa.

Per quanto concerne poi l'ipotesi in cui le **disposizioni convenzionali non** vengano **applicate**, l'Agenzia fiscale ha precisato che, qualora le **imprese** residenti in uno **Stato estero** assoggettino a **ritenuta alla fonte i compensi erogati**, **non** è possibile fruire del **credito d'imposta** di cui all'[**articolo 165 Tuir**](#), poiché il nostro ordinamento tributario **non** ammette il riconoscimento di un **credito per le imposte assolte all'estero in violazione** (in tutto o solo in parte) delle **disposizioni convenzionali** (cfr., [**risposta a interpello n. 100/2020**](#); [**risposta a interpello n. 145/2022**](#)).

Ne deriva che le **imposte assolte all'estero “in eccedenza”**, rispetto a quelle dovute in base alle **disposizioni convenzionali**, o addirittura non dovute, “**non**” fanno sorgere, in capo al contribuente residente in Italia che le ha subite, il diritto al **credito d'imposta** (cfr., [risposta a interpello n. 23/2019](#)).

Da ultimo si rileva che, nella ipotesi in cui si abbia una **diversa qualificazione del reddito in uscita** e di quello **in entrata**, tale reddito sarà **tassato all'estero** sulla base della **qualificazione fatta in detto Stato**, ma dovrà essere **dichiarato in Italia** in ragione della **qualificazione** fatta nell'**ordinamento italiano** (cfr., [risposta a interpello n. 157/2018](#)).