



NEWS Euroconference

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttore responsabile Sandro Cerato

Edizione di lunedì 24 Luglio 2023

CASI OPERATIVI

Trattamento fiscale del compenso come amministratore di cittadino straniero
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Ma è davvero sempre conveniente l'affrancamento degli utili paradisiaci?
di Ennio Vial

AGEVOLAZIONI

Eliminazione delle barriere architettoniche: i chiarimenti delle Entrate
di Silvio Rivetti

PENALE TRIBUTARIO

Le nuove ipotesi di esclusione dalle gare d'appalto per violazioni 231
di Luigi Ferrajoli

ISTITUTI DEFLATTIVI

False fatture: l'utilizzatore può ravvedersi
di Arianna Semeraro

CASI OPERATIVI

Trattamento fiscale del compenso come amministratore di cittadino straniero

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Un cittadino residente Stati Uniti è membro del CdA di una Spa italiana e da questa percepisce compenso co.co.co., assoggettato a ritenuta a titolo d'imposta del 30% e trattenuta Inps Gestione separata.

Sempre la stessa Spa ha un contratto di natura professionale con un altro cittadino residente negli Stati Uniti pagato mensilmente con nota non soggetta ad alcuna ritenuta.

È legittimo applicare in entrambi i casi l'esonero da ritenuta ex articolo 25, D.P.R. 633/1973 dietro presentazione del modello di cui al provvedimento n. 84404/2013 e presentazione da parte del cittadino USA del certificato di residenza fiscale in tale Stato?

Vi sono altre problematiche connesse?

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Ma è davvero sempre conveniente l'affrancamento degli utili paradisiaci?

di Ennio Vial

Master di specializzazione

INVESTIMENTI ESTERI TRA SOCIETÀ E STABILE ORGANIZZAZIONE

Scopri di più >



L'[articolo 1, commi da 87 a 95, L. 197/2022](#) (c.d. Legge di Bilancio 2023) ha introdotto previsioni in tema di **affrancamento degli utili paradisiaci**. In data 26.6.2023, inoltre, è stato pubblicato anche il **decreto attuativo**.

I termini per il versamento dell'imposta sostitutiva del 6% o del 9% sono fissati al 30 giugno (20 luglio per i soggetti ISA) o al 31 luglio con la maggiorazione dello 0,4% (il 30 luglio cade di domenica).

Un aspetto da non sottovalutare attiene alla **effettiva convenienza dell'affrancamento**. Chiariamo con un esempio.

Ipotizziamo che la società Alfa srl, controllante italiana, detenga una partecipazione totalitaria in una società con sede in un Paese estero che negli ultimi anni ha sempre subito una tassazione **effettiva** nel proprio Stato del 9,1%.

Si tratta di un'aliquota, che seppur paradisiaca in quanto inferiore al 50% di quella italiana, è abbastanza elevata.

Ipotizziamo che l'utile ante imposte della controllata estera, riferibile ad una annualità tra quelle che possono essere oggetto di affrancamento, sia stato pari a 1.100. L'imposta estera corrisposta su tale reddito ammontava a 100 ($1.100 \times 9,1\%$).

La controllata delibera la **distribuzione dell'utile netto che risultava iscritto in una riserva, pari a 1.000**.

Qualora Alfa decida di **affrancare il dividendo**, a seconda che si renda applicabile l'articolo 4 del decreto attuativo o il più favorevole articolo 6, dovrà versare l'**imposta sostitutiva**,

rispettivamente del 9% o del 6% sul dividendo deliberato di 1.000.

L'imposta ammonterà, pacificamente, a 90 (articolo 4 D.M.) o a 60 (articolo 6 D.M.). Si veda la seguente tabella n. 1.

Tabella n. 1 – Affrancamento degli utili

Paese estero

Utile ante imposte – annualità fino al 2021	1.100
Imposte	100
Aliquota "ires" estera	9,1%
Utile netto distribuibile	1.000

Srl italiana

Affrancamento articolo 6	60	6%
Affrancamento articolo 4	90	9%

Ipotizziamo ora il caso in cui Alfa, anziché affrancare gli utili esteri provveda a **tassarli** nei modi ordinari.

In entrambi i casi abbiamo, inoltre, ipotizzato **l'assenza di ritenute applicate** sul dividendo in uscita.

Supponiamo che la società possa beneficiare del **credito di imposta indiretto e della mini pex**.

Il dividendo di Alfa, pari a 1.000, va incrementato del credito di imposta indiretto, riferibile alle imposte pagate dalla società estera, pari a 100.

In virtù del diritto a beneficiare della mini pex, Alfa, inoltre, non assoggetta a tassazione 1.100 ma 550.

L'Ires ammonta a 132, ovvero 550*24%.

Dall'Ires così determinata, **Alfa può scomputarsi il credito di imposta indiretto**, pari a 50, ovvero 100*50%. Si ricorda, infatti, che ai sensi dell'[articolo 165, comma 10, Tuir](#), nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente.

L'Ires netta è, pertanto, pari a 82, ossia 132-50.

Il dividendo distribuito sconta una tassazione complessiva dell'8,2%.

Il caso è schematizzato nella successiva tabella n. 2.

Tabella n. 2 – Tassazione ordinaria in presenza di credito di imposta indiretto e in presenza di minipex

Tassazione ordinaria

Con minipex

Dividendo paradisiaco	1.000
Credito d'imposta indiretto ("Ires" società estera)	100
Imponibile 50% a fronte della mini pex	550
Ires 24% (550*24%)	132
Credito d'imposta indiretto (50% "Ires" società estera)	50
Ires netta	82 8,2%

Appare di tutta evidenza che, se la società controllante può fruire del credito di imposta indiretto e della mini pex, **il livello di tassazione del dividendo non si scosta di molto dall'imposizione che comunque si determinerebbe avvalendosi del regime agevolativo dell'affrancamento degli utili**. Invero, la tassazione risulterebbe inferiore all'imposta sostitutiva del 9%.

In buona sostanza, **l'affrancamento appare maggiormente conveniente di fronte ad un'ipotesi di tassazione ordinaria**, senza mini pex e in presenza di Paesi con aliquota di imposta molto bassa.

AGEVOLAZIONI

Eliminazione delle barriere architettoniche: i chiarimenti delle Entrate

di Silvio Rivetti



Master di specializzazione

IMMOBILI E FISCO

Scopri di più >

La più recente [circolare 17/E/2023](#), dello scorso 26 giugno, compilata dal Fisco per agevolare la predisposizione delle dichiarazioni fiscali per l'anno d'imposta 2022 e per trattare dell'articolato mondo delle detrazioni fiscali spettanti per le spese di recupero del patrimonio edilizio esistente, propone per la prima volta una **disamina sistematica dei principali profili d'interesse dell'agevolazione di cui all'[articolo 119-ter D.L. 34/2020](#)**, come introdotto dalla Legge di bilancio 2022.

Tale agevolazione è volta a supportare la realizzazione di **interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche** in edifici “già esistenti”: con previsione che, di fatto, fiancheggia quelle di cui all'[articolo 16-bis, comma 1, lettera e](#), Tuir – che concede la detrazione al 50% relativamente alle spese sostenute per i lavori di eliminazione delle barriere architettoniche aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, nonché per la realizzazione di **ogni strumento di comunicazione e tecnologia avanzata idoneo a favorire la mobilità delle persone handicappate gravi** ex [articolo 3, comma 3, L. 104/1992](#) – e di cui all'[articolo 119](#), commi 2 e 4, D.L. 34/2020, che **agevola gli stessi interventi sopra citati nell'ambito del superbonus** (pure se effettuati a favore degli ultrasessantacinquenni), a titolo di interventi trainati da lavori trainanti di efficientamento tanto energetico quanto antismismatico.

È da notare fin da subito che la [circolare 17/E/2023](#) non specifica se tale bonus possa dirsi spettante anche **“in via preventiva”**, in assenza di alcuna persona disabile all'interno dell'immobile oggetto dei lavori, in termini analoghi a quanto pacificamente riconosciuto, quanto ai bonus similari di cui sopra, dalla stessa circolare alla sua pagine 40; e tuttavia, appare **difficile negare l'estendibilità di tale interpretazione al bonus in esame**, vista l'assoluta **identità di ratio con quelli che ricalca** (e visto anche il tenore letterale della norma, che agevola oggettivamente i lavori di superamento ed eliminazione delle barriere architettoniche, a prescindere da presupposti di tipo soggettivo quanto alle persone potenzialmente fruitori di tali migliorie).

Del resto, l'applicabilità del beneficio anche a **immobili ricadenti nella sfera dell'impresa** non può che prescindere dalla verifica dell'effettiva presenza, o residenza, del disabile nell'immobile stesso.

Tra gli argomenti d'interesse per l'applicazione di tale bonus spiccano la sua durata – esso spetta, come il superbonus e differentemente dall'agevolazione ex articolo 16-bis, **fino al 31 dicembre 2025** –; e la **misura del beneficio fiscale riconosciuto, pari al 75% delle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2022** (con aliquota di detrazione di fatto migliorativa rispetto a quella concessa per il superbonus nei prossimi anni 2024 e 2025).

Anche il *parterre* dei soggetti potenzialmente beneficiari della detrazione merita attenzione, in quanto estremamente ampio: potendone fruire le **persone fisiche**, compresi gli esercenti arti e professioni, gli **enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale**, le **società semplici**, le **associazioni tra professionisti e tutti i soggetti che conseguono reddito d'impresa**.

È da tenere in conto peraltro la limitazione, per cui il bonus in esame è detto **intrasmissibile mortis causa**, quanto alle quote residue; ed analogamente, in caso di **cessione tra vivi dell'immobile, le quote residue non si trasmettono, ma restano in capo al venditore**.

Di converso, l'**articolo 2, comma 1-bis, D.L. 11/2023** consente ai sopra citati beneficiari di fruire in ogni caso dell'agevolazione in esame mediante le **opzioni di cessione del credito e sconto in fattura**, con previsione esonerativa dal divieto di esercitare le opzioni ex [articolo 121, comma 1, lettere a\) e b\)](#), D.L. 34/2020.

La detrazione è ripartita in **cinque quote annuali di pari importo**; ed è calcolata in relazione a massimali di spesa rispettivamente non superiori a euro 50.000 per gli edifici unifamiliari (e le unità immobiliari equiparate, funzionalmente indipendenti e con accesso autonomo); a euro 40.000 per ciascuna delle prime otto unità immobiliari componenti gli edifici plurifamiliari; a euro 30.000 per ciascuna ulteriore unità a partire dalla nona.

La circolare, riprendendo il dato normativo, puntualizza che il beneficio spetta anche per **l'automazione degli impianti funzionali ad abbattere le barriere architettoniche** sia negli edifici, sia nelle singole unità immobiliari (quanto all'applicabilità dell'agevolazione in parola nel contesto delle singole unità immobiliari, vedasi anche la [risposta all'interpello 461/2022](#)); nonché per le spese di **smaltimento e bonifica dei materiali e dell'impianto sostituito**.

Viene inoltre precisato che, per le spese sostenute nel 2022, è possibile **optare per la detrazione in esame** anche se, per le spese effettuate nell'anno prima, si era fruito o della detrazione al 50% o del superbonus come intervento trainato: potendosi così fruire per le spese del 2022 di un **massimale disgiunto**, comunque non maggiore di euro 50.000, rispetto a quello relativo alle spese già sostenute per i lavori svolti.

Anche dal punto di vista oggettivo, l'agevolazione è d'interesse perché attiene a **lavori di tipologia variegata, eseguibili su unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale**: quali la

sostituzione di pavimenti, porte, infissi; il rifacimento di impianti elettrici, citofonici, ascensori (e relativi terminali); la realizzazione di rampe interne ed esterne agli edifici, di servoscala e di piattaforme elevatrici; il rifacimento delle scale; il rifacimento dei servizi igienici (compresi tutti i conseguenti lavori di completamento e finitura).

Un limite tuttavia largamente sottovalutato, costituente requisito centrale per l'accesso alla detrazione, è il **doveroso rispetto delle prescrizioni tecniche puntualmente dettate per ogni tipologia di intervento dal D.M. 14.06.1989 n. 236**.

Tale norma di settore prescrive che **ogni intervento edilizio dev'essere congegnato per consentire la circolazione negli spazi di una persona su carrozzella a ruote**; così come l'installazione di serramenti o impianti deve rispettare misure ed altezze, quanto ai comandi degli stessi, accessibili a detti soggetti.

L'**interpretazione erariale** dei meccanismi di funzionamento dell'agevolazione in esame presenta, in ogni caso, due elementi critici da segnalare.

In primo luogo, la circolare esige che il **rispetto dei requisiti di natura tecnica risulti attestato da apposita documentazione**: e tuttavia, quanto alla natura di quest'ultima, nulla viene specificato.

In secondo luogo, la circolare propone una **lettura estremamente restrittiva del requisito di legge**, dell'esecuzione degli interventi agevolati su immobili "già esistenti": concludendo, in maniera opinabile, che il **bonus non debba trovare applicazione con riguardo agli edifici oggetto di interventi di demolizione e ricostruzione anche senza ampliamento**, benché tali rientrino, a rigore, nel concetto di ristrutturazione edilizia ai sensi dell'[articolo 3, comma 1, lettera d\), D.P.R. 380/2001](#).

PENALE TRIBUTARIO

Le nuove ipotesi di esclusione dalle gare d'appalto per violazioni 231

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione

MODELLO ORGANIZZATIVO 231 E ORGANISMO DI VIGILANZA

[Scopri di più >](#)

Il **Codice dei contratti pubblici**, in attuazione dell'[articolo 1 L. 78/2022](#), recante delega al Governo in materia di contratti pubblici, ha previsto dei **requisiti di ordine generale** per la **partecipazione** ad una procedura di **appalto**.

L'[articolo 94 D.Lgs. 36/2023](#) stabilisce delle **cause di esclusione automatica** in caso di **condanna** con **sentenza definitiva** o **decreto penale di condanna** divenuto **irrevocabile** per una serie di **reati, tassativamente** indicati al primo comma della richiamata norma.

L'**esclusione è disposta** se la **sentenza** o il **decreto** oppure la **misura interdittiva** sono stati emessi, tra gli altri, nei confronti dell'**operatore economico** ai sensi e nei termini di cui al **D.Lgs. 231/2001**.

Nel caso in cui il **socio** sia una **persona giuridica**, l'**esclusione va disposta** se la sentenza o il decreto ovvero la misura interdittiva sono stati emessi nei confronti degli **amministratori** di quest'ultima.

Il **quinto comma** dell'articolo in esame prevede espressamente l'**esclusione**, altresì, dell'**operatore economico** destinatario della **sanzione interdittiva** di cui all'[articolo 9, comma 2, lett. c\), D.Lgs. 231/2001](#) (comportante il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio), o di altra sanzione da cui consegua il divieto di contrarre con la pubblica amministrazione, compresi i provvedimenti interdittivi di cui all'[articolo 14 D.Lgs. 81/2008](#).

Ai sensi di quanto previsto dall'ultimo comma dell'articolo 94, l'**esclusione non è tuttavia disposta e il divieto di aggiudicare non si applica** quando il **reato è stato depenalizzato** oppure quando è intervenuta la **riabilitazione** oppure, nei casi di condanna ad una pena accessoria perpetua, quando questa è stata dichiarata **estinta** ai sensi dell'[articolo 179, comma 7, c.p.](#)

oppure quando **il reato è stato dichiarato estinto** dopo la condanna oppure in caso di **revoca** della condanna medesima.

L'**articolo 98** del Decreto Legislativo oggetto del presente intervento stabilisce ulteriormente **l'esclusione di un operatore economico offerente** in caso di **illecito professionale grave**, disposta e comunicata dalla stazione appaltante quando ricorrono tutte le seguenti condizioni: a) elementi sufficienti ad integrare il grave illecito professionale; b) idoneità del grave illecito professionale ad incidere sull'affidabilità e integrità dell'operatore; c) adeguati mezzi di prova di cui al comma 6.

L'**illecito professionale** si può desumere al verificarsi di **almeno uno** degli elementi specificamente indicati dalla norma, tra cui la contestata o accertata commissione, da parte dell'operatore economico oppure dei soggetti di cui al comma 3 dell'articolo 94 (**operatore economico ai sensi e nei termini di cui al D.Lgs. 231/2001**, titolare o direttore tecnico, se si tratta di impresa individuale, socio amministratore o direttore tecnico, se si tratta di società in nome collettivo, soci accomandatari o direttore tecnico, se si tratta di società in accomandita semplice, membri del consiglio di amministrazione cui sia stata conferita la legale rappresentanza, ivi compresi gli institori e i procuratori generali, componenti degli organi con poteri di direzione o di vigilanza o soggetti muniti di poteri di rappresentanza, di direzione o di controllo, direttore tecnico o socio unico, amministratore di fatto nelle ipotesi di cui alle lettere precedenti), di una serie di illeciti consumati, tra cui **"i reati previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231"**.

Per quanto concerne i **mezzi di prova adeguati** citati dalla norma, questi sono costituiti dalla **sentenza di condanna definitiva**, dal **decreto penale di condanna irrevocabile**, dalla **condanna non definitiva** nonché dai **provvedimenti cautelari reali o personali**, ove emessi **dal giudice penale**.

In questi casi, la **stazione appaltante** valuta i **provvedimenti sanzionatori e giurisdizionali** applicabili motivando sulla ritenuta idoneità dei medesimi a incidere **sull'affidabilità e sull'integrità dell'offerente**. L'eventuale **impugnazione** dei medesimi è considerata nell'ambito della valutazione volta a verificare la sussistenza della **causa escludente**.

Da sottolineare infine come, nell'elenco delle **certificazioni** rilevanti ai fini della **riduzione della garanzia** (articolo 106, comma 8), è specificamente **indicata l'attestazione di adozione del modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. 231/2001**.

ISTITUTI DEFLATTIVI

False fatture: l'utilizzatore può ravvedersi

di Arianna Semeraro

Seminario di specializzazione

REGISTRO TITOLARI EFFETTIVI

[Scopri di più >](#)

L'utilizzatore delle false fatture beneficia della causa di non punibilità di cui [articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) anche quando si sia ravveduto **dopo essere venuto a conoscenza** dell'avvio di un'attività accertativa nei confronti dell'**emittente**.

Queste le conclusioni evidenziate dai giudici della Suprema corte nella **sentenza n. 26274** depositata lo scorso 19 giugno.

La vicenda trae origine dal ricorso presentato dalla Procura contro una sentenza di assoluzione che aveva assolto un soggetto imputato per il **reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti**, avendo riconosciuto l'applicazione della causa di non punibilità di cui all'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#).

Il ricorrente, giunto dinanzi alla Suprema Corte, lamentava **l'erronea** applicazione di tale disposizione da parte dei giudici di merito in quanto l'imputato aveva provveduto al ravvedimento operoso solo dopo essere stato chiamato dall'Agenzia delle entrate a **rendere chiarimenti** su alcune operazioni intrattenute con una società **nei cui confronti era stato avviato un accertamento fiscale** perché ritenuta emittente di fatture per operazioni inesistenti.

La Procura ricorrente sosteneva che, ancorché l'attività accertativa **non fosse diretta allo stesso soggetto imputato**, la **conoscenza** da parte di quest'ultimo di un'attività ispettiva nei confronti del **soggetto terzo** che aveva verosimilmente preso parte alla frode rendesse **comunque inapplicabile** la causa di non punibilità perché privata della sua stessa *ratio*.

In particolare, l'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) stabilisce – in termini generali – che i predetti reati **non sono punibili se i debiti tributati**, unitamente alle rispettive sanzioni e interessi, sono **estinti** mediante il pagamento integrale degli importi dovuti a seguito di:

- **ravvedimento operoso**, ovvero
- **presentazione della dichiarazione omessa** entro il termine di presentazione della

dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo purché, però, il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In sostanza, la norma intende **premiare** i comportamenti proattivi del contribuente che, **consapevole** dell'illecita condotta perpetuata, **regolarizza** di sua sponte quanto commesso.

Diversamente, non viene altrettanto valorizzato e premiato il comportamento **"riparatore"** di colui che corre a porre rimedio solo dopo aver preso coscienza di essere destinatario di una verifica che, con molta probabilità, **lo esporrà a gravose conseguenze**.

Il legislatore individua tale **spartiacque** nella circostanza che l'autore del reato abbia preso **"formale conoscenza"** di accessi, ispezioni, verifiche, ecc.

In altre parole, la rinuncia da parte dello Stato all'applicazione della pena per i reati in esame è sì subordinata al **pagamento** integrale del debito erariale che deve però intervenire **prima** che la stessa amministrazione fiscale o l'Autorità Giudiziaria abbiano avviato accertamenti **nei confronti del presunto autore del reato**.

Solo in tal modo il legislatore ritiene di poter realizzare un **bilanciameno** tra i due interessi in conflitto – entrambi meritevoli di adeguata tutela: quello **dell'Erario**, teso a favorire il più possibile condotte virtuose del contribuente che hanno come risultato finale il **pagamento integrale del debito tributario**, e quello **statale** volto a garantire la **repressione dei reati**, indipendentemente dal comportamento tenuto successivamente alla commissione del fatto delittuoso.

Tuttavia, nell'annotata pronuncia gli Ermellini ritengono che **non sia contrario** a tali obiettivi limitare l'operatività della causa di non punibilità **soltanto nell'ipotesi in cui gli atti ispettivi** e di accertamento vedano come destinatario lo **stesso soggetto interessato e non altri soggetti** (come nel caso di specie l'utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti emesse dal soggetto nei cui confronti era noto l'avvio di una verifica fiscale).

Del resto, la **diversa interpretazione** prospettata dalla procura – che, invece, ritiene sussista una condizione ostativa in relazione alla conoscenza di qualunque procedimento amministrativo o penale, nei confronti di chiunque, anche totalmente estraneo – comporterebbe **un'eccessiva ed indeterminata dilatazione del limite** suddetto.

Peraltro, **chiosano i giudici** «*si osserva che l'interpretazione che afferma sussistente tale condizione ostativa in relazione alla conoscenza di qualunque procedimento amministrativo o penale, nei confronti di chiunque, anche totalmente estraneo, comporterebbe una eccessiva ed indeterminata dilatazione del limite suddetto che, se interpretato in modo estensivo e senza riferimenti specifici, finirebbe, comunque, per comprimerne l'applicazione in ambiti eccessivamente ristretti, con effetto frustrante della ratio, che è, viceversa quella di incentivare comportamenti*

virtuosi».