



Edizione di mercoledì 10 Luglio 2024

REDDITO IMPRESA E IRAP

Dal credito per le imposte assolte all'estero alla (in)deducibilità delle imposte sui redditi esteri
di **Stefano Chirichigno**

CASI OPERATIVI

Il recesso da studio associato è imponibile in capo al socio recedente per la sola parte del surplus
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Prospetto del capitale e delle riserve del modello Redditi 2024
di **Alessandro Bonuzzi**

IMPOSTE SUL REDDITO

Le nuove definizioni di credito inesistente e i più ridotti margini per le sanzioni aggravate
di **Silvio Rivetti**

BILANCIO

L'approvazione del rendiconto 2023 impone il ricalcolo degli spazi assunzionali
di **Manuela Sodini**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Il silenzio all'istanza di autotutela obbligatoria è impugnabile trascorsi 90 giorni
di **Gianfranco Antico**

Dal credito per le imposte assolte all'estero alla (in)deducibilità delle imposte sui redditi esteri

di **Stefano Chirichigno**

Circolari e Riviste

**IL REDDITO
DI IMPRESA**

IN OFFERTA PER TE € 78 + IVA 4% anziché € 120 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora



L'articolo 165, Tuir che disciplina la possibilità di scomputare dall'Ires le imposte sul reddito assolte all'estero, è sicuramente uno degli articoli tecnicamente più complessi dell'intero Testo unico, affinati – ma in vero non semplificatosi – nel tempo. Una, seppur non l'unica, ragione della complessità è l'aver inteso ricondurre a unità 2 fattispecie strutturalmente differenti: il caso della impresa residente ma pluristabilita che è assoggettata alle imposte sul reddito degli ordinamenti in cui è presente attraverso una stabile organizzazione e l'impresa che, viceversa, subisce l'applicazione delle imposte sul reddito estere sotto forma di ritenute applicate dalla propria controparte non residente, sia nella veste di cliente sia di società partecipata o comunque finanziata, tipicamente in relazione a quelle categorie di reddito che si suole accomunare sotto la locuzione "passive income" (dividendi, interessi e canoni). La questione è resa più complessa dalla coesistenza, e in qualche misura soggezione, della norma domestica in commento alle Convenzioni contro la doppia imposizione (ove esistenti) che – con tutta evidenza – parimenti si prefiggono il medesimo fine equitativo.

Obiettivo del presente articolo è, attraverso un esame seppur limitato ai tratti essenziali della disciplina in oggetto (come detto oggetto di una significativa evoluzione nel tempo; in particolare, ci riferiamo alla sistematizzazione, almeno nelle intenzioni del Legislatore, operata dalla L. 80/2003), individuare taluni snodi cruciali che non sembrerebbero ancora essere stati pienamente fatti propri dalla prassi in materia. Senza voler anticipare le conclusioni, ci si deve interrogare su quale sia, dal punto di vista sistematico, la funzione dello scomputo imposta da imposta e se come detto scomputo debba essere considerato come uno, ma non l'unico, strumento a tutela del principio di capacità contributiva in presenza di un'imposizione sul reddito articolata e più o meno disomogenea.

La disciplina dettata dall'articolo 165, Tuir

Premessa

Preliminarmente, va considerato che, storicamente, l'ordinamento domestico ha optato per il sistema del credito d'imposta a differenza del diverso metodo (teoricamente più semplice)

dell'esenzione, che considera definitive sempre le imposte del Paese in cui il reddito è prodotto con il chiaro intento di rendere definitivo il livello di imposizione più elevato tra quello del Paese della fonte e quello del Paese di residenza (Italia). Attraverso il credito di imposta, infatti, quando l'imposta estera, rispetto a quella dovuta in Italia (Paese di residenza del contribuente), è inferiore, si rende dovuta all'Erario italiano la differenza; viceversa, se superiore, non si dà luogo a "restituzione" dell'eccedenza, in quanto il credito compete solo fino a concorrenza dell'imposta italiana relativa al reddito estero.

Occorre tener presente sin d'ora che le differenze tra imposta estera e italiana dipendono in primo luogo dalle differenze in termini di aliquote nominali e criteri di determinazione della base imponibile, ma anche dalle differenze nei criteri di imputazione a periodo del reddito estero che viene assoggettato a imposizione nello Stato della fonte e in Italia secondo le rispettive norme interne.

I principi cardine

L'articolo 165, comma 1, Tuir, declina i principi cardine per la spettanza e fruibilità del credito, prevedendo che, 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, di fatto declinando 3 condizioni:

- la produzione di un reddito all'estero;
- il concorso di quel reddito estero alla formazione del reddito complessivo del residente;
- il pagamento di imposte estere a titolo definitivo.

Ne discende che, per poter beneficiare del credito d'imposta, è necessario in *primis* che i redditi prodotti all'estero concorrano alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente. L'istituto non è quindi applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva.

Evidentemente, poi, l'operatività dell'istituto è limitata ai tributi stranieri che si sostanziano in un'imposta sul reddito^[1] e può essere affatto semplice stabilire se il tributo estero rientri tra quelli accreditabili ai fini dell'articolo 165, Tuir. I chiarimenti di prassi^[2] ci dicono che in via di principio, la verifica sulla natura del tributo estero deve essere effettuata sulla base dei principi e delle nozioni evincibili dal nostro ordinamento tributario e che quindi le condizioni per essere qualificata come imposta sul reddito sarebbero 2:

1. che si tratti di una prestazione patrimoniale normativamente imposta;
2. che il presupposto impositivo sia il possesso di un reddito.

Si tratta di una verifica che non è necessaria, tuttavia, in tutti i casi in cui si possa invocare l'applicabilità di una Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall'Italia e il tributo rientra nell'oggetto della stessa. Infatti, le Convenzioni^[3] elencano i tributi rientranti

nell'ambito del trattato nel momento della sua stipula. Il commentario al modello di Convenzione Ocse chiarisce al riguardo che *"in linea di principio ... si tratterà di una lista completa delle imposte considerate dalla Convenzione e prelevate in ciascuno Stato alla data della firma"*[\[4\]](#).

Per quanto attiene al requisito del concorso del reddito estero al reddito complessivo, va tenuto presente che, se il reddito estero concorre parzialmente alla formazione del reddito complessivo, l'imposta estera detraibile deve essere ridotta in misura corrispondente[\[5\]](#). Non è questo il caso in cui, a causa di differenti modalità di determinazione del reddito nei vari ordinamenti, l'ammontare del reddito estero assoggettato a tassazione in Italia non corrisponda all'importo tassato nello Stato estero. Il reddito estero deve essere assunto infatti nell'ammontare determinato secondo le regole interne relative alle varie categorie[\[6\]](#). Pertanto, il suddetto proporzionamento si rende applicabile solo laddove il reddito estero, determinato secondo le regole interne, sia parzialmente escluso dalla formazione dell'imponibile.

Il requisito dell'irrepetibilità

Come già anticipato in premessa, la detrazione è consentita quando le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo e la definitività dell'imposta pagata all'estero coincide con la sua *"irrepetibilità"*[\[7\]](#), ossia con la circostanza che essa non è più suscettibile di modificazione a favore del contribuente, mentre è irrilevante il fatto se l'imposta è suscettibile di essere modificata a sfavore del contribuente, come nel caso in cui la stessa si riferisca a redditi ancora assoggettabili ad accertamento da parte delle Amministrazioni fiscali degli Stati esteri.

Pertanto, non possono, considerarsi definitive le imposte pagate in acconto o in via provvisoria e quelle per le quali è prevista, sin dal momento del pagamento, la possibilità di rimborso totale o parziale, anche mediante *"compensazione"* con altre imposte dovute nello Stato estero.

Coerentemente, le imposte suscettibili di parziale rimborso possono essere comunque detratte, al netto del rimborso spettante, purché si possa considerare certo il relativo ammontare alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia.

Le imposte estere devono considerarsi *"pagate a titolo definitivo"* nel periodo d'imposta in cui le stesse sono state versate (a tale titolo), mentre non ha rilevanza il momento in cui il contribuente entra in possesso della relativa certificazione in quanto la certificazione ha valenza meramente probatoria e, pertanto, non costituisce presupposto per la definitività del pagamento del tributo. Munirsi tempestivamente della documentazione idonea a dimostrare il pagamento dell'imposta nello Stato estero è un mero adempimento probatorio[\[8\]](#).

Viceversa, una situazione di non detraibilità si ha nel caso di imposte corrisposte in pendenza di un procedimento contenzioso estero. In tale caso specifico, il requisito della definitività delle imposte estere si realizza nel periodo d'imposta in cui il contenzioso si conclude definitivamente, poiché prima di tale momento le imposte sono ancora provvisoriamente corrisposte.

Infine, va sottolineato che nel caso in cui un soggetto residente in Italia produca reddito in uno Stato con cui è in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni, il credito per le imposte pagate all'estero può essere preso in considerazione nel limite della ritenuta convenzionale. La circolare n. 9/E/2015, bontà sua, precisa che *“se lo Stato estero ha applicato una ritenuta più alta di quella convenzionale, la differenza, non accreditabile in Italia, potrà essere oggetto di rimborso nello Stato estero, secondo le modalità ivi previste”*. Giova precisare sin d'ora che si tratta di fattispecie in cui è ben frequente che un'analisi di economicità induca a desistere a priori nella consapevolezza che anche a trascurare le incertezze insite ad azioni di rimborso di questo tipo, anche solo i costi per coltivare l'inevitabile contenzioso supererebbero i benefici del rimborso, con buona pace anche dell'Erario domestico che di certo non potrebbe negare la deducibilità di tali costi (salvo una surreale contestazione di antieconomicità di una scelta da esso stessa, per bocca dell'Agenzia delle entrate, suggerita).

La quantificazione del credito

Le imposte estere pagate a titolo definitivo sono detraibili dall'imposta netta dovuta, nei limiti della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo, al netto delle perdite dei precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione, vale a dire applicando la seguente formula: $(RE/RCN) \times \text{Imposta Italiana}$ dove RE è il reddito estero e RCN è il reddito complessivo al netto delle perdite dei pregressi periodi d'imposta.

In altri termini, l'accreditamento delle imposte estere non può essere superiore alla quota d'imposta italiana corrispondente al rapporto sopra indicato, da assumere – in ogni caso – nei limiti dell'imposta netta dovuta per il periodo d'imposta in cui il reddito estero ha concorso al complessivo reddito imponibile.

In teoria il rapporto tra il reddito estero (RE) e il reddito complessivo al netto delle perdite di esercizi precedenti (RCN), può risultare superiore a “1” e ciò si verifica laddove le perdite, d'esercizio o riportate a nuovo, sono sufficienti ad assorbire interamente il reddito di fonte italiana e parte di quello estero. In tal caso^[9], il rapporto si considera comunque pari a “1”, non potendo l'imposta relativa al reddito estero essere riconosciuta in misura superiore all'imposta effettivamente dovuta, poiché, lo Stato italiano non è disponibile ad andare oltre l'azzeramento dell'Ires rimborsando, di fatto, imposte estere.

Va precisato che Il numeratore del rapporto (RE) di cui al comma 1 è rappresentato dal reddito estero che ha concorso a formare il reddito complessivo in Italia, quindi, così come rideterminato in base alle disposizioni fiscali italiane, deve essere assunto al “lordo” dei costi sostenuti per la sua produzione, in ragione delle obiettive difficoltà nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali.

Per quanto concerne invece il denominatore del rapporto (RCN), il reddito complessivo è assunto, come detto, al netto delle perdite dei precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

Profili temporali

La detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo cui *“appartiene”* il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione, principio che trova applicazione anche nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione tardivamente, purché entro i 90 giorni successivi alla scadenza dell'ordinario termine. Qualora il pagamento a titolo definitivo delle imposte estere avvenga in un periodo precedente a quello in cui il reddito prodotto all'estero concorre alla formazione del reddito complessivo del residente, la detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo di appartenenza in Italia di tale reddito estero.

Nel caso in cui, invece, il suddetto pagamento si verifichi successivamente alla presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile in Italia, occorrerà procedere a una nuova liquidazione dell'imposta dovuta per tale periodo nella prima dichiarazione utile rispetto al momento in cui si renderà definitiva l'imposizione all'estero, fermo restando che la quota d'imposta italiana e l'imposta netta dovuta, rilevanti ai fini del computo della detrazione, saranno quelle relative al periodo d'imposta in cui il reddito estero ha concorso alla formazione del reddito complessivo.

Per i redditi d'impresa prodotti all'estero mediante stabili organizzazioni, la detrazione del credito può essere operata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo d'imposta successivo. L'esercizio di tale facoltà è condizionato all'indicazione, nella dichiarazione dei redditi, delle imposte estere detratte per le quali non è ancora avvenuto il pagamento a titolo definitivo.

Si tratta di una mera facoltà e, quindi, resta fermo che è ben possibile attendere il pagamento definitivo delle imposte estere e operare la detrazione nella dichiarazione entro il cui termine di presentazione è avvenuto tale pagamento, tenuto conto che, qualora non si concretizzi la summenzionata condizione, è previsto il disconoscimento del credito.

Infine, occorre procedere a una nuova liquidazione dell'imposta dovuta per il periodo nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile in caso di accertamento nel Paese della fonte di un maggior reddito estero. A tal riguardo, in primo luogo si deve distinguere tra il caso in cui il maggior reddito estero assume rilievo anche per l'ordinamento italiano e quello in cui in Italia il reddito prodotto all'estero non venga rettificato. Nel secondo caso, la situazione in esame risulta riconducibile a quella in cui è necessario semplicemente procedere al riconoscimento delle ulteriori imposte estere pagate in un periodo d'imposta successivo a quello di appartenenza del reddito. Tale situazione può scaturire, in particolare, dalla non coincidenza, nel Paese della fonte e in Italia, delle regole di determinazione di un medesimo reddito: ad esempio, la diversità dei criteri che disciplinano il reddito d'impresa è tale che il reddito della stabile organizzazione assoggettato a tassazione nel Paese di localizzazione non corrisponde a quello che concorre alla formazione della base imponibile della casa-madre.

Pertanto, se il maggior reddito accertato all'estero deriva dalla rettifica di componenti negativi o positivi effettuata in base a regole che non trovano corrispondenza nella disciplina italiana del reddito di impresa, si procederà solo a una nuova liquidazione della detrazione spettante, senza alcuna rettifica del reddito originariamente dichiarato.

Viceversa, qualora la rettifica del reddito estero assuma rilievo anche in Italia, sulla base dei criteri di determinazione propri di ciascuna categoria reddituale^[10], occorre tenere conto tanto del maggior reddito accertato quanto delle maggiori imposte estere, distinguendo il caso in cui in Italia sia o meno scaduto il termine per l'accertamento. In pendenza dei termini per l'accertamento, l'imponibile e la relativa imposta devono essere rettificati vuoi per effetto dell'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, vuoi su iniziativa dello stesso contribuente (avvalendosi del ravvedimento). Si ha quindi una nuova liquidazione della detrazione spettante a titolo di credito per imposte assolte all'estero, che tiene conto delle maggiori imposte estere sostenute a seguito della rettifica operata nello Stato della fonte. Di contro, laddove il termine per l'accertamento sia scaduto, la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia e quindi la maggiore imposta estera rileva proporzionalmente al reddito già a suo tempo sottoposto a tassazione, non essendo possibile tenere conto del maggior reddito percepito (in quanto non più accertabile).

La deducibilità delle imposte non detratte

Anche da una estremamente sintetica disamina della disciplina in commento, quale è quella testé proposta, emerge che, anche limitandoci al caso del reddito di impresa, la contabilizzazione delle imposte estere quale credito piuttosto che quale costo non può certo essere fatta a cuor leggero. Tante e tali sono i presupposti e i vincoli di natura tanto sostanziale quanto formale, cui si aggiungono le ulteriori incertezze che i sopra descritti fenomeni di sfasamento temporale, che la soluzione di gran lunga prediletta dagli operatori è la rilevazione di un costo e solo una volta che va ad abbattere, se del caso, direttamente l'Ires, la riclassifica come credito. Non sta a chi scrive sindacare la contabilizzazione, ma, nella prospettiva squisitamente tributaria, l'approccio è esattamente opposto, vedendo nell'assolvimento delle imposte all'estero l'automatica rilevazione di un credito che, nella misura in cui la normativa qui in commento neghi la concreta utilizzabilità (e come visto esiste un amplissimo spettro di ipotesi in cui volente o nolente, il credito non "spetta" in tutto o in parte), si risolve in un costo aggiuntivo alla stregua di una qualsiasi inefficienza di sistema, la cui inerenza è *in re ipsa*.

In effetti la circolare n. 9/E/2015 più volte citata sembra inserirsi nel solco di risalente prassi in tal senso^[11] affermando, seppur con riferimento a uno specifico contesto^[12], che le *"imposte estere che difettano del presupposto applicativo dell'articolo 165, Tuir possono essere considerate componenti negativi deducibili ai fini della determinazione del reddito complessivo in quanto costi inerenti l'attività d'impresa"*.

Inopinatamente però la circolare afferma senza argomentare^[13] altresì che, nell'ipotesi in cui

l'imposta pagata nello Stato estero, *"accreditable ai sensi dell'articolo 165, Tuir, non risulti completamente detraibile*[\[14\]](#) *per effetto del peculiare meccanismo applicativo previsto dalla disciplina in esame*", *"l'eccedenza di imposta estera rimasta a carico del contribuente non può essere dedotta né è altrimenti recuperabile in Italia"*[\[15\]](#)

Con leggerezza l'Agenzia delle entrate afferma che l'istituto del credito d'imposta costituisce l'unico rimedio accolto dal nostro ordinamento contro la doppia imposizione internazionale. E l'inerenza citata solo poche righe prima? Il principio di determinazione analitica dei redditi scomputando dai proventi i costi inerenti (tra cui le appena menzionate imposte estere sono in prima fila) dove è finito? L'affermazione può essere accolta solo se con il termine rimedio si intende uno strumento di neutralizzazione magari solo parziale ma diretta, ma di certo non è riferibile alla ordinaria deduzione dei costi inerenti alla produzione del reddito ed è difficile trovare qualcosa di più direttamente inerente delle imposte sul reddito generato dai proventi imponibili.

A scanso di equivoci, non si può neanche far riferimento all'indeducibilità dell'Ires positivamente disposta dall'articolo 99, Tuir. Il riferimento all'Ires è da considerarsi tecnicamente puntuale[\[16\]](#) e non suscettibile di applicazione in via di analogia, prova ne sia la travagliata vicenda della deducibilità dell'Iva non detratta (la norma cita infatti anche le imposte, come l'Iva, per le quali la rivalsa è obbligatoria).

[\[1\]](#) La circolare n. 9/E/2015 si spinge ad aggiungere che il credito spetta anche con riferimento a *"tributi con natura simile"* alle imposte sul reddito. A ben vedere, è una precisazione che più che denotare un approccio sistematico, lascia trasparire una certa *"difficoltà a maneggiare la materia"*. È del tutto evidente che un esercizio di assimilazione si impone per qualsiasi forma di imposizione estera e quindi la precisazione può essere solo fonte di equivoci (di cui, invero, ben pochi sentivano la necessità).

[\[2\]](#) Circolare n. 9/E/2015, § 2.3.

[\[3\]](#) Tipicamente e sempre laddove ispirate al modello Ocse.

[\[4\]](#) Al fine di evitare una nuova negoziazione della Convenzione ogni volta che si verifica una modifica normativa nell'ordinamento tributario di uno degli Stati contraenti, il § 4 dell'articolo 2, modello Ocse prevede l'applicazione del trattato anche alle imposte di natura identica o analoga istituite dopo la sua firma, in aggiunta o in sostituzione delle imposte esistenti, e l'obbligo per le Autorità fiscali degli Stati contraenti di comunicarsi le modifiche apportate alle loro rispettive legislazioni fiscali.

[\[5\]](#) Coerentemente con il sistema sull'imposizione dei redditi, nei limiti in cui opera la parziale esclusione del reddito estero dall'imponibile, alla mancata tassazione corrisponde simmetricamente il mancato riconoscimento del credito di imposta per i redditi prodotti

all'estero.

[6] Con l'unica eccezione dei redditi dei terreni e dei fabbricati situati al di fuori del territorio italiano che, invece, rilevano secondo la valutazione effettuata nello Stato estero.

[7] Principio che si può far risalire alla circolare n. 50/E/2002.

[8] Tipicamente, un prospetto recante l'indicazione (distinta Stato per Stato), dell'ammontare dei redditi prodotti all'estero, l'ammontare delle imposte pagate in via definitiva in relazione ai medesimi, la misura del credito spettante in base alla formula $(RE/RCN) \times \text{Imposta Italiana}$ (di cui *infra*), la copia della dichiarazione dei redditi presentata nel Paese estero, qualora sia ivi previsto tale adempimento, la ricevuta di versamento delle imposte pagate nel Paese estero, l'eventuale certificazione rilasciata dal soggetto che ha corrisposto i redditi di fonte estera, l'eventuale autonoma richiesta di rimborso.

[9] Vedasi la Relazione illustrativa al D.Lgs. 344/2003 poi ripresa dalle istruzioni ai modelli di dichiarazione dei redditi.

[10] Si pensi al caso di un disconoscimento di costi per operazioni inesistenti o alla rilevazione di componenti positivi o singoli elementi di redditi non dichiarati.

[11] Viene espressamente richiamata la [risoluzione n. 416/1979](#) di cui si conferma la perdurante validità.

[12] Testualmente "*Limitatamente ai predetti casi*" ma quali siano i predetti casi non è chiarissimo; sembrerebbe quello del reddito derivante da prestazioni commerciali effettuate in un altro Stato in assenza di una stabile organizzazione in assenza di Convenzione contro le doppie imposizioni concretamente applicabile.

[13] In quanto, testuale, "*È solo il caso di evidenziare*". Probabilmente la superficialità di approccio si deve al precedente della risoluzione n. 1548/1982.

[14] Non è chiaro nemmeno cosa si intenda con imposta che sia accreditabile ai sensi dell'articolo 165, Tuir, ma che non risulti completamente detraibile.

[15] Beni si comprende che allorquando la stessa circolare affronta il tema dell'imposta estera che risulta non detraibile in applicazione del comma 10 dell'articolo 165, Tuir, reiteri l'errore affermando- sempre senza argomentare - che "*non è deducibile, né altrimenti recuperabile in Italia*".

[16] Va da sé che un'imposta sia indeducibile dalla sua base imponibile in quanto logicamente successiva alla determinazione della stessa, pena un processo iterativo regressivo.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Il reddito di impresa](#)".

CASI OPERATIVI

Il recesso da studio associato è imponibile in capo al socio recedente per la sola parte del surplus

di Euroconference Centro Studi Tributari

 **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio** del **Commercialista** [scopri di più >](#)

Mario Rossi è socio di “*Rossi, Bianchi e Verdi professionisti associati*”, studio associato che svolge attività di architettura.

Mario Rossi, per sopraggiunti limiti di età intende cessare l'attività lavorativa e pertanto ha intenzione di recedere dallo studio associato; a seguito di recesso riceverà la somma di 250.000 euro.

Questa somma è tassata? Se sì, in che modo sarà tassata?

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Prospetto del capitale e delle riserve del modello Redditi 2024di **Alessandro Bonuzzi**

Il **Prospetto del capitale e delle riserve del modello Redditi SC 2024** monitora la **struttura del Patrimonio netto** nel tempo, ai fini della corretta applicazione delle norme riguardanti il trattamento, sia in capo ai **partecipanti**, sia in capo alla **società** o ente, della **distribuzione** o dell'**utilizzo** per altre finalità del **capitale** e delle **riserve**.

Vanno indicati, all'interno di tale prospetto, i dati dei **saldi iniziali** e **finali**, nonché le **movimentazioni** intervenute nel corso dell'esercizio, delle voci del **patrimonio netto** della società.

Ai fini compilativi, atteso che ciò che rileva è la **natura fiscale** delle **poste del patrimonio netto**, si deve tener conto che i **dati richiesti nei rigli delle "riserve"** vanno forniti per **"masse"**, raggruppando le poste di natura **omogenea**, anche se rappresentate in bilancio da voci distinte. In caso di poste aventi ai fini fiscali **natura mista** (parte capitale e parte utile), il relativo importo deve essere **suddiviso** nelle due componenti e riclassificato nei corrispondenti rigli.

Rileva quanto **deliberato** entro la chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2023, **indipendentemente** dagli eventuali **movimenti di natura finanziaria**. Sicché la delibera adottata nel **mese di dicembre 2023**, con cui i soci di una Srl solare hanno deciso di distribuire riserve di utili, **impatta** sulla compilazione del prospetto, ancorché entro il 31.12.2023 **non** sia stato **pagato** alcun **dividendo**.

Il Prospetto pone in evidenza:

- nella colonna **"Saldo iniziale"**, l'**importo della specifica voce**, così come risultante dal modello dichiarativo del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la dichiarazione (quindi risultante dal modello Reddito 2023 con riferimento all'esercizio 2023);
- nelle colonne intermedie denominate **"Incrementi"** e **"Decrementi"**, le **variazioni** delle poste di Patrimonio netto **intervenute nel corso dell'esercizio**;
- nella colonna **"Saldo finale"**, l'importo derivante dalla **somma algebrica delle colonne precedenti**. Questa colonna costituirà il dato di partenza, ossia il **"Saldo iniziale"**, del Prospetto della successiva dichiarazione.

Le **poste** di maggior interesse monitorate attraverso il Prospetto del **modello Redditi SC 2024** sono le seguenti:

- **rigo RS130**, che accoglie lo stock e le movimentazioni del **capitale sociale**;
- **rigo RS131**, in cui va indicato il valore e movimenti delle **riserve di capitale**;
- **rigo RS132**, in vanno indicate le **riserve** formatesi **prima** della **trasformazione** da società di persone in società di capitali, formate con utili già imputati ai soci per trasparenza ai sensi dell'[articolo 5 Tuir](#);
- **rigo RS133**, che riguarda le riserve alimentate con **utili** realizzati in vigenza del regime opzionale della **trasparenza fiscale** di cui agli [articoli 115](#) e [116 Tuir](#);
- righe da **RS134 a RS136B**, che accolgono lo stock, gli incrementi e i decrementi delle **riserve di utili**;
- **rigo RS140**, in cui va indicato l'ammontare complessivo delle **riserve in sospensione d'imposta**. Trattasi sia delle riserve tassabili solo in caso di distribuzione, sia delle riserve tassabili in ogni caso (per le quali qualsiasi utilizzo rappresenta presupposto di tassazione);
- **rigo RS141**, in cui va indicato il **risultato** (utile o perdita) dell'esercizio oggetto di dichiarazione, nonché la **destinazione** dell'utile.

Esempio di compilazione

La Alfa Srl, avente periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, al 31.12.2022 **presenta la seguente situazione**:

- **capitale sociale**: 80.000 euro;
- **riserve di utili**: 83.397 euro;
- riserve di utili prodotti **fino al 2016**: 18.954 euro;
- riserve di utili prodotti **fino al 2017**: 14.836 euro;
- riserve di utili prodotti **fino al 2019**: 26.109 euro;
- utile d'esercizio (2022) destinato ad **accantonamento a riserva**: 8.118 euro.

Nel corso del 2023 la società ha **realizzato un utile di 10.000 euro** che l'assemblea ha deciso di accantonare a riserva. Il Prospetto del capitale e delle riserve del modello Redditi SC 2024 **va compilato come segue**.

Prospetto del capitale
e delle riserve

	Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
RS130 Capitale sociale	1	80.000,00	2	,00	3	,00	4	80.000,00
di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
RS131 Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00			3	,00	4	,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS134 Riserve di utili	1	83.397,00	2	8.118,00	3	,00	4	91.515,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00			3	,00	4	,00
RS136 Riserve di utili prodotti fino al 2016	1	18.954,00			3	,00	4	18.954,00
RS136A Riserve di utili prodotti fino al 2017	1	14.836,00			3	,00	4	14.836,00
RS136B Riserve di utili prodotti fino al 2019	1	26.109,00			3	,00	4	26.109,00
RS137 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00			3	,00	4	,00
RS138 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS139 Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS140 Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite
RS141 Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	10.000,00	3	,00	4	,00
RS142 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

IMPOSTE SUL REDDITO

Le nuove definizioni di credito inesistente e i più ridotti margini per le sanzioni aggravate

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di superbonus e detrazioni fiscali nell'edilizia

Scopri di più

La definizione di **credito d'imposta "inesistente"** oggi si sdoppia e, per effetto delle modifiche apportate al sistema sanzionatorio tributario dall'[articolo 1, D.Lgs. 87/2024](#), si rinviene ora all'[articolo 1, comma 1, lettera g-quater, D.Lgs. 74/2000](#), recante, a sua volta, le **disposizioni comuni alle sanzioni penali e amministrative**. In conseguenza della novella, il concetto di **credito "inesistente"** è adesso identificato dalla legge in maniera specifica, non solo perché contrapposto al concetto di **credito "non spettante"**, di cui alle distinte previsioni dell'[articolo 1, comma 1, lettera g-quinquies, del citato D.Lgs. 74/2000](#); ma pure perché ripartito nelle **due sottogategorie** di cui ai numeri 1) e 2), della lettera g-quater sopra citata, per cui rispettivamente s'intendono come "inesistenti" i **crediti per i quali**:

- **mancono** (in tutto o in parte) i **requisiti oggettivi o soggettivi** specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
- **l'assenza dei predetti requisiti** è oggetto di **rappresentazioni fraudolente**, attuate con documenti materialmente o ideologicamente **falsi, simulazioni o artifici**.

Confrontando l'odierna e puntuale definizione di "credito inesistente", come ripresa da parte del nuovo comma 4, dell'[articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#), con la previa qualificazione del concetto già contenuta al comma 5 della stessa norma, **in vigore fino al 28.6.2024**, è da notare come ricorra una **continuità di fondo tra le due discipline**, non risultando stravolto il senso sostanziale di **concetti ormai noti**. Già la pregressa normativa, infatti, pur attraverso definizioni più generiche, disponeva che **il credito poteva dirsi "inesistente" se carente dei suoi presupposti costitutivi** (con implicito riferimento a quei requisiti soggettivi e oggettivi di cui oggi tratta la novella); e, nel disporre espressamente che il vizio di "inesistenza" doveva dirsi riscontrabile **solo mediante controlli diversi da quelli ex [articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973](#)**, di mera, anche la norma precedente intendeva ricondurre la natura di tale vizio alla **tipica origine fraudolenta dei crediti**, che è appunto **intercettibile per mezzo dei controlli sostanziali** e non di quelli di liquidazione e formali (diversamente dai meri vizi di computo matematico dei crediti "non spettanti").

Rispetto, tuttavia, al quadro pregresso, la nuova configurazione del credito "inesistente" è da

apprezzare per un **duplice ordine di motivi**.

In primo luogo, il **vizio di “inesistenza”** del credito poggia oggi su basi normative solide e **non costituisce più figura residuale**, contestabile da parte degli uffici ogniqualvolta i controlli di liquidazione e formali non consentano di far emergere vizi di rango inferiore, di non allineamento dei crediti dal punto di vista strettamente numerico. Per effetto della novella, dunque, la relativamente facile contestazione d’“inesistenza” del credito e **l’irrogazione di sanzioni severe, dal 100 al 200% della misura dei crediti** di cui si assume la scorretta compensazione (sanzioni neppure definibili in via agevolata), non sarà più né ammessa né praticabile da parte dell’Erario, **per le violazioni commesse a partire dall’1.9.2024** (stando al disposto dell’[articolo 5, D.Lgs. 87/2024](#), che espressamente esclude il favor rei), laddove risultino **assenti i prescritti presupposti di legge della fattispecie**.

In secondo luogo, si noti che la distinzione proposta dalla norma, **tra i crediti “inesistenti” tout court per carenza dei requisiti e quelli “inesistenti in frode”**, come dettata ai sensi dei sopra richiamati nn. 1) e 2) della citata lettera g-quater, dell’[articolo 1, comma 1, D.Lgs. 74/2000](#), rappresenta il presupposto per riconoscere crediti sì “inesistenti”, **ma non in frode**; e così applicare un sistema sanzionatorio finalmente differenziato, graduato a seconda che il vizio di “inesistenza” sia più o meno grave: irrogandosi, **sempre per le violazioni commesse dall’1.9.2024, la sanzione del 70% del credito utilizzato in compensazione**, nei casi ove manchino i requisiti di legge del credito, **ma non ricorra la frode**; ovvero irrogandosi la stessa sanzione, aumentata dalla metà al doppio, nel caso della genesi di **credito “inesistente” per mezzo di espedienti fraudolenti** (come ora previsto, rispettivamente, dai nuovi commi 5 e 5-bis dell’[articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#)).

Tale utile distinzione normativa, oltre a permettere agli uffici finanziari di meglio adattare ai casi concreti le loro contestazioni e il **relativo carico sanzionatorio** (il quale risulta, come si vede, nel complesso ridotto rispetto alla disciplina precedente), dischiude, inoltre, **interessanti prospettive difensive** a favore di quei contribuenti per i quali l’Erario, nel richiamare a tassazione crediti d’imposta “inesistenti per frode”, **non sia in grado di dimostrarne la consapevolezza nella frode stessa**, quantomeno in termini di **coinvolgimento per carenza di attenzione e diligenza**, come richiesto da costante giurisprudenza. Si pensi, ad esempio, all’ipotesi del **recupero erariale di crediti d’imposta “inesistenti”** derivanti dal sostenimento di spese edilizie agevolabili superbonus, scaturenti **dall’esercizio delle opzioni di cessione del credito** o sconto in fattura ex [articolo 121, comma 1, D.L. 34/2020](#), **utilizzati in compensazione da parte dei cessionari**: recupero motivato sulla scorta della falsità delle asseverazioni tecniche di riferimento, come prescritte dall’[articolo 119, D.L. 34/2020](#). In tali casi, laddove l’Agenzia delle entrate **non sia in grado di provare la consapevolezza** di tali cessionari quanto all’irregolare esecuzione delle opere da parte delle imprese esecutrici e alla falsa predisposizione del contenuto di merito delle relative asseverazioni, **si dovrà concludere che detti contribuenti non potranno rispondere delle sanzioni aggravate**, ma, al più, di una sanzione pari al 70% dei crediti scorrettamente compensati. Una sanzione, certo, di per sé già significativa, ma comunque **minore del minimo edittoale previsto** sia dalla **normativa previgente**, sia dalla nuova normativa in materia di utilizzo di crediti “inesistenti”, scaturenti da

operazioni fraudolente.

BILANCIO

L'approvazione del rendiconto 2023 impone il ricalcolo degli spazi assunzionali

di **Manuela Sodini**

Seminario di specializzazione

Revisione enti locali

Scopri di più

Comuni, città metropolitane e province, per determinare **gli spazi assunzionali a tempo indeterminato** si basano sul criterio della **sostenibilità finanziaria**, come previsto dall'[articolo 33, D.L. 34/2019](#); criterio che è andato a sostituire il previgente sistema (c.d. turn-over), sostanzialmente ancorato a **dati storici connessi ai risparmi di spesa** derivanti dalle **cessazioni di personale**.

Il calcolo della sostenibilità finanziaria si basa su un rapporto che vede, al **numeratore**, **la spesa di personale** e, al **denominatore**, **la media delle entrate correnti degli ultimi tre rendiconti, al netto del fondo crediti dubbia esigibilità** (FCDE) stanziato nel bilancio di previsione.

I predetti enti territoriali possono procedere ad **assunzioni di personale a tempo indeterminato** sino ad una spesa complessiva per tutto il personale dipendente **non superiore a un valore soglia**, determinato come percentuale, **differenziata per fascia demografica**, rispetto alla media delle entrate correnti relative agli **ultimi tre rendiconti approvati**, considerate al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità **stanziato nel bilancio di previsione**. L'[articolo 33, D.L. 34/2019](#), rimette a **due decreti attuativi** del Ministro della pubblica amministrazione, un decreto per le province e città metropolitane (decreto ministeriale 11.1.2022) e uno per i comuni (decreto ministeriale 17.3.2020), **l'individuazione delle fasce demografiche e i valori soglia**.

L'approvazione del consuntivo 2023 comporta, per i suddetti enti, **l'obbligo di rivedere la programmazione del fabbisogno del personale**; in particolare, va **ricalcolata la spesa di personale** sulla base dei dati del consuntivo 2023 e le entrate correnti sulla media dei consuntivi 2021-23 e il Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE) **sul bilancio assestato del 2023**.

Tutto ciò può determinare possibili modifiche nella **quantificazione delle capacità assunzionali**.

Tale obbligo di ricalcolo non si evince direttamente dal richiamato [articolo 33, D.L. 34/2019](#),

ma la giurisprudenza contabile ha da tempo sottolineato come **la programmazione dei fabbisogni triennale debba essere aggiornata ad ogni successivo rendiconto della gestione**, a prescindere dal dato utilizzato per la sua formulazione.

In particolare, la deliberazione 55/2020/PAR della Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna ha chiarito che, per **“ultimo rendiconto della gestione approvato”** debba intendersi il primo rendiconto utile **approvato in ordine cronologico a ritroso**, rispetto all'adozione della procedura di assunzione del personale.

Desumere il dato relativo alla spesa del personale dall' **“ultimo rendiconto della gestione approvato”** è in linea con la finalità, propria della nuova normativa, di **introdurre un sistema basato sulla sostenibilità finanziaria** della spesa di personale nell'ottica di una programmazione maggiormente flessibile della spesa per il personale, rimodulabile anche **nel corso del medesimo esercizio in cui l'ente procede all'assunzione**.

Pertanto, se il ricalcolo evidenzia un cambiamento nella situazione, più precisamente un riposizionamento rispetto ai valori soglia individuati nei due decreti attuativi (quello per province e città metropolitane e quello per i comuni), sarà necessario **adeguare la programmazione delle assunzioni per renderla coerente con il dato aggiornato**.

Questo comporta un eventuale **variazione dei documenti di programmazione: DUP** (Principio contabile applicato della programmazione, [Allegato n.4/1 D.Lgs. 118/2011](#), sezione operativa, programmazione delle risorse finanziarie da destinare ai fabbisogni di personale a livello triennale e annuale entro i limiti di spesa e della capacità assunzionale dell'Ente in base alla normativa vigente),

Bilancio di previsione e PIAO (che come noto comprende il Piano triennale dei fabbisogni di personale), ricordando, come precisato dalla *faq Arconet* n. 51 del 16.2.2023, che gli enti locali avviano il ciclo della programmazione relativo al triennio successivo approvando il DUP, mentre il PIAO è lo strumento di programmazione adottato al termine del ciclo della programmazione finanziaria.

Sul punto, è opportuno ricordare che l'organo di revisione, ai sensi dell'articolo 239, Tuel, rilascia un proprio **parere sugli strumenti di programmazione economico-finanziaria**; inoltre, in base al richiamato [articolo 33, D.L. 34/2019](#), province, città metropolitane e comuni, possono procedere ad **assumere personale a tempo indeterminato**, solo in presenza di **un'asseverazione dell'organo di revisione sul rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio**.

Il silenzio all'istanza di autotutela obbligatoria è impugnabile trascorsi 90 giorni

di Gianfranco Antico

Master di specializzazione

Riforma Fiscale dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

Le modifiche recate dal **D.Lgs. 219/2023** all'istituto dell'autotutela ne hanno cambiato radicalmente il volto. In pratica, il legislatore delegato, al di là dell'introduzione dell'**autotutela facoltativa** – normata dall'[articolo 10-quinquies, L. 212/2000](#) (casi **aperti**, in presenza di una **generale illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione**) – ha previsto l'autotutela **obbligatoria**, disciplinata dall'[articolo 10-quater, comma 1, L. 212/2000](#), esercitabile nei casi di **manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione espressamente previsti**:

- errore di **persona**;
- errore di **calcolo**;
- errore sull'**individuazione** del tributo;
- errore **materiale** del contribuente facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria;
- errore sul **presupposto** d'imposta;
- mancata considerazione di **pagamenti** d'imposta regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente **sanata** non oltre i termini ove previsti, a pena di decadenza.

Rispetto alle ipotesi delineate nel **D.M. 37/1997**, alcune di queste sono state escluse: evidente **errore logico; doppia imposizione; sussistenza dei requisiti** per fruire di deduzioni, detrazioni o regime agevolati, **precedentemente negati**.

Il comma 2, dell'[articolo 10-quater, L. 212/2000](#), prevede che l'Amministrazione finanziaria **non procede** all'autotutela, nel caso sia intervenuta **sentenza passata in giudicato** ad essa favorevole, **ovvero in caso di atti definitivi, decorso un anno dalla mancata impugnazione** (mentre l'[articolo 10-quinquies, L. 212/2000](#), riconosce all'Amministrazione finanziaria il potere di procedere in autotutela, **anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi**, in presenza di una **illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione**).

Ricordiamo che il comma 3, del nuovo [articolo 10-quater, L. 212/2000](#), circoscrive **l'ambito**

della **responsabilità dell'Amministrazione finanziaria** nelle valutazioni prese ai fini dell'applicazione della norma introdotta, prevedendo che, con riguardo alle valutazioni di fatto operate, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, **la responsabilità** di cui all'[articolo 1, comma 1, L. 20/1994](#), in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti, **è limitata alle ipotesi di dolo** (si ricorda che, invece, il citato [articolo 1, comma 1, L. 20/1994](#), stabilisce che la **responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti**, in materia di contabilità pubblica, **è personale e limitata** ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave, ferma restando **l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali**).

In questo contesto di diritto, occorre rilevare che, nell'ambito del D.Lgs. 220/2023 (di riforma del contenzioso tributario), [all'articolo 19, D.Lgs. 546/1992](#), è stata aggiunta, per quel che interessa in questa sede, **la lettera g-bis**), per cui il ricorso può essere proposto **avverso il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela** nei casi previsti dall'articolo 10-quater, L. 212/2000 (per i casi di autotutela obbligatoria).

Inoltre, lo stesso D.Lgs. 220/2023 è intervenuto [sull'articolo 21, D.Lgs. 546/1992](#) – che disciplina i termini per la proposizione del ricorso – secondo cui il ricorso avverso il **rifiuto tacito** di cui all'[articolo 19, comma 1, lettere g\) -bis, D.Lgs. 546/1992](#), **può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di autotutela** presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta. Dette norme trovano applicazione per i **ricorsi notificati a far data dal 5.1.2024**.

Pertanto, una **volta presentata l'istanza di autotutela**, per una delle ipotesi considerate **obbligatorie** dal legislatore, **in caso di silenzio**, il ricorso può essere proposto **solo dopo il 90 giorno dalla presentazione dell'istanza**, che di fatto vale come **silenzio rifiuto**.