

Roma

15/02/2022

PROT. N. 07/DV/nm

Ai Presidenti AIC Convenzionate

Alle Società di Servizi Convenzionate

Ai Professionisti Convenzionati

e p.c. Agli Incaricati CAF

Circolare n. 07/2022

LORO SEDI

Oggetto: Ulteriori Approfondimenti Normativi

Carissimi,

Vi riportiamo nelle pagine seguenti alcuni approfondimenti normativi

La Direzione Nazionale resta a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Dichiarazione dei non residenti con i quadri delle persone fisiche

Per le società senza stabile organizzazione italiana determinazione dei redditi con le regole IRPEF

Gli **obblighi di presentazione** della dichiarazione dei redditi per l'anno 2021 da parte delle persone fisiche e giuridiche non residenti non vede, rispetto al 2020, novità sostanziali.

Circa i presupposti, la presentazione non è obbligatoria se il soggetto ha percepito solo redditi di fonte italiana assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta (ad esempio, persona fisica o società senza stabile organizzazione che hanno percepito dividendi o interessi di fonte italiana con prelievo alla fonte): posto che questa circostanza ricorre in moltissimi casi, gli obblighi dichiarativi sono conseguentemente **circoscritti**.

Per quanto riguarda invece la modulistica, secondo le **istruzioni generali** ai modelli di dichiarazione, devono utilizzare il modello REDDITI SC sia le società (di persone e di capitali) e gli enti commerciali (compresi i trust) che hanno in Italia una stabile organizzazione, sia gli stessi soggetti, se non hanno in Italia una S.O. e percepiscono, quindi, redditi isolati. Devono, invece, utilizzare il modello REDDITI ENC gli enti non commerciali (compresi i trust), le società semplici e le società ed associazioni ad esse equiparate.

In nessun caso una **società di persone** non residente titolare di redditi di fonte italiana è tenuta ad utilizzare il modello REDDITI SP. Queste società infatti, sono tenute ad utilizzare REDDITI SC o REDDITI ENC, a seconda dei casi. Per quanto riguarda i quadri reddituali, se la società ha una stabile organizzazione in Italia ed è priva di altri redditi di fonte italiana, il reddito d'impresa è determinato (nella stragrande maggioranza dei casi) nel quadro RF, apportando le variazioni in aumento e in diminuzione previste dalla normativa domestica al risultato del Conto economico della S.O.

Se la società estera è priva di una stabile organizzazione, ma consegue redditi di fonte italiana da dichiarare, essa è tenuta ad utilizzare i quadri RA, RB, RH, RL o RT. Ciò deriva dalle disposizioni contenute nell'art. 151 comma 3 del TUIR, secondo cui tali redditi sono determinati secondo le regole previste per i soggetti IRPEF relative a ciascuna categoria. In particolare:

- i **quadri RA** ed RB sono attivati se la società estera ha il possesso di terreni o fabbricati in Italia, i cui redditi sono imponibili in Italia a norma dell'art. 23 comma 1 lett. a) del TUIR e sono determinati con i criteri dei redditi fondiari contenuti negli artt. 25-43;
- il **quadro RH** è utilizzato nei casi in cui la società estera detiene partecipazioni in società di persone residenti e altri soggetti "trasparenti", i cui redditi sono imponibili in Italia a norma dell'art. 23 comma 1 lett. g) del TUIR;
- il **quadro RL** è funzionale a dichiarare dividendi e altri redditi di capitale, imponibili in Italia a norma dell'art. 23 comma 1 lett. b) del TUIR (in quanto corrisposti da soggetti residenti), ovvero redditi diversi di natura non finanziaria imponibili in Italia ai sensi dell'art. 23 comma 1 lett. f), in quanto derivanti da attività svolte in Italia o da beni che si trovano in Italia, quali ad esempio le plusvalenze immobiliari;
- il **quadro RT**, da ultimo, deve essere utilizzato per dichiarare le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società residenti in Italia le cui plusvalenze sono imponibili in Italia ai sensi dell'art. 23 comma 1 lett. f) del TUIR (casistica minoritaria a seguito delle previsioni delle Convenzioni).

Se, quale ultimo caso, la società estera dispone in Italia di una **stabile organizzazione**, ma ha anche redditi che non sono connessi alla S.O., essa è tenuta a presentare il modello REDDITI SC per dichiarare il reddito della S.O. nel quadro RF e il reddito di altra natura nel quadro dedicato. I redditi dichiarati nei quadri in esame confluiscono poi nel quadro RN per essere assoggettati ad IRES con l'aliquota ordinaria del 24%.

Fanno eccezione a questo principio le plusvalenze su partecipazioni che, se realizzate nel **2021** (o, in ogni caso, dal 1° gennaio 2019), scontano l'imposta sostitutiva del 26% quale che sia l'entità della partecipazione ceduta. Benché, infatti, le società estere siano soggetti IRES, l'art. 151 comma 1 del TUIR esclude dal reddito complessivo non solo i redditi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta, ma anche quelli tassati con imposte sostitutive.

Da ultimo, vanno ricordati **due precedenti** (risposte a interpello n. 41/2018 e n. 67/2021) in cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, se il reddito di fonte italiana non è assoggettato a ritenuta a titolo d'imposta, ma può beneficiare di aliquote ridotte in base alla Convenzione che lega l'Italia all'altro Stato (si trattava in entrambi i casi di interessi pagati da clienti persone fisiche a banche estere), il beneficio non viene perso per il fatto che la controparte non ha la qualifica di sostituto d'imposta.

In queste situazioni, il reddito è tassato in dichiarazione con l'**aliquota ridotta** prevista dai singoli Trattati (il 12,50% per la Convenzione Italia-Svizzera e il 10% per la Convenzione Italia-Lussemburgo), indicando i redditi, le aliquote in questione e l'IRES ridotta che ne risulta nel rigo RN7 del modello REDDITI SC.

Scade a fine mese il termine per ravvedere il quadro RW con sanzione fissa

Dopo i 90 giorni scattano le sanzioni proporzionali

L'omessa/irregolare compilazione del **quadro RW** prevede una sanzione proporzionale dal 3% al 15% del valore dei possedimenti non dichiarati, elevata al doppio ove gli investimenti o le attività non dichiarati siano situati in un "paradiso fiscale".

Tuttavia, ai sensi dell'art. 5 comma 2 del DL 167/90, "Nel caso in cui la dichiarazione prevista dall'articolo 4, comma 1, sia presentata entro novanta giorni dal termine, si applica la sanzione di **euro 258**". Per esigenze di ordine sistematico, la sanzione fissa di 258 euro opera sia in caso di **omessa** compilazione del quadro RW che di **infedele compilazione** del medesimo.

Il fatto che la sanzione fissa trovi applicazione solo quando l'irregolarità sia sanata nei novanta giorni si salda con la possibilità di ravvedere in modo **semplificato** sia l'omessa presentazione del modello REDDITI che la infedele presentazione, utilizzando la procedura della circ. Agenzia delle Entrate 12 ottobre 2016 n. 42.

Il quadro RW non rappresenta, secondo l'opinione maggiormente accreditata, una **autonoma dichiarazione**, ma un quadro di natura non reddituale facente parte del modello REDDITI, per cui ai fini del ravvedimento opera, sia in caso di infedele che di omessa compilazione, l'art. 13 comma 1 lett. a-bis) del DLgs. 472/97, con riduzione della sanzione di 258 euro al nono.

Pertanto, se l'infedele/omessa compilazione del quadro RW avviene nei **novanta giorni**, occorre presentare la dichiarazione integrativa con il quadro RW corretto e pagare 28,67 euro (258/9), indicando nel modello F24 il codice tributo "8911".

Ove ci sia anche una infedeltà dichiarativa, è necessario pagare **27,78 euro** (la dichiarazione infedele è equiparata, se sanata nei novanta giorni, ad una dichiarazione inesatta con sanzione minima di 250 euro da ridurre al nono) e sanare gli omessi versamenti delle imposte, intendendosi per tali anche l'IVIE e l'IVAFE (per i tardivi versamenti bisogna dunque pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni del 30% o del 15% ridotte, a seconda del fatto che il ritardo sia o meno contenuto nei novanta giorni).

Si veda sul punto la ris. Agenzia delle Entrate 24 dicembre 2020 n. 82, secondo cui, anche per l'IVIE/IVAFE, se il ravvedimento della dichiarazione infedele avviene nei **90 giorni**, occorre ravvedere i tardivi versamenti relativi a tali imposte.

Sanabile anche l'omessa compilazione del quadro RW

Decorsi i novanta giorni, il ravvedimento sul quadro RW e/o sulla dichiarazione infedele rimane possibile, ma la riduzione della sanzione andrà computata **sul 3% o sul 6%** del valore dei possedimenti non dichiarati.

Se il modello REDDITI non è stato presentato, nei novanta giorni occorre pagare 28,67 euro per il quadro RW, 25 euro per il modello REDDITI tardivo (la dichiarazione tardiva è equiparata, se sanata nei novanta giorni, ad una dichiarazione dalla quale **non emergono** imposte da versare, con sanzione minima di 250 euro da ridurre al decimo) e sanare i tardivi versamenti.

In base alla tradizionale opinione dell'Agenzia delle Entrate (si veda la circ. 16 luglio 2015 n. 27 § 2.3), se il modello REDDITI omesso non viene sanato nei novanta giorni, non è più possibile eseguire il ravvedimento operoso nemmeno sul quadro RW, occorrendo attendere l'**atto di contestazione** delle sanzioni definibile eventualmente al terzo.