



## TAX NEWSLETTER

1/2016

### Sommario

#### 1 DISPOSIZIONI LEGISLATIVE

- D.M. del 18.11.2015
- D.M. del 18.11.2015
- D.M. del 11.12.2015
- L. n. 208 del 28.12.2015 ("Legge di stabilità 2016")
- Provv. Dir. Ag. E. n. 165827 del 29.12.2015
- Provv. Dir. Ag. E. n. 27 del 4.01.2016

#### 2 PRASSI

- Circ. Ag. E. n. 36/E del 1.12.2015
- Circ. Ag. E. n. 37/E del 22.12.2015
- Circ. Ag. E. n. 2/E del 1.02.2016

#### 3 GIURISPRUDENZA

- Cass. n. 22443 del 3.11.2015
- Cass. n. 24081 del 25.11.2015

L'esposizione che segue, che rappresenta una breve sintesi di disposizioni legislative, chiarimenti ministeriali e pronunce giurisprudenziali di recente emanazione, ha il solo fine di fornire una prima informativa, la quale non può sostituire un'analisi specifica delle fattispecie di singolo interesse. In relazione alla caratteristica di sintetico commento delle tematiche illustrate, ogni ipotesi di applicazione concreta deve essere sottoposta ad adeguato approfondimento.

**DECRETO MINISTERIALE DEL 18 NOVEMBRE 2015**

È stato pubblicato sulla G.U. n. 279 del 30 novembre 2015 il DM 18 novembre 2015, con cui sono state apportate modifiche al DM 21 novembre 2001 contenente l'elenco degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (c.d. elenco *black list*) ai fini dell'applicazione della disciplina delle "Controlled Foreign Companies" (art. 167 del TUIR).

Il decreto modificativo ha eliminato **Hong Kong** dall'elenco *black list* sopramenzionato.

**DECRETO MINISTERIALE DEL 18 NOVEMBRE 2015**

È stato pubblicato sulla G.U. n. 279 del 30 novembre 2015 il DM 18 novembre 2015, con cui sono state apportate modifiche al DM 23 gennaio 2002 contenente l'elenco degli Stati o territori per i quali si rendono applicabili le limitazioni alla deducibilità dei costi previste dall'art. 110, comma 10 e segg. del TUIR.

Il decreto modificativo ha eliminato **Hong Kong** dall'elenco *black list* sopramenzionato.

**DECRETO MINISTERIALE 11 DICEMBRE 2015**

Con D.M. 11 dicembre 2015, pubblicato nella G.U. n. 291 del 15 dicembre 2015, il tasso di interesse legale di cui all'art. 1284 c.c. è stato ridotto dallo 0,50% allo **0,20%** in ragione d'anno. Il nuovo tasso si applica dal 1.01.2016 e, come noto, ha effetto anche ai fini del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D. Lgs. 472/1997.

**LEGGE N. 208 DEL 28 DICEMBRE 2015 (LEGGE DI STABILITA' 2016)**

È stata pubblicata sul S.O. n. 70/L della G.U. n. 302 del 30 dicembre 2015 la Legge 28 dicembre 2015 n. 208 (cd. "Legge di Stabilità 2016"), entrata in vigore il 1° gennaio 2016, la quale reca "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato".

Tra le principali novità fiscali contenute nella Legge di Stabilità 2016 si segnalano le seguenti.

Gli aumenti delle aliquote IVA previsti dalla clausola di salvaguardia introdotta con la legge di stabilità 2015 (L. 190/2014) sono stati rinviati e rimodulati. In particolare, sono previsti aumenti dell'aliquota IVA **ridotta** del 10%, che passerà al **13% dal 1.1.2017**, e dell'aliquota IVA **ordinaria** del 22%, che passerà al **24% dal 1.1.2017** e al **25% dal 1.1.2018**.

Viene inoltre soppressa la previsione che demandava ad apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli l'aumento delle aliquote dell'accisa sulla benzina, sulla benzina con piombo e sul gasolio usato come carburante.

Viene introdotta una **riduzione al 50%** della base imponibile IMU/TASI degli immobili, ad eccezione di quelli classificati nelle categorie catastali A1, A8 e A9, concessi in **comodato** a parenti in linea retta – entro il primo grado – che li utilizzano come "abitazione principale" a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori nello stesso comune ove è situato l'immobile. Il beneficio si applica anche qualora il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale (ad eccezione delle unità abitative classificate in A1, A8 e A9).

A partire dall'anno 2016 non sarà più dovuto il tributo per i servizi indivisibili (TASI) in relazione agli immobili adibiti ad **abitazione principale**, ad esclusione delle abitazioni di cui alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. L'esenzione da TASI concerne anche la "**quota inquilini**" dovuta dall'occupante non proprietario (conduttore o comodatario) che utilizza l'immobile come

Black List "Controlled Foreign Companies"

Black List "Indeducibilità dei costi"

Tasso di interesse legale

Aumento aliquote IVA

IMU e TASI su abitazioni concesse in comodato

Esenzione TASI

abitazione principale.

È prevista, inoltre, un'agevolazione per i fabbricati costruiti e destinati dall'**impresa costruttrice** alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, consistente nella riduzione dell'aliquota TASI allo **0,1%**, con possibilità da parte dei Comuni di modificarla, in aumento sino allo 0,25% o, in diminuzione, fino all'azzeramento.

#### Inbullonati

La Legge in commento introduce novità anche in merito ai beni d'impresa c.d. "imbullonati", ovvero i macchinari e le attrezzature funzionali al processo produttivo **fissati al suolo** all'interno di capannoni o immobili adibiti alla produzione.

Viene, infatti, disposto che, a far data dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale dei fabbricati a destinazione speciale e particolare, cioè degli immobili classificabili nelle categorie catastali dei gruppi **D** ed **E**, è effettuata (tramite stima diretta) tenendo conto del **suolo** e delle **costruzioni**, nonché degli **elementi** ad essi **strutturalmente connessi** che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento.

Restano invece esclusi dalla medesima stima diretta (e, di conseguenza, anche dalla base imponibile IMU) i macchinari, i congegni, le attrezzature, gli altri impianti, che siano funzionali allo specifico processo produttivo.

#### Imposta di registro "prima casa"

Per gli atti stipulati a partire dal **1° gennaio 2016**, ai fini dell'applicazione dall'agevolazione c.d. "prima casa", non è più ostativo il pre-possesso di un'altra abitazione acquistata con i medesimi benefici fiscali, a condizione che la stessa sia alienata entro **un anno** dal nuovo acquisto "agevolato". Restano ferme le altre condizioni applicative previste dalla nota II-bis, art. 1, Tariffa, Parte Prima, allegata al DPR n. 131/1986.

#### Detrazione IRPEF per IVA su abitazioni

Ai fini della determinazione dell'IRPEF, è disposta una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, del **50%** dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2016, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica **A** o **B**, **cedute dalle imprese costruttrici** delle stesse. La detrazione deve essere ripartita in **10 quote costanti** nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei nove successivi.

#### Riduzione aliquota IRES

A decorrere dal **1° gennaio 2017**, con effetto per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, è prevista una riduzione sia dell'**aliquota IRES** di 3,5 punti percentuali, dal 27,5% al 24%, sia della **ritenuta ex art. 27, DPR 600/1973**, sugli utili corrisposti a società ed enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società in uno Stato membro dell'Unione Europea nonché in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE), inclusi nella cosiddetta "white list", che viene **ridotta** dal 1,375% all' **1,20%**.

Con decreto ministeriale saranno proporzionalmente rideterminate le percentuali di tassazione di dividendi e plusvalenze su partecipazioni "qualificate" detenute da persone fisiche, stabilendone altresì la decorrenza e il regime transitorio.

#### Addizionale IRES per enti creditizi e finanziari

Viene disposta, per gli enti creditizi e finanziari di cui al D.Lgs. 87/1992, l'applicazione di un'**addizionale** di **3,5** punti percentuali all'aliquota **IRES**, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

#### Deducibilità interessi passivi per enti creditizi e finanziari

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, viene meno l'indeducibilità del 4% ai fini IRES ed IRAP degli interessi passivi delle banche e società finanziarie. Di fatto, attraverso una modifica al comma 5-bis dell'art. 96 del TUIR (nonchè la soppressione del secondo periodo dell'art. 6, comma 8 del D. Lgs. 446/1997) gli interessi passivi saranno in deducibili al 4% solo per le imprese di assicurazioni, mentre gli altri enti creditizi li **dedurranno integralmente**.

*Proroga detrazioni per ristrutturazioni edilizie e riqualificazione energetica*

La misura (in vigore nel 2015) delle detrazioni per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica (50% per il recupero edilizio e per l'acquisto di mobili e arredi; 65% per gli interventi di riqualificazione energetica) viene **prorogata** all'anno **2016**.

*Assegnazione agevolata beni ai soci*

Alle società commerciali di persone e di capitali che, entro il **30 settembre 2016**, assegnano o cedono ai soci beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività di impresa, si rendono applicabili speciali disposizioni ai fini dell'imposizione diretta ed indiretta a condizione che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, oppure che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge istitutiva, in base a titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1°ottobre 2015.

Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2016 si trasformano in società semplici. Sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica **un'imposta sostitutiva** delle imposte dirette e dell'IRAP ad aliquota ridotta pari all'**8%**. Per le società considerate **non operative** in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione, la predetta imposta sostitutiva viene fissata al **10,5%**. Le **riserve in sospensione d'imposta** annullate per effetto dell'assegnazione ai soci dei beni e quelle della società che si trasformano sono soggette ad imposta sostitutiva con aliquota pari al **13%**.

Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il **valore normale** può essere determinato in misura pari a quello **catastale**. In caso di cessione, per la determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo, se inferiore al valore normale o catastale del bene, viene computato in misura non inferiore a uno dei due valori. Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva. In capo al socio assegnatario non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'articolo 47 del TUIR.

Il **60%** dell'imposta sostitutiva va versata entro il **30 novembre 2016** e la restante parte entro il **16 giugno 2017**, con i criteri stabiliti dal D.Lgs. n. 241/1997.

In materia di imposte indirette, la legge di Stabilità prevede che per le assegnazioni e cessioni agevolate di beni ai soci, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono **ridotte alla metà** e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura **fissa**.

*IRAP - spese per lavoratori stagionali*

La Legge interviene sulle deduzioni ai fini IRAP previste dall'art. 11 del D.Lgs. 446/1997, aggiungendo al comma 4-octies una deduzione per le spese sostenute per i lavoratori assunti con contratto a **tempo determinato** per lo svolgimento delle attività stagionali ricorrenti, impiegati per almeno **120 giorni** per **due** periodi d'imposta. La deduzione è pari al 70% della differenza tra il costo del lavoratore stagionale e le altre deduzioni spettanti per lo stesso, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco di due anni, a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

*Leasing immobiliare uso abitativo*

Viene introdotta una specifica disciplina concernente il contratto di locazione finanziaria di immobili da adibire ad abitazione principale. In particolare, con tale contratto la banca o l'intermediario finanziario (il "concedente") si obbliga ad acquistare o far costruire l'immobile su scelta e secondo le indicazioni del soggetto utilizzatore, a disposizione del quale l'immobile è posto per un dato tempo e verso corrispettivo. Alla scadenza del contratto, l'utilizzatore ha la facoltà di acquistare la proprietà del bene ad un prezzo prestabilito.

In caso di risoluzione per inadempimento dell'utilizzatore, il concedente ha diritto alla restituzione dell'immobile ed è tenuto a corrispondere all'utilizzatore l'importo realizzato dalla vendita del bene a valore di mercato, al

netto (i) dei canoni scaduti non pagati, (ii) dei canoni a scadere attualizzati e (iii) del prezzo pattuito per l'esercizio dell'opzione finale di acquisto.

Attraverso una modifica all'art. 15 del TUIR, viene introdotta un'agevolazione consistente nella **detrazione** dall'IRPEF di un importo pari al **19%** delle spese sostenute per i canoni derivanti da contratti di leasing su immobili adibiti ad abitazione principale entro un anno dalla consegna.

Per i giovani di età **inferiore a 35 anni**, non proprietari di immobili abitativi e con un reddito complessivo non superiore (all'atto della stipula) a **55.000 Euro**, la suddetta detrazione spetta nel limite di 8.000 Euro annui di canoni e relativi oneri accessori, e nel limite di **20.000 Euro** di costo di acquisto a fronte dell'esercizio dell'opzione. Per i soggetti di età **non inferiore a 35 anni**, invece, ferme restando le altre condizioni, i limiti di spesa per canoni e per costo di acquisto entro i quali calcolare la detrazione sono **dimezzati** (rispettivamente 4.000 Euro e 10.000 Euro).

È prevista, inoltre, l'applicazione dell'imposta di registro nella misura ridotta dell'**1,5%** alle cessioni di immobili, diversi da quelli classificati nelle categorie catastali A1, A8 e A9, effettuate nei confronti di banche e società di leasing le quali li concedono in locazione finanziaria a utilizzatori per i quali ricorrono le condizioni dell'agevolazione c.d. "prima casa". In tal caso, le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura **fissa**.

Per quanto riguarda, invece, la cessione - effettuata dall'utilizzatore - del contratto di locazione finanziaria, sempre avente ad oggetto immobili a destinazione abitativa di categoria catastale diversa da A1, A8 e A9, è prevista l'applicazione dell'imposta di registro pari al 9% del corrispettivo pattuito. L'aliquota scende all'**1,5%** qualora ricorrano le condizioni per l'applicazione dell'agevolazione c.d. "prima casa".

Le agevolazioni fiscali sopra descritte si rendono applicabili dal **1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2020**.

### Social housing

Il regime fiscale ai fini IRES dei soggetti IACP (Istituti Autonomi Case Popolari), che prevede la riduzione al 50% dell'aliquota IRES agli stessi spettante, viene esteso anche agli enti aventi le loro stesse finalità, anche se istituiti in forma **societaria**, che abbiano i requisiti UE di società *in house*, costituiti ed operanti alla data del **31 dicembre 2013**.

Viene previsto, inoltre, che i finanziamenti pubblici per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria ed ordinaria di immobili di edilizia residenziale pubblica concessi ai soggetti di cui sopra, non siano considerate sopravvenienze attive e, dunque, **non** siano imponibili ai fini IRES.

### Super ammortamento

I soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi (acquisiti dal **15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**) possono usufruire dell'agevolazione - applicabile ai soli fini delle imposte sui redditi - consistente nella **maggiorazione** in misura pari al **40%** del costo di acquisizione di detti beni ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

Rientrano nell'agevolazione tutti i beni strumentali nuovi, ad **esclusione** dei fabbricati e costruzioni e dei beni con coefficiente di ammortamento fiscale inferiore al 6,5%.

Anche i limiti rilevanti per la deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria degli autoveicoli di cui all'art. 164, comma 1 lett. b) del TUIR vengono innalzati del 40%, passando da Euro 18.076 a Euro 25.306.

### Ammortamento maggiori valori affrancati

Per le operazioni straordinarie poste in essere a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015, si riduce il periodo di ammortamento dei maggiori valori dell'avviamento e dei marchi affrancati per effetto dell'art. 15, comma 10 del D.L. 185/2008.

L'ammortamento dei suddetti valori potrà avvenire in misura non superiore a **un quinto** (e non più a un decimo).

## Credito d'imposta aree svantaggiate

Alle imprese che – a decorrere dal **1° gennaio 2016** e fino al **31 dicembre 2019** – effettuano l'acquisizione (anche mediante contratti di locazione finanziaria) di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite della Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo, è attribuito un credito d'imposta pari ad una percentuale (massima) dell'investimento del **20%** per le piccole imprese, del **15%** per le medie imprese e del **10%** per le grandi imprese.

Il credito d'imposta è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni agevolabili (macchinari, impianti e attrezzature facenti parte di un **progetto di investimento** iniziale così come definito all'art. 2 del Regolamento UE n. 651/2014) nel **limite** massimo, per ciascun progetto di investimento, pari a **1,5 milioni** di Euro per le piccole imprese, a **5 milioni** di Euro per le medie imprese e a **15 milioni** di Euro per le grandi imprese, eccedente gli ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta relativi alle medesime categorie dei beni d'investimento della stessa struttura produttiva, ad esclusione degli ammortamenti dei beni che formano oggetto dell'investimento agevolato.

L'agevolazione **non si applica** ai soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo e alle imprese in difficoltà finanziaria.

## Note di variazione IVA

Attraverso una riformulazione dell'art. 26 del DPR 633/1972, in materia di note di variazione IVA, viene prevista, in caso di mancato pagamento, la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione da parte del cedente/prestatore a partire dalla data in cui il cessionario/committente viene assoggettato a **procedura concorsuale**. Tale disposizione, dunque, evita (a differenza di quanto in precedenza previsto) che il cedente/prestatore debba attendere la chiusura infruttuosa della procedura concorsuale per poter emettere la nota di variazione. Viene altresì prevista la disapplicazione, in capo alla controparte contrattuale (cessionario/committente in procedura concorsuale), dell'obbligo di registrare la corrispondente variazione in aumento.

Le nuove disposizioni si rendono applicabili nei casi in cui il cessionario o il committente sia assoggettato ad una procedura concorsuale **successivamente al 31 dicembre 2016**.

Viene prevista la possibilità di emettere note di variazione in diminuzione anche in ipotesi di "**reverse charge**" e di **risoluzione** contrattuale per inadempimento relativa a contratti a **esecuzione continuata o periodica**.

Viene inoltre chiarito che, ai fini dell'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione a causa di procedura individuale rimasta infruttuosa, una procedura esecutiva individuale si considera infruttuosa (i) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare; (ii) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità; (iii) essendo andata deserta per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

## Estensione del reverse charge

Subordinatamente al rilascio dell'autorizzazione da parte del Consiglio UE, il meccanismo del c.d. "reverse charge", previsto dall'art. 17 del DPR 633/1972, viene esteso anche alle prestazioni di servizi rese dalle imprese **consorziate** nei confronti del consorzio di appartenenza aggiudicatario di una commessa nei confronti di un **ente pubblico** al quale il consorzio sia tenuto a fatturare ex art. 17-ter del DPR 633/1972.

## Accertamento

Attraverso una riformulazione dell'art. 57 del DPR 633/1972 e dell'art. 43 del DPR 600/1973 sono state modificate le disposizioni relative alla decadenza dei termini di accertamento per gli avvisi relativi al periodo d'imposta **in corso** alla data del **31 dicembre 2016** e ai periodi **successivi**.

Oltre ad essere **abrogato** il meccanismo del **raddoppio dei termini** in presenza di reati tributari, vengono estesi i poteri di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria che vanno esercitati entro **il quinto** (in luogo dell'attuale quarto) anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. In caso di dichiarazione omessa, il periodo di accertamento si estende al **settimo** anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

#### Sanzioni amministrative – anticipo dell'entrata in vigore

Le modifiche alla disciplina del sistema sanzionatorio amministrativo, così come introdotte dal D.Lgs. 158/2015, si rendono applicabili dal **1° gennaio 2016** (in luogo del 1° gennaio 2017, data originariamente prevista). Viene precisato che restano comunque ferme, ai fini della procedura di collaborazione volontaria, le sanzioni nella misura vigente alla data di presentazione della relativa istanza.

#### Costi black list

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, viene **abrogata** la disciplina prevista dai commi da 10 a 12-bis dell'art. 110 del TUIR relativa alla indeducibilità dei costi sostenuti con fornitori black list.

Con l'abrogazione del regime in esame dovrebbe venire meno l'obbligo di indicazione separata di tali costi in dichiarazione dei redditi.

#### Regime Controlled Foreign Companies

Ai fini della disciplina sulle *Controlled Foreign Companies* (c.d. "CFC"), di cui all'art. 167 del TUIR, viene eliminato – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 – qualsiasi riferimento all'elenco dei Paesi "black list" di cui al D.M. 21 novembre 2001, stabilendo che si considerano "privilegiati" i regimi fiscali (anche speciali) di Stati e territori con un livello di tassazione **nominale** inferiore al **50%** di quello applicabile in Italia.

La nuova disposizione si applica ai Paesi **diversi** da quelli appartenenti all'**UE** ovvero da quelli aderenti allo **SEE** con i quali l'Italia abbia stipulato un **accordo** che assicuri un effettivo scambio di informazioni, per i quali resta ferma la disciplina prevista dal comma 8-bis dell'art. 167 (c.d. "CFC White list").

#### Country by Country reporting

Viene previsto l'obbligo, da parte delle società controllanti di gruppi multinazionali residenti in Italia, di inviare all'Agenzia delle Entrate un'apposita **rendicontazione** (c.d. "Country by country reporting"), finalizzata a dare evidenza della struttura di gruppo, dei redditi prodotti, delle imposte pagate e quelle di competenza e di altri elementi "indicatori di un'attività economica effettiva".

L'obbligo sorge in capo alle società **controllanti**, tenute alla redazione del bilancio consolidato, aventi un fatturato consolidato (conseguito dal gruppo multinazionale nel periodo d'imposta precedente a quello di rendicontazione) almeno pari a **750 milioni** di euro e che non sono a loro volta controllate da soggetti diversi dalle persone fisiche. Con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze saranno dettate le disposizioni attuative.

Allo stesso obbligo – al verificarsi delle stesse condizioni – sono tenute anche le società **controllate**, residenti in Italia, nel caso in cui la società controllante, che ha l'obbligo di redazione del bilancio consolidato, sia residente in uno Stato che non ha introdotto l'obbligo della rendicontazione in esame, ovvero non ha in vigore con l'Italia un accordo che consenta lo scambio delle informazioni relative alla suddetta rendicontazione, ovvero è inadempiente all'obbligo di scambio di informazioni relative alla rendicontazione stessa.

#### Riapertura dei termini per la rideterminazione del costo di partecipazioni e terreni

Vengono riaperti i termini per rivalutare fiscalmente il valore delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti al di fuori dell'esercizio di impresa. Infatti, per effetto della proroga di un anno dei termini di cui al comma 2 dell'art. 2 del D.L. 282/2002, la rivalutazione viene ora consentita anche per i beni posseduti alla data del **1° gennaio 2016** e richiede l'effettuazione della perizia ed il pagamento della prima rata dell'imposta sostitutiva entro il **30 giugno 2016**, imposta fissata nella misura dell'**8%** sia per le partecipazioni (qualificate e non) che per i terreni.

## Rivalutazione dei beni d'impresa

Viene nuovamente prevista la possibilità di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla Legge 342/2000 (ad esclusione degli immobili-merce) con riferimento a quelli risultanti dal bilancio in corso al **31 dicembre 2014**. La rivalutazione, che potrà essere effettuata nel bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, richiede il pagamento di un'imposta sostitutiva del **16%** per i beni ammortizzabili e del **12%** per i beni non ammortizzabili e deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

## Art Bonus

La Legge in esame rende di natura permanente il c.d. "Art Bonus", ovvero il credito d'imposta per favorire le erogazioni liberali in denaro a sostegno della cultura e dello spettacolo, previsto dall'art. 1 del D.L. 83/2014, fissandolo nella nuova misura del **65%** dell'erogazione liberale.

## Benefit ai dipendenti

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, **non** sono tassabili ai fini IRPEF, in capo ai dipendenti, i servizi e le somme messe a disposizione dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie omogenee di essi (e ai relativi familiari) per l'educazione e istruzione anche in età prescolare, per i centri estivi o invernali per i bambini, nonché per l'assistenza a familiari anziani o non autosufficienti.

L'art. 51 del TUIR, con la nuova formulazione delle lett. f), prevede inoltre che l'esenzione da tassazione delle opere e servizi con finalità di educazione, istruzione, ricreazione e assistenza sociale e sanitaria o culto – già previste dal combinato disposto dell'art. 51, co. 2, lett. f) nella vecchia formulazione e l'art. 100, co. 1, del TUIR – spetti anche qualora le opere e i servizi offerti ai lavoratori derivino da un **vincolo contrattuale**, oltre che se erogati **volontariamente** dal datore di lavoro.

## PROVVEDIMENTO DIRETTORIALE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 165827 DEL 29 DICEMBRE 2015

### Cross border ruling in materia di IVA

L'Agenzia delle Entrate ha istituito un **punto di contatto** per l'Italia, presso il settore Fiscalità internazionale e agevolazioni della Direzione Centrale Normativa, dedicato alla gestione delle istanze di "Cross Border Ruling" (CBR) in materia di Iva, presentate nell'ambito del relativo progetto pilota del Global Forum sull'IVA della Commissione Europea.

Il provvedimento specifica che il punto di contatto risponde per iscritto alle **istanze di CBR** presentate da soggetti passivi identificati ai fini IVA in Italia che intendono effettuare complesse operazioni transnazionali in uno o più Paesi Membri dell'UE partecipanti al progetto pilota.

Una volta attivata la procedura, è previsto un confronto fra le autorità fiscali degli Stati coinvolti, affinché il rapporto tra le norme comunitarie e quelle interne non generi disallineamenti interpretativi. Tuttavia, la consultazione non garantisce che si possa arrivare a un'interpretazione concordata e, pertanto, che l'Amministrazione finanziaria sia in grado di rispondere all'istanza di CBR.

In ogni caso, specifica il provvedimento, le risposte fornite si intendono effettuate nell'ambito della generale attività di consulenza dell'Agenzia delle Entrate, senza applicazione delle regole che disciplinano le istanze di interpello.

## PROVVEDIMENTO DIRETTORIALE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 27 DEL 4 GENNAIO 2016

### Interpelli

Sono definite le nuove regole procedurali che disciplinano le istanze di interpello, in attuazione di quanto disposto dal D. Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, concernente la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.

Quanto agli **uffici competenti** a trattare tali istanze, viene stabilito che:

- le istanze di interpello riguardanti i tributi erariali dovranno essere presentate alla Direzione Regionale competente in base al domicilio fiscale dell'istante;



- le istanze di interpello relative all'imposta ipotecaria dovuta per atti diversi da quelli di natura traslativa, alle tasse ipotecarie ed ai tributi speciali catastali e le istanze di interpello aventi ad oggetto disposizioni o fattispecie di natura catastale dovranno essere presentate alla Direzione Regionale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria interessata dall'interpello.

Le Amministrazioni centrali dello Stato, gli enti pubblici nazionali, i soggetti non residenti ed i soggetti di maggiori dimensioni dovranno presentare le istanze di interpello:

- alla Direzione Centrale Normativa, se riguardanti i tributi erariali;
- alla Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità immobiliare, se riguardanti l'imposta ipotecaria relativa ad atti diversi da quelli di natura traslativa, le tasse ipotecarie, i tributi speciali catastali e le istanze aventi ad oggetto disposizioni e fattispecie di natura catastale.

Nel Provvedimento è anche precisato che, qualora l'istanza sia presentata ad un ufficio diverso da quello competente o sia trasmessa ad un indirizzo di posta elettronica diverso da quello corrispondente all'ufficio competente, viene trasmessa tempestivamente all'ufficio competente o all'indirizzo corretto. Il **termine** per la risposta inizierà a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente o dalla consegna dell'istanza all'indirizzo corretto.

Secondo quanto precisato al punto 3 del Provvedimento, le istanze di interpello vanno redatte in forma libera e senza marca da bollo e devono essere sottoscritte e presentate dal contribuente all'ufficio competente.

Ulteriori chiarimenti sono forniti riguardo alla **fase istruttoria**, alla **risposta** alle istanze di interpello ed al **monitoraggio delle risposte**.

## Patent Box

**CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 36/E DEL 1 DICEMBRE 2015**

La circolare fornisce i primi chiarimenti sulle modalità e sugli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione per il regime del c.d. "patent box", sulla disciplina delle perdite, sulla disciplina delle operazioni straordinarie e sulle modalità di accesso alla procedura di *ruling*.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che, se lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una **perdita**, l'impresa che aderisce al Patent box rinverrà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito. Nel caso in cui le modalità di determinazione dell'agevolazione portino ad un risultato negativo (perdita), derivante dell'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tali perdite concorreranno invece alla formazione del reddito d'impresa di periodo.

Le perdite generate in vigore del regime del Patent Box dovranno poi essere **recuperate**, attraverso un meccanismo di "recapture" nell'ambito del medesimo regime di Patent Box, nel momento in cui il bene immateriale comincerà a produrre redditi. Ne consegue che la concreta fruizione della tassazione agevolata, sotto forma di variazione in diminuzione, avrà luogo nel momento in cui il bene immateriale genererà redditi depurati da eventuali perdite pregresse prodotte in vigore del regime del Patent box.

Con riferimento, invece, alle operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, neutrali ai fini fiscali, il documento di prassi chiarisce che tali operazioni, nel presupposto che la società avente causa svolga una "sostantial activity" in tema di ricerca e sviluppo, non possono ritenersi elusive o abusive anche se esclusivamente finalizzate ad evitare il *ruling* obbligatorio; ciò in quanto tale operazione non consente di beneficiare di alcun vantaggio fiscale.

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, resta comunque fermo il potere di sindacare, con i canoni dell'antieconomicità, la congruità dei corrispettivi pattuiti in sede di concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali tra società appartenenti allo stesso gruppo.

**CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 37/E DEL 22 DICEMBRE 2015**

## Reverse charge settore edile

Facendo seguito alla circolare n. 14/E del 2015, l'Amministrazione finanziaria torna a pronunciarsi sulla portata delle disposizioni di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/72, che prevede l'applicazione del meccanismo di inversione contabile (c.d. *reverse charge*) alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici".

Il documento di prassi precisa, tra l'altro, che, in presenza di un contratto unico di appalto avente ad oggetto interventi edilizi di **frazionamento** o **accorpamento delle unità immobiliari** (derubricati ad "interventi di manutenzione straordinaria", anziché di "ristrutturazione edilizia" ad opera del DL n. 133/2014) e comprensivo anche di prestazioni soggette a *reverse charge* ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/72 (es. installazione impianti), non trova applicazione il meccanismo di inversione contabile ma l'IVA secondo le modalità ordinarie.

Trovano applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo dell'inversione contabile anche nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la **demolizione** e la **successiva costruzione di un nuovo edificio**; in questo caso, infatti, l'attività di demolizione, che sarebbe soggetta a *reverse charge* ai sensi della lettera a-ter) dell'art. 17, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972, deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione di una nuova costruzione.

Rientrano, invece, nell'ambito di applicazione del *reverse charge* le prestazioni di **installazione di impianti** posizionati, per necessità funzionali o logistiche, in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio, a condizione che detti impianti siano funzionali o serventi rispetto all'edificio (ad es.: impianti di videosorveglianza perimetrale con telecamere esterne, impianto citofonico con apparecchiature esterne all'edificio, impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne, ecc...).

In analogia con quanto previsto in tema di impianti esterni di cui sopra, l'Agazia delle Entrate chiarisce che l'attività di **installazione** (compresa la manutenzione ordinaria e straordinaria) di **impianti fotovoltaici** "integrati" (cioè quelli in cui il manto di copertura è sostituito dai pannelli) o "semintegrati" (ossia quelli in cui i pannelli sono appoggiati sopra l'esistente manto di copertura) deve essere assoggettata al regime del *reverse charge*.

Viene confermato che il meccanismo del *reverse charge* non si applica qualora l'operazione sia **non imponibile** IVA (es: servizi di pulizia o di installazione di impianti effettuati all'interno di edifici siti in porti o aeroporti, rientranti nelle previsioni dell'art. 9, comma 1 n. 6 del DPR 633/1972).

Il documento di prassi, stante la complessità delle questioni esaminate, fa salvi eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti prima dell'emanazione del documento con conseguente **inapplicabilità delle sanzioni**, con la sola eccezione di quelli rientranti nell'ambito di una frode fiscale.

### CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 2/E DEL 1 FEBBRAIO 2016

L'Agazia delle Entrate fornisce i primi chiarimenti interpretativi sulle disposizioni recate dall'art. 1, comma 21, della Legge 208/2015 concernenti, a decorrere dal 1° gennaio 2016, l'esclusione dei macchinari cd. "imbullonati" dalla determinazione della rendita catastale degli immobili produttivi a destinazione speciale e particolare (gruppi D ed E).

Viene precisato in primo luogo che rientra nella nozione di "costruzione" di cui alla normativa suddetta (costituente parte integrante dell'unità immobiliare e, pertanto, inclusa nella stima catastale) "*qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione del suolo: ad esempio fabbricati, pontili, gallerie, opere di fondazione e di supporto in genere*".

Tra gli "*elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità*" (anch'essi inclusi nella stima catastale) devono ricomprendersi, invece, gli impianti elettrici, idrico-sanitari, di areazione, di climatizzazione e condizionamento, di antincendio, di irrigazione nonché quelli che, sebbene integranti elementi mobili, configurino nel loro complesso parti strutturalmente connesse al suolo o alle costruzioni, quali ascensori, montacarichi, scale, rampe ecc.

Sono esclusi, invece, dalla stima catastale i macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti funzionali ad uno specifico processo produttivo. Trattasi di tutte quelle componenti, "*di natura essenzialmente impiantistica, che assolvono a specifiche funzioni nell'ambito di un determinato processo produttivo e che non conferiscono all'immobile una utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo svolto al suo interno*". Tali componenti vengono escluse dalla stima, indipendentemente dalla loro rilevanza dimensionale.

La circolare specifica, infine, che le nuove disposizioni non hanno valore di interpretazione autentica ed esplicano, pertanto, gli effetti solo a decorrere dal 1° gennaio 2016, ferma restando la possibilità di presentare atti di aggiornamento catastale per escludere eventuali componenti impiantistiche che, secondo i nuovi criteri, non fanno più parte della stima diretta.

Emendabilità della dichiarazione  
dei redditi in sede contenziosa

### CORTE DI CASSAZIONE N. 22443 DEL 3 NOVEMBRE 2015

La Corte, rifacendosi a precedenti pronunce sull'argomento, ribadisce come la dichiarazione dei redditi, affetta da errore di fatto o di diritto commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile anche in sede contenziosa, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli dovuti. La dichiarazione è infatti **modificabile**, non avendo natura di atto negoziale e dispositivo. Pertanto, essa è sempre ritrattabile in presenza di errori od omissioni di carattere meramente formale, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o comunque di un maggior debito di imposta.

La "correzione" può avvenire, secondo i Giudici, entro i termini di accertamento fissati dall' articolo 43 del D.P.R. n. 600/1973 e non entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Detto ultimo termine riguarda solamente l'uso in compensazione dell'eventuale credito risultante dall'integrativa a favore.

### CORTE DI CASSAZIONE N. 24081 DEL 25 NOVEMBRE 2015

Imposta di registro

In tema di imposta di registro relativa all'atto di acquisto di un complesso aziendale, ove le parti abbiano convenuto che parte del prezzo di cessione sia pagato mediante **accollo di debiti aziendali**, tale passività non rileva nella determinazione della base imponibile dell'imposta.

Infatti, la determinazione della **base imponibile** secondo il criterio del "valore dichiarato dalle parti" di cui all'art. 51 co. 1 del DPR 131/86 non consentirebbe, secondo la Corte, di detrarre dal prezzo indicato nel contratto le eventuali passività trasferite unitamente al cespite: tale operazione è invece prevista solo dall'art. 51 co. 4 del DPR 131/86, per la specifica ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate disattenda detto valore e proceda ad autonoma valutazione.

Milano, 26 febbraio 2016

## **StudioBiscozziNobili**

Legale ~ Tributario

Associazione Professionale

Corso Europa n. 2  
20122 Milano  
Tel. 02 76 36 931  
Fax 02 78 01 46, 02 76 36 93 45,  
02 76 01 51 78

nome.cognome@slta.it  
www.biscozzinobili.it  
C.F. e P. IVA 12607090151