

TAX NEWSLETTER

5/2015

Sommar||**1 DISPOSIZIONI LEGISLATIVE**

- D.M. del 27.05.2015
- D.Lgs. n. 128 del 5.08.2015 ("certezza del diritto")
- D.Lgs. n. 147 del 14.09.2015 ("crescita ed internazionalizzazioni delle imprese")
- D.Lgs. n. 156 del 24.09.2015 ("interpelli e contenzioso tributario")
- D.Lgs. n. 158 del 24.09.2015 ("revisione sistema sanzionatorio")

2 PRASSI

- Circ. Ag. E. n. 32/E del 17.09.2015
- Circ. Ag. E. n. 35/E del 27.09.2015
- Ris. Ag. E. n. 92/E del 30.09.2015

3 GIURISPRUDENZA

- Cass. n. 14767 del 15.07.2015
- Cass. n. 15005 del 17.07.2015

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 27 MAGGIO 2015

Con D.M. 27.05.2015, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 174 del 29.07.2015, sono state emanate le disposizioni attuative del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 del D.L. 145/2013, così come sostituito dall'art. 1, comma 35, della L. 190/2014.

Il credito d'imposta, come noto, trova applicazione relativamente alle attività di ricerca e sviluppo effettuate da tutte le imprese a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino a quello in corso al 31.12.2019. Il credito d'imposta è riconosciuto, in linea generale, nella misura del 25% (50% in alcuni casi particolari) delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media delle medesime spese relative ai tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.

Il decreto precisa, tra l'altro, che sono ammissibili i costi di competenza del periodo di riferimento, secondo quanto stabilito dall'art. 109 del TUIR, direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo rilevanti ai fini del credito in parola.

Relativamente ai costi del personale altamente qualificato impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo, rientrano tra i costi eleggibili sia quelli relativi al personale dipendente dell'impresa (con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali), sia quelli relativi a collaboratori dell'impresa, compresi gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolgano la propria attività presso le strutture della medesima impresa.

Vengono altresì forniti chiarimenti relativamente alle quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, da considerare in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per le attività di ricerca e sviluppo e viene precisato che fra i costi ammissibili rientrano le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti pubblici di ricerca e altre imprese, comprese le *start up* innovative.

Infine il decreto, oltre a dettagliare la documentazione che le imprese sono tenute a conservare al fine di dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi in base ai quali è stato determinato il credito d'imposta, prevede espressamente la cumulabilità del credito in parola con il credito d'imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati.

DECRETO LEGISLATIVO N. 128 DEL 5 AGOSTO 2015

E' stata pubblicato sulla G.U. n. 190 del 18.08.2015 il D. Lgs. 5 agosto 2015 n. 128, il quale reca *"Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23"*.

Il nuovo provvedimento legislativo, in vigore dal 2 settembre 2015, contiene, tra le altre, disposizioni in tema di abuso del diritto e in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento.

Viene abrogato l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e, al contempo, inserito nella L. n. 212/2000 (c.d. "Statuto dei diritti del contribuente") il nuovo articolo 10-bis, rubricato: "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale".

Nell'ambito di tale disposizione vengono definite **abusive** le *"operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti"*. Non sono considerate, invece, abusive *"le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente"*.

Il nuovo art. 10-bis specifica altresì il significato da attribuirsi alle espressioni *"operazioni prive di sostanza economica"* e *"vantaggi fiscali indebiti"*, confermando che, in ogni caso, resta ferma la **libertà di scelta** del contribuente

Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

Abuso del diritto e raddoppio termini di accertamento

Abuso del diritto

tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Viene prevista la possibilità per il contribuente di proporre interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000 per conoscere se le operazioni realizzate (o da realizzare) configurano "abuso del diritto".

La **procedura di contestazione** dell'abuso del diritto, modellata sulla base dello schema già previsto dall' art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, prevede che l'abuso venga accertato con apposito atto preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti (da fornirsi entro 60 giorni), in cui sono indicati i motivi per i quali lo stesso si ritiene configurabile.

Il successivo atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alla norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente.

L'Amministrazione finanziaria ha l'**onere di dimostrare** la sussistenza della condotta abusiva, mentre spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza delle **valide ragioni extrafiscali**, fermo restando che si configura "abuso del diritto" laddove i vantaggi fiscali non possano essere disconosciuti contestando le violazioni di specifiche disposizioni fiscali.

Quanto al **regime sanzionatorio**, si prevede che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta salva l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Le nuove disposizioni sull'abuso del diritto hanno **efficacia** a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto (i.e. 1 ottobre 2015). La nuova disciplina, inoltre, si applica anche alle operazioni poste in essere prima di tale data, per le quali, entro la medesima data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

Si prevede che, in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale all'Autorità giudiziaria, il raddoppio dei termini a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per la notifica degli atti impositivi **non opera** se la predetta denuncia in ordine ad una condotta tributaria penalmente rilevante sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di accertamento (i.e.: 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione, 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata).

Le nuove disposizioni fanno salva l'attività di controllo svolta sino alla sua data di entrata in vigore, disponendo che **restano impregiudicati gli effetti** di:

- avvisi di accertamento;
- provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e gli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, purché, alla data del 2 settembre, siano già stati notificati.

Restano **parimenti salvi** gli effetti di:

- inviti a comparire;
 - processi verbali di constatazione,
- notificati entro la medesima data del 2 settembre ma a condizione che i relativi atti impositivi o sanzionatori siano notificati entro il 31 dicembre 2015.

DECRETO LEGISLATIVO N. 147 DEL 14 SETTEMBRE 2015

È stato pubblicato sulla G.U. n. 220 del 22.09.2015 il D.Lgs. 14 settembre 2015 n. 147, entrato in vigore il 7 ottobre 2015, che ha disposto misure per la "crescita e l'internazionalizzazione delle imprese". Tra le principali novità si segnalano le seguenti:

Con modalità da definire con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate con cui sarà stabilita anche la data di decorrenza, si prevede la possibilità per le imprese con attività internazionale di stipulare **accordi preventivi** in materia di (i) definizione dei metodi di calcolo del valore normale dei prezzi di trasferimento intercompany; (ii) definizione dei valori in uscita (o di ingresso) in caso di trasferimento della residenza all'estero (o in Italia); (iii) applicazione di norme concernenti l'attribuzione di utili/perdite alla stabile organizzazione (sia estera di imprese italiane, sia italiana di imprese estere); (iv)

Raddoppio dei termini di accertamento

Crescita e Internazionalizzazione delle imprese

Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

applicazione di norme a dividendi, interessi, royalties e altri componenti di reddito erogati a (o percepiti da) soggetti non residenti; (v) valutazione dell'eventuale sussistenza dei requisiti atti a configurare una stabile organizzazione in Italia.

L'accordo, una volta stipulato, vincola le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale viene concluso e per i quattro successivi, ponendo limiti all'attività dell'Amministrazione Finanziaria la quale potrà esercitare i poteri di accertamento solo su questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo stesso.

L'accordo può essere fatto valere anche **retroattivamente** (per periodi d'imposta precedenti la stipula ma comunque non anteriori a quello di presentazione dell'istanza da parte della società) qualora ricorrano le stesse circostanze di fatto e di diritto poste alla base dell'accordo. In tal caso, eventuali ravvedimenti operosi e/o istanze integrative per rettificare il comportamento già adottato **non** comporteranno l'applicazione di sanzioni amministrative.

Interpello sui nuovi investimenti

Viene introdotta una nuova forma di interpello di cui possono avvalersi le imprese che intendano effettuare in Italia investimenti (i) di ammontare non inferiore a **€ 30.000.000** e (ii) tali da avere **ricadute occupazionali** "significative e durature". L'interpello potrà riguardare ogni profilo di fiscalità legato al piano d'investimento previsto, ivi inclusi quelli relativi alla valutazione dell'eventuale abusività o elusività delle operazioni (anche straordinarie) pianificate, alla sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive nonché all'accesso ad eventuali regimi previsti dall'ordinamento tributario.

La risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate (o degli enti competenti per altri tributi) deve essere fornita al contribuente entro 120 gg, prorogabili di altri 90 gg in caso di richiesta di ulteriori informazioni da parte della stessa Agenzia. In caso di mancata risposta, si rende applicabile il principio del silenzio-assenso. Resta fermo l'esercizio dei poteri di controllo dell'Amministrazione Finanziaria in relazione a questioni diverse da quelle oggetto di interpello.

Con decreto ministeriale verranno individuate le modalità applicative dell'interpello. Entro dieci giorni dall'entrata in vigore di tale decreto ministeriale dovrà essere emanato un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che individuerà l'Ufficio competente al rilascio della risposta e la cui data di emanazione rappresenterà la data di entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Redditi provenienti da soggetti "black list"

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015 (data di entrata in vigore del Decreto in esame), vengono modificate le disposizioni in materia di dividendi e plusvalenze derivanti dal possesso o dalla cessione di partecipazioni in soggetti residenti in Paesi **black list**. Pur confermando che i dividendi provenienti da tali soggetti concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile del socio residente (ai fini IRES o IRPEF), detta piena imponibilità viene **limitata** alle situazioni in cui il socio detenga una partecipazione diretta nella società "black list" oppure controlli – anche indirettamente – una società intermedia estera non black list che, a sua volta, consegua utili da società partecipate black list e nel limite di tale utile.

Il regime di piena imponibilità sopra descritto non opera qualora gli utili siano già stati imputati al socio per trasparenza, ai sensi del regime previsto per le "Controlled Foreign Companies" (ex art. 167 TUIR), o qualora si dimostri, anche tramite interpello ex art. 167, comma 5, lett. b, TUIR, che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Paesi black list.

Viene altresì previsto il riconoscimento di un **credito per le imposte** assolte all'estero ex art. 165 TUIR, qualora il socio residente dimostri che il soggetto "black list" da cui provengono gli utili svolge un'**effettiva attività industriale o commerciale** nello Stato in cui è insediato (esimente prevista dall'art. 167, co. 5, lett. a TUIR).

Tale credito spetta in ragione delle imposte assolte dalla partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione degli utili conseguiti dal socio e nei limiti dell'imposta italiana ad essi relativa.

In presenza della stessa esimente appena descritta, anche in caso di realizzo delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società "black list", è riconosciuto al socio di controllo residente in Italia un credito d'imposta commisurato agli utili prodotti dalla partecipata durante il periodo di possesso, al netto della parte eventualmente già fruita in caso di distribuzione di dividendi, e in proporzione della partecipazione ceduta.

Viene introdotto un regime transitorio per disciplinare la spettanza del credito d'imposta.

Interessi passivi

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 7.10.2015 sono previste importanti novità in merito alla deducibilità degli interessi passivi. Attraverso una modifica all'art. 96 del TUIR, vengono inclusi nel calcolo del **ROL** anche i **dividendi provenienti dalle società controllate estere**. Per contro, viene eliminata la previsione che consente al soggetto consolidante di compensare gli interessi passivi indeducibili trasferiti al gruppo con il ROL dei soggetti non residenti "virtualmente" partecipanti al consolidato.

Viene inoltre stabilito che la possibilità di dedurre integralmente gli interessi passivi relativi a **finanziamenti garantiti da ipoteca** su immobili destinati alla locazione è limitata alle società che svolgono un'effettiva e prevalente attività immobiliare, intendendo per tali le società (i) il cui attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore ("normale") degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno 2/3 da canoni di locazione o (ii) che effettuano affitto di azienda il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore ("normale") dei fabbricati.

Il decreto in esame elimina, infine, i limiti di deducibilità, in capo agli emittenti, degli interessi passivi relativi ai **prestiti obbligazionari** di cui all'art. 3, comma 115 legge 549/1995 i quali, pertanto, vengono dunque assoggettati ai normali vincoli di deducibilità di cui all'art. 96 del TUIR.

Deducibilità dei costi "black list"

Sostituendo il regime generale di indeducibilità dei costi "black list" di cui al comma 10 dell'art. 110 del TUIR, il decreto in esame introduce – a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015 – una presunzione legale di deducibilità entro il limite del "**valore normale**" dei costi relativi a beni e servizi acquistati, in base ad operazioni che hanno avuto concreta esecuzione, da imprese residenti (ovvero localizzate) in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati (regimi individuati in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni).

L'eventuale eccedenza del costo sostenuto rispetto al valore "normale" può essere dedotta fornendo la prova che le operazioni (i) rispondono ad un effettivo interesse economico, e (ii) hanno avuto concreta esecuzione. Non è, dunque, più ammessa la prova che le imprese svolgano un'effettiva attività commerciale.

Plusvalenze e valori accertati ai fini dell'imposta di registro

Viene chiarito che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, **non è possibile presumere** l'esistenza di un maggior corrispettivo, rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, soltanto sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro o delle imposte ipotecaria e catastale.

Avendo natura interpretativa, la nuova disposizione dovrebbe avere efficacia retroattiva.

Consolidato fiscale nazionale

La previgente disciplina del consolidato nazionale prevedeva la possibilità per un soggetto non residente di esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo in qualità di controllante/consolidante solo in caso di possesso da parte dello stesso di una stabile organizzazione in Italia nel cui patrimonio fossero comprese le partecipazioni in ciascuna società controllata/consolidata.

La nuova disciplina, eliminando tale vincolo, consente alle **società "sorelle"** con controllante estera, che siano residenti in Italia (o che siano stabili organizzazioni italiane di società residenti in Stati UE o appartenenti allo SEE con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni), di consolidare le proprie basi imponibili. Tale facoltà viene concessa previa designazione, da parte del soggetto controllante non residente, della controllata residente chiamata ad esercitare l'opzione in qualità

di consolidante. I requisiti del controllo saranno verificati in capo al soggetto controllante non residente il quale sarà responsabile solidalmente con la controllata/consolidante italiana.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 novembre 2015 è intervenuto disciplinando le modalità attuative delle nuove disposizioni.

Stabili organizzazioni

Il modificato art. 152 del TUIR, ora rubricato "Reddito di società ed enti commerciali non residenti derivante da attività svolte nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione" – in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015 (2016 per i soggetti c.d. "solari), nel recepire l'orientamento adottato in ambito OCSE, prevede che il reddito della stabile organizzazione di società ed enti non residenti venga determinato sulla base degli utili e delle perdite specificamente riferibili alla stabile organizzazione, secondo le disposizioni previste per i soggetti IRES di cui alla sez. I, capo II, titolo II del TUIR e sulla base di apposito rendiconto economico e patrimoniale.

Ai fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione, le nuove disposizioni, nel confermare il principio che assimila la stessa ad un'impresa indipendente, distinta e separata dalla casa madre, precisano che (i) il relativo **fondo di dotazione** è determinato in base ai criteri OCSE (i meccanismi di determinazione del fondo di dotazione saranno individuati con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate) e (ii) ogni **transazione** della stessa **con la casa madre** è soggetta alle regole del *transfer pricing* previste dall'art. 110, comma 7 del TUIR.

L'applicazione di detti principi viene stabilita anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini **IRAP** della stabile organizzazione.

Controlled Foreign Companies

Con una modifica all'art. 167 del TUIR, l'interpello obbligatorio finalizzato a chiedere all'Amministrazione Finanziaria la disapplicazione della c.d. "disciplina CFC" viene sostituito, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015, da un interpello **facoltativo**. La modifica prevede, però, che – salvi i casi in cui tale disciplina sia stata applicata ovvero non lo sia stata per effetto dell'ottenimento di una risposta favorevole all'interpello – il socio residente controllante debba comunque segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione delle partecipazioni assoggettate a detta disciplina.

L'**omessa segnalazione** in dichiarazione comporta l'irrogazione di una sanzione amministrativa pari al **10%** del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato e imputabile al soggetto residente, con un minimo di € 1.000 e fino a un massimo di € 50.000, ferma restando la possibilità di dimostrare (all'occorrenza) la sussistenza delle esimenti.

L'Amministrazione Finanziaria, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento per presunta violazione della disciplina CFC, deve notificare al contribuente un apposito avviso con il quale concede allo stesso la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove per la disapplicazione del regime CFC, consentendo una sorta di contraddittorio anticipato.

Il reddito del soggetto CFC, per effetto delle modifiche apportate, viene determinato sulla base delle disposizioni (anche extra-TUIR) applicabili ai soggetti residenti titolari di reddito d'impresa, ad eccezione della disposizione riguardante la facoltà di rateizzare le plusvalenze di cui all'art. 86, comma 4 del TUIR.

Viene, inoltre, **abrogato l'art. 168** del TUIR riguardante il regime CFC per le partecipazioni in società estere collegate. Pertanto, l'imputazione per trasparenza del reddito da CFC viene limitata ai soli casi nei quali sussista un rapporto di controllo. Al riguardo, viene previsto un regime transitorio per gli utili distribuiti dalle società collegate non residenti a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015.

Spese di rappresentanza

Vengono fissati nuovi limiti di congruità – decorrenti dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 7.10.2015 (2016, per i soggetti c.d. "solari) –, sulla base dei quali le spese di rappresentanza sono deducibili, pari (i) all'**1,5%** (in luogo dell'attuale 1,3%) dei ricavi e altri proventi fino a € 10.000.000; (ii) allo **0,6%** (in luogo dell'attuale 0,5%) dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni e fino a € 50.000.000; (iii) allo **0,4%** (in luogo dell'attuale 0,1%) dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente €

50.000.000.

Exit tax

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015 il regime di sospensione della riscossione della tassazione in uscita (in caso di trasferimento della residenza dall'Italia verso Stati UE o appartenenti allo SEE) è stato esteso anche ai trasferimenti derivanti da operazioni di **fusione, scissione o conferimento**.

Inoltre, con una disposizione di carattere interpretativo, e dunque da ritenersi con effetti retroattivi, è stato chiarito che detto regime di sospensione si applica anche ai trasferimenti, effettuati da un'impresa non residente verso altro Stato UE (o appartenente allo SEE), di una parte o della totalità degli attivi collegati ad una stabile organizzazione italiana e aventi ad oggetto un'azienda o un ramo d'azienda.

Trasferimento sede

Viene introdotto nel TUIR, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 7.10.2015, il nuovo art. 166-bis in tema di trasferimento della residenza in Italia da parte di soggetti non residenti esercenti impresa commerciale. La nuova disciplina prevede che in caso di trasferimento da un Paese c.d. "white list" (ovvero Paese contenuto nella lista di cui al D.M. 04.09.1996), il valore fiscale delle attività e delle passività è assunto in base al **valore "normale"** ex art. 9 del TUIR.

Qualora, invece, il trasferimento avvenga da un Paese "non white list", il valore delle attività e delle passività è assunto in misura pari al valore normale in caso di accordo con l'Agenzia delle Entrate a seguito di "**ruling internazionale**" oppure, in assenza di detto accordo, il valore è pari, per le attività, al minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore "normale" e al maggiore tra questi per le passività.

Ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono demandate le modalità di segnalazione dei valori delle attività e passività oggetto di trasferimento.

Sopravvenienze attive

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 7.10.2015 (2016, per i soggetti c.d. "solari"), viene modificata la disciplina relativa alla rilevanza fiscale delle sopravvenienze attive prevista dall'art. 88, comma 4 del TUIR. In particolare la nuova disciplina distingue tra (i) procedure di concordato **fallimentare o preventivo liquidatorio** e (ii) procedure di concordato di **risanamento**. Per le prime la sopravvenienza attiva è totalmente detassata, mentre per le seconde (cui sono assimilate, ai presenti fini, gli accordi di ristrutturazione e i piani attestati di risanamento) non costituisce sopravvenienza attiva la parte che eccede le perdite, pregresse (senza considerare il limite dell'ottanta per cento) e di periodo nonchè gli interessi passivi e oneri finanziari assimilati in deducibili riportati. Viene, inoltre, prevista la non rilevanza delle sopravvenienze attive relative a riduzioni di debito operate nell'ambito di procedure estere equivalenti a quelle elencate dall'art. 88, comma 4 del TUIR.

Rinuncia al credito

Con l'introduzione del comma 4-bis nell'art. 88 del TUIR, viene stabilito, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 7.10.2015, che la rinuncia ai crediti da parte dei soci si considera sopravvenienza attiva tassabile per la parte che **eccede** il valore fiscale del credito stesso.

In capo al socio, l'ammontare della rinuncia va ad aggiungersi al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia.

Stessa disciplina si rende applicabile anche alle operazioni di **conversione del credito in partecipazioni**, per le quali, dunque, il valore fiscale delle partecipazioni viene assunto per un importo pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle eventuali perdite su crediti eventualmente deducibili per il creditore per effetto della conversione stessa.

Perdite su crediti

A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 7.10.2015 viene modificato l'art. 101 del TUIR in tema di deducibilità delle perdite su crediti (intervenendo sul comma 5 e inserendo il comma 5-bis). I **piani attestati di risanamento** (ex art. 67, comma 3, lett. d della Legge Fallimentare) vengono

inseriti tra le procedure concorsuali e istituti assimilati che legittimano in capo ai creditori la deducibilità delle perdite su crediti relativi a soggetti sottoposti a tali procedure.

Inoltre, è data possibilità al creditore italiano di dedurre dette perdite su crediti anche se derivanti da procedure **estere** equivalenti a quelle concorsuali italiane e a decorrere dalla data di ammissione alla procedura stessa.

Viene altresì chiarito che la deduzione della perdita è ammessa nel periodo d'imputazione a bilancio, anche quando detta imputazione è eseguita in un periodo successivo a quello in cui (i) per i crediti di modesta entità sussistono gli elementi certi e precisi (ovvero decorsi 6 mesi dalla scadenza del credito), (ii) il debitore si considera assoggettato ad una procedura concorsuale o istituto assimilato.

Branch exemption

Il nuovo articolo 168-ter, introdotto nel TUIR dal decreto in esame e i cui effetti avranno decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015, consente a un'impresa residente nel territorio italiano di optare per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a **tutte** (senza possibilità di scelta) le proprie stabili organizzazioni all'estero.

Se una o più stabili organizzazioni sono localizzate in Stati "black list" (o in stati "white list" laddove sussistano le condizioni previste dall'art. 167 comma 8-bis del TUIR in merito al livello di tassazione effettiva e all'ammontare dei c.d. *passive income*), l'opzione in esame si esercita - relativamente a tali stabili organizzazioni - a condizione che ricorrano le esimenti previste dallo stesso articolo 167 del TUIR. In assenza di tali esimenti, si applicherà la disciplina prevista per le c.d. CFC.

L'opzione è **irrevocabile** e deve essere esercitata al momento della costituzione della stabile organizzazione con effetto dal medesimo periodo d'imposta o, se la stabile organizzazione è già esistente, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al momento di entrata in vigore della disposizione in esame, con effetti dal periodo d'imposta in corso al momento di esercizio dell'opzione. In caso di opzione, il reddito della stabile organizzazione va determinato con le regole ordinarie e indicato separatamente nella dichiarazione dei redditi dell'impresa residente.

In caso di stabili organizzazioni già esistenti, qualora dalla sommatoria degli utili e delle perdite della stabile organizzazione relativi ai **cinque periodi d'imposta** precedenti quello di effetto dell'opzione dovesse derivare una perdita fiscale netta, gli utili successivamente realizzati dalla stabile organizzazione sono imponibili fino a concorrenza della stessa, scomputandosi dall'imposta dovuta le imposte estere ai sensi dell'art. 165 comma 6 del TUIR.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno disciplinate le relative modalità applicative.

Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015, modificando il regime dei crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero (di cui all'art. 165 del TUIR) al fine di **uniformare** i criteri di detrazione delle imposte estere dei soggetti non imprenditori a quelli previsti per i titolari di stabili organizzazioni all'estero, viene stabilito che la detrazione dall'imposta italiana compete se il pagamento a titolo definitivo dell'imposta estera avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello cui appartiene il reddito cui si riferisce l'imposta (e non più, quindi, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa allo stesso periodo d'imposta).

Inoltre, viene chiarito (con norma interpretativa) che il disposto dell'art. 165 trova applicazione tanto per le imposte coperte da convenzione contro le doppie imposizioni quanto per **ogni altra imposta** o tributo estero sul reddito. In caso di incertezza in merito alla natura di un'imposta non oggetto di convenzione, il contribuente può presentare istanza di interpello.

Transfer Pricing domestico

Con norma di interpretazione autentica, con effetti dunque retroattivi, viene chiarito che la disciplina in materia di *transfer pricing* (prevista dall'art. 110, comma 7 del TUIR) **non si applica** alle operazioni poste in essere tra imprese **residenti** (o localizzate) nel territorio dello Stato.

DECRETO LEGISLATIVO N. 156 DEL 24 SETTEMBRE 2015

Interpelli e Contenzioso

E' stato pubblicato sul S.O. n. 55 della G.U. n. 233 del 7.10.2015 il D. Lgs. 24 settembre 2015 n. 156, il quale reca *"Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23"*.

Le disposizioni ivi contenute modificano le vigenti norme in tema di interpello e di contenzioso tributario.

Interpelli

A decorrere dal 1.01.2016 viene riformulata la disciplina di cui all'art. 11 della legge 212/2000 (c.d. "Statuto dei diritti del contribuente"), relativa all'interpello c.d. "ordinario", individuandosi ora le seguenti cinque categorie di interpelli:

- c.d. interpello **ordinario interpretativo**, con il quale il contribuente può chiedere all'Agenzia delle Entrate di esprimersi quando sussistono *"condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni"* tributarie, in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali (art. 11, comma 1, lett. a);

- c.d. interpello **ordinario qualificatorio**, volto ad ottenere un parere circa la *"corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni fiscali ad esse applicabili"*, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza (art. 11, comma 1, lett. a);

- c.d. interpello **probatorio**, concernente *"la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti"* (art. 11, comma 1, lett. b): trattasi, ad esempio, delle istanze volte a dimostrare l'esistenza di esimenti nelle operazioni economiche con soggetti localizzati in Paesi *black list*, ad ottenere la disapplicazione della disciplina CFC nonché quella relativa alle *"società di comodo"*;

- c.d. interpello **antiabuso**, concernente l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie (art. 11, comma 1, lett. c);

- c.d. interpello **disapplicativo**, già noto in quanto previsto dall'art. 37-bis, comma 8 del D.P.R. n. 600/1973, che consente al contribuente di richiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano *"la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario"* (art. 11, comma 2).

L'istanza di interpello va presentata prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza.

I nuovi termini di risposta alle istanze a disposizione dell'Amministrazione finanziaria sono:

- 90 giorni per gli interpelli ordinari di cui al comma 1, lett. a (int. ordinario interpretativo e int. ordinario qualificatorio);

- 120 giorni per gli interpelli di cui al comma 1, lett. b (int. probatorio), lett. c (int. antiabuso) e di cui al comma 2 (int. disapplicativo).

Ove la risposta dell'Amministrazione non sia comunicata al contribuente entro i termini previsti, il silenzio equivale a condivisione, da parte della prima, della soluzione prospettata dal contribuente.

Le risposte alle istanze di interpello non sono mai impugnabili, salvo quelle rese in relazione agli interpelli c.d. disapplicativi, per le quali, in sede di ricorso proposto a seguito dell'eventuale successivo atto impositivo, il contribuente può far valere eventuali doglianze riferibili alla risposta resa dall'Amministrazione finanziaria.

Vengono infine introdotte una serie di disposizioni strettamente procedurali, comuni a tutte le tipologie di interpello e relative all'individuazione dei soggetti legittimati alla presentazione delle istanze, alle regole di istruttoria, al

contenuto e alle cause di inammissibilità delle istanze di interpello. Resta fermo, per tutte le tipologie di interpello, il requisito della riferibilità dell'istanza a casi concreti e personali.

Con provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali saranno stabilite le modalità di presentazione delle istanze ed indicati gli uffici cui le medesime istanze vanno trasmesse e quelli da cui perverranno le risposte, nonché ogni altra regola concernente la procedura.

Alle istanze di interpello presentate prima dell'emanazione dei suddetti provvedimenti restano applicabili le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione dell'istanza.

Contenzioso tributario

Reclamo e mediazione

Viene esteso l'istituto del **reclamo e mediazione** a tutte le controversie qualunque sia l'ente impositore (es: Agenzia delle Dogane, Enti Locali ed Agenti per la riscossione), finora riservato ai soli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate. Rimane invariato il valore della controversia (€ 20.000,00) per le quali è obbligatorio il reclamo.

Per espressa previsione legislativa, inoltre, le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, salvo quelle di cui all'art. 2, co. 2, primo periodo del D.Lgs. n. 546/1992 (i.e. "concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale").

Con riferimento alla **mediazione** le nuove disposizioni prevedono inoltre che:

- se ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, essa si perfeziona con il versamento, entro il termine di 20 giorni dalla firma dell'accordo tra le parti, delle somme dovute o della prima rata;
- se ha ad oggetto la restituzione di somme, si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo nel quale sono indicate le somme dovute e con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 35% nel minimo previsto dalla legge (nella precedente formulazione le sanzioni erano applicate nella misura del 40%).

Conciliazione della controversia

Viene completamente riscritta la disciplina della conciliazione giudiziale. Rispetto alla precedente normativa possono ora essere conciliate anche le liti reclamabili e quelle pendenti davanti alla Commissione Tributaria Regionale. Continuano a non potere essere definite con lo strumento della conciliazione le controversie davanti alla Corte di Cassazione, stante la particolare natura del giudizio, in cui si controverte soltanto di violazioni di legge con l'esclusione di accertamenti di fatto.

Sotto il profilo procedurale, vengono disciplinate due tipologie: "**conciliazione fuori udienza**" e "**conciliazione in udienza**".

La prima si realizza quando le parti, in pendenza di giudizio, raggiungono un accordo conciliativo; in tal caso, esse presentano istanza congiunta per la definizione totale o parziale della controversia e la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo conciliativo.

In caso di conciliazione in udienza, l'istanza di conciliazione totale o parziale della controversia deve essere presentata entro il termine di dieci giorni liberi prima dell'udienza di trattazione. In tal caso la procedura si perfeziona con la redazione del processo verbale.

A seguito dell'accordo conciliativo (sia in udienza, sia fuori udienza) le sanzioni amministrative si applicano - in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio -nella misura del 40% del minimo previsto dalla legge; in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio, si applicano nella misura del 50% del minimo previsto dalla legge.

Il versamento di quanto dovuto o della prima rata deve essere effettuato entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto o dalla redazione del processo verbale di conciliazione.

Tutela cautelare

Si prevede espressamente la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata innanzi al giudice di secondo grado. Si prevede, inoltre, la possibilità, per la parte che ha proposto ricorso in Cassazione, di richiedere la sospensione dell'esecutività della sentenza di secondo grado impugnata.

La sospensione della sentenza in entrambi i casi resta subordinata all'esistenza di un **danno grave ed irreparabile** che potrebbe derivare al contribuente.

Ricorso c.d. per saltum

Si introduce la possibilità - su accordo delle parti - di impugnare la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale direttamente con ricorso in Cassazione, permettendo di evitare il secondo grado di giudizio. Il ricorso c.d. *per saltum* in Cassazione è tuttavia ammesso solo in caso di violazione e falsa applicazione di norme di diritto.

Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente

Si prevede l'**immediata esecutività** delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e di quelle emesse in relazione ai ricorsi aventi ad oggetto gli atti relativi alle "controversie catastali" (*i.e. "concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale"*). Tuttavia, il pagamento di somme dell'importo superiore a € 10.000, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.

Decorrenza

Le nuove norme sul contenzioso trovano applicazione dal 1° gennaio 2016, salvo alcune eccezioni (ad es. le previsioni relative all'esecutività delle sentenze, che si applicheranno dal 1° giugno 2016).

DECRETO LEGISLATIVO N. 158 DEL 24 SETTEMBRE 2015

Revisione del sistema sanzionatorio

È stato pubblicato sulla G.U. n. 233 del 7.10.2015 il D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158 che ha apportato modifiche all'impianto sanzionatorio penale e amministrativo, in ambito tributario.

Il Decreto risulta suddiviso nel Titolo I, dedicato alla riforma dei reati tributari, e nel Titolo II, dedicato alla modifica del sistema sanzionatorio amministrativo. Il Titolo III è dedicato, invece, alla definizione delle decorrenze.

Penale tributario

Il Decreto in esame modifica, a decorrere dal 22 ottobre 2015, la disciplina prevista dal D.Lgs n. 74/2000 (rubricato "Reati in materia di imposte sui redditi e IVA"). In particolare, tra le principali novità si segnalano le seguenti:

Dichiarazione fraudolenta

La soglia quantitativa relativa agli elementi sottratti ad imposizione che configurano il reato di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" (prevista dall'art. 3 del D.Lgs. 74/2000), reato non più ascrivibile soltanto ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, viene innalzata da € 1.000.000 a **€ 1.500.000** e viene altresì introdotta la nuova soglia, rapportata all'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie portate in diminuzione dell'imposta, "*superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a € 30.000*".

Dichiarazione infedele

Anche il delitto di "dichiarazione infedele" (disciplinato all'art. 4 del D.Lgs. 74/2000) vede un innalzamento della soglia di punibilità correlata all'imposta evasa che passa da € 50.000 a **€ 150.000**; e da € 2.000.000 a **€ 3.000.000** quella legata all'ammontare "assoluto" degli elementi attivi sottratti ad imposizione.

Viene, inoltre, specificato che ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele **non si tiene conto** (i) della non corretta classificazione; (ii) della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti rispetto ai quali i criteri concretamente applicabili sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali; (iii) della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza; (iv) della non inerenza e (v) della non deducibilità degli elementi passivi reali. Fuori dai predetti casi, viene altresì **esclusa** la punibilità per le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% rispetto a quelle corrette.

Omessa dichiarazione

Con riferimento al delitto di "omessa dichiarazione" (previsto dall'art. 5 del D.Lgs. 74/2000), in relazione alle imposte sui redditi e all'IVA è stato previsto l'aumento della pena (reclusione da **18 mesi a 4 anni** e non più da 1 a 3 anni) ed è stata incrementata la soglia di punibilità correlata all'imposta evasa (da € 30.000 a € 50.000). La stessa disciplina, con le medesime soglie di punibilità, è stata introdotta anche per l'omessa dichiarazione dei sostituti d'imposta, ove l'ammontare delle ritenute non versate sia superiore a **€ 50.000**.

Occultamento o distruzione di documenti contabili

Novità anche in campo di "occultamento o distruzione di documenti contabili". La reclusione prevista dall'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 passa, infatti, da un periodo variabile da 6 mesi a 5 anni a quello **da 18 mesi a 6 anni**.

Omessi versamenti

Viene notevolmente innalzata la soglia di punibilità per il delitto di omesso versamento dell'IVA (previsto dall'art. 10-ter del D.Lgs. 74/2000), che viene modificata da € 50.000 a **€ 250.000** per ciascun periodo d'imposta. Viene invece elevata a **€ 150.000** (dal vecchio limite di € 50.000) la soglia di punibilità per il delitto (di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000), di omesso versamento di ritenute (dovute in base alla dichiarazione o certificate), in relazione al quale viene infatti stabilito che dette ritenute non versate sono non solo quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, ma anche quelle risultanti dalla stessa dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Indebita compensazione

La disciplina del reato di indebita compensazione di crediti, di cui all'art. 10-quater, D.Lgs. 74/2000, viene sostanzialmente "rivisitata" a seconda che afferisca all'utilizzo in compensazione di crediti "non spettanti" o di crediti "inesistenti", laddove nella prima ipotesi la sanzione resta quella della reclusione da 6 mesi a 2 anni, mentre nella seconda ipotesi la sanzione prevista è da **18 mesi a 6 anni**.

Cause di non punibilità

Viene prevista la **non punibilità** dei reati di omesso versamento delle ritenute, di omesso versamento di IVA e di indebita compensazione di crediti (limitatamente all'ipotesi di crediti "non spettanti"), qualora i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati, anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, nonché del ravvedimento operoso, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

Inoltre, la nuova disciplina prevede la non punibilità anche per i reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione nel caso in cui i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati **integralmente pagati** per effetto del ravvedimento operoso, ovvero la dichiarazione omessa sia presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, purché l'interessato non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche già avviati dall'Amministrazione Finanziaria o di procedimenti penali.

Circostanze del reato

L'art. 13-bis del D.Lgs. 74/2000, introdotto dal decreto in esame, prevede, fuori dai casi di non punibilità, la diminuzione fino alla **metà delle sanzioni**, senza applicazione delle pene accessorie, nel caso in cui il debito tributario venga estinto mediante **pagamento integrale** prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito di procedure conciliative e di adesione all'accertamento prevista dalle norme tributarie.

Amministrativo tributario

Il Decreto in esame, a decorrere dal 1° gennaio 2017 (salvo anticipazione al 1° gennaio 2016 ad opera della Legge di Stabilità 2016 in corso di esame parlamentare), modifica la disciplina prevista dal D.Lgs n. 471/1997 concernente le sanzioni tributarie non penali in materia di imposte sui redditi, di IVA e di riscossione dei tributi, estendendone peraltro l'ambito applicativo anche alle violazioni in materia di IRAP. Tra le novità di maggiore rilevanza si segnalano le seguenti:

Omessa dichiarazione

La sanzione di "omessa presentazione" della dichiarazione – anche da parte dei sostituti d'imposta – viene proporzionata in funzione del ritardo nell'adempimento. Se la dichiarazione è presentata dopo 90 giorni dalla scadenza del termine previsto, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di eventuali attività amministrative di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione **dal 60% al 120%** dell'imposta dovuta, con un minimo di € 200 (in luogo della previgente sanzione variabile dal 120% al 240%, la quale permane ove la dichiarazione venga presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo). Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione in misura fissa, da € 150 a € 500.

In tema di dichiarazione dei sostituti d'imposta, novità riguardano l'ipotesi di ritenute interamente versate, benché non dichiarate, ipotesi per la quale si renderà applicabile la sanzione **da € 150 a 500 €** qualora la dichiarazione dei sostituti d'imposta venga presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Nel rispetto degli stessi termini, viene ridotta a **€ 25** la sanzione amministrativa per ogni percipiente non indicato nella medesima dichiarazione.

Infedele dichiarazione

La sanzione per la violazione di infedele dichiarazione – anche da parte dei sostituti d'imposta – subirà una riduzione in quanto sarà compresa tra il **90% e il 180%** della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito (contro la previgente misura compresa tra il 100% e il 200%), eventualmente aumentata della metà in presenza di condotte fraudolente. Viene altresì prevista la **riduzione di 1/3** della sanzione base in sede di accertamento, nell'ipotesi in cui la maggiore imposta o il minor credito accertato siano complessivamente inferiori al 3% dell'imposta/credito dichiarato, e comunque complessivamente inferiori a € 30.000.

Ulteriore ipotesi di riduzione di 1/3 della sanzione base viene prevista per gli errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, sempreché il componente positivo abbia concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente e che il componente negativo non sia stato dedotto più volte. Se tale violazione non comporta danni per l'Erario, si applica la sanzione fissa di € 250. Sono state, inoltre, eliminate le aggravanti previste per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore.

Altre violazioni in materia IVA

Vengono apportate modifiche alla disciplina in materia di rimborso IVA "non spettante". In particolare, in caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti di legge, si rende applicabile una sanzione pari al **30%** del credito rimborsato (in luogo della sanzione dal 100% al 200% del credito non spettante).

Inoltre, la sanzione per la violazione degli obblighi inerenti all'errata documentazione/registrazione delle operazioni imponibili IVA viene stabilita nella misura dal **90% al 180%** dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato/registrato nel corso dell'anno (anziché nella misura dal 100% al 200%), a meno che la violazione non incida sulla corretta liquidazione del tributo nel qual caso troverebbe applicazione la sanzione ridotta da € 250 a € 2.000.

Anche la sanzione dovuta in caso di indebita detrazione IVA si riduce dal 100% al **90%** dell'imposta detratta.

Violazioni in materia IVA – reverse charge

In materia di “reverse charge”, innovando rispetto alla disciplina previgente, viene introdotta una sanzione compresa tra **€ 500 e € 20.000** applicabile nel caso in cui, avendo il cedente/prestatore emesso regolarmente fattura senza applicazione dell'imposta e il cessionario/committente regolarmente annotato detta fattura in contabilità, quest'ultimo, in mancanza di limitazioni alla detraibilità dell'IVA, non ponga in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile. Qualora, invece, manchi l'annotazione della fattura nelle scritture contabili del cessionario/committente, la sanzione viene elevata a una misura compresa tra il **5% e il 10%** dell'imponibile, con un minimo di € 1.000.

Detta sanzione (dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000) si rende applicabile anche nell'ipotesi in cui il cedente/prestatore non emetta fattura entro 4 mesi dall'operazione (o emetta fattura irregolare) e il cessionario/committente non provveda a regolarizzare l'omissione entro i successivi 30 giorni.

Resta ferma l'applicazione della sanzione prevista in misura dal 90% al 180% con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o dal committente.

Viene introdotta l'ipotesi di irregolare assolvimento dell'imposta, con applicazione di una sanzione in misura fissa **da € 250 a € 10.000** nei confronti del cessionario (con responsabilità in solido del cedente), per le operazioni in cui l'IVA viene applicata ordinariamente (e versata) dal cedente anziché dal cessionario con il meccanismo del *reverse charge*, a meno che la violazione non derivi da intenti fraudolenti nel qual caso si rende applicabile la sanzione base (dal 90% al 180%).

Analogamente, nel caso inverso di imposta assolta dal cessionario/committente con il meccanismo del *reverse charge* a fronte di operazioni per cui non ricorrono le condizioni per la sua applicazione, si rende applicabile la sanzione in misura fissa da **€ 250 a € 10.000** nei confronti del cedente/prestatore (con responsabilità in solido del cessionario/committente).

Omessi versamenti

La sanzione base del 30% applicabile in caso di omesso versamento (prevista dall'art. 13 del D.Lgs 471/1997) viene ridotta al **15%** in caso di versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni e all'**1%** per ogni giorno di ritardo nel caso in cui il versamento avvenga con un ritardo non superiore a 15 giorni (le misure indicate restano, comunque, suscettibili di ulteriori riduzioni per effetto del ravvedimento operoso).

Compensazione di crediti inesistenti

Viene chiarito il concetto di “credito inesistente”, essendo tale il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati. In caso di compensazione di detti crediti inesistenti, ferma restando la sanzione base attualmente prevista (dal 100% al 200%), non si rende più applicabile l'aggravante – pari al 200% – qualora il credito inesistente utilizzato in compensazione sia superiore a € 50.000.

Omesse ritenute

Il contribuente non sarà più sanzionabile per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non operate e non dichiarate. La sola sanzione applicabile resta quella pari al **20%** della ritenuta non operata.

Omissa presentazione F24 a zero

La sanzione per l'omessa presentazione del modello F24 a saldo zero si riduce a **€ 100**, oppure **€ 50** nei casi in cui il ritardo non superi i 5 giorni lavorativi.

Responsabilità in caso di trasferimento d'azienda

Viene introdotta una causa di **disapplicazione** della responsabilità solidale del cessionario di cui all'art. 14 del D.Lgs. 472/1997 nei casi di cessione d'azienda nell'ambito di procedure concorsuali, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani attestati o procedimento di composizione della crisi da sovra indebitamento o liquidazione del patrimonio. Inoltre, viene chiarito che la citata disposizione si applica anche con riferimento ai conferimenti di azienda e a tutte le altre ipotesi di trasferimenti d'azienda.

Sanzioni ai fini dell'imposta di registro

Per i casi di omessa registrazione degli atti viene stabilita un sanzione nella misura ridotta compresa tra il **60% e il 120%** dell'imposta dovuta, con un minimo di € 200, qualora la registrazione sia effettuata con un ritardo non superiore a 30 giorni (in luogo della sanzione tra il **120% e il 240%**). Viene ridotta, inoltre, la sanzione per occultazione del corrispettivo e fissata nella misura compresa tra il 120% e il 240% (a differenza della previgente misura compresa tra il 200% e il 400%).

Computo in diminuzione delle perdite in accertamento

Viene previsto, in via generale, che in diminuzione del maggiore imponibile accertato vengano computate le perdite del periodo d'imposta oggetto di accertamento ed eventualmente, su richiesta del contribuente, anche le perdite "pregresse" (in questo ultimo caso mediante la presentazione da parte del contribuente di un'apposita istanza entro il termine di proposizione del ricorso). Il computo in diminuzione delle perdite implica, pertanto, la conseguente rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, le quali vengono commisurate alla maggiore imposta che residua dopo la rideterminazione dei redditi.

Regime SIIQ

AGENZIA DELLE ENTRATE CIRCOLARE N. 32/E DEL 17 SETTEMBRE 2015

Il documento di prassi definisce le modalità applicative del regime fiscale delle SIIQ, alla luce delle novità introdotte dal DL n. 133/2014 (c.d. decreto "Sblocca Italia").

L'Agenzia delle Entrate si sofferma, tra l'altro, sulla **tassazione indiretta dei trasferimenti di immobili** dei fondi immobiliari a favore delle SIIQ, confermando che nelle ipotesi di conferimenti di "immobili prevalentemente locati" effettuati dai fondi immobiliari nelle SIIQ, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa di € 200 ciascuna. Viene altresì chiarito che il predetto regime ai fini delle imposte d'atto si applica esclusivamente ai conferimenti che abbiano ad oggetto un complesso qualificato di beni immobili con una specifica destinazione alla locazione: in altre parole, deve trattarsi del conferimento di due o più immobili locati.

Nella Circolare in esame l'Agenzia si sofferma altresì su alcune tematiche riguardanti i requisiti e le modalità per l'accesso al regime, gli effetti dell'esercizio dell'opzione, le cause di cessazione dal regime speciale e gli effetti del regime speciale in capo ai partecipanti.

Quanto alla **decorrenza** delle nuove disposizioni, la circolare ricorda che le nuove misure contenute nel Decreto Sblocca Italia sono entrate in vigore a decorrere dal giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, cioè dal 13 settembre 2014, precisando che, in riferimento alle fattispecie che impongono una considerazione unitaria dell'esercizio di riferimento, dette disposizioni si applicano per l'intero periodo d'imposta in corso alla data di pubblicazione del decreto, vale a dire - per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare - dal 1° gennaio 2014.

Nel documento di prassi in esame vengono infine pubblicati alcuni **orientamenti interpretativi** pronunciati in risposta a specifiche istanze di interpello, ancora attuali benché espressi in vigenza della disciplina anteriore alle modifiche apportate dal decreto legge.

AGENZIA DELLE ENTRATE CIRCOLARE N. 35/E DEL 27 OTTOBRE 2015

Disciplina dei rimborsi IVA

L'Amministrazione finanziaria, con la circolare in oggetto, fornisce ulteriori chiarimenti in merito alla disciplina dei rimborsi IVA di cui all'art. 38-bis del d.p.r. n. 633/1972, così come modificata dal d.lgs. n. 175/2014 (c.d. "Decreto Semplificazioni").

L'Agenzia delle Entrate chiarisce, tra l'altro, che è possibile presentare una **dichiarazione integrativa**, in caso di mutamento della modalità di utilizzo dell'eccedenza di credito IVA (in compensazione o a rimborso), entro il termine di presentazione della dichiarazione riferita al periodo d'imposta successivo.

La stessa possibilità si rende applicabile anche per le ipotesi di mancata apposizione, per errore, del **visto di conformità** o della **sottoscrizione alternativa**.

Con riferimento alle istanze di rimborso presentate prima dell'entrata in vigore delle modifiche di cui al citato D. Lgs. n. 175/2014 (dunque prima del 13.12.2014), per le quali il rimborso non è stato ancora eseguito alla stessa data e per le quali risulta decorso il termine per la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, co. 8-bis del D.P.R. n. 322/1998, è possibile regolarizzare la mancata apposizione del visto di conformità mediante autonoma attestazione di un professionista abilitato.

Con la stessa procedura viene precisato che può essere regolarizzata anche la mancata apposizione del visto di conformità alla dichiarazione relativa al 2013, i cui termini di rettifica sono scaduti al 30 settembre 2015.

Il documento di prassi precisa altresì che le disposizioni in materia di garanzia di cui al citato art. 38-bis si applicano anche alle garanzie prestate nell'ambito della procedura di **liquidazione dell'iva di gruppo**.

AGENZIA DELLE ENTRATE RISOLUZIONE N. 92/E DEL 30 OTTOBRE 2015

Indennità chilometrica ai dipendenti

Con la risoluzione in esame l'Agenzia delle Entrate interviene in materia di trattamento fiscale dei rimborsi chilometrici erogati ai dipendenti che utilizzano la propria vettura per effettuare mansioni in trasferta. Il documento di prassi precisa che, nelle ipotesi in cui i rimborsi per la trasferta sono calcolati sulla base

della distanza tra il luogo di residenza del dipendente e il luogo della missione, tali rimborsi saranno **non imponibili** ai sensi dell'articolo 51, comma 1 del TUIR, solo se la distanza dal luogo di residenza al luogo della missione risulta inferiore a quella calcolata partendo dalla sede di lavoro. Quando invece la distanza fra il luogo di residenza del dipendente e il luogo della missione è maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di lavoro, la differenza, ove valorizzata in base alle tabelle ACI e rimborsata, dovrà essere considerata **reddito imponibile** ai sensi del citato articolo 51, comma 1.

CORTE DI CASSAZIONE SENTENZA N. 14767 DEL 15 LUGLIO 2015

Reverse charge

Recependo l'orientamento della Corte di Giustizia Ue (sentenza 8 maggio 2008, cause C-95/07 e C-96/07 *Ecotrade* e sentenza 17 luglio 2014, causa C-272/13 *Equoland*), la Corte di Cassazione afferma che, in caso di omessa integrazione e registrazione di fatture intracomunitarie, la sanzione di cui all'art. 6, comma 1 del D. Lgs. n. 471/1997 - compresa fra il 100% e il 200% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio - va disapplicata, poiché **sproporzionata** ed **eccessiva** rispetto alla gravità della violazione commessa.

La Corte, tuttavia, si limita a ritenere non congrua la sanzione dal 100% al 200% dell'imposta versata, demandando al giudice di merito l'esatta quantificazione della stessa sulla base degli elementi rilevanti nel caso di specie, fermo restando che non risulta pregiudicato l'esercizio (nei termini di legge) del **diritto alla detrazione** dell'IVA afferente l'acquisto intracomunitario.

CORTE DI CASSAZIONE SENTENZA N. 15005 DEL 17 LUGLIO 2015

Trasfer pricing

Con la sentenza in oggetto, la Suprema Corte stabilisce che i **prestiti infruttiferi** erogati da una società italiana a una società controllata estera non sono soggetti alle disposizioni dell'art. 110, comma 7 del TUIR.

Nel caso di specie, una società italiana concedeva alla società francese controllata al 100% un finanziamento, il quale rispondeva all'esigenza di dotare la controllata stessa dei fondi necessari per l'acquisto della partecipazione in altra società francese.

La Corte di Cassazione rileva, da un lato, che i) non vi è, con la scelta assunta dalla società italiana di adottare lo schema di finanziamento infruttifero, l'effetto di trasferire utili verso paesi aventi regime fiscale privilegiato (in quanto, come si legge nella sentenza, "*la gratuità del mutuo tra società transfrontaliere appartenenti allo stesso gruppo fa venire meno lo stesso elemento costitutivo della fattispecie abusiva dell'indebito risparmio fiscale*"); sotto un profilo diverso, la Corte rileva invece che ii) la scelta del mutuo non produttivo di interessi è una **opzione che risponde a valide ragioni economiche** (quella, appunto, di finanziare la controllata francese per l'acquisto della partecipazione in altra società francese), per cui non può essere sindacata in base al principio generale del divieto dell'abuso del diritto.

Milano, 17 dicembre 2015

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