

Telefisco 2016

Il Sole **24 ORE**

Giovedì
28 Gennaio 2016



Supplemento al numero odierno del Sole 24 Ore riservato ai partecipanti di Telefisco 2016

25° CONVEGNO DELL'ESPERTO RISPONDE

www.ilsole24ore.com/telefisco

Iva, assegnazione ai soci, patent box e sanzioni: la bussola per il 2016

Il regime forfettario al 5% e l'eliminazione dell'Irap agricola
La riforma della contabilità al via per i prossimi bilanci
Il leasing abitativo e il modello 730 precompilato con più dati

UN ANNO «SPECIALE»

Riforma e Stabilità: le novità raddoppiano

di **Salvatore Padula**

Da un lato la delega per la riforma del sistema fiscale, arrivata al traguardo dell'attuazione nel settembre 2015, a conclusione di un percorso che ha richiesto oltre 500 giorni, con 11 decreti emanati a coprire solo metà dei principi di delega della legge 23/2014.

Dall'altro lato, la legge di Stabilità 2016, con i suoi 999 commi nel solito articolo unico reso illeggibile dai maxi emendamenti ri-

chiesti per il voto di fiducia. Una legge di Stabilità ancora una volta ricca di novità fiscali, di modifiche a norme precedenti, di semplificazioni ma anche di ulteriori complicazioni, di nuovi adempimenti e di opportunità per imprese e professionisti.

Il menu con cui Telefisco si presenta oggi all'appuntamento della sua 25esima edizione, appare decisamente "speciale", più ricco rispetto a quelli ai quali eravamo abituati. La combinazione "Dele-

ga-Stabilità" porta con sé un mix di nuove misure che sta impattando fortemente sull'attività degli operatori e anche su quella dell'agenzia delle Entrate chiamata da subito a un impegno straordinario per tenere il passo delle molte novità.

Telefisco riparte da qui. Con l'ambizione di confermarsi il più importante momento di formazione e confronto per decine di migliaia di operatori.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Nuova Audi A4.

Scoprite tutto il progresso della nuova generazione Audi A4 nei nostri Showroom.
www.audi.it

«PlusPlus24 Fisco». Il sistema integra tutte le fonti del Gruppo 24 Ore

La super banca dati diventa ancora più ricca

«PlusPlus24 Fisco» è l'innovativo sistema integrato di informazione professionale del Sole 24 Ore che rivoluziona l'abituale rapporto con le banche dati, grazie a un motore di ricerca che garantisce risultati mirati e tempi di risposta ridotti, con un'esperienza d'uso immediatamente intuibile. A poco più di un anno dal lancio, PlusPlus24 Fisco si presenta con una nuova veste grafica e si arricchisce di nuovi importanti contenuti.

La nuova versione viene presentata in anteprima in occasione di Telefisco 2016.

Ai contenuti già presenti («Il Sole 24 Ore» in formato digitale, il «Quotidiano del Fisco», tutti i prodotti del Sistema Frizzera, tutte le testate specializzate e le banche dati fiscali del Gruppo 24 Ore) si aggiungono:

- nuovi moduli di approfondimento curati dai più autorevoli esperti del Sole 24 Ore (tra gli altri Primo Ceppellini, Roberto Lugano, Benedetto Santacroce);

- la prestigiosa rivista quindicinale il Bollettino Tributario (comprensiva di tutto l'archivio dal 1984): La rivista commenta le principali novità in materia di diritto tributario, sostanziale e processuale, le questioni costituzionali, penali e internazionali;

- il nuovo servizio di informazione quotidiana Circolari24 Fisco: ogni giorno una disamina attenta e approfondita sulle materie trattate con soluzioni operative arricchite da tabelle, schede e documenti correlati, avendo sempre come obiettivo l'operatività dello studio professionale;

- il nuovo archivio storico del Sole 24 Ore, un secolo e mezzo a portata di click; il tutto arricchito da un motore intelligente che mette insieme i trend di Paesi, aziende e persone, e molto altro, e conduce il lettore per mano attraverso tutte le edizioni del Sole in una cavalcata tra passato e presente.



Le modalità di ricerca cuore del sistema è il motore di ricerca, che garantisce una pertinenza dei risultati molto elevata e che permette di effettuare ricerche per parole chiave e per estremi. Attraverso diverse opzioni di filtro l'utente può facilmente individuare all'interno dei risultati quelli appartenenti alle fonti di maggiore interesse.

«PlusPlus24 Fisco» è soprattutto uno strumento molto versatile, che può essere facilmente personalizzato e che offre al professionista percorsi privilegiati per tenere sotto controllo le novità. I temi di attualità, ad esempio, sono tutti presentati raggruppati per macroargomento, all'interno della sezione «Consigliati». E i primissimi elementi di maggiore attualità sono disponibili direttamente in home page, sotto la buca di ricerca. La ricerca può essere effettuata sia per parole, sia per argomenti, seguendo la tassonomia molto dettagliata che il sistema propone. La classificazione è strutturata su più livelli e permette di inquadrare ogni singolo argomen-

to fin negli aspetti di dettaglio.

«PlusPlus24 Fisco» permette inoltre di memorizzare le ricerche in dossier, che non solo possono essere arricchiti da proprio materiale (per seguire al meglio i casi concreti) ma vengono via via integrati dalla banca dati ogni volta che, sullo stesso argomento, si presentano degli elementi nuovi.

Accanto a questi utilizzi particolarmente innovativi, vi sono i servizi ben noti ai lettori: l'enorme catalogo di casi risolti offerto dall'Esperto Risponde, per esempio, o lo scadenziario, che permette un check mirato di tutti gli adempimenti in ambito fiscale, con la possibilità di esportarli verso la propria agenda digitale per associare avvisi personalizzati. In più, per gli abbonati a «PlusPlus24 Fisco», è a disposizione la dottrina esclusiva su tutte le tematiche fiscali e societarie, a cura delle principali firme di Norme e Tributi.

«PlusPlus24 Fisco» è online all'indirizzo:
www.plusplus24fisco.ilsole24ore.com

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Norme&Tributi Mese

Ogni mese
i commenti
e il punto di vista
della dottrina



È in edicola il primo numero del 2016 di «Norme&Tributi Mese», il mensile che ospita i contributi e gli approfondimenti delle più prestigiose e autorevoli firme de «Il Sole 24 Ore» sui temi più attuali e dibattuti in tema di fisco, società e bilancio. Ogni mese la rivista propone approfondimenti utili per i professionisti che vogliono restare costantemente aggiornati sulle novità fiscali. La rivista, nata nel 2015, conta sulla forza e sull'autorevolezza di un comitato scientifico di primissimo livello che raccoglie l'intera squadra degli esperti di Telefisco e che garantisce un presidio costante della qualità e del valore scientifico dei contenuti.

Reddito d'impresa e operazioni straordinarie, Iva e imposte indirette, accertamento e contenzioso, ma anche società e crisi d'impresa, fiscalità internazionale, contabilità, bilancio e revisione sono solo alcuni tra i principali temi trattati in un approccio multidisciplinare ormai imprescindibile per ogni professionista.

Sul numero di gennaio si segnalano l'editoriale di Ivo Caracciolo sul nuovo reato di dichiarazione infedele, l'approfondimento in tema di patent box, a firma di Luca Miele, con le modifiche al regime apportate dalla legge di Stabilità 2016 e il commento alla recente sentenza della Corte di giustizia sulla possibilità di detrarre l'Iva assolta sugli acquisti effettuati dalle holding di partecipazioni a firma di Luca Lavazza e Alessia Angela Zanatto. E ancora sull'Iva si evidenzia l'articolo di Benedetto Santacroce sull'autofattura e la liquidazione dell'Iva in dogana.

Non mancano i contributi in tema di bilancio, con un approfondimento sulla nuova relazione di revisione a cura di Luca Magnano San Lio e Claudio Mariani, e in tema di crisi d'impresa con un'analisi di Giuliano Buffelli sul ruolo del collegio sindacale in caso di adozione di procedure preconcorsuali.

«Norme&Tributi Mese» è venduto in edicola in abbinamento con il quotidiano «Il Sole 24 Ore». È possibile, inoltre, abbonarsi per tutto il 2016 al mensile, nella duplice versione cartacea e digitale, a 139 euro.

Per conoscere le offerte promozionali, si può contattare il servizio clienti telefonando allo 02-30.300.6000 o scrivendo una email all'indirizzo: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com. Il sito di «Norme&Tributi Mese» è www.normetributidigital.ilsole24ore.com

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Quotidiano del Fisco. In promozione per Telefisco a un prezzo scontato del 40%

Un appuntamento quotidiano

Appuntamento da non perdere con l'informazione fiscale del Sole 24 Ore: tutti i giorni il Quotidiano del Fisco raccoglie gli articoli pubblicati sul Sole 24 Ore, insieme a una serie di analisi e approfondimenti esclusivi per gli abbonati, oltre a una selezione di articoli e materiali tratti dalle riviste specializzate del Gruppo 24 Ore.

Il Quotidiano del Fisco è disponibile su internet all'indirizzo www.quotidianofisco.ilsole24ore.com, dove si trova anche un motore di ricerca che consente di effettuare ricerche per data, per autore e per argomento. Ma il Quotidiano del Fisco raggiunge i lettori anche con una email che ogni mattina - dal lunedì al sabato - permette di fare il punto rapidamente sulle ultime notizie, circolari e sentenze.

Tra i contenuti esclusivi per gli abbonati ci sono anche gli ebook, come quelli dedicati al patent box e alla legge di Stabilità, commentata comma per comma, o nella versione con gli articoli dei commentatori del Sole 24 Ore. Nel Quotidiano del Fisco è ora integrato anche il nuovo servizio «Circolari 24 Fisco» (si veda la pagina accanto).

In occasione di Telefisco 2016, il Quotidiano del Fisco è disponibile con un prezzo scontato del 40 per cento. Per informazioni: <http://offerte.ilsole24ore.com/promotelefisco>

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Gli articoli

Ogni giorno online gli articoli di Norme & Tributi con approfondimenti esclusivi

Gli ebook

Nel Quotidiano del Fisco si trovano anche gli ebook di Norme & Tributi sulla manovra e le novità fiscali

Circolari 24 Fisco

Il Quotidiano del Fisco integra anche il nuovo servizio «Circolari 24 Fisco»

IL CONVEGNO DELL'ESPERTO RISPONDE

Focus sulle novità fiscali 2016

Le novità dell'Iva, l'assegnazione agevolata ai soci, i superammortamenti e il patent box sono i temi con cui si apre l'edizione numero 25 di Telefisco, che poi affronterà anche le ultime innovazioni normative frutto dell'intreccio tra la delega fiscale e la legge di Stabilità 2016. Dal regime forfettario all'Irap in agricoltura, dalla riforma delle sanzioni al leasing abitativo. Senza dimenticare le nuove regole per i bilanci.

Come da tradizione, le relazioni degli esperti del Sole 24 Ore saranno intervallate dalle risposte dei funzionari e dei dirigenti dell'agenzia delle Entrate, che faranno il punto sui dubbi applicativi legati alle ultime novità normative. Il testo integrale delle risposte ufficiali dell'Agenzia sarà pubblicato sul Sole 24 Ore.

Anche quest'anno c'è un Forum con gli esperti del Sole 24 Ore abbinato a Telefisco. Le domande possono essere inviate in tre modi: usando l'App di Telefisco, via email e tramite il sito internet dedicato (si veda il box a destra). I quesiti possono coprire tutti i temi trattati nel corso del convegno:

- Iva
- Assegnazioni ai soci
- Perdite su crediti e reddito d'impresa
- Superammortamenti
- Patent box
- Costi black list e Cfc
- Bilanci e nuovi Oic
- Minimi e forfettari
- Fiscalità immobiliare e leasing
- Precompilata, certificazione unica e dichiarazioni
- Sanzioni amministrative e penali
- Riscossione
- Abuso del diritto e accertamento
- Contenzioso e interpelli

Oltre che nelle sedi distribuite in tutta Italia, Telefisco 2016 può essere seguito anche via internet, e anche in questa versione dà diritto a crediti formativi fino al 31 dicembre prossimo. L'evento può essere acquistato all'indirizzo internet www.ilsole24ore.com/telefisco e il pacchetto comprende la diretta streaming del convegno, la registrazione e le dispense.

Inoltre, il pacchetto completo di Telefisco è incluso nell'abbonamento Business Class, insieme agli altri contenuti extra della formula.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



IN DIRETTA

Speciale radio day su Telefisco

Giovedì 28 gennaio Radio 24 dedica un radio day all'appuntamento di Telefisco per chiarire i dubbi sulle novità fiscali: al termine dei principali Gr tutte le risposte alle domande degli ascoltatori

Sempre connessi

LA NOVITÀ. IL CANALE TELEMATICO

La app per inviare i quesiti



Su smartphone e tablet

Da quest'anno Telefisco ha anche una app per smartphone e tablet, scaricabile dal sito di Telefisco oppure dagli store di Android o Apple ricercando la parola «telefisco». Attraverso la app, nel giorno dell'evento è possibile

inviare in diretta un quesito agli esperti. Sulla app è anche possibile consultare la mappa delle sedi di Telefisco e il programma completo del convegno. Tramite le Faq della app gli utenti potranno anche ottenere informazioni sui crediti formativi concessi a chi segue l'evento (in diretta o in differita) e supera il test di valutazione. Oltre alla app, gli utenti potranno inviare i quesiti agli esperti anche via mail scrivendo a direttatelefisco@ilsole24ore.com, oppure attraverso il forum (www.ilsole24ore.com/forumtelefisco) canale, quest'ultimo, che rimarrà aperto fino a venerdì 29 gennaio. Le risposte saranno pubblicate nei prossimi giorni sul quotidiano, su internet e nell'inserto L'Esperto risponde

Formazione accreditata

IN SALA

Registrazione necessaria

La partecipazione a Telefisco 2016 dà diritto a crediti formativi professionali per gli iscritti agli Ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili che hanno inserito la manifestazione nel proprio programma formativo. Per ricevere i crediti è necessario verificare le condizioni stabilite dal proprio Ordine di appartenenza. Per validare la frequenza del convegno i professionisti dovranno registrare la propria presenza tramite tessera di iscrizione all'Ordine o registrarsi in ogni sede compilando la scheda di partecipazione e ritirare all'uscita l'attestato di frequenza.

SU INTERNET

Crediti fino al 31 dicembre

La partecipazione online a Telefisco 2016 è stata inserita nel programma di formazione professionale continua del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Gli iscritti a tutti gli Ordini italiani potranno seguire l'evento sul sito internet dedicato www.ilsole24ore.com/telefisco fino al 31 dicembre 2016 ottenendo 7 crediti formativi. Il test per verificare l'apprendimento delle nozioni sulle novità fiscali può essere svolto fino al 31 dicembre 2016.

Nelle pagine seguenti

Imposte indirette	di Benedetto Santacroce
Iva, le note di variazione trovano più certezze	4
Reddito d'impresa/1	di Primo Ceppellini
La chance-assegnazione per i beni d'impresa	6
Reddito d'impresa/2	di Luca Miele
Per le perdite su crediti deduzioni in discesa	8
Agevolazioni/1	di Ruberto Lugano
Maxiammortamenti anche agli autonomi	10
Agevolazioni/2	di Luca Gaiani
Il patent box tira la volata a marchi, brevetti e stili	12
Internazionalizzazione	di Marco Piazza
Allineamento all'Ocse per dare appeal al fisco	14
Contabilità	di Franco Roscini Vitali
I bilanci del nuovo anno alla staffetta dei criteri	16
Regimi agevolati	di Gian Paolo Tosoni
Ai forfettari la dote del 5% Sgravi estesi in agricoltura	19
Immobili	di Angelo Busani
Il leasing abitativo rilancia con il bonus	21
Dichiarazione dei redditi	di Gian Paolo Ranocchi
Professionisti «esposti» nel nuovo 730 online	24
Illeciti amministrativi e penali	di Antonio Iorio
Sanzioni parametriche alle condotte da punire	26
Accertamento	di Dario Deotto
Abuso del diritto, la delega non scioglie tutti i dubbi	28
Fisco e contribuente	di Raffaele Rizzardi
La riforma e i giudici riscrivono il contenzioso	30

«Circolari24Fisco». In versione html o Pdf

La bussola per gli studi professionali

■ «Circolari24 Fisco» è la bussola per orientarsi sulle materie più dibattute: ogni giorno una disamina attenta e approfondita degli argomenti trattati, arricchita da soluzioni concrete, tabelle, schede e documenti correlati, avendo sempre come obiettivo l'operatività degli studi professionali.

«Circolari24 Fisco» è consultabile in versione html e in Pdf. Gli utenti hanno la possibilità di ricercare le circolari per argomento o per data, all'interno dei seguenti

macroagromenti: persone fisiche, professione e studio, reddito d'impresa, tributi locali, imposte indirette, dichiarazioni e adempimenti, società e bilanci, accertamento e contenzioso.

I contenuti di «Circolari24 Fisco» sono integrati con quelli del Quotidiano del Fisco ed è possibile trovarli facilmente all'interno dei risultati per ogni ricerca effettuata, offrendo sempre una nuova chiave di lettura pratica per i temi trattati negli articoli di commento.



Lo speciale. Dal 16 febbraio

In edicola l'Instant book

■ Sarà in edicola dal 16 febbraio il fascicolo con i commenti e le risposte degli esperti del Sole 24 Ore sulle più importanti novità presentate a Telefisco 2016. Nel dossier gli interventi dei relatori, le slide proiettate durante il convegno e le risposte dei funzionari delle Entrate. Inoltre, una selezione dei quesiti arrivati dal pubblico.

In edicola a 9,90 euro oltre al prezzo del quotidiano



Telefisco 2016
L'Instant book
sul convegno

Le slide

LE NOVITÀ EUROPEE

Piano di azione Aprile 2016

Proposta di un sistema Iva più semplice, efficace e a prova di frode

Reverse charge

Ampliamento delle ipotesi di reverse charge quale meccanismo di reazione alle frodi Iva

Aliquote Iva

- Proroga al 31 dicembre 2017 della aliquota standard minima del 15%
- Maggiore flessibilità agli Stati per la gestione delle aliquote Iva

CHE COSA CAMBIA IN ITALIA

Clausole di salvaguardia

L'Iva salirà:
dal 10 al 13% dal 1° gennaio 2017;
dal 22 al 24% dal 1° gennaio 2017;
dal 24 al 25% dal 1° gennaio 2018

Note di variazione

Cambia la gestione delle rettifiche Iva

Reverse charge

Estensione del reverse charge nei rapporti tra consorziati e consorzio quando il consorzio è aggiudicatario di un appalto pubblico

LE ALIQUOTE RIDOTTE

IL PERIMETRO DEGLI SCONTI

4%

Per giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici riviste

5%

Per le prestazioni socio sanitarie erogate da cooperative sociali e loro consorzi

QUANDO È AMMESSA LA VARIAZIONE

Variazione in diminuzione

CAUSE CHE CONSENTONO L'EMISSIONE DI UNA NOTA DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE

- dichiarazione di nullità
- annullamento
- revoca
- risoluzione
- rescissione
- sconti e abbuoni

Entro un anno dall'operazione se le cause sono effetto del sopravvenuto accordo delle parti

Imposte indirette. Estese le ipotesi in cui le rettifiche possono essere fatte oltre l'anno

Iva, le note di variazione trovano più certezze

BENEDETTO SANTACROCE



I giudici «salvano» la detrazione in caso di errori

La presidenza lussemburghese che ha guidato il Consiglio Ue dal 1° luglio 2015 al 31 dicembre 2015 e la presidenza olandese che guida il Consiglio dal 1° gennaio 2016 fino al 30 giugno 2016 si sono proposti di mettere in piedi un sistema Iva più semplice, efficace e a prova di frode. Per far questo i lavori delle due presidenze sono stati e saranno diretti ad adottare nei primi mesi di quest'anno un vero e proprio piano di azione che offra agli Stati membri maggiori opportunità di gestione della specifica imposta.

Il Consiglio Ecofin dell'8 dicembre 2015 ha preso, poi, specifiche decisioni per quanto riguarda:

- l'utilizzo ampliato del reverse charge per combattere le frodi Iva, prevedendo che nel corso del 2016 il tema verrà specificamente esaminato nel gruppo istituito per disciplinare il futuro dell'Iva;
- la dichiarazione Iva unica europea: la proposta presentata nel 2013 verrà abbandonata per definire un piano di azione di semplificazione;
- il trattamento Iva dei voucher: sulla proposta di direttiva presentata nel 2012 non è stato ancora trovato un accordo né in relazione alla definizione di voucher con scopo singolo o con scopo multiplo (Single e Multi purpose vouchers - Spv e Mpv) né come devono essere trattate ai fini Iva le operazioni realizzate a catena nei Mpv.

Inoltre, la Commissione ha proposto (documento Com 2015/646

finale) e il Consiglio Ecofin ha adottato una proroga dell'attuale sistema delle aliquote ordinarie stabilendo che l'attuale sistema che prevede un'aliquota normale non inferiore a 15% sia prorogato fino al 31 dicembre del 2017.

La legge di Stabilità 2016

Sul piano nazionale la legge di Stabilità del 2016 ha preso alcune decisioni strategiche e alcune misure tecniche di particolare rilievo. Sul piano strategico, il legislatore nazionale ha modificato la decorrenza delle precedenti clausole di salvaguardia, escludendo la loro applicazione immediata. Il nuovo calendario prevede un aumento dell'aliquota ridotta dal 10 al 13% dal 1° gennaio 2017 e due aumenti dell'aliquota ordinaria che dovrebbero essere fissati rispettivamente al 24% dal 1° gennaio 2017 e al 25% a decorrere dal 1° gennaio 2018. Ovviamente tali misure dipendono dall'andamento della finanza pubblica e dagli scenari economici internazionali futuri.

Sul piano tecnico le principali misure adottate con la legge di Stabilità 2016 riguardano:

- la riscrittura dell'articolo 26 del Dpr 633/72 con rivisitazione di tutte le regole che disciplinano le note di variazione;
- l'estensione del meccanismo del reverse charge alla certificazione Iva nei rapporti tra consorziati e consorzio quando il consorzio è aggiudicatario di un appalto pubblico. La misura per essere operativa deve ottenere l'autorizzazione dal Consiglio dell'Unione Europea;
- il rimborso dell'Iva pagata in Italia a un soggetto domiciliato o residente fuori dell'Unione europea (articolo 38 quater del Dpr 633/72) può essere effettuato anche da parte di intermediari iscritti nell'albo degli istituti di pagamento;
- la comunicazione all'amministrazione finanziaria e alla guardia di Finanza per superare le presunzioni di vendita per i beni ceduti in beneficenza ai sensi dell'articolo 10 numero 12 del Dpr

633/72. La comunicazione non è più dovuta quando l'ammontare dei costi dei beni ceduti non è superiore a 15.000 euro o si tratti di beni facilmente deperibili.

Per quel che riguarda le aliquote ridotte, la legge di Stabilità opera due distinti interventi. Il primo riguarda l'applicabilità dell'aliquota del 4% ai giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici e tutte le pubblicazioni identificate dai codici Isbn e Issn veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronici; il secondo riguarda la creazione di un'ulteriore aliquota ridotta del 5% per le prestazioni socio-sanitarie erogate da cooperative sociali e loro consorzi ai soggetti di cui all'articolo 10 numero 27-ter del Dpr 633/72 (ad esempio: nei confronti di anziani inabili, tossicodipendenti, malati di Aids, handicappati psicofisici).

Escluso, per il 2016, in via sperimentale l'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva per le Asl, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, i policlinici universitari, le farmacie, pubbliche e private, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri che trasmettono i dati al sistema tessera sanitaria.

Le pronunce di legittimità

Ulteriori novità di grande impatto per i contribuenti sono state determinate dalla recente giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte di cassazione che hanno reso più chiaro il rapporto tra diritto a detrazione e obblighi dichiarativi e contabili, considerando questi ultimi solo adempimenti di natura formale che in nessun caso possono limitare il diritto soggettivo di detrarre l'imposta assolta dal contribuente, con l'unica condizione da rispettare che l'operazione sia stata

effettivamente realizzata e che sia oggettivamente dimostrabile. Sotto questo profilo sono di sicuro interesse le pronunce della Corte di giustizia del luglio 2015 (Causa C 331/14 - Causa - C 183/14) e della Corte di cassazione (sentenza 5072/2015). Sempre sul piano giurisprudenziale sono da evidenziare i recenti interventi in materia di frodi Iva in cui sia la Corte di giustizia che la Corte di cassazione hanno definito meglio la corretta ripartizione dell'onere probatorio tra fisco e contribuente e hanno evidenziato cosa è legittimo chiedere al contribuente, escludendo che lo stesso sia chiamato a specifiche attività di indagine al fine di individuare se il fornitore o il cliente sono da inserirsi in una frode. Si veda a tale titolo la Corte di giustizia del 22 ottobre 2015 (Causa C-277/14) o la Corte di Cassazione ordinanza 18642 del 22 settembre 2015 sentenza numero 21966 del 28 ottobre 2015.

Semplificazioni e ruling

Sul piano delle semplificazioni bisogna evidenziare le novità introdotte dalla legge di Stabilità del 2015 che determinano già da febbraio 2017 l'abolizione della comunicazione dati Iva e il nuovo obbligo di presentazione in via autonoma della dichiarazione annuale. Inoltre, ulteriori semplificazioni arriveranno nel corso del 2016 per l'attuazione della delega fiscale con la definitiva approvazione del Dlgs 127/2015 e dei relativi provvedimenti attuativi in corso di avanzata stesura.

Ulteriore novità per il 2016 sono:

- la possibilità per i contribuenti che vogliono realizzare delle operazioni transnazionali complesse di ottenere un parere preventivo condiviso tra le amministrazioni fiscali Ue coinvolte sul trattamento Iva da applicare alle singole transazioni che verranno realizzate;
- l'istituzione di un punto di contatto nazionale presso l'agenzia delle Entrate (Cross border ruling, Cbr);
- la sostanziale riduzione delle sanzioni ispirate ai principi euro-

pei di proporzionalità ed equità, specialmente con riferimento alle ipotesi di mancata integrazione delle fatture (reverse charge).

Note di variazione

La legge di Stabilità riscrive integralmente l'articolo 26 del Dpr 633/72 e ridefinisce le procedure per l'emissione delle note di variazione. In effetti, le specifiche note sono previste nel nostro ordinamento Iva per tutti quegli eventi che determinano il variare in aumento o in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta successivamente all'effettuazione dell'operazione. Le note di variazione devono essere utilizzate anche per correggere qualsiasi tipologia di errore che sia commesso dai contribuenti nella gestione delle operazioni Iva.

La previsione europea da cui prende spunto la norma Iva è l'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE che prevede che:

- ① in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione del prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri;
- ② in caso di non pagamento totale o parziale gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1.

Questa regola è stata più volte analizzata dalla Corte di giustizia che ha sempre sottolineato come il meccanismo deve essere tassativamente applicato allo scopo di garantire il corretto funzionamento dell'imposta (si veda tra l'altro la sentenza della Corte di giustizia - causa 337/13).

Come si comprende la regola comunitaria si limita a disciplinare solo le note di variazione in diminuzione, dando per scontato che qualsiasi aumento di imposta deve essere sempre monitorato dal contribuente qualsiasi sia la causa che abbia determinato tale aumento e in qualsiasi momento la stessa si verifica. L'articolo 26, in effetti, prevede al comma 1 che qualsiasi variazione che determini l'aumento dell'imposta o dell'imponibile dopo che sia stata emessa la fattura ovvero dopo la sua registrazione o la registrazione dei corrispettivi impone al contribuente l'emissione di un'apposita nota di variazione in aumento.

Le variazioni in diminuzione

Comunque la vera mini-rivoluzione operata dalla legge di Stabilità 2016 riguarda proprio le variazioni in diminuzione e in particolare quelle determinate dal venir meno del pagamento a causa dell'intervento di specifiche procedure concorsuali. In generale, gli operatori possono procedere a una revisione

Le slide

L'EMISSIONE DELLA NOTA

La tempistica

MOMENTO DI EMISSIONE

Fallimento: data della sentenza dichiarativa
Liquidazione coatta amministrativa: data del provvedimento che la ordina
Concordato preventivo: decreto di ammissione
Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi: decreto che dispone la procedura
Pignoramento presso terzi: verbale di pignoramento dell'ufficiale giudiziario presso terzi senza beni da pignorare

CONTRATTI A ESECUZIONE CONTINUATA

LA RISOLUZIONE PER MANCATO PAGAMENTO

- Nel caso di contratti a esecuzione continuata o periodica la risoluzione per inadempimento consente al creditore di emettere una nota di variazione in diminuzione in modo retroattivo a prescindere dall'attivazione di procedure di recupero
- Per la Cassazione (sentenza 5771/2010) la risoluzione del contratto opera ex tunc. L'articolo 1458 Cc si applica solo alle prestazioni già eseguite e liquidate

REVERSE CHARGE E CONSORZI

FATTURAZIONE TRA CONSORZIATI E CONSORZIO

Condizioni

- consorzio aggiudicatario di una gara di appalto pubblica
- obbligo del consorzio di applicare nei confronti dell'ente pubblico lo split payment

SEMPLIFICAZIONI E ADEMPIMENTI

Dichiarazione annuale e comunicazioni dei dati

ANNO 2017 (PERIODO D'IMPOSTA 2016)

- eliminazione comunicazione dei dati
- obbligo di presentazione della dichiarazione Iva annuale in modo autonomo entro il mese di febbraio
- dal 1° gennaio 2017 possibile la trasmissione telematica di tutti i dati delle fatture emesse e ricevute e dei corrispettivi

in diminuzione dell'Iva precedentemente fatturata solo nel caso in cui l'operazione venga meno in tutto o in parte o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente. Attenzione, però, che l'emissione della nota di variazione in diminuzione con rilevanza Iva non può essere emessa dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione nel caso in cui le predette cause siano determinate in dipendenza di sopravvenuto accordo delle parti. Da ciò deriva che il limite dell'anno non opera nel caso in cui la diminuzione sia stata determinata da una causa non dipendente dalla sopravvenuta volontà delle parti. Si immagina il caso della nullità contrattuale stabilita dal giudice ovvero la risoluzione determinata da inadempimento di una delle parti. Il limite dell'anno opera anche in presenza di operazioni inesistenti che impongono l'applicazione dell'articolo 21 comma 7 del Dpr 633/72.

La nota di variazione in diminuzione può essere emessa anche in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo da parte del cessionario o committente. In questo caso, però, il legislatore ha previsto che il mancato pagamento ha rilevanza Iva solo se il cessionario o committente si trova in una delle situazioni espressamente previste dalla disposizione stessa. In particolare, in presenza di una procedura concorsuale o del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182 bis del Rd 267/1942, o a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. Per le procedure concorsuali la norma specifica che la nota di variazione in diminuzione può essere emessa:

- alla data della sentenza dichiarativa di fallimento;
- alla data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- o alla data del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Al contrario per le procedure individuali infruttuose la nota di variazione in diminuzione può essere emessa:

- nel caso 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;
- nel caso di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignora-

mento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;

- nel caso in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

In tutti questi casi il cedente/prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola nel registro di cui all'articolo 25 del Dpr 633/72.

Al contrario, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione a credito nel registro di cui all'articolo 25 del Dpr 633/1972, deve, in via generale registrare la variazione a debito nei registri delle fatture di vendita (articolo 23) ovvero nei corrispettivi (articolo 24). Questa ultima variazione è esclusa nei casi delle predette procedure concorsuali.

Una previsione di sicuro interesse anche per gli sviluppi che potrebbe avere in futuro è quella riguardante il caso in cui successivamente agli eventi di mancato pagamento il cessionario o committente provveda a pagare il corrispettivo dovuto (si pensi ad un pagamento fatto a seguito di adempimento dovuto a seguito di accordo di ristrutturazione del debito). In questo caso il cedente/prestatore deve emettere una nota di variazione in aumento e il cessionario/committente ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla nota di variazione ricevuta.

In capo ai cessionari o committenti, per le operazioni in cui assumo la veste di soggetto debitore dell'imposta ossia per le operazioni per le quali è prevista l'applicazione del così detto reverse charge, viene prevista la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione nei casi in cui l'operazione per la quale sia stata emessa fattura, venga meno, in tutto o in parte, ovvero se, nelle ipotesi normativamente previste, se ne riduce l'ammontare. E questo sia per le operazioni realizzate con soggetti non residenti, che per le operazioni interne relative al regime dei rottami. Infine, con delle semplici annotazioni nei registri delle fatture di vendita, delle fatture d'acquisto e dei corrispettivi è possibile correggere gli errori materiali o di calcolo nelle registrazioni o nelle liquidazioni periodiche.

La risoluzione

Nel caso di contratti a esecuzione continuata o periodica la risoluzione per inadempimento consente al

creditore di emettere una nota di variazione Iva in diminuzione in modo retroattivo per tutte le prestazioni per le quali il debitore non abbia onorato il contratto a prescindere dall'attivazione di specifiche procedure di recupero. Questo importante principio, che allinea la normativa Iva alle regole civilistiche, è contenuto, con efficacia interpretativa, nella nuova formulazione dell'articolo 26 del Dpr 633/72. Il problema che si era posto in passato, ad esempio per tutti i contratti di telefonia, energia e più in generale per gli erogatori di servizi continuativi, è che per tali contratti alcuni organi dell'amministrazione finanziaria non accettavano da parte dei creditori l'emissione retroattiva della nota di variazione in diminuzione se non dopo aver esperito una diretta azione di recupero.

In effetti, la nuova disposizione si allinea alle regole civilistiche che all'articolo 1458, dopo aver fissato la regola generale della retroattività dell'istituto della risoluzione, prevede una esplicita deroga per i contratti ad esecuzione continuata o periodica, «riguardo ai quali l'effetto della risoluzione non si estende alle prestazioni già eseguite».

Questo principio è stato poi affrontato in modo puntuale dalla Corte di cassazione che, ad esempio, nella sentenza 5771/2010 ha avuto modo di precisare che «la risoluzione del contratto opera ex tunc, nel senso che essa toglie efficacia alla causa giustificatrice delle attribuzioni patrimoniali eventualmente effettuate tra i contraenti e ristabilisce fra di essi la stessa situazione economica-giuridica esistente prima del contratto, che viene considerato come se non fosse stato mai concluso. E questa efficacia retroattiva trova un limite, previsto dall'articolo 1458 del Codice civile, nel caso dei contratti ad esecuzione continuata o periodica, soltanto con riguardo alle prestazioni già eseguite, cioè a quelle liquidate ed esaurite; cosicché la pronuncia di risoluzione per inadempimento di un contratto ad esecuzione continuata, sebbene di carattere costitutivo, ha efficacia retroattiva dal momento dell'inadempimento e, cioè, dal momento in cui, realizzandosi l'inadempimento rilevante ai fini risolutivi, è venuto meno il sinallagma contrattuale».

Traducendo i suddetti principi in materia Iva il nuovo articolo 26 del Dpr 633/72 abilita, dunque, il creditore a emettere una nota di variazione, ancor prima di esperire qualsiasi azione di recupero per il solo inadempimento del debitore. Inoltre la legge di Stabilità 2016, prevede espressamente che la specifica

modifica apportata per la risoluzione dei predetti contratti ha carattere interpretativo e ha efficacia anche per le operazioni pregresse.

La decorrenza

Le nuove regole delle note di variazione decorrono, avente natura interpretativa, anche alle operazioni effettuate prima del 1° gennaio 2016. La retroattività non opera per le regole previste in materia di procedure concorsuali per le quali le nuove disposizioni opereranno solo con riferimento ai casi in cui il cessionario committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016.

Reverse charge e consorzi

Le ipotesi in cui il debitore dell'imposta viene individuato nel cessionario/committente stanno via via aumentando e il trend non sembra essere destinato a ridursi considerato che anche l'Unione europea ha intenzione di consentire una maggiore flessibilità di azione agli Stati membri. L'ultima ipotesi prevista riguarda i rapporti tra consorziati e consorzio nel caso in cui il consorzio sia aggiudicatario di una gara di appalto pubblica e sia obbligato a fatturare al committente con la regola dello split payment. In questo caso la fattura dei consorziati sarà emessa senza imposta e sarà il consorzio ad autoliquidarsi l'imposta. In questo modo, attraverso l'introduzione del reverse charge si cerca di attenuare l'effetto credito Iva ingenerato sul consorzio e di conseguenza sui consorziati per effetto dell'applicazione dello split payment. La misura, però, non è direttamente operativa, in quanto deve prima ottenere il via libero dell'Unione europea.

Gli adempimenti

Dal 2017 con riferimento alle operazioni 2016 morirà la comunicazione dei dati Iva e la dichiarazione annuale dovrà avvenire per tutti in modo autonomo e per via telematica entro il mese di febbraio. Queste modifiche introdotte dalla legge di Stabilità del 2015 sono ora disciplinate in modo positivo dall'articolo 8 del Dpr 322/1998. Inoltre, in base al Dlgs 127/2015, dal 1° luglio 2016 l'agenzia delle Entrate metterà a disposizione dei contribuenti gratuitamente dei sistemi per la generazione, trasmissione e conservazione della fattura elettronica. Inoltre, per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017, e previo esercizio di un'apposita opzione vincolante per cinque anni rinnovabili salvo revoca, i soggetti passivi Iva potranno inviare telematicamente all'agenzia delle Entrate i dati di tutte le fatture emesse e ricevute e delle eventuali variazioni e dei corri-

spettivi. In relazione ai dati di fatturazione ci si potrà avvalere anche del Sistema di interscambio Sdi, ad oggi utilizzato per la trasmissione delle fatture elettroniche nei confronti delle pubbliche amministrazioni. Sul punto si precisa che se il contribuente utilizza lo Sdi per l'emissione e la ricezione delle proprie fatture elettroniche, non è tenuto ad inviare nuovamente i dati delle fatture generate elettronicamente, e scambiate con i propri clienti, in quanto lo stesso Sdi provvede ad acquisire, per conto dell'agenzia delle Entrate, le informazioni delle fatture che veicola.

L'esercizio delle opzioni per la trasmissione dei dati delle fatture e dei corrispettivi giornalieri assicura ai contribuenti il venire meno di alcuni obblighi di comunicazione. Innanzitutto non devono essere più predisposti e presentati gli elenchi Intrastat, riepilogativi degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi intracomunitarie ricevute, così come non vanno più comunicati gli acquisiti effettuati nella Repubblica di San Marino. Neppure lo spesometro, o elenco clienti e fornitori, deve essere inviato a seguito di opzione. L'esonerazione interessa anche la comunicazione black-list ai fini del monitoraggio delle transazioni con i Paesi a fiscalità privilegiata, così come le comunicazioni relative ai contratti stipulati dalle società di leasing ovvero dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione o noleggio.

Altro effetto correlato alle opzioni di trasmissione dei dati delle fatture e dei corrispettivi è quello di ottenere i rimborsi Iva, in via prioritaria entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale anche in assenza dei presupposti richiesti dall'articolo 30 del Dpr 633/1972. In altri termini, i contribuenti possono richiedere il rimborso dell'eccedenza di imposta detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, anche quando non si trovano in una delle situazioni che legittimano la richiesta e senza dovere attendere un triennio.

Ulteriore beneficio è legato alla riduzione dei termini di accertamento. Nei confronti infatti dei contribuenti, che trasmetteranno i dati delle fatture e dei corrispettivi giornalieri, il termine di decadenza dei relativi accertamenti è ridotto di un anno. Oltre al valido esercizio dell'opzione e alla correlata trasmissione dei dati, è richiesta tuttavia l'ulteriore condizione che i contribuenti garantiscano la tracciabilità dei pagamenti effettuati e ricevuti secondo le modalità da definirsi con un successivo decreto ministeriale.

Le slide



LE REGOLE SULL'ASSEGNAZIONE

SOCI

Iscritti o iscrivibili nel libro soci
al **30 settembre 2015**

BENI

Immobili e/o mobili registrati diversi
da quelli strumentali per destinazione

LE SOSTITUTIVE DI IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP

BASE IMPONIBILE

- Valore normale del bene assegnato
- Meno costo fiscalmente riconosciuto

ALIQUOTE

- Società non operative in due dei tre periodi precedenti a quello dell'assegnazione: **10,5%**
- Altre società: **8%**
- Riserve in sospensione: **13%**

LE IMPOSTE INDIRETTE

- Imposta di registro **ridotta del 50%**
- Ipotecarie e catastali **in misura fissa**
- Iva: **regole ordinarie**

Reddito d'impresa/1. Dalla legge di Stabilità un'opportunità non limitata alle società di comodo

La chance-assegnazione per i beni d'impresa

PRIMO CEPPELLINI



Nel 2016 possibili anche estromissioni e rivalutazioni

La legge di Stabilità 2016 ha apportato numerose novità in materia di operazioni straordinarie, tra cui quelle che consentono:

- l'assegnazione o la cessione agevolata di alcune tipologie di beni ai soci ovvero la trasformazione in società semplice (commi da 115 a 120);
- l'estromissione degli immobili strumentali da parte degli imprenditori individuali (comma 121);
- la riapertura della possibilità di procedere alla rivalutazione dei beni di impresa con riferimento al bilancio 2015 (commi da 889 a 897);
- la riproposizione delle disposizioni per l'affrancamento dei terreni e delle partecipazioni (commi 887 e 888).

Assegnazione e cessione

I soggetti che possono ottenere i benefici delle disposizioni introdotte sono le società commerciali, di persone o di capitali, che entro il 30 settembre 2016, assegnano o cedono ai soci:

- beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione;
- beni mobili iscritti in pubblici registri (come autoveicoli, natanti, aeromobili) a condizione che questi non siano utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Circa il concetto di strumentalità nell'ambito dell'attività propria dell'impresa, dovrebbero restare validi i criteri indicati più volte

dall'agenzia delle Entrate, per cui si tratta di quei beni senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata (ad esempio, era stato chiarito, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati rispettivamente dalle scuole di addestramento al volo e alla navigazione).

La norma prevede che tutti i soci devono risultare iscritti nel libro dei soci, se prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che vengano iscritti entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore (1° gennaio 2016) della legge di stabilità, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015. La circolare 112 del 21 maggio 1999 aveva chiarito che «con riferimento ai soci nei confronti dei quali la società può procedere all'assegnazione agevolata dei beni, si fa presente che, in mancanza di una espressa limitazione soggettiva, questi possono essere anche rappresentati da soggetti diversi dalle persone fisiche ed essere non residenti nel territorio dello Stato».

Dal punto di vista soggettivo va detto che la legge riguarda tutti i soggetti in forma societaria che dichiarano reddito d'impresa e quindi non è riservata solo alle cosiddette «società di comodo».

I benefici interessati

Dal punto di vista oggettivo la norma prevede che rientrano tra i beni agevolabili tutti gli immobili, fatta eccezione per quelli strumentali per destinazione, per cui dovrebbero continuare a essere validi i chiarimenti forniti dal ministero delle Finanze con la circolare n. 112 del 21 maggio 1999, con la quale si evidenziava che l'assegnazione o la cessione agevolata poteva interessare gli immobili strumentali per natura, gli immobili «merce» e anche gli «immobili patrimonio».

In passato era stato confermato, e si ritiene che il principio dovrebbe essere ancora valido, che le caratteristiche del bene devono essere valutate al momento dell'assegnazione. Questo dovrebbe con-

sentire, ad esempio, l'assegnazione agevolata di un immobile strumentale per destinazione nel 2015 che nel corso del 2016 non è più utilizzato direttamente ma concesso in locazione a terzi.

Con riferimento alla distinzione tra immobili strumentali per destinazione (esclusi dai benefici) e gli immobili strumentali per natura si segnalano i seguenti aspetti di riflessione:

- per gli immobili detenuti da società immobiliari di gestione, non vi dovrebbero essere problemi in quanto se si tratta di immobili strumentali per natura la giurisprudenza della Cassazione li ha ritenuti non strumentali per destinazione se detenuti per la locazione, viceversa se si tratta di immobili patrimonio, e cioè di abitazioni incluse tra le immobilizzazioni e destinate alla locazione, il dato normativo non lascia dubbi circa la loro inclusione tra quelli agevolabili;
- per le società che svolgono attività particolari (si pensi ad esempio alle strutture che svolgono attività di «gallerie commerciali» ovvero alle «case albergo vacanze») resta da capire se gli immobili sono da assimilare alle immobiliari di gestione ovvero se si debba dare rilevanza alle modalità concrete di svolgimento dell'attività. In questa seconda ipotesi un criterio ragionevole da adottare potrebbe essere quello indicato dalla stessa agenzia delle Entrate nel paragrafo 4 della circolare 7/E del 2013 a proposito della definizione di svolgimento di una attività commerciale ai fini Pex.

quello in corso al momento della assegnazione.

Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate a imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento.

Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura paria a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti ai fini dell'imposta di registro.

Imposte indirette e Iva

La norma prevede che per le assegnazioni e le cessioni ai soci previste dall'istituto normativo in oggetto le aliquote dell'imposta proporzionale di registro, eventualmente applicabili, sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa. Poiché la norma nulla prevede ai fini Iva si devono seguire le regole ordinarie.

Riassumiamo le norme di riferimento da considerare per valutare gli effetti ai fini Iva delle assegnazioni di immobili:

- 1 le disposizioni di riferimento sono indicate nell'articolo 10, punti 8 bis ed 8 ter, del Dpr 633/72, che prevedono che le cessioni di beni immobili sono prevalentemente esenti da Iva;
- 2 l'articolo 2, comma 2, numero 5 della legge Iva regola la destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (ad esempio in presenza di trasformazione di una società commerciale in società semplice). Si rientra nel campo di applicazione dell'Iva, e quindi la destinazione a finalità estranee è assimilata ad una cessione, se all'atto dell'acquisto è stata effettuata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19;
- 3 l'articolo 2, comma 2, numero 6 si occupa dell'assegnazione ai soci, e prevede l'applicazione dell'Iva in ogni caso; tuttavia con la circolare n. 40 del 13 maggio 2002, nel rispetto della 6ª direttiva comunitaria, è stata assimilata l'assegnazione ai soci

all'ipotesi di destinazione di beni a finalità estranee, pertanto anche queste operazioni rientrano nel campo Iva solo se l'imposta è stata detratta a monte;

4 occorre quindi stabilire se l'immobile sia entrato nella sfera dell'impresa con Iva detratta oppure no. Ad esempio nel caso di bene posseduto dalla società precedentemente al 1973, oppure apportato o acquisito da privato l'assegnazione o la trasformazione in società semplice è fuori campo Iva;

5 si deve considerare la possibile applicazione, qualora ad esempio nel corso dell'ultimo decennio siano state sostenute spese di ristrutturazione o incrementative con Iva detratta, della normativa sulla rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19 bis 2, comma 2, versando l'Iva in rapporto ai decimi mancanti al compimento del decennio (agenzia delle Entrate, risoluzione 194/E del 17 giugno 2002).

I benefici per il socio nell'assegnazione

La norma prevede che nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'articolo 47 del Tuir. Tuttavia, il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

La versione finale della norma ha meglio chiarito un tema potenzialmente controverso del disegno di legge che prevedeva la disapplicazione in toto dell'articolo 47 del Tuir. Il testo entrato in vigore ha previsto invece la non applicazione dei commi 1 secondo periodo, norma che riguarda la presunzione di distribuzione prioritaria degli utili, e dei commi 5, 6, 7 e 8 dell'articolo 47. È stato quindi mantenuto, il comma 1 primo periodo, e cioè la natura di utile delle attribuzioni. In sostanza, la norma dovrebbe essere interpretata nel seguente modo: l'utile in natura conseguito dal socio è ridotto dell'ammontare soggetto a imposta sostitutiva in capo alla società, in tal senso depone la circolare 40/E/2002 riferita a una norma analoga. Si premette che gli esempi effettuati e le conclusioni generali a cui si arriva nel presente paragrafo non emergono in modo evidente da dato normativo ma sono una ricostruzione che tiene conto anche di precedenti disposizioni per cui dovranno essere confermate dall'agenzia delle Entrate.

Procediamo con un esempio nell'ipotesi in cui la società distribuisca riserve di utili: se 500 è il costo fiscale del bene e 1.500 il suo valore normale, il socio dovrebbe conseguire un utile in natura pari a 500, e cioè la differenza tra il valore normale del

Le slide

L'ASSEGNAZIONE	LA TRASFORMAZIONE	IL VERSAMENTO	LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA	
GLI EFFETTI SUI SOCI • Se assegnata riserva di utili: dividendo in capo al socio • Se assegnata riserva di capitale: riduce il costo fiscale della quota del socio	Soggetti interessati: possono diventare società semplici le società che hanno come oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni agevolati Termine: 30 settembre 2016 IMPOSTE AGEVOLATE Imposte: le stesse dei casi di cessione o assegnazione	60% dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016 40% dell'imposta residua entro il 16 giugno 2017	OGGETTO Beni d'impresa e partecipazioni tranne immobili destinati a produzione/scambio	ALIQUOTE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA • Beni ammortizzabili: 16% • Beni non ammortizzabili: 12% • Affrancamento saldo in sospensione: 10% Versamento entro il saldo imposte 2015

bene (1.500) e l'ammontare già assoggettato a tassazione in capo alla società con l'imposta sostitutiva (1.000). L'importo imponibile in capo al socio sarà assoggettato a tassazione secondo le regole previste in base al tipo di partecipazione detenuta (qualificata o non qualificata).

Le due ipotesi di tassazione

In linea generale quindi si possono suddividere le seguenti ipotesi:

❶ quando l'operazione avviene mediante utilizzo di riserve di utili (dividendo in natura), si avrà la tassazione, con regole ordinarie, della differenza tra il valore normale del bene assegnato e la differenza che è già stata assoggettata a imposta da parte della società;

❷ quando invece l'assegnazione avviene a fronte di un rimborso di riserve di capitale, il costo della partecipazione è ridotto sempre dell'importo sopra indicato (valore normale meno imponibile assoggettato a imposta sostitutiva sulla società). In questa ipotesi si pone il problema di valutare l'eventuale sottozero, che si verifica tutte le volte in cui il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni del socio è inferiore alla differenza precedentemente definita. Dal punto di vista logico sistematico e tenendo conto di precedenti interpretazioni dovrebbe trattarsi di utile da assoggettare a tassazione in capo al socio.

Riprendendo l'esempio precedente, nell'ipotesi in cui la società distribuisca riserve di capitale: se 500 è il costo fiscale del bene e 1.500 il suo valore normale, l'importo di 500, e cioè la differenza tra il valore normale del bene (1.500) e l'ammontare già assoggettato a tassazione in capo alla società con l'imposta sostitutiva (1.000), ridurrà il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni del socio. Se tale costo fosse 800 il socio avrà una riduzione di 500 con la conseguenza che rimarrà un costo fiscale di 300, pertanto nell'ipotesi di cessione o conferimento della partecipazione la plusvalenza sarà conteggiata a partire da un corrispettivo percepito superiore a tale costo residuo. Se viceversa il costo fosse 200 si genererebbe un sottozero di 300 (200-500) che dovrebbe essere tassato in capo al socio.

Per il socio si pone anche il problema di delineare il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato. La circolare 40/E del 2002 aveva indicato la seguente regola che dovrebbe essere confermata anche nell'attuale contesto: «Il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato sarà, per il socio, pari al valore normale assunto dalla società assegnante nella determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva. Ciò a prescindere dall'importo

eventualmente contabilizzato dal socio assegnatario».

La cessione agevolata

In caso di cessione valgono le medesime regole previste per l'assegnazione in termini di aliquote per l'imposta sostitutiva mentre ai fini della determinazione della base imponibile viene previsto che il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir, o in alternativa, con i moltiplicatori del registro, è determinato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

Nel caso di cessione non vi saranno effetti particolari in capo ai soci acquirenti: il loro costo della partecipazione resterà immutato e avranno un costo fiscale del bene oggetto di acquisto pari al corrispettivo pattuito e quindi il linea con il costo sostenuto. Nella circolare 40/E del 2002 era stato specificato quanto segue: «Il costo fiscalmente riconosciuto in capo al socio del bene ceduto, in coerenza con quanto sopra illustrato in relazione all'assegnazione dei beni, è costituito dal maggiore tra il corrispettivo pattuito per la cessione e il valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva. Tale previsione consente di mantenere l'agevolazione in capo al socio per il quale, di norma, il costo fiscalmente riconosciuto del bene ceduto dovrebbe essere pari al corrispettivo. Nella cessione agevolata, invece, tale costo sarà pari al valore normale, se superiore al corrispettivo. In tal modo, anche in capo al socio, rileverà il valore fiscale che il bene aveva presso la società maggiorata della plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva».

La trasformazione in società semplice

Le medesime disposizioni previste per le assegnazioni e per le cessioni 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.

Con riferimento a questo istituto giuridico possiamo delineare i seguenti aspetti:

❶ nella trasformazione in società semplice non è dovuta l'imposta di registro sugli immobili, in quanto rimangono nel patrimonio sociale;

❷ la trasformazione in società semplice comporta l'applicazione dell'Iva, se dovuta, ai sensi dell'articolo 2, punto 5, del Dpr 633/72, trattandosi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Dopo la trasformazione, la società semplice non è più soggetto passivo Iva in quanto la mera gestione di beni immobili non è at-

tività commerciale;

❸ nel caso di riserve in sospensione d'imposta la trasformazione in società semplice dovrebbe comportare l'assoggettamento a imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento;

❹ con la trasformazione in società semplice i beni immobili escono dalla sfera della impresa commerciale e quindi possono essere ceduti senza che si verifichi il realizzo di plusvalenze in regime di reddito d'impresa. L'eventuale successiva cessione dei beni immobili seguirà infatti le regole dei redditi diversi. Va ricordato che il quinquennio di possesso oltre il quale la cessione è fiscalmente irrilevante, decorre dalla data di acquisto da parte della società trasformanda;

❺ in capo ai soci il costo fiscalmente riconosciuto delle quote va aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva. Secondo la circolare 25/E del 2007 il costo fiscalmente riconosciuto dovrebbe essere aumentato anche dell'imponibile assoggettato ad imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta;

❻ sarà opportuno valutare gli effetti della trasformazione sulle riserve di utili di una società di capitali già presenti in bilancio. In tale caso la possibilità di evitare la tassazione quali dividendi in capo ai soci fino alla data dell'effettivo incasso dovrebbe essere limitata alla possibilità di evidenziare tali riserve in una riserva nel bilancio della società semplice post trasformazione in analogia di quanto previsto dall'articolo 171 comma 1 lettera a) del Tuir per le trasformazioni eterogenee. Sul punto sarebbe opportuno un chiarimento da parte dell'agenzia delle Entrate.

Gli adempimenti

Le società che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi da 115 a 118 devono versare il 60 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016 e la restante parte entro il 16 giugno 2017, con i criteri di cui al Dlgs 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

L'estromissione nell'impresa individuale

La norma prevede che l'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possiede beni immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, del Tuir, può, entro il 31 maggio 2016, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016.

La disposizione, a differenza di quella per l'assegnazione ai soci che è limitata agli immobili stru-

mentali per natura, agevola l'estromissione sia dell'immobile strumentale per natura, sia di quello per destinazione. Quindi l'imprenditore individuale può estromettere l'immobile sia nell'ipotesi di cessazione dell'attività, sia nell'ipotesi di utilizzo dello stesso per l'esercizio della propria attività d'impresa. Gli effetti saranno:

❶ l'assoggettamento ad imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'Irap della plusvalenza nella misura dell'8 per cento. La plusvalenza sarà determinata quale differenza tra il valore normale del fabbricato e il costo fiscalmente riconosciuto. Per il valore normale si possono applicare le regole relative all'assegnazione dei beni ai soci con la determinazione dello stesso usando i moltiplicatori su base catastale;

❷ verificare l'obbligo o meno di assoggettare a Iva l'estromissione dell'immobile. Se l'immobile è entrato nella sfera dell'impresa senza Iva l'estromissione è fuori campo Iva per l'articolo 2, punto 5 del Dpr 633/72. Se viceversa il fabbricato ha generato una detrazione Iva l'estromissione rientra nel campo di applicazione dell'imposta. L'operazione è esente in base all'articolo 10, punto 8 bis della legge Iva ma si dovranno valutare gli effetti della rettifica della detrazione se dal momento dell'acquisto o ultimazione della costruzione è trascorso un periodo inferiore a dieci anni. Tale valutazione dovrà inoltre essere fatta, in questo caso anche per operazione fuori campo Iva, se nell'ultimo decennio sono state sostenute spese incrementative del bene con Iva detratta;

❸ l'estromissione dell'immobile dalla sfera dell'impresa individuale non necessita di atti da registrare per cui non è dovuta alcuna l'imposta di registro;

❹ l'estromissione dell'immobile strumentale non richiede particolari formalità. La circolare dell'agenzia delle Entrate 39/E del 2008 ha chiarito che è sufficiente l'annotazione nel libro giornale o nel libro dei cespiti ammortizzabili oppure anche nei registri Iva.

La rivalutazione dei beni d'impresa

La legge di Stabilità 2016 prevede anche una nuova rivalutazione dei beni d'impresa, da effettuarsi nel bilancio 2015

Si tratta di una sostanziale riproposizione dell'ultima rivalutazione dei beni d'impresa contenuta nella legge 147/2013. La norma prevede che il maggior valore iscritto in bilancio si considera riconosciuto con il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap pari al 16% per i beni ammortizzabili e al 12% per i beni non ammortizzabili. Viene inoltre previsto

che il saldo attivo di rivalutazione, che rappresenta una riserva in sospensione d'imposta, può essere affrancato con un'ulteriore imposta sostitutiva pari al 10 per cento.

Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori è differito, si considera infatti riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita: quindi, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, a decorrere dal 2018. Ai fini della determinazione di plusvalenze e minusvalenze, l'efficacia è ulteriormente prorogata di un anno: bisognerà quindi attendere il quarto esercizio successivo a quello del bilancio di rivalutazione, in pratica il 2019 per soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Le imposte sostitutive dovute per la rivalutazione dei beni sono versate in unica rata entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

Attenzione: si applica anche la disciplina del riallineamento dei valori fiscali a quelli civilistici (articolo 14 della legge 342 del 2000) con le stesse aliquote e conseguenze della rivalutazione.

Tuttavia nell'ambito del riallineamento il comma 896 della legge di Stabilità prevede che con riferimento agli immobili i maggiori valori si considerano riconosciuti con effetto dal periodo d'imposta in corso al 1° dicembre 2017.

Viene anche introdotta la possibilità per i soggetti Ias (comma 897) di riallineare i valori civilistici fiscali delle immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85 comma 3 bis del Tuir.

Riapre la rivalutazione di quote e terreni

La legge di Stabilità ha riproposto le agevolazioni fiscali previste dagli articoli 5 e 7 della legge 448/2001, che consentono a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia, entro il 30 giugno 2016, di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti al fine di beneficiarne per ridurre il carico fiscale nell'ambito dei redditi diversi (fuori dal regime d'impresa).

La nuova data di riferimento è il possesso dei beni alla data del 1° gennaio 2016. Ora viene prevista la rivalutazione mediante l'applicazione di un'aliquota unica dell'8% sul valore di perizia. Dunque non ci sono più differenze tra partecipazioni qualificate e non qualificate. Per il resto valgono le regole del passato.

Le slide



IMMOBILIARI DI GESTIONE

- Sono società immobiliari di gestione le società il cui valore dell'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
- Sono **integralmente deducibili** gli interessi passivi su finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati in locazione. A decorrere dal 2016, la deducibilità integrale riguarda le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare

I DUE PARAMETRI

Prevalenza di valore degli immobili destinati alla locazione rispetto al totale dell'attivo patrimoniale

Il confronto è tra valori correnti

Presenza di ricavi da locazione di valore almeno pari ai due terzi dei ricavi totali

L'attività «mista» di gestione e di compravendita rende difficile il soddisfacimento della condizione

I FINANZIAMENTI INTERESSATI

IMMOBILI DESTINATI ALLA LOCAZIONE

- Immobili patrimoniali
- Immobili strumentali per natura destinati alla locazione
- No beni merce

MUTUO IPOTECARIO

Il mutuo ipotecario deve avere ad oggetto gli stessi immobili acquistati o costruiti, successivamente concessi in locazione

Reddito d'impresa/2. Nuove regole per immobiliari di gestione, importi modesti e procedure concorsuali

Per le perdite su crediti deduzione in discesa

LUCA MIELE



Somme in sofferenza da imputare nel conto economico

Il decreto internazionalizzazione (Dlgs 147/2015), emanato in attuazione della riforma fiscale (legge 23/2014) ha introdotto, tra le altre, modifiche che riguardano:

- 1 la deducibilità degli interessi passivi per le società di capitali e, in particolare, per le immobiliari di gestione;
- 2 il regime delle perdite su crediti e, in particolare, delle perdite sui cosiddetti «mini-crediti» e di quelle verso debitori assoggettati a procedure concorsuali;
- 3 le spese di rappresentanza;
- 4 il «transfer pricing» interno.

L'articolo 4 del Dlgs 147/2015 è finalizzato alla razionalizzazione del sistema di deduzione degli interessi passivi delle società di capitali attraverso un insieme di interventi normativi. In particolare, analizziamo quello concernente le società immobiliari. Le nuove disposizioni trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta 2016.

L'articolo 4, comma 4, del decreto è volto a fare chiarezza in merito all'ambito soggettivo di applicazione dell'articolo 1, comma 36, della legge 244/2007 che, in deroga alle ordinarie disposizioni dell'articolo 96 del Tuir, prevede l'integrale deducibilità, da parte delle imprese immobiliari, degli interessi passivi dipendenti da finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione. A seconda, infatti, della definizione di immobiliare di gestione adottata dalla prassi (amministrativa e giurisprudenziale),

non sempre univoca, può trovare applicazione la disposizione di maggior favore o quella ordinaria ex articolo 96 del Tuir che prevede una deducibilità limitata degli interessi passivi netti nei limiti del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (Rol).

A seguito delle modifiche apportate dal decreto delegato, la deducibilità integrale degli interessi passivi riguarda le «società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare», intendendosi per tali «le società il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione».

Pertanto, la deducibilità integrale degli interessi passivi è riservata, in relazione a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, alle società di capitali che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare, tali essendo le società per cui ricorrono congiuntamente due condizioni:

- valore (da intendersi quale valore normale) dell'attivo patrimoniale costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione («test patrimoniale»);
 - ricavi rappresentati per almeno i 2/3 da canoni di locazione o da affitto di azienda il cui valore complessivo è prevalentemente costituito da quello dei fabbricati.
- In merito alle due condizioni è possibile osservare che:
- gli immobili in leasing destinati alla locazione – che godono della deducibilità integrale degli interessi passivi – dovrebbero essere considerati nel calcolo del «test patrimoniale», pur non essendo evidenziati in bilancio a livello patrimoniale;
 - in caso di esercizio di un'attività «mista» – di gestione e di compravendita immobiliare – la seconda condizione si realizza difficilmente se nel corso dell'esercizio dovesse verificarsi la cessione di uno o più immobili beni-

merce, data l'entità dei ricavi che ne deriverebbe.

A seguito dell'intervento normativo, è chiaro che la norma di deducibilità integrale degli interessi passivi riguarda le sole società di gestione immobiliare «passiva» e, cioè, quelle società immobiliari che non svolgono in via prioritaria una gestione attiva. In tal senso, la norma è in linea con quanto avevano già asserito le Entrate (circolari 19/E/2009 e 37/E/2009), affermando che l'esclusione degli interessi passivi netti dai limiti di deducibilità di cui all'articolo 96 del Tuir era condizionata alla circostanza, dal punto di vista soggettivo, che la società si qualificasse come una immobiliare di gestione che si contraddistingue con il criterio di prevalenza patrimoniale degli immobili (diversi da quelli oggetto di trading e da quelli strumentali per destinazione) rispetto alle attività complessive (principio ribadito anche dalle risoluzioni 323/E/2007 e dalla circolare 13/E/2013).

Il contenzioso giurisprudenziale

Sul tema, però, si è sviluppato un certo contenzioso e una parte della giurisprudenza di merito ha riconosciuto la deducibilità degli interessi passivi senza limitazioni anche nel caso di immobiliari che esercitano un'attività di gestione attiva. Da qui l'esigenza di porre un freno ad un crescente contenzioso attraverso un intervento legislativo che ha inteso superare le incertezze interpretative, sancendo in via normativa l'applicazione della disposizione agevolativa alle sole società immobiliari di gestione «passive».

Per quanto concerne l'ambito oggettivo, non sono state introdotte precisazioni con riguardo agli immobili interessati alla previsione e, quindi, dovrebbero restare fermi i chiarimenti forniti in precedenza. In particolare, la circolare 37/E/2009, ha precisato che con la locuzione «interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione», il legislatore ha fatto riferimento sia agli immobili patrimo-

niali che agli immobili strumentali per natura, purché destinati all'attività locativa, non essendo determinante la natura dell'immobile posto a garanzia dell'impegno assunto.

Affinché la previsione di deducibilità piena degli interessi passivi ipotecari trovi applicazione è necessario, inoltre, che il mutuo ipotecario abbia ad oggetto gli stessi immobili successivamente destinati alla locazione. Le Entrate, nella medesima circolare, hanno precisato, inoltre, che analoghe considerazioni valgono nell'ipotesi in cui gli immobili, oggetto di locazione, siano detenuti in virtù di un contratto di leasing.

Un ulteriore aspetto controverso è il lasso temporale che deve intercorrere tra l'acquisto/costruzione dell'immobile e il relativo finanziamento per poter godere della deducibilità senza limitazioni. Nella pratica del settore immobiliare non sempre è possibile ottenere nei tempi dovuti i finanziamenti per effettuare l'operazione immobiliare e quindi si procede preventivamente con soluzioni transitorie, quali ad esempio i finanziamenti/versamenti soci, i finanziamenti bancari «bridge» e operazioni similari. Si ritiene, al riguardo, che il predetto legame tra acquisto/costruzione dell'immobile destinato alla locazione e accensione del finanziamento garantito da ipoteca sussiste anche quando l'acquisto dell'immobile destinato alla locazione avviene:

- con finanziamenti bridge (bancario dei soci anche a titolo di apporti di patrimonio netto) sostituiti in un secondo tempo con finanziamenti senior garantiti da ipoteca sul medesimo immobile,
- a seguito di rifinanziamenti nel limite della residua quota capitale del finanziamento originario e sempreché la liquidità ivi ottenuta sia destinata al rimborso del finanziamento originario e che quest'ultimo abbia condizioni in termini di onerosità (tasso d'interesse) peggiorative.

Tale impostazione è confermata dalla relazione illustrativa al decreto delegato in cui è stato preci-

sato che gli interessi passivi si possono riferire a finanziamenti o «rifinanziamenti». Più in generale, come sostenuto da Assonime, dovrebbero rientrare nell'ambito dell'agevolazione le ipotesi molto frequenti in cui il mutuo viene contratto dal promittente venditore e poi trasferito, per accordo *inter partes*, all'impresa immobiliare promissaria acquirente, in quanto lo stesso è in ogni caso contratto nell'interesse di quest'ultima ed è funzionale all'acquisto degli immobili (circolare 46/2009).

Le novità per le perdite su crediti

L'articolo 13 del Dlgs 147/2015 introduce una serie di modifiche alla disciplina della deducibilità delle perdite su crediti che si aggiungono a quelle che sono state varate nel corso degli ultimi anni. L'articolo 101 del Tuir è stato modificato per:

- 1 includere il piano di risanamento attestato, ex articolo 67, lettera d), della legge fallimentare, tra le procedure concorsuali che integrano in modo automatico gli elementi certi e precisi richiesti dall'articolo 101, comma 5, del Tuir per la deducibilità delle perdite su crediti;
- 2 assimilare alle procedure concorsuali italiane quelle estere equivalenti aperte nei confronti di debitori residenti in Stati o territori con i quali esista un adeguato scambio di informazioni;
- 3 individuare in modo più puntuale l'esercizio di competenza fiscale delle perdite su crediti;
- 4 superare, tramite una norma di interpretazione autentica, alcune incertezze interpretative in relazione alla deducibilità delle perdite su crediti in presenza di una precedente svalutazione degli stessi.

In particolare, analizziamo le novità di cui ai punti 3) e 4) sopra indicati.

Con l'intento di fornire certezza in merito all'individuazione del periodo di competenza fiscale ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, sia avendo riguardo alle perdite sui cosiddetti mini-crediti, sia in riferimento alle perdite su crediti verso debitori assoggettati a procedure concorsuali ed istituti assimilati, è stato inserito il comma 5-bis nell'articolo 101 del Tuir stabilendo che – per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti dei debitori assoggettati alle procedure concorsuali – la deduzione della perdita è ammessa nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando la stessa avviene in un periodo d'imposta successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi o il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale. Il tutto a patto che l'imputazione non avvenga in un periodo successivo a quello in cui, secondo

Le slide

I FINANZIAMENTI INTERESSATI

MUTUO IPOTECARIO

Dovrebbero rientrare nell'ambito della norma agevolativa le ipotesi in cui il mutuo viene contratto dal promittente venditore e poi trasferito all'impresa immobiliare promissaria acquirente

FINANZIAMENTI «PONTE»

La norma riguarda gli interessi passivi relativi a finanziamenti ma anche quelli relativi a «rifi-nanziamenti» (ad esempio, i cosiddetti finanzia-menti «bridge»)

LE PERDITE SU CREDITI

«MINI-CREDITI» E PROCEDURE CONCURSUALI

- La deduzione della perdita è ammessa nel periodo di imputazione in bilancio, anche se avviene in un periodo successivo a quello di maturazione dei sei mesi dalla scadenza del credito o a quello in cui il debitore si considera assoggettato alla procedura
- La legittima deduzione delle perdite non potrà andare oltre l'esercizio in cui va effettuata la cancellazione del credito dal bilancio
- La disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta 2015

LE SVALUTAZIONI

IL RICALCOLO

- Le svalutazioni contabili dei mini-crediti e di quelli vantati nei confronti dei debitori assoggettati a procedure concorsuali si «trasformano» in perdite fiscali nel periodo di imposta in cui sorgono i requisiti per la deduzione
- Se la deduzione non è avvenuta nel periodo in cui sono maturati gli elementi certi e precisi, può essere rinviata al periodo di imposta nel quale si procede alla cancellazione del credito dal bilanci

LE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Aumento dei limiti quantitativi di deducibilità delle spese di rappresentanza

Ricavi e proventi della gestione caratteristica (A)	Dm 19 novembre 2008 art.1, co. 2	Tuir, art. 108, co. 2, terzo periodo
Fino a 10.000.000 €	1,3% x A	1,5% x A
Da 10.000.001 € a 50.000.000 €	0,5% x A	0,6% x A
Da 50.000.001 € in su	0,1% x A	0,4% x A

la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

Il decreto, in sostanza, prevede che la deduzione della perdita è ammessa nel periodo di imputazione contabile in bilancio, anche quando la stessa venga effettuata in un periodo di imposta successivo rispetto a quello in cui sussistono gli “elementi certi e precisi” o avviene l’assoggettamento a procedure concorsuali e assimilate.

La «bussola» del bilancio

Per quanto attiene alle perdite su crediti di modesta entità, si riconosce che il termine dei sei mesi dalla scadenza, previsto dalla norma quale elemento certo e preciso per la deducibilità, rappresenta unicamente il momento a partire dal quale la perdita può essere fiscalmente dedotta, considerato che la stessa diviene effettivamente deducibile dal reddito d’impresa solo nell’esercizio in cui è imputata a conto economico (anche a titolo di svalutazione).

La nuova previsione normativa conferma che condizione imprescindibile per la deduzione delle perdite è la previa imputazione delle stesse al conto economico e che il termine di sei mesi rappresenta il momento a partire dal quale la perdita può essere fiscalmente dedotta, considerato che la stessa diviene effettivamente deducibile dal reddito d’impresa solo nell’esercizio in cui è imputata a conto economico secondo l’apprezzamento degli amministratori coerente con le regole che governano la corretta redazione del bilancio.

Lo stesso criterio adottato per i cosiddetti mini-crediti è adottato anche in relazione alle perdite su crediti vantate nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali (o ad esse equiparate). Con riguardo a queste ultime, infatti, gli interventi finora effettuati dal legislatore e i chiarimenti forniti dall’Amministrazione finanziaria, unitamente all’andamento della giurisprudenza, non avevano risolto in maniera definitiva il nodo dell’individuazione dell’esercizio di competenza fiscale della perdita. A fronte, infatti, di un dato normativo che si limita a individuare il momento in cui il debitore si considera assoggettato a procedure concorsuali (o ad esse equiparate) e, dunque, il *dies a quo* a decorrere dal quale si rende possibile la deducibilità «in ogni caso» della perdita su crediti, tanto la giurisprudenza quanto la prassi dell’Amministrazione finanziaria sono intervenute per circoscrivere il momento esatto in cui l’imputazione in bilancio e la deduzione deve avvenire, con ri-

sultati non univoci.

L’agiusprudenza ha assunto posizioni contrastanti. La Corte di cassazione, infatti, nella sentenza 12831/2002 ha affermato che la perdita non deve essere necessariamente imputata per intero nell’esercizio di apertura della procedura, ma il contribuente deve prudentemente valutare il credito in base alla normativa civilistica, tenendo anche conto delle vicende della medesima procedura, degli eventuali riparti parziali e di ogni altro elemento attinente alla possibilità di recupero. Nella successiva sentenza 16330/2005 ha sostenuto invece che «l’anno di competenza per operare la deduzione deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perché in quel momento stesso si materializzano gli elementi «certi e precisi della sua irrecuperabilità» e che «diversamente opinando si rimetterebbe all’arbitrio del contribuente la scelta del periodo d’imposta in cui gli sarebbe più vantaggioso operare la deduzione, snaturando la regola espressa dal principio di competenza, che rappresenta, invece, criterio inderogabile ed oggettivo per determinare il reddito d’impresa» (orientamento che era risultato quello prevalente, essendo stato confermato nelle sentenze 9218/2011 e 8622/2012).

Per l’anno vale la competenza

L’agenzia delle Entrate ha, da ultimo, affrontato la questione nella circolare 26/E/2013, precisando che, anche se la sussistenza della perdita non è rimessa alla mera valutazione del creditore, la sua misura è quella correttamente stimata dal redattore del bilancio in conformità ai criteri stabiliti dai principi contabili. Ha quindi affermato che, una volta aperta la procedura, «l’individuazione dell’anno in cui dedurre la perdita su crediti deve avvenire secondo le ordinarie regole di competenza» e che la valutazione dell’entità della stessa «deve rispondere ad un razionale e documentato processo di valutazione conforme ai criteri dettati dai principi contabili». In particolare è stato precisato che:

- la valutazione dell’entità della perdita «non può consistere in un processo arbitrario» ma deve rispondere a un «razionale e documentato processo di valutazione conforme ai criteri dettati dai principi contabili adottati»;
- va fatto riferimento alle risultanze dei documenti di natura contabile e finanziaria redatti o omologati da un organo della procedura.

Tale impostazione, per quanto meritoria, costituisce tuttavia fon-

te di incertezza, poiché non sempre dall’andamento “documentale” della procedura possono trarsi indicazioni utili in ordine al quantum della perdita imputabile in bilancio e perché introduce un elemento di opinabilità che può comportare contestazioni future, mal conciliandosi con la volontà del legislatore di rendere deducibile «in ogni caso» la perdita a partire dal momento in cui il debitore si considera assoggettato a procedure concorsuali.

Date le criticità sin qui illustrate, l’intervento varato dal Dlgs 147/2015 mira a stabilizzare il sistema affermando che la deduzione della perdita su crediti è ammessa, sussistendo ovviamente i requisiti di cui al comma 5 del medesimo articolo, nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, ai sensi del predetto comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale. Nell’ottica di delimitare temporalmente il momento oltre il quale la deducibilità della perdita non è più possibile, viene comunque stabilito che la predetta deduzione non è ammessa allorché l’imputazione a conto economico avvenga in un periodo addirittura successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

In sintesi, la nuova disposizione non individua puntualmente l’esercizio di competenza fiscale delle perdite su mini-crediti o su crediti verso debitori assoggettati a procedure concorsuali ma individua un lasso temporale entro il quale dette perdite assumono rilevanza fiscale, precisando il momento iniziale e quello finale. Più precisamente, il periodo iniziale è rappresentato dall’apertura formale della procedura oppure dall’esercizio in cui sono scaduti i sei mesi dal termine del pagamento dei mini-crediti e il periodo finale è rappresentato dall’esercizio nel corso del quale il diritto di credito deve essere cancellato dal bilancio. Pertanto, viene attribuita rilevanza assoluta alle scelte adottate in bilancio dall’impresa creditrice, anche con riguardo al quantum, e tali scelte sono insindacabili per l’amministrazione finanziaria. Il contribuente è sollevato dall’onere di monitorare costantemente l’iter delle procedure (talora con riguardo a migliaia di posizioni creditorie).

Dalla svalutazione alla perdita

Incertezze erano sorte anche in merito alla deducibilità quali perdite su crediti delle svalutazioni di crediti imputate in bilancio in pre-

senza delle condizioni individuate dal comma 5 dell’articolo 101, che ne consentono la deducibilità “automatica”. Incertezze si verificano, in particolare modo, nei casi in cui le svalutazioni vengano effettuate non in modo analitico, ma per masse, e non siano perciò riferibili al singolo credito. Al riguardo, l’ipotesi di un’automatica trasformazione delle svalutazioni in perdite fiscali risulta complicata, tanto ai fini dell’individuazione del corretto esercizio di competenza ai fini della deduzione della perdita, quanto agli effetti della ricostruzione delle successive vicende reddituali di crediti che, pur risultando contabilmente ancora iscritti in bilanci, ai fini fiscali dovrebbero considerarsi non più esistenti (in quanto le relative svalutazioni sono già state dedotte come perdite).

La svalutazione per masse

La svalutazione dei crediti, soprattutto se effettuata per “masse”, comportava la creazione di un doppio binario civilistico-fiscale in presenza di crediti per i quali si fossero verificati i presupposti tributari per la deduzione, ma non quelli economici (ad esempio, nell’ipotesi in cui il redattore del bilancio valutasse un credito di modesto importo scaduto da oltre sei mesi possa essere recuperato).

In conclusione, sotto il profilo tributario, la competenza nella deduzione delle perdite su crediti è riservata anche se il contribuente, in presenza di elementi certi e precisi «predeterminati fiscalmente» già verificatisi, ne dà rilevanza in un periodo d’imposta successivo, purché non successivo a quello di cancellazione in bilancio.

A ben vedere, la norma, dal punto di vista letterale, prevede che la deduzione delle svalutazioni quali perdite su crediti debba avvenire in due momenti:

- l’anno in cui insorgono gli elementi certi e precisi;
- l’anno in cui i crediti, in applicazione di corretti principi contabili, vengono cancellati dal bilancio.

L’affermazione secondo la quale la perdita su crediti sia deducibile anche in un periodo intermedio tra il verificarsi dei presupposti fiscali e di quelli che permettono contabilmente la cancellazione dei crediti stessi, trova riscontro solo nella relazione illustrativa al decreto e non nella literalità della norma. Ma, si ritiene che l’impostazione più coerente sia quella più sistematica in quanto aderente alle altre modifiche effettuate in materia di periodo di competenza fiscale per la deducibilità delle perdite sui mini-crediti e sui debitori assoggettati a procedure concorsuali.

Le spese di rappresentanza

L’articolo 9 del decreto internazionalizzazione, modificando le disposizioni in materia di deducibilità delle spese di rappresentanza disciplinate all’articolo 108, comma 2, del Tuir, ha innalzato – dal periodo di imposta 2016 – le soglie per la deducibilità di questo spese.

Fermo restando il requisito indeffettibile dell’inerenza per la deducibilità delle spese di rappresentanza, la cui definizione è demandata ad un decreto ministeriale (Dm 19 novembre 2008), la congruità è ora immediatamente e precisamente definita nel Tuir, attraverso la diretta individuazione dei limiti quantitativi di deducibilità che sono diversi e più elevati rispetto a quelli fissati dal Dm 19 novembre 2008, anche se l’articolo 9, comma 2, del Dlgs prevede che i plafond di deducibilità possano essere stabiliti con lo stesso decreto cui è demandata la definizione dell’inerenza.

Il transfer pricing «interno»

L’articolo 5, comma 2, del Dlgs 147/2015 ha introdotto una norma di interpretazione autentica volta a chiarire che la disciplina contenuta nel comma 7 dell’articolo 110 del Tuir non ha valenza per le operazioni che intercorrono tra soggetti residenti o localizzati nel territorio dello Stato. Pertanto, la disciplina dell’articolo 110, comma 7, del Tuir, il quale prevede che i componenti di reddito derivanti da transazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che direttamente o indirettamente controllano l’impresa o ne sono controllate o che sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa nazionale siano valutati in base al valore normale dei beni/servizi ceduti/ricevuti, non ha valenza per le operazioni *intercompany* che intercorrono tra soggetti residenti o localizzati nel territorio dello Stato.

La norma, di interpretazione autentica, trova applicazione anche per il passato e, pertanto, interviene anche su eventuali contenziosi in essere. Essa, tuttavia, non sembra impedire l’utilizzo del valore normale per rettificare operazioni tra soggetti residenti, in presenza di comportamenti palesemente antieconomici, non giustificati dal contribuente. In sostanza, non viene meno la possibilità di sindacare la congruità dei corrispettivi da parte dell’amministrazione. In altre parole, la norma mette un punto fermo: il presupposto normativo per contestare la congruità dei corrispettivi non potrà essere l’articolo 110, comma 7 (transfer pricing), ma ciò non significa che la congruità non possa essere sindacata in base all’“inerenza quantitativa”.

Le slide

IL BONUS SUGLI INVESTIMENTI	GLI INVESTIMENTI	GLI INVESTIMENTI ESCLUSI	L'APPLICAZIONE
SOGGETTI • Titolari di reddito di impresa • Esercenti arti e professioni	BENI • Materiali • Strumentali • Nuovi	BENI CON COEFFICIENTE DM 31 DICEMBRE 1988 inferiore al 6.5%	OGGETTO • Quote di ammortamento • Canoni di locazione finanziaria
TRIBUTI AGEVOLATI • Imposte sui redditi	PERIODO Effettuati Dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016	IMMOBILI Fabbricati e costruzioni	RIFERIMENTO Esclusivo
		ALTRI BENI Condutture, materiale ferroviario, aerei	È ESCLUSA LA RILEVANZA PER Canoni locazione semplice Noleggio Plusvalenze/Minusvalenze Plafond spese di manutenzione Studi di settore

Agevolazioni/1. Sconto per gli investimenti dal 15 ottobre 2015, compresi quelli in leasing

Maxi ammortamenti anche agli autonomi

ROBERTO LUGANO



Il bonus aumenta del 40% il costo dei beni strumentali

La legge di Stabilità (legge 28 dicembre 2015, n. 208) introduce il bonus fiscale per l'acquisto di beni strumentali nuovi. I commi da 91 a 94 e il comma 97, infatti, regolano la nuova disposizione che prevede la maggiorazione figurativa del 40% da applicare al costo di acquisto del bene. Non è la prima volta che nel nostro sistema fiscale vengono introdotte agevolazioni per gli investimenti, tuttavia, in quest'occasione, sono state abbandonate le regole del passato che imponevano il confronto con gli investimenti eseguiti effettuati nei periodi precedenti. La conseguenza è che tutti i nuovi acquisti diventano agevolabili, con un impatto maggiore sulla fiscalità delle imprese. Vediamo di riassumere le principali caratteristiche dell'agevolazione, sottolineando sia gli aspetti pratici di applicazione del meccanismo sia alcune criticità che si potrebbero incontrare nella fase applicativa.

La platea dei beneficiari

I destinatari del provvedimento sono i titolari di reddito di impresa, ma anche gli esercenti arti e professioni. È la prima volta che il bonus per investimenti viene esteso a questa categoria, quindi anche i lavoratori autonomi potranno fruire della detassazione che deriva dall'acquisizione dei beni strumentali per l'esercizio dell'attività. La norma non prevede distinzioni in base alla forma giuridica adottata dal soggetto, quindi nel mondo delle imprese l'agevolazione spetterà a:

- imprese individuali;
- società di persone;
- società di capitali;
- enti commerciali.

Per quanto riguarda invece i professionisti, il bonus spetterà sia ai soggetti che svolgono l'attività in forma individuale sia agli studi associati. Non ci sono distinzioni nemmeno in base al regime contabile adottato, quindi la detassazione dovrebbe spettare sia a chi determina il reddito con la contabilità ordinaria sia a chi adotta la contabilità semplificata.

I beni «strumentali» e «nuovi»

Il comma 91 della legge 208 fa riferimento all'acquisizione di beni materiali, strumentali e nuovi. Per la definizione di questa categoria possiamo fare riferimento alle istruzioni che sono state diramate in passato per i bonus fiscali legati agli investimenti.

È intuitivo il riferimento alla materialità dei beni, mentre la strumentalità è una nozione che si lega alla destinazione che viene data ai beni acquisiti.

Il concetto di novità, invece, necessita di alcune puntualizzazioni. Sono da considerare nuovi, in generale, i beni che non sono mai stati utilizzati da altri soggetti, e che quindi vengono acquisiti direttamente dal produttore o dal rivenditore oppure, in casi limite, da soggetti diversi dal produttore o dal rivenditore che però non hanno mai impiegato quei beni nell'ambito della loro attività. Non è però necessario, nel caso di beni complessi, che tutte le parti impiegate per la loro produzione siano nuove: in passato è già stato chiarito che il requisito della novità esiste anche quando nella costruzione del bene sono state utilizzate parti usate, purché sia rispettata la prevalenza dei componenti nuovi rispetto a quelli usati.

Non tutti gli acquisti di beni sono agevolati: il comma 93 della legge di Stabilità stabilisce infatti alcune esclusioni. Il bonus non si applica per l'acquisto di fabbricati e costruzioni. Sono inoltre esclusi i beni per i quali i coefficienti di ammortamento previsti dal Dm 31 dicembre

1988 sono inferiori al 6,5% e quelli indicati in un allegato alla legge di Stabilità. Si tratta di beni particolari: condutture per le industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua, materiale ferroviario, aerei.

Una questione delicata riguarda i beni con il coefficiente di ammortamento ridotto. La norma in effetti fa riferimento testualmente ai «beni materiali strumentali per i quali il decreto (...) stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento». Sembra quindi che si debba intendere che il coefficiente che rileva è quello previsto dal decreto, mentre non dovrebbe assumere importanza alcuna quello effettivamente adottato dall'impresa. Chiariamo questo concetto con un esempio: ipotizziamo che il coefficiente di ammortamento tabellare sia del 12,5%, ma che in concreto l'impresa adotti un piano di ammortamento più lungo e che quindi il coefficiente applicato in pratica sia invece pari al 5%. Non ci dovrebbe essere alcun dubbio che siamo in presenza di un bene agevolabile, che quindi può beneficiare appieno del bonus. Vedremo più avanti che un problema ulteriore è quello di stabilire la misura in cui il bonus andrà rapportato all'ammortamento del periodo.

Un'altra questione importante riguarda il periodo di rilevanza degli investimenti. Il comma 91 della legge di Stabilità è riferito ai soggetti «che effettuano investimenti» nel periodo che va dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016. Il rimando alla data di effettuazione, trattandosi della acquisizione di beni immobili, non può che portare alla conclusione che il momento rilevante è quello di consegna o di spedizione del bene.

Nelle agevolazioni applicate in passato, come la legge Tremonti, si arrivava a concludere che non era necessaria l'entrata in funzione del bene, essendo sufficiente la sua consegna all'impresa. Nel caso del bonus attuale, tuttavia, non si può non tenere conto del fatto che l'agevolazione consiste in una maggiorazione delle quote di ammortamento

annuale.

Dato che l'ammortamento, a norma del Tuir, è impossibile se il bene non è entrato in funzione, si deve quindi arrivare a concludere che anche l'entrata in funzione del bene è da prendere in considerazione ai fini dell'applicazione del bonus.

Ma come vanno coordinati questi due aspetti, e cioè l'effettuazione dell'investimento e l'entrata in funzione del bene? La risposta più logica dovrebbe essere la seguente: la data di consegna o di spedizione del bene immobile (effettuazione) è quella che permette di decidere se il bene è agevolato oppure no; l'entrata in funzione determina invece il momento in cui il bonus si applica. Sarà dal primo periodo di ammortamento, infatti, che le relative quote potranno essere maggiorate.

Se vale questa conclusione, che necessita comunque di una conferma da parte dell'amministrazione finanziaria, si arriva a un importante risultato: tutti i beni che saranno consegnati entro il 31 dicembre 2016, anche se non entreranno in funzione in quel periodo, potranno fruire dell'agevolazione. Ovviamente il momento a partire dal quale sarà possibile questa fruizione non può che coincidere con il periodo di imposta nel corso del quale il bene verrà effettivamente utilizzato. Ad esempio, se un impianto viene consegnato nel dicembre 2016 ma viene collaudato ed entra in funzione solo nel 2017, i relativi ammortamenti decorreranno dal 2017 e potranno essere maggiorati della misura prevista dalla legge di Stabilità.

Le operazioni di calcolo

La norma prevede che il costo di acquisizione dei beni agevolati venga maggiorato del 40%: si tratta di un aumento figurativo, che vale solo a fini fiscali. Più precisamente, questa maggiorazione si deve applicare «ai fini delle imposte sui redditi» (comma 91).

Dal tenore letterale della disposizione sembrerebbe quindi che essa non si debba applicare nella determinazione dell'Irap. Inoltre, la

stessa norma prevede che l'aumento del 40% si applichi «con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria». Il primo ragionamento da fare riguarda le quote di ammortamento. Nel caso più lineare, maggiorare il costo del 40% o aumentare del 40% la quota di ammortamento annuo porta allo stesso identico risultato. Ad esempio, se consideriamo un bene di costo pari a 100 con un coefficiente di ammortamento del 10%, per il quale viene applicato in pieno il coefficiente, è evidente che le due procedure sono identiche:

- se maggioriamo il costo, applichiamo il coefficiente del 10% a 140 e determiniamo l'ammortamento fiscale pari a 14;
- se calcoliamo prima l'ammortamento, che è pari a 10, e poi lo maggioriamo del 40%, arriviamo allo stesso identico risultato.

Il caso problematico che si può presentare è quello in cui il coefficiente effettivamente utilizzato per la determinazione degli ammortamenti imputati al conto economico è inferiore a quello previsto dalla tabella ministeriale; si pensi, sempre con i dati del caso precedente, ad un'impresa che adotta il coefficiente dell'8% e che quindi imputa ammortamenti civilistici pari a 8.

Ci si chiede cosa accadrà a questo punto per quanto riguarda l'applicazione concreta del bonus. Un'ipotesi restrittiva è quella di considerare l'ammortamento del conto economico e procedere alla sua maggiorazione: questo però significherebbe che l'ammortamento deducibile fiscalmente in eccesso sarebbe pari solo a 3,2, cioè al 40% di 8.

Viceversa, partendo dal concetto di maggiorazione del costo, si dovrebbe arrivare a concludere che l'ammortamento fiscalmente deducibile nel periodo è pari a 14, cioè al 10% dell'intero costo maggiorato. Ne deriverebbe la possibilità di operare una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi pari a 6, ossia la differenza tra i 14 spettanti e gli 8 imputati al conto economico.

Delle due interpretazioni, la seconda non appare solo quella più favorevole alle imprese, ma anche quella più conforme al tenore letterale della norma; su questo aspetto, comunque, è necessario l'intervento interpretativo dell'agenzia delle Entrate.

La maggiorazione che non rileva

Il riferimento «esclusivo» alle quote di ammortamento e ai canoni di locazione finanziaria fa chiaramente intuire che la maggiorazione del 40% non esplica alcuna effet-

Le slide

UN ESEMPIO NUMERICO

Anno	Quota amm.to a conto economico	Variazione in diminuzione	Fondo ammortamento	Totale variazioni	Costo residuo	Variazioni residue
1	5	2	5	2	95	38
2	10	4	15	6	85	34
3	10	4	25	10	75	30
4	10	4	35	14	65	26
5	10	4	45	18	55	22
6	10	4	55	22	45	18
7	10	4	65	26	35	14
8	10	4	75	30	25	10
9	10	4	85	34	15	6
10	10	4	95	38	5	2
11	5	2	100	40	0	0

LA PLUSVALENZA DA CESSIONE

UN CONFRONTO PER LE AUTO

Dopo 7 anni corrispettivo 44

COSTO RESIDUO

PLUSVALENZA (44-35)

VARIAZIONI DEDOTTE

VARIAZIONI NON PIÙ DEDUCIBILI

35

Costo 18.076 €

Parte rilevante (20%) 3.615 €

9

26

Ammortamento (25%) 904 €

14

SENZA AGEVOLAZIONI

CON AGEVOLAZIONI

Costo 25.306 €

Parte rilevante (20%) 5.061 €

Ammortamento (25% + 10%) 1.771 €

to ai fini della quantificazione di canoni di locazione ordinaria; di canoni di noleggio; delle plusvalenze o delle minusvalenze in caso di cessione del bene.

La maggiorazione del costo non dovrebbe avere rilievo neanche nella determinazione del calcolo del plafond per la deduzione delle spese di manutenzione. Inoltre, il comma 97 della legge 208/2015 prevede espressamente che le disposizioni sulla maggiorazione del costo non producono effetto sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore previsti dall'articolo 62-bis del decreto legge 331/1993.

A una analoga conclusione si dovrebbe arrivare per quanto riguarda la disciplina delle cosiddette società di comodo: il maggior valore imputato ai beni solo ai fini fiscali ed esclusivamente per l'ammortamento, infatti, non dovrebbe avere rilievo nell'applicazione del calcolo dei coefficienti per il test di operatività, nonché per la determinazione del reddito minimo da dichiarare. A proposito di società non operative, vi è poi un'ulteriore questione da chiarire. Se una società consegue il reddito minimo richiesto dalla normativa sulle società di comodo, ma per effetto dei super ammortamenti il reddito finale dichiarato scende al di sotto di questo livello, oppure la società va in perdita, si dovrebbe considerare comunque rispettato il requisito di società operativa.

Così, ad esempio, se una società dichiarasse un imponibile pari a 100 che però scende a 30 per effetto del bonus (una variazione in diminuzione pari a 70) e il reddito minimo da dichiarare fosse pari a 60, si dovrebbe operare il confronto tra questo importo (60) e quello determinato senza l'applicazione del bonus (100). Questa soluzione, che meriterebbe una conferma da parte dell'amministrazione finanziaria, è analoga a quanto previsto in passato per altre agevolazioni.

Un esempio

In una delle tabelle in alto («Un esempio numerico») presentiamo la scheda di un ipotetico bene agevolato. Al costo originario pari a 100 si deve aggiungere la maggiorazione fiscale di 40 e sottoporre il bene ad un ammortamento con l'aliquota del 10%; il periodo di ammortamento, tenuto conto della riduzione a metà del primo anno, è complessivamente pari a 11 anni. Il bonus fiscale non influenza i valori che vengono imputati al conto economico, al quale affluisce solo l'ammortamento determinato con le regole civilistiche: il bonus, quindi, viene espresso mediante una specifica variazione in diminuzione

ne nella dichiarazione dei redditi. Nella seconda colonna della tabella, infatti, sono indicate le variazioni che annualmente verranno effettuate in dichiarazione. Abbiamo poi espresso nelle colonne successive la storia del bene, sia in termini di cumulo degli ammortamenti civilistici (in pratica, il fondo ammortamento) sia in termini di variazioni fiscali. L'ultima parte della tabella esprime il valore residuo civilistico, nonché le variazioni in diminuzione che residuano al termine di ciascun periodo e che potranno essere utilizzate nelle dichiarazioni successive.

È facile applicare a questi dati quanto abbiamo visto sopra a proposito della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze fiscali: il maggior costo che viene aggiunto figurativamente al bene non rileva in questo calcolo. Così, se ad esempio un bene viene ceduto dopo il settimo anno, e cioè dopo che il fondo di ammortamento è pari a 65 e che il costo residuo civilistico è pari a 35, la plusvalenza che viene determinata è semplicemente data dalla differenza tra il corrispettivo di cessione (che ipotizziamo pari a 44) e il costo residuo di 35. La plusvalenza è quindi pari a 9; nel nostro esempio, la determinazione di questo importo in sede di bilancio di fatto coincide con la quantificazione fiscale. Per quanto riguarda le variazioni in diminuzione, osserviamo semplicemente che mentre sono 26 quelle apportate fino al periodo precedente la cessione, le 14 che residuano verranno definitivamente perse in quanto il bene non sarà più presente nell'economia dell'impresa e quindi non sarà più ammortizzato. Le variazioni fiscali che vengono apportate anno per anno sono quindi assolutamente definitive e non soggette ad alcun recupero.

Nessun effetto per gli acconti

Come avviene di consueto per le norme agevolative, è previsto (comma 94) che il bonus non produca effetti sugli acconti. Questo vale per l'anno 2015, il cui acconto deve essere determinato nei modi ordinari, e quindi senza tenere conto (a fini previstivi) dell'agevolazione anche se sono stati acquistati beni nell'ultima parte dell'anno. Anche per il 2016 sono sterilizzati gli effetti finanziari, nel senso che l'acconto dovuto deve essere ricalcolato partendo dalle imposte dovute per l'anno precedente senza però tenere conto dell'eventuale agevolazione di cui l'impresa ha fruito.

Il caso delle auto aziendali

Per le autovetture utilizzate da imprese e professionisti viene dettata

una regola aggiuntiva, che consiste nell'innalzamento del limite del costo massimo fiscalmente riconosciuto, con un aumento che anche in questo caso è pari al 40%. In pratica, per le auto indicate nel Tuir all'articolo 164, comma 1, lettera b), il limite massimo del costo di acquisto viene elevata da 18.076 a 25.306. Si tratta delle autovetture utilizzate ad uso promiscuo da imprese e professionisti, ovvero del caso maggiormente diffuso; per questi beni, quindi, non solo aumenta l'ammortamento deducibile, ma aumenta anche la base di calcolo degli ammortamenti stessi.

Non cambia invece la misura in cui il costo sostenuto può essere preso in considerazione ai fini fiscali, che rimane pari al 20 per cento. È possibile misurare l'impatto della nuova disposizione con un semplice confronto: prima della nuova norma, il costo massimo rilevante era pari a 18.076, ora diventa 25.306; questo significa che la parte rilevante ai fini della deduzione fiscale (il 20%) passa da 3.615 a 5.061. Negli anni in cui si effettua un normale ammortamento con il coefficiente del 25%, l'effetto finale è di poter dedurre 1.771 anziché 904. Questo esempio vale per la maggiorana delle imprese e per i lavoratori autonomi; per agenti e rappresentanti, il limite massimo passa da 25.823 a 36.152, la quota fiscalmente rilevante è dell'80 per cento e l'ammortamento annuo deducibile aumenta del 40 per cento. Come abbiamo premesso, questa maggiorazione del costo è una norma aggiuntiva, per cui il bonus sugli ammortamenti o sui canoni di locazione finanziaria spetta comunque anche alle altre categorie di autovetture. In sostanza, possiamo fare il seguente riepilogo:

- per le auto ad utilizzo esclusivo, rileva l'intero costo e l'ammortamento deducibile aumenta del 40%;
- per le auto ad uso promiscuo il costo non rileva integralmente (bensì al 20 o all'80 per cento) ma il tetto massimo viene aumentato del 40%, e nella stessa misura aumentano le quote di ammortamento e i canoni di leasing deducibili;
- per le auto assegnate ai dipendenti il costo rileva per il 70%, senza limiti, ed opera la maggiorazione del 40 % delle quote annuali deducibili.

Il credito di imposta per gli investimenti al Sud

I commi da 98 a 108 della legge di Stabilità introducono un credito di imposta destinato alle imprese che effettuano investimenti nelle regioni meridionali. Si deve trattare di acquisti di macchinari, im-

pianti e attrezzature facenti parte di un progetto di investimento iniziale (regolamento Ue 651/2014), destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

L'agevolazione consiste in un credito di imposta commisurato alla quota di costo complessivo dei beni eccedente gli ammortamenti dedotti nel periodo di imposta; la misura massima è del 20% per le piccole imprese, del 15% per le medie imprese, del 10% per le grandi imprese. Il comma 98 fa riferimento all'effettuazione dell'acquisizione dei beni dal 1 gennaio 2016 al 31 dicembre 2019. In questo caso, non essendo l'agevolazione legata agli ammortamenti, si dovrebbe concludere che è sufficiente la consegna o spedizione del bene. A favore di questa lettura depone anche il fatto che vengono poi poste regole specifiche a proposito dell'entrata in funzione differita del bene stesso. Sono esclusi dal bonus i settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, nonché i settori creditizio, finanziario e assicurativo.

Esiste inoltre un limite quantitativo, commisurato al ciascun progetto di investimento, pari a 1,5 milioni di euro per le piccole imprese, 5 milioni di euro per le medie imprese e a 15 milioni di euro per le grandi imprese. Chi intende avvalersi delle misure agevolative dovrà presentare un'apposita comunicazione all'agenzia delle Entrate; le modalità pratiche e il contenuto della comunicazione verranno stabiliti successivamente con un provvedimento del direttore dell'agenzia.

Il credito di imposta può essere fruito in compensazione con gli altri debiti tributari e contributivi, senza i consueti limiti quantitativi. Il credito può essere utilizzato già a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale vengono effettuati investimenti. È posta però una condizione restrittiva: i beni oggetto dell'agevolazione devono entrare in funzione entro il secondo periodo di imposta successivo a quello di acquisizione o di ultimazione. In caso contrario il credito di imposta deve essere a rideterminato. Un analogo ricalcolo dovrà essere effettuato se i beni vengono dismessi o ceduti a terzi entro il quinto periodo di imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione.

L'incentivo del credito di imposta, nel silenzio della norma, sembra cumulabile con quello della

maggiorazione degli ammortamenti e dei canoni di leasing. Perché ciò avvenga, occorre ovviamente che i beni acquisiti rispettino le regole richieste da entrambe le disposizioni, e che l'impresa svolga una attività diversa da quelle espressamente escluse.

La sovrapposizione dei due benefici potrebbe non essere perfetta per quanto riguarda l'orizzonte temporale: mentre il credito di imposta spetta a partire dal periodo in cui sono effettuati gli investimenti, la maggiorazione degli ammortamenti opera dall'anno in cui i beni entrano in funzione. Le due date possono non coincidere. Del resto, anche la fruizione del credito di imposta può avvenire integralmente in un solo periodo (dato che non esistono limiti alla compensazione), mentre l'altro bonus non può che essere diluito in più anni, seguendo il normale decorso della deduzione degli ammortamenti o dei canoni di locazione finanziaria.

Le aggregazioni tra le aziende

Tra le norme della legge di Stabilità, figura anche una disposizione che vuole dare una ulteriore spinta al fenomeno della crescita delle dimensioni delle imprese italiane. Vengono infatti modificate le norme che riguardano il riconoscimento dei maggiori valori civilistici di marchi e avviamenti nell'ambito di operazioni di aggregazione aziendale (fusioni, conferimenti, e così via).

L'imposta sostitutiva e sugli affrancamenti, prevista dall'articolo 15, comma 10, del Dl 185/2008, rimane fissata nella misura del 16%; la variazione riguarda invece la misura massima della deducibilità dell'ammortamento di marchi ed avviamenti, che passa da un decimo ad un quinto. In questo modo la disposizione acquisisce un maggiore appeal per le imprese, anche se andrà tenuto conto, ai fini della convenienza, del fatto che dal 2017 l'aliquota dell'Ires dovrebbe scendere al 24 per cento. Soprattutto in prospettiva futura, andrebbe ripensata la misura dell'imposta sostitutiva dovuta per l'affrancamento, visto che l'attuale 16% appare troppo elevato a confronto con l'aliquota ordinaria dell'Ires (oltretutto, da aggiornare per tenere conto del differimento temporale nei cinque anni del beneficio).

La nuova disposizione si applica a tutte le operazioni di aggregazione aziendale poste in essere a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015: per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, si tratta quindi delle aggregazioni successive al 1 gennaio 2016.

Le slide**I BENI AGEVOLABILI**

- **Software** protetto da copyright
- **Brevetti** industriali concessi o in corso di concessione
- **Marchi** di impresa registrati o in corso di registrazione
- **Disegni e modelli**, giuridicamente tutelabili
- **Know how** giuridicamente tutelabile
- È consentito raggruppare beni differenti con **vincoli di complementarietà** e utilizzati congiuntamente per prodotti o processi o famiglie

I QUATTRO CRITERI DI CALCOLO

Relief-from-royalty: Royalty virtuale che si sarebbe pagata a un terzo per la licenza d'uso del bene

With and without: Più elevata marginalità delle vendite derivante dall'uso del bene immateriale

Excess earnings: Reddito che residuerebbe possedendo solo il bene immateriale e pagando un canone per tutti gli altri beni

Reddito implicito: Valore di mercato del bene immateriale moltiplicato per un adeguato tasso di remunerazione

IL REDDITO AGEVOLATO

- **Il reddito agevolato** è pari al reddito bene immateriale moltiplicato per la seguente percentuale:

$$\frac{\text{Costi qualificati di ricerca + maggiorazione}}{\text{Costi totali}} \times 100$$

- La **detassazione Ires e Irap** (variazione in diminuzione) è pari al **30% del reddito agevolato**
- Esercizio 2016: quota del 40%
- Dall'esercizio 2017: quota del 50%

Agevolazioni/2. Il regime consente di detassare il reddito d'impresa derivante dai beni immateriali

Il patent box tira la volata a marchi, brevetti e stile

LUCA GAIANI



Le istanze del 2015 vanno integrate entro aprile

Il patent box, l'agevolazione fiscale quinquennale per marchi, brevetti e altri beni immateriali, entra nel vivo. Le imprese che hanno esercitato l'opzione a partire dall'esercizio 2015 devono integrare le istanze di ruling entro la fine del mese di aprile, producendo la documentazione riguardante la quantificazione del reddito del bene immateriale. L'ufficio avvierà quindi il contraddittorio che conduce alla determinazione concordata del reddito agevolabile ed infine alla detassazione nel modello Unico.

Il regime, introdotto dalla legge 190/2014 e attuato con il Dm 30 luglio 2015, ha trovato alcune importanti precisazioni normative nella legge di Stabilità 2016.

L'agevolazione consente di detassare parzialmente il reddito di impresa derivante dall'utilizzo (diretto, ovvero mediante concessione in licenza a terzi) di taluni beni immateriali elencati nell'articolo 6 del Dm 30 luglio 2015. È inoltre interamente detassato, sempre se si esercita l'opzione, l'importo delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali, qualora almeno il 90% del corrispettivo di cessione sia reinvestito, entro il secondo esercizio successivo, in attività di ricerca e sviluppo riguardanti altri beni immateriali.

I beni agevolabili e la complementarietà

Il primo passo da compiere per arrivare alla detassazione da patent box è l'individuazione del bene immate-

riale. L'analisi va svolta su tre livelli distinti. In primo luogo occorre verificare se sono utilizzati beni che hanno le caratteristiche di veri e propri "intangibili" produttivi di reddito, stabilendo poi se essi sono ricompresi nell'elenco di quelli agevolabili contenuto nell'articolo 6 del Dm; infine, va accertato se sussistono caratteristiche di complementarietà tra diversi beni, tali da consentire di attivare un patent box unitario, con notevoli semplificazioni nella gestione.

L'articolo 6 del Dm 30 luglio 2015 individua i beni immateriali che, se produttivi di un reddito proprio, possono formare oggetto di immisione nel patent box ai fini della detassazione. Si tratta in particolare di:

- 1 software protetto da copyright;
- 2 brevetti industriali siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, ivi comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetale e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- 3 marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione;
- 4 disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- 5 informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Il testo originario della legge 190/2014 (articolo 1, comma 39) indicava, come primo gruppo di beni agevolabili, le opere dell'ingegno; il Dm ha invece circoscritto l'ambito di applicazione del regime al solo software tutelato in conformità alle linee guida dell'Ocse e tale precisazione è stata poi ratificata a livello normativo dal comma 148 della legge 208/2015.

Per stabilire se si è in presenza di un elemento che, al di là della mera denominazione, rientra o meno tra quelli agevolati, è necessario rifarsi alle norme interne e internazionali in materia di proprietà industriale. È inoltre utile tenere in considera-

zione quanto chiarito dalle linee guida Ocse in materia di transfer price (si veda il capitolo VI delle linee guida Ocse 2010, modificato dal documento Action 8-10 del progetto Beps del 5 ottobre 2015). Un valido ausilio si trae anche dal discussion paper diffuso in bozza dall'Organismo italiano di valutazione (Oiv) il 4 dicembre 2015.

L'esistenza di un vero e proprio intangibile è in sé verificata, secondo il documento dell'Oiv, in presenza di un uso indiretto (concessione in uso mediante contratti di licenza o similari), dato che in questo caso un soggetto terzo è disposto a corrispondere un canone per l'utilizzo del bene, dando dunque prova del fatto che l'intangibile produce valore. In ipotesi di impiego interno, invece, occorre sempre stabilire se l'uso del bene produce all'impresa benefici economici propri e autonomi e ciò anche qualora vengano sostenute spese di ricerca o di pubblicità. Ad esempio, l'esistenza di un logo e di un nome con cui sono contraddistinti i beni commercializzati non significa che il marchio dell'impresa costituisca un bene immateriale. A tal fine, è infatti necessario che il marchio sia anche in grado di generare benefici economici netti differenziali. Solo in tal caso si è in presenza di un bene immateriale e si può passare alla fase di stima del reddito.

Accertata l'esistenza di un bene immateriale, occorre stabilire se esso rientra tra quelli individuati dall'articolo 6 del decreto di attuazione. Le maggiori problematiche sorgono per i marchi, nonché per i disegni e il know how non registrato. La normativa italiana consente infatti la detassazione anche per taluni intangibili non tutelati, ma semplicemente tutelabili, come disegni e modelli o informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete. Per immettere questi beni immateriali nel regime di patent box, è consigliabile disporre di una perizia tecnico-legale che attesti che si tratta di beni effettivamente tutelabili.

Per quanto riguarda gli intangibili di marketing, particolarmente diffusi in Italia, l'Oiv sottolinea la necessità di distinguere il trademark dal trade name e dal brand. Il primo identifica un nome unico, un simbolo, un logo o una figura che il proprietario può usare per distinguere i suoi prodotti o servizi da quelli di altri.

Il trade name costituisce invece il nome di un'impresa, mentre il brand rappresenta una combinazione di intangibili che possono includere, unitamente a trade name e trademark, anche le relazioni di clientela, le caratteristiche reputazionali e l'avviamento.

Il brand assomma in sé, come chiarito dal documento Oiv, un insieme di attributi più vasti del prodotto, che il trademark non comprende.

Così, il cosiddetto premium price (maggiore prezzo di un bene brandizzato rispetto ad uno unbranded) può essere dovuto in parte alle caratteristiche del prodotto e in parte al marchio commerciale (trademark). Nella stima del premium price si considerano entrambi i fattori, ma il valore del marchio (e così pure il reddito relativo) deve essere quantificato escludendo la superiorità delle qualità del prodotto (tecnologia, innovazione, gusto, eccetera), la quale peraltro potrebbe derivare dall'utilizzo di un altro intangibile (brevetto, disegno o know how).

L'ultimo passaggio nella individuazione dei beni da immettere nel patent box riguarda proprio quest'ultimo aspetto, cioè l'eventuale unificazione di più intangibili. Il comma 42-ter della legge 190/2014, introdotto dalla legge di Stabilità 2016, stabilisce, confermando e ampliando quanto già indicato all'articolo 6 del Dm, che i beni, anche di diverse categorie (ad esempio un marchio con un brevetto, oppure con disegni e modelli e/o con il know how) collegati da vincoli di complementarietà e utilizzati congiuntamente per realizzare un processo o un prodotto o famiglie di questi, possono essere considerati unitariamente ai fini del patent box.

La gestione unitaria del regime per più intangibili complementari consente di semplificare il regime sotto due aspetti: calcolo del reddito implicito e gestione delle spese di ricerca. Per quanto riguarda la determinazione del reddito, l'unicità dei diversi intangibili comporta, anche in sede di ruling, l'utilizzo di un solo criterio e l'individuazione di parametri (percentuali di redditività) cumulativi per i diversi contributi.

Ad esempio se il marchio dell'impresa viene utilizzato in modo complementare con lo "stile" (e dunque con l'intangibile costituito da disegni e modelli) come pure con il know how (relativamente alle modalità segrete di fabbricazione di taluni beni o accessori), per produrre articoli di abbigliamento di moda, l'impresa, aggregando i tre beni immateriali, determinerà la maggiore redditività che si trae cumulativamente dai tre intangibili, sulla base della differenza tra una royalty virtuale totale per la licenza del marchio, dello stile e del know-how, da un lato, e i costi complessivamente sostenuti per il marchio, lo stile e il know how, dall'altro.

Anche la successiva gestione delle spese di ricerca risulterà semplificata, potendosi procedere a una rilevazione contabile o extracontabile unitaria senza necessità di difficoltà attribuzioni distinte di costi comuni ai diversi intangibili.

La modifica normativa sulla complementarietà dei beni, riguardando le modalità applicative della disposizione (e non invece il suo contenuto sostanziale), dovrebbe avere efficacia già per le opzioni esercitate nel 2015 e per i relativi ruling avviati entro il 31 dicembre scorso.

Il reddito del bene immateriale

Il secondo step del percorso del patent box è indubbiamente quello più importante e complesso: la quantificazione del reddito ascrivibile al bene, che formerà poi oggetto di detassazione parziale.

Occorre distinguere tra utilizzo diretto (impresa che produce o commercializza beni e servizi realizzati con un determinato marchio, brevetto, know how, eccetera) e indiretto (marchio o brevetto o altro bene immateriale, concesso in licenza d'uso a terzi a fronte di un canone).

Il reddito dell'utilizzo indiretto, come stabilisce l'articolo 7 del Dm, è costituito dalla royalty realizzata dalla società concedente nel periodo di imposta, dedotti tutti i costi diretti e indiretti fiscalmente rilevanti.

Nel più frequente caso di uso diretto, il reddito del bene immateriale corrisponde invece al contributo

Le slide

LA PROCEDURA/1

OPZIONE E ISTANZA

- **Opzione telematica:** entro la chiusura del primo esercizio di decorrenza dell'opzione
- **Istanza di ruling** in carta libera entro lo stesso termine: dati contribuente; oggetto del ruling; tipologia beni immateriali e complementarietà; tipologia spese
- **Ruling obbligatorio** per beni utilizzati direttamente; facoltativo per licenza d'uso e plusvalenze da cessione a società del gruppo

LA PROCEDURA/2

DOCUMENTAZIONE INTEGRATIVA

- **Integrazione istanza** entro 120 gg
- **Individuazione dei beni:** descrizione e rappresentazione grafica con estremi di registrazione, modalità di utilizzo, e altri dati relativi
- Illustrazione **vincoli di complementarietà**
- Descrizione analitica **attività di ricerca** e diretto collegamento con i beni
- Illustrazione dei **metodi adottati per determinare il reddito** (punto non richiesto per Pmi)

LA PROCEDURA/3

CONTRADDITTORIO

- **Convocazione del contribuente:** dopo la presentazione della documentazione integrativa si avvia il ruling
- **Contraddittorio:** uno o più incontri sui metodi e criteri di quantificazione del reddito prodotto dal bene immateriale
- **Accessi e verifiche:** per eseguire i riscontri necessari; eventuale attivazione di scambi di informazioni con amministrazioni fiscali estere

LA PROCEDURA/4

L'ACCORDO

- **Accordo tra contribuente e ufficio:** si definiscono i metodi e criteri di calcolo del reddito del bene immateriale per gli esercizi 2015-2019
- **Ruling concluso dopo la presentazione del modello Unico:** le deduzioni si effettuano cumulativamente nella dichiarazione relativa all'anno di sottoscrizione dell'accordo
- **Da chiarire:** comportamento da adottare in caso di mancato accordo

economico apportato dal bene stesso alla produzione del risultato complessivo dell'impresa.

In pratica, si tratta di quantificare quale parte della marginalità netta conseguita dall'impresa attraverso le vendite dei propri beni o servizi è stata generata dal fatto che essa si è dotata di un determinato brevetto o marchio o di un altro bene intangibile. In questa situazione, la metodologia da utilizzare per la quantificazione del reddito ascrivibile al bene immateriale, e così pure l'effettiva formula di calcolo del reddito stesso, devono obbligatoriamente essere determinate in un accordo preventivo con l'agenzia delle Entrate (ruling).

Le linee guida dell'Oiv forniscono quattro metodi teorici tra i quali l'impresa potrà individuare quello più adeguato al proprio caso. Non è peraltro escluso che l'agenzia delle Entrate ritenga applicabili ulteriori criteri più conformi alle linee guida sui transfer price.

Vediamo in sintesi gli elementi fondamentali dei quattro metodi dell'Oiv.

1 Relief-from-royalty

Il primo e più diffuso metodo, è la stima delle royalty risparmiate (relief-from-royalty). Il contributo economico del bene immateriale è dato dal flusso di royalty che l'impresa, qualora non avesse la proprietà del bene immateriale, avrebbe dovuto riconoscere a un terzo per poterlo ottenere in licenza, al netto di tutti i costi diretti e indiretti se non già dedotti dalla royalty figurativa. In pratica, il sistema prevede di confrontare la (reale) situazione di utilizzo diretto del bene (che comporta: nessuna royalty passiva, ma sostenimento dei costi di ricerca) con quella (teorica) che si avrebbe in caso di licenza d'uso (che comporta: pagamento di una royalty "lorda" e nessun costo di ricerca, in quanto sostenuto interamente dal concedente, ovvero pagamento di una royalty "netta" e sostenimento di costi di ricerca da parte dell'utilizzatore come nel caso di possesso diretto).

Il vantaggio economico (che coincide con il reddito ascrivibile all'intangibile, cioè con la grandezza che si vuole determinare) è dato dall'eccedenza della royalty figurativa passiva lorda che si sarebbe pagata, rispetto ai costi di ricerca effettivamente sostenuti.

Per essere più chiari, l'impresa che utilizza il proprio bene immateriale non ha costi di licenza, ma sostiene ad esempio costi di ricerca pari a 1.000 euro. Per stimare il vantaggio dell'uso diretto si supponga che il bene immateriale possa essere preso in licenza pagando una royalty lorda (in base al valore di mercato) di 1.500 (con costi di ricerca a

carico del concedente).

L'utile del bene direttamente utilizzato è dato da 500 euro, cioè dalla differenza tra i costi risparmiati (royalty di 1.500), e i costi sostenuti in caso di uso diretto e che non si sosterebbero in caso di licenza "lorda" (pari a 1.000).

2 With or Without

Un secondo metodo, pure di facile comprensione, è quello del with or without (con e senza intangibile); il criterio non è però sempre attuabile per carenza di informazioni sui comparabili.

Si tratta di calcolare il maggior reddito prodotto dall'impresa dotata dell'intangibile, attraverso il cosiddetto premium price (intangibile di marketing), ovvero attraverso minori costi (in caso di intangibile di produzione), rispetto a un'impresa con struttura e beni comparabili ma non dotata di quel bene immateriale (marchio, brevetto, know how, eccetera).

Il cosiddetto premium price è dato dalla differenza tra il prezzo del prodotto ottenuto o venduto con il supporto del bene immateriale e il prezzo praticabile con un prodotto simile ma ottenuto o venduto senza l'ausilio del bene immateriale stesso.

Non basta però stimare il premium price, ma occorre passare a quantificare il margine effettivo dato dall'uso del bene immateriale, in quanto il reddito dell'intangibile, pur in presenza di prezzi più elevati, potrebbe essere zero o negativo, se vi sono associati, rispetto alla posizione del comparabile che non ha il bene immateriale, maggiori costi di produzione o di vendita.

Il metodo trova maggiore applicazione nel campo della stima di valore dei marchi attraverso il confronto tra un prodotto "marcato" con uno senza marchio o "unbranded", con le stesse caratteristiche del prodotto da testare.

3 Excess earning

Un ulteriore metodo di quantificazione del reddito di un bene intangibile è il cosiddetto excess earning, che si basa sul calcolo dell'utile che l'impresa otterrebbe se non avesse la proprietà di alcuno dei beni strumentali e delle altre attività (anche del circolante), diversi dall'intangibile stesso. In pratica si effettua una simulazione di quale reddito residuerebbe se l'impresa dovesse pagare un canone di locazione o di noleggio per l'uso di tutti i beni di cui dispone. Questo reddito residuale (o reddito in eccesso) è, secondo questa impostazione, attribuibile all'unico bene di cui si dispone cioè all'intangibile oggetto di valutazione.

4 Reddito implicito

L'ultimo criterio è costituito dalla stima del reddito implicito.

Qualora l'impresa sia a conoscenza del valore corrente del bene intangibile quale risulta dal mercato (e dunque non attraverso una valutazione interna basata sulla capitalizzazione dello stesso reddito del bene, che è l'incognita che si vuole trovare), si potrà quantificare il reddito sottostante a tale valore, utilizzando un adeguato tasso di remunerazione.

Il tasso deve essere stimato in funzione della rischiosità associata ai flussi di reddito ascrivibili all'intangibile oggetto di analisi.

Dalla percentuale alla deduzione

L'importo del reddito effettivamente agevolabile si quantifica applicando al reddito del bene immateriale (determinato in sede di ruling secondo i metodi illustrati al paragrafo precedente) una percentuale data dal rapporto tra spese qualificate di ricerca e sviluppo (come definite dall'articolo 8 del Dm) e costi totali dell'intangibile.

Le spese qualificate di ricerca (numeratore) sono solo quelle sostenute internamente, o presso enti e società terze, ovvero riaddebitate al puro costo da società del gruppo. I costi totali (denominatore) sono costituiti dalla somma delle spese qualificate di ricerca, del costo di acquisizione dell'intangibile (anche in licenza d'uso) e delle ulteriori spese di ricerca fatturate da società del gruppo.

Ai fini del conteggio, il numeratore è incrementato dell'eccedenza tra denominatore e numeratore, entro il limite massimo del 30% delle spese qualificate di ricerca (indicate al numeratore). Gli elementi da porre al numeratore (spese qualificate) e al denominatore (costi totali) del rapporto si quantificano, per il calcolo dell'agevolazione degli esercizi 2015, 2016 e 2017, sommando quelle sostenute nel periodo di imposta agevolato e quelle dei tre anni precedenti (per il 2015, in particolare: spese di 2015+2014+2013+2012) e considerandoli unitariamente per tutti gli intangibili inseriti nel patent box.

Dal 2018, il conteggio si effettuerà avendo a base le spese individuate distintamente per singolo intangibile (oppure a più intangibili considerati unitariamente in presenza di complementarietà) e con riferimento all'intero arco temporale dell'agevolazione (dunque con obbligo di rilevazione contabile distinta sin dal 2015).

Le imprese dovranno attivare sistemi di rilevazione contabile o extracontabile in grado di monitorare le spese sostenute e la loro correlazione con lo sviluppo, il mantenimento o l'incremento di valore del bene immateriale.

La deduzione fiscale dall'imponi-

bile (variazione in diminuzione ai fini Ires e Irap) è infine data dal 50% del reddito agevolabile (reddito del bene immateriale moltiplicato per la percentuale data dal descritto rapporto spese qualificate/costitotali). Per il 2015, la percentuale di deduzione è del 30%, mentre per il 2016 sarà del 40 per cento.

La procedura: opzione, ruling e adempimenti successivi

Per avvalersi del regime, le imprese devono innanzitutto trasmettere telematicamente l'opzione entro la fine del primo esercizio da cui si intende applicare il patent box. Affinché l'opzione (che ha durata per cinque periodi di imposta) abbia efficacia, è inoltre necessario avviare il procedimento di ruling (obbligatorio per chi ha un utilizzo diretto del bene intangibile), inviando una istanza in carta libera predisposta secondo quanto stabilito dal provvedimento del 1° dicembre 2015.

L'istanza va spedita o consegnata a mano all'ufficio ruling dell'agenzia delle Entrate, scegliendo liberamente tra le sedi di Roma e quella di Milano.

Nell'istanza occorre specificare, oltre ai dati anagrafici completi:

1 l'oggetto del ruling e dunque: stima del reddito in caso di uso diretto, oppure determinazione del reddito per concessione in uso a società del gruppo, oppure plusvalenze da cessione vs. società del gruppo (in questi due ultimi casi la procedura è facoltativa);

2 il tipo di bene immateriale: (indicando esattamente una o più delle definizioni contenute nell'articolo 6 del Dm 30 luglio 2015) e l'eventuale vincolo di complementarietà tra le diverse categorie di beni;

3 il tipo di spese di ricerca (indicando esattamente una o più delle definizioni dell'articolo 8 del Dm 30 luglio 2015) e il diretto collegamento con lo sviluppo, mantenimento o accrescimento di valore dell'intangibile.

È estremamente importante rispettare il contenuto minimo dell'istanza, pena la dichiarazione di inammissibilità della stessa. L'eventuale inammissibilità, per le istanze inviate entro il 30 giugno 2016, viene comunicata entro 180 giorni.

Entro fine aprile 2016 (120 giorni dalla data di spedizione dell'istanza), occorre poi inviare all'ufficio tutta la documentazione di supporto (con una copia informatica di tutti i documenti e della stessa istanza) e dunque, nel più diffuso caso di ruling sull'uso diretto:

- 1 indicazione dei singoli beni immateriali;
- 2 specificazione circa la loro eventuale complementarietà;
- 3 analitica illustrazione della atti-

vità di ricerca svolta e del diretto collegamento con lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento di valore dell'intangibile;

4 metodo di calcolo del reddito prodotto dall'intangibile che si è scelto (parte non richiesta alle Pmi, le quali determinano i criteri e le modalità di calcolo direttamente nel corso del contraddittorio con il fisco; sono Pmi quelle di cui all'allegato alla raccomandazione Ue 2003/361/Ce: meno di 250 occupati e non più di 50 milioni di ricavi oppure non più di 43 milioni di attivo), con spiegazione dei motivi della scelta.

Qualora, dopo aver esercitato l'opzione e avviato il ruling, l'impresa ritenga di non avere particolari benefici dal patent box e rinunci dunque alla detassazione, essa non avrà conseguenze fiscali come precisato dall'agenzia delle Entrate nella circolare 36/E/2015.

L'agenzia delle Entrate (dopo la spedizione a fine aprile 2016 di tutta la documentazione di supporto) comunicherà al contribuente l'avvio del contraddittorio da svolgersi mediante più incontri e verificherà la correttezza dei dati forniti, anche attraverso accessi in azienda o scambi informativi con autorità estere. La norma non prevede una durata predeterminata del procedimento di ruling, il quale potrà dunque protrarsi anche per diversi mesi (o eventualmente anni).

Se contribuente e fisco si accordano, si procede alla sottoscrizione del ruling, che di fatto si sostanzia nella determinazione di un criterio teorico e di una conseguentemente "formula" di calcolo del reddito dell'intangibile.

Se la chiusura del ruling tarda oltre il 30 settembre 2016, la dichiarazione del 2015 si presenta senza alcuna deduzione; il recupero delle deduzioni pregresse si farà all'interno del modello Unico riferito all'esercizio in cui l'accordo è concluso. Ad esempio, se l'accordo si sottoscrive nel gennaio del 2017, nel modello Unico 2018 si effettuerà la deduzione relativa al 2017 (50%), nonché quelle del 2015 (30%) e del 2016 (40%).

L'Agenzia verificherà, nei 5 anni di validità del patent box, il rispetto dell'accordo e dunque la corretta applicazione della "formula" di calcolo del reddito agevolabile.

In caso di mancata definizione del ruling (che risulterà da un verbale), l'impresa, se non accetta il metodo o il criterio eventualmente controproposto dall'Agenzia, potrà abbandonare (senza conseguenze fiscali) la deduzione, mentre non è chiaro con che modalità possa essere avviato un contenzioso a sostegno della propria tesi.

Le slide**REGIMI PRIVILEGIATI/1**

Si considerano privilegiati i regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori con livello nominale di tassazione inferiore al 50 % rispetto all'Italia

APPLICAZIONE

- Tassazione separata "per trasparenza" dei redditi di Cfc
- Divid. e plusv. da cessione di partecipazioni (tassaz. 100%)
- Branch exemption

DISAPPLICAZIONE

- La società estera svolge attività commerciale effettiva
- Reddito non localizzato in paradiso fiscale
- Interpello facoltativo non impugnabile

REGIMI PRIVILEGIATI/2

La tassazione per trasparenza delle entità controllate estere (Cfc) si applica:

- A quelle localizzate negli Stati o territori di cui all'articolo 167, comma 4
- A quelle residenti o localizzate in altri Stati o territori (anche Ue o See white list) se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:
 - a) tassazione effettiva non superiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;
 - b) conseguimento di proventi derivanti per più del 50% da attività finanziarie, beni immateriali, o servizi infragruppo

NUOVO REGIME CFC

- Tax credit in caso di distribuzione di dividendi da Cfc con esimente sulla "commercialità" e non sulla localizzazione del reddito
- Tassazione separata con aliquota minima del 27,5% (24% dal 2017)
- Reddito Cfc determinato con regole del reddito d'impresa
- In dichiarazione i casi di disapplicazione senza aver presentato interpello o nonostante interpello sfavorevole
- Prima di notificare l'accertamento l'Agenzia deve concedere 90 giorni per le esimenti
- Abrogato l'articolo 168 bis sulle collegate estere

COSTI DA PAESI BLACK LIST**Periodo d'imposta in corso il 7 ottobre 2015**

- Deducibilità entro il "valore normale" dei costi provenienti dai Paesi ex Dm 23 gennaio 2002
- Obbligo di indicare separatamente in dichiarazione le spese dedotte

Disapplicazione

- Dimostrazione che le spese hanno avuto effettivo interesse economico
- Interpello (facoltativo) non impugnabile
- Prima di notificare l'accertamento l'Agenzia deve concedere 90 giorni per le esimenti

Periodo successivo a quello in corso al 31/12/2015
Regime abrogato

Internazionalizzazione. L'impegno per eliminare gli ostacoli agli investimenti in Italia

Allineamento all'Ocse per dare appeal al fisco

MARCO PIAZZA



La legge di Stabilità integra le misure del decreto 147/15

Le novità introdotte con il decreto «internazionalizzazione» (decreto legislativo 147 del 2015) e la legge di Stabilità 2016 (legge 208 del 2015) in materia di fiscalità internazionale sono molteplici. La sensazione è che sia stato fatto un notevole sforzo per eliminare una serie di ostacoli ai rapporti internazionali e soprattutto agli investimenti esteri in Italia e anche per semplificare la normativa, anche a scapito - specie con la legge di Stabilità - di alcuni efficaci presidi antievasione.

I Paesi a fiscalità privilegiata

L'articolo 1, comma 142, lettera b), numero 2) della legge 208 del 2015 ha riscritto il comma 4 dell'articolo 167 che definisce gli Stati esteri a fiscalità privilegiata. Questi non sono più individuati con decreto del ministero delle Finanze, ma con un criterio generale riscontrabile caso per caso: ossia che la tassazione nominale nello Stato estero sia inferiore al 50% di quella applicabile in Italia.

La modifica opera dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015. Per il 2015 i Paesi black list sono ancora definiti dal Dm 21 novembre 2001 dal quale sono stati espunti gli Stati che danno un adeguato scambio d'informazione e l'elenco dei regimi fiscali "speciali" (i regimi preferenziali) che il contribuente deve individuare, quindi, caso per caso, non essendo stato emanato il previsto provvedimento dell'agenzia delle Entrate che avrebbe dovuto fornire un elenco non esaustivo di questi regimi.

È pacifico che la norma si riferisce alle aliquote nominali e non alla tassazione effettiva (influenzata anche dalla base imponibile), ma non è chiaro se il confronto vada fatto tenendo solamente conto delle aliquote delle imposte sul reddito ed eventuali addizionali, escludendo, quindi, per quanto riguarda l'Italia, l'Irap (per un precedente in questo senso, si veda la circolare 51/E del 2010, par. 5.1). Conseguenza del nuovo regime è che il Dm 21 novembre 2001 dovrebbe essere considerato non più in vigore, avendo perso il suo fondamento giuridico.

La modifica ha impatto oltre che sulla disciplina delle *controlled foreign companies* (Cfc) il cui campo di applicazione - come si dirà in seguito - è più ampio, anche su quella dei dividendi di fonte estera (si veda oltre). Resta la black list per le persone fisiche (Dm 4 maggio 1999), che trova fondamento nell'articolo 2, comma 2-bis del Testo unico. Un effetto collaterale dovrebbe essere che le norme sul raddoppio dei termini di accertamento e delle sanzioni in caso di violazioni relative al quadro RW (articolo 12, Dl 78/09) commesse con riferimento ad attività detenute in Paesi black list saranno applicabili solo con riferimento agli Stati indicati nel Dm 4 maggio 1999 e non anche agli altri Stati citati solo nel Dm 21 novembre 2001 (Guatemala, Herm, Isole vergini statunitensi, Kiribati, Mauritius, Sant'Elena, Salomone, Angola, Corea del Sud, Giamaica, Kenia, Portorico).

La nuova Cfc

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, cambia ancora il regime di tassazione "separata" per trasparenza dei redditi prodotti, ancorché non distribuiti, dalle società controllate estere (articolo 167 del Testo unico). In particolare:

- ① in primo luogo, si applica a tutte le imprese società o enti controllati (anche indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona) residenti o localizzati negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati con il criterio stabilito nel comma 4 dell'articolo 167, esclusi i Paesi appartenenti al-

l'Unione europea e i Paesi See white list (Islanda e Norvegia; Liechtenstein quando entrerà in vigore l'accordo per lo scambio d'informazioni firmato il 2 marzo 2015). Sarà possibile disapplicare la norma (anche presentando, non obbligatoriamente, interpello all'amministrazione finanziaria) dimostrando:

- che la Cfc svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento (prima esimente);
- o che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al comma 4 (seconda esimente).

② inoltre, il regime Cfc si applica ai soggetti controllati localizzati in Stati o territori (compresi quelli Ue o See con scambio d'informazioni) diversi da quelli a regime fiscale privilegiato di cui al comma 4 dell'articolo 167 qualora ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- siano assoggettati a tassazione effettiva (tenendo anche conto della base imponibile, si veda la circolare 51/E del 2010) inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;
- abbiano conseguito proventi derivanti per più del 50% da attività finanziarie e beni immateriali o prestazione di servizi, compresi quelli finanziari, infragruppo.

Anche in questo secondo caso sarà possibile disapplicare la norma dimostrando che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale e a tal fine sarà possibile, ma non obbligatorio, interpellare l'amministrazione finanziaria.

Il decreto legislativo 147/2015 ha introdotto diversi correttivi miranti a razionalizzare, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015, l'articolo 167 del Testo unico. In particolare, nei casi in cui il contribuente ab-

bia disapplicato la disciplina Cfc senza essersi dotato di interpello preventivo deve segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione della partecipazione nell'entità estera; la mancata segnalazione comporta una sanzione da un minimo di 1.000 a un massimo di 50 mila euro; l'Agenzia dovrà concedere 90 giorni di tempo al contribuente per fornire la prova della sussistenza delle esimenti.

Di particolare importanza la soppressione dell'articolo 168 del Testo unico sulla tassazione per trasparenza delle società collegate estere, dimostratosi in molti casi concretamente non applicabile.

Utili da paradisi fiscali

Il decreto "internazionalizzazione" ha modificato - con effetto dagli utili percepiti e dalle plusvalenze realizzate nel periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 - gli articoli 47, 67, 87 e 89 del Testo unico nella parte in cui regolano la tassazione integrale degli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata di cui all'articolo 167, comma 4 e delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società residenti o localizzate in tali Paesi.

Per quanto riguarda gli utili, gli articoli 47 e 89 stabiliscono che si considerano provenienti da tali Paesi gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in società ivi residenti, ma anche quelli derivanti da partecipazioni di controllo anche di fatto, diretto o indiretto, in altre società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione diretta in tali società. In tal modo la tassazione integrale viene circoscritta ai casi in cui il contribuente è certamente in grado di sapere di detenere indirettamente una partecipazione in una società residente in un Paese a fiscalità privilegiata, in quanto controlla, direttamente o indirettamente, il veicolo.

Come per il passato, la tassazione integrale non opera se il reddito è già stato tassato per trasparenza in base all'articolo 167 o non lo è stato, in quanto opera l'esimente di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i red-

diti in Paesi non collaborativi. Viene introdotto un atteso correttivo per il caso in cui la tassazione per trasparenza del reddito prodotto dalla Cfc sia stata evitata in applicazione della "prima esimente" (esercizio di un'effettiva attività industriale o commerciale, come principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento della società estera).

In questo caso è riconosciuto al soggetto controllante residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili. L'ammontare del credito d'imposta di cui al periodo precedente è computato in aumento del reddito complessivo. Se nella dichiarazione è stato omissso soltanto il computo del credito d'imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere d'ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi.

La presentazione dell'interpello per l'applicazione della "seconda esimente" non è obbligatoria; ma in questo caso la percezione di utili deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente, pena l'applicazione della sanzione dai 1.000 a 50 mila euro di cui si è detto a proposito delle Cfc.

Regole analoghe sono previste dagli articoli 68 e 87 con riferimento alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata.

Costi black list

Nel periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 l'articolo 110 - commi da 10 a 12 bis - del Testo unico prevede che le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti o in Paesi localizzati in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale. A tal fine si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con apposito decreto in ragione della mancanza di un adeguato scambio d'informazione. Per effetto dell'articolo 1, comma 678 della legge 190 del 2014, il decreto in commento è il Dm 23 gennaio 2002 (audizione del direttore dell'agenzia delle Entrate Rossella Orlandi del 19 maggio 2015) come aggiornato da ultimo con i Dm 27 aprile 2015 e 18 novembre 2015 (sono stati cancellati, rispetto allo scorso anno, Hong Kong, Emirati Arabi, Costa Rica, Mauritius).

Le spese devono essere separatamente indicate nella dichiarazione dei redditi ed è possibile ottenere la

Le slide

TAX CREDIT

Estesi a tutti i tipi di reddito (non solo d'impresa):

- possibilità di detrarre il credito d'imposta per competenza, a certe condizioni;
- riporto in avanti e indietro delle eccedenze di imposte estere e delle eccedenze italiane anche per i soggetti che non esercitano attività

Norma interpretativa:

- ammesse in detrazione sia le imposte estere oggetto di convenzioni contro le doppie imposizioni sia altre imposte o tributi esteri sul reddito;
- Possibilità di interpello

BRANCH EXEMPTION/1

Possibilità di rendere esenti da Ires o Irpef i redditi prodotti da stabili organizzazioni all'estero

Alcuni principi

- *all in all out*: l'opzione deve riguardare tutte le stabili organizzazioni ed è irrevocabile;
- l'esenzione non spettante sui redditi prodotti da stabili organizzazioni localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata, a meno che non sussistano le esimenti che consentono la disapplicazione del regime Cfc;
- Determinazione del reddito della stabile organizzazione *at arm's lenght*. Possibile un interpello sulla sussistenza della stabile organizzazione

BRANCH EXEMPTION/2

- Regime opzionale dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015

Dividendi distribuiti dalla casa madre:

- Branch in Paese collaborativo
- Branch in Paese non collaborativo con esimente sulla localizzazione del reddito o senza esimente

Tassazione con le regole ordinarie

- Branch in Paese non collaborativo con interpello sull'attività commerciale

Tassazione integrale

TRASFERIMENTO SEDE

IN PAESI UE O SEE

- Estesa la sospensione della riscossione
- Al trasferimento di singole attività appartenenti a branch in Italia
- A eventuali trasferimenti imponibili conseguenti ad operazioni straordinarie internazionali

IN ITALIA

Costo di carico iniziale delle attività
Da Paesi collaborativi: valore normale
Da Paesi non collaborativi: valore normale se concordato con ruling. Altrimenti, minore fra: costo; valore normale; valore di bilancio

disapplicazione della norma ove sia dimostrato che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che hanno avuto concreta esecuzione.

La stessa regola vale per le prestazioni rese da professionisti.

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, i commi da 10 a 12 bis del Testo unico vengono – forse un poco affrettatamente – del tutto abrogati dall'articolo 1, comma 142, lettera a) della legge 208 del 2015.

Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero

La possibilità di detrarre il credito d'imposta per competenza anche se le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo oltre al termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di competenza, ma entro o quello di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo successivo (circolare 9/E del 2015, par. 7.1 che disciplina anche il caso in cui il pagamento non avvenga nei termini previsti) viene estesa a tutte le tipologie di redditi prodotti all'estero e non più, come in passato, solo ai redditi d'impresa.

Viene estesa anche la possibilità di riportare in avanti e indietro le eccedenze di imposte estere rispetto al limite accreditabile nel periodo d'imposta e le eccedenze di imposte italiane rispetto alle imposte estere definitivamente pagate con riferimento al periodo d'imposta, con decorrenza dal 2015 ai titolari di redditi diversi da quelli d'impresa.

Di particolare importanza la norma interpretativa contenuta nell'articolo 15, comma 2 del decreto internazionalizzazione: sono ammesse in detrazione sia le imposte estere oggetto di Convenzioni contro le doppie imposizioni sia le altre imposte o gli altri tributi esteri sul reddito. Inoltre, nel caso in cui sussistano obiettive condizioni di incertezza in merito alla natura di un tributo estero, non enunciato nelle convenzioni, si può presentare interpello all'amministrazione finanziaria. Si tratta di principi già enunciati dalla circolare 9/E del 2015.

Branch exemption

Il nuovo articolo 168-ter del Testo unico introduce anche nel nostro ordinamento la cosiddetta *branch exemption*: la possibilità di rendere esenti dall'Ires o dall'Irpef i redditi prodotti attraverso stabili organizzazioni all'estero. I principi fondamentali che regolano il regime – per il quale si attende un decreto attuativo – sono i seguenti:

- *all in all out*: l'opzione, se esercitata, deve riguardare tutte le stabili organizzazioni all'estero ed è irrevocabile;
- l'opzione non è ammessa in relazione ai redditi prodotti da stabili

organizzazioni localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata, a meno che non sussistano le esimenti che consentono la disapplicazione del regime Cfc;

- il reddito della stabile organizzazione sarà determinato secondo le regole di cui all'articolo 152, commi 2 e 3 del Testo unico; quindi in coerenza con i principi Ocse (si veda il Commentario all'articolo 7 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni). Applicandosi le regole sui prezzi di trasferimento sia nei rapporti fra casa madre e stabile organizzazione sia in quelli fra la stabile organizzazione e le società del gruppo, viene richiamata la possibilità di dotarsi della documentazione sui prezzi di trasferimento (*masterfile* di cui alla circolare 58/E del 2010). È anche possibile attivare un interpello in merito all'effettiva sussistenza della stabile organizzazione all'estero;
- il regime opzionale si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015; per le branch già esistenti può essere esercitata entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015;

- l'opzione non comporta l'emersione di plusvalenze o minusvalenze sulle attività della stabile organizzazione il cui costo fiscale rimane invariato;
- è previsto il riassorbimento delle perdite fiscali nette attribuibili alla stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello di effetto dell'opzione, ma dall'imposta dovuta sarà possibile scomputare eventuali eccedenze di imposte estere riportate ai sensi dell'articolo 165, comma 6 del Testo unico; questa regola si applica anche a regime, nel caso in cui la stabile organizzazione venga trasferita a qualsiasi titolo ad altra impresa del gruppo;

- se la casa madre che ha optato per la *branch exemption*, distribuisce ai suoi soci utili in parte formati con i redditi esenti della stabile organizzazione si deve distinguere fra i seguenti casi:
 - ① la stabile organizzazione è localizzata in un Paese a fiscalità ordinaria oppure in un Paese a fiscalità privilegiata, ma in presenza dell'esimente di cui al comma 8 ter (assenza di costruzioni artificiali) spetta la *branch exemption* e il dividendo è tassato ordinariamente;
 - ② la stabile organizzazione è localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata con esimente di cui al comma 5, lettera b, articolo 167 del Testo unico (dalla localizzazione della stabile organizzazione non è conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Paesi a fiscalità privilegiata). In questo caso spetta la *branch exemption* e il dividendo è tassato ordinariamente alle

condizioni di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c);

③ la stabile organizzazione è localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata, ma beneficia dell'esimente di cui alla lettera a) dell'articolo 167 del Testo unico (svolgimento di un'attività commerciale effettiva nel luogo in cui è situata la stabile organizzazione). In questo caso, l'utile distribuito ai soci concorrerà a formare il loro reddito imponibile al 100%, con il diritto (forse solo per i soci di controllo), di fruire del credito d'imposta indiretto di cui all'articolo 47, comma 4 e 89, comma 3 del Testo unico;

④ la stabile organizzazione è localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata ed è priva di alcuna esimente. In questo caso il reddito della stabile organizzazione non è esentabile e il reddito della branch, ai sensi del comma 4 dell'articolo 168 ter, è soggetto alla tassazione separata della Cfc; spetta il credito per eventuali imposte pagate dalla stabile organizzazione all'estero; la successiva distribuzione fruisce della normale detassazione del dividendo;

⑤ la stabile organizzazione non è localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata, ma è una «costruzione di puro artificio» di cui al comma 8 bis dell'articolo 167 (senza esimente). In questo caso il reddito della stabile organizzazione non è esentabile e, ai sensi del comma 4 dell'articolo 168 ter, è soggetto alla tassazione separata della Cfc. Spetta il credito per eventuali imposte pagate dalla stabile organizzazione all'estero e la successiva distribuzione fruisce della normale detassazione del dividendo.

Exit tax

Viene recepita la più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenza della Corte di Giustizia C-38/10) esplicita nel sancire che anche il trasferimento di una parte di attivi di una stabile organizzazione da uno Stato all'altro debba essere trattato come se il trasferimento fosse fatto all'interno dello Stato stesso, sempreché gli attivi trasferiti «siano destinati al proseguimento dell'attività nello Stato estero». L'articolo 11, comma 3 del dlgs 147 del 2015 stabilisce infatti che le disposizioni recate dall'articolo 166, comma 2-quater, si interpretano nel senso che esse sono applicabili anche al trasferimento, da parte di un'impresa non residente nel territorio dello Stato, «di una parte» o della totalità degli attivi collegati ad una stabile organizzazione, aventi a oggetto un'azienda o un ramo d'azienda, verso altro Stato appartenente all'Unione europea ovvero aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo.

Con un intervento sull'articolo 179 del Tuir viene stabilito che il regime sospensivo di cui all'articolo 166 sia applicabile anche al caso delle opera-

zioni straordinarie transfrontaliere all'interno dell'Unione europea. L'intervento è da salutare con favore in quanto permette un trattamento più omogeneo delle fusioni transfrontaliere all'interno dell'Unione europea rispetto alle fusioni domestiche: le seconde sono fiscalmente neutrali mentre alle prime era - alla condizione della confluenza dei beni plusvalenti all'interno di una stabile organizzazione - garantito solo un rinvio della tassazione sui plusvalori non realizzati. Cosicché è scongiurata una possibile violazione del principio del «trattamento nazionale» e di restrizione al diritto di stabilimento, che potrebbe essere identificata applicando i medesimi criteri già oggetto di censura da parte della Corte Ue con riguardo al noto caso «National Grid Industries BV».

Trasferimento di sede dall'estero

Il nuovo articolo 166-bis del Testo unico prevede che le imprese con sede in Paesi white list che trasferiscono la residenza in Italia assumono come valore fiscale delle attività e passività il valore normale. Diversamente, per le imprese che provengono da Paesi non collaborativi, il criterio del valore normale opera solo se fissato preventivamente mediante un accordo di ruling. In assenza di tale accordo, il valore fiscale sarà pari, per le attività, al minore tra il costo di acquisto, valore di bilancio e valore normale, e al maggiore tra questi per le passività.

L'innovazione, rispetto alla prassi previgente riguarda esclusivamente i trasferimenti da Paesi white list dato che viene abbandonata, limitatamente a questi Paesi, la tesi (nota della Direzione Centrale 954-5/2002; risoluzione 67/E del 2007 e risoluzione 345/E del 2008; si veda anche l'audizione del Direttore dell'agenzia delle Entrate Rossella Orlandi del 19 maggio 2015) in base alla quale, nel caso di applicazione della exit tax nello Stato estero, si sarebbe dovuto assumere, come costo fiscale in Italia, il valore accertato all'estero ai fini della exit tax; altrimenti si sarebbe dovuto assumere il minore fra il valore storico delle attività e passività trasferite in Italia e il loro valore normale al momento del trasferimento.

Il nuovo articolo 166-bis si applica, per effetto dell'articolo 12 del Dlgs 147 del 2015, dal periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 e non è chiaro se si sia inteso affermare a partire dai trasferimenti di sede divenuti efficaci da tale periodo d'imposta oppure a partire dagli ammortamenti minusvalenze e plusvalenze realizzate nel periodo d'imposta, anche se in relazione a trasferimenti di sede attuati in anni precedenti.

Un ulteriore aspetto da chiarire riguarda eventuali accertamenti per esterovestizione quando lo Stato

estero nel quale è localizzata la sede della società abbia applicato imposte sui redditi nei periodi accertabili. Ci si trova in un caso di doppia residenza fiscale da risolvere, anche con procedura amichevole, in base alle convenzioni contro le doppie imposizioni. Ove il reddito accertato rientri fra quelli che in base all'ordinamento nazionale e convenzionale sono soggetti a «tassazione concorrente» dovrebbe spettare il tax credit ex articolo 165 del Testo unico. Non dovrebbe applicarsi il comma 8 dell'articolo 165 che non consente di fruire del tax credit in caso di omessa presentazione della dichiarazione in quanto nel caso in esame l'omessa presentazione è dipesa da un problema di individuazione della residenza fiscale del soggetto. Ove invece si tratti di una tipologia di reddito che, in base alle convenzioni contro le doppie imposizioni dovrebbe essere tassato solo nello Stato di effettiva residenza, sarebbe logico che il contribuente chieda il rimborso delle imposte pagate in eccesso allo Stato estero. Il che, però, molto probabilmente comporterà l'attivazione di una procedura amichevole.

Altre innovazioni

I nuovi commi 2-bis e 2-ter dell'articolo 117 Tuir consentono a società ed enti commerciali residenti nella Ue o in Stati See white list di designare – anche se privi di stabile organizzazione in Italia – una società residente o in Italia o in uno Stato Ue o See white list con stabile organizzazione in Italia a esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo congiuntamente con ciascuna società residente o non residente Ue o See white list con stabile organizzazione in Italia (sempreché controllata direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 120 Tuir) dalla società designante. L'Agenzia ha istituito il modello di opzione e regolato il caso di introduzione del consolidato orizzontale in consolidati preesistenti (provvedimento 6 novembre 2015).

Infine, l'articolo 1, comma 145 della legge 208 del 2015 introduce anche in Italia – in attuazione dell'Action Plan Ocse n. 13 – l'obbligo di predisporre e presentare annualmente una rendicontazione che riporti l'ammontare dei ricavi e gli utili lordi, le imposte pagate e maturate, insieme con altri elementi indicatori di un'attività economica effettiva, da parte delle società controllanti, residenti in Italia che hanno l'obbligo di redazione del bilancio consolidato, con un fatturato consolidato di gruppo nel periodo d'imposta precedente, di almeno 750 milioni e che non siano a loro volta controllate da soggetti diversi dalle persone fisiche. Su questa disposizione della legge di Stabilità si attendono i provvedimenti attuativi.

Le slide

**I PRINCIPI DI REDAZIONE****I RIFERIMENTI SONO CONTENUTI**

all'articolo 2423, comma 1 del Codice civile per il rendiconto finanziario (Oic 10)

all'articolo 2423 comma 4 Cc per il principio di rilevanza

all'articolo 2423-bis numero 1-bis) per la sostanza economica operazione/contratto

GLI SCHEMI DI BILANCIO**STATO PATRIMONIALE**

Eliminati i conti d'ordine
Azioni proprie a riduzione del patrimonio netto
Nuove voci per imprese sorelle e per derivati

CONTO ECONOMICO

Eliminata l'area straordinaria
Inserite nuove voci per i derivati

I NUOVI CRITERI**COSTO AMMORTIZZATO E ATTUALIZZAZIONE**

Per i crediti commerciali
La situazione resta sostanzialmente immutata

Per i crediti finanziari
• Fino al 2015 non è richiesta l'attualizzazione
• Dal 2016 va applicato il criterio del costo ammortizzato e va prevista l'attualizzazione

Contabilità. L'adeguamento nazionale alle indicazioni della direttiva 34/13

I bilanci del nuovo anno alla staffetta dei criteri

FRANCO ROSCINI VITALI



Più informazioni nella nota integrativa e spazio al fair value

Il decreto legislativo 139 del 18 agosto 2015 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 205 del 4 settembre) recepisce la direttiva contabile n. 34/13. Le nuove disposizioni, che riguardano bilanci di esercizio e consolidati, entrano in vigore dall'esercizio 2016: i bilanci 2015 sono redatti in base alle norme precedenti, contenute nel Codice civile e nei principi contabili nella versione revisionata dall'Organismo italiano di contabilità nel 2014 (per l'Oic 24 nel 2015). Pertanto si deve considerare che, mentre i bilanci relativi all'esercizio 2015 sono in chiusura, le nuove norme sono già entrate in vigore.

Con riferimento a numerosi aspetti tecnici, si devono attendere i principi contabili che l'Organismo italiano di contabilità, in base al comma 3 dell'articolo 12, deve aggiornare: è citato l'articolo 9-bis del decreto legislativo 38/05 e la relazione rammenta che tale decreto riconosce nell'Oic il soggetto istituzionalmente preposto a fornire supporto sia al Parlamento sia agli organi governativi nel processo di formazione della normativa e della regolamentazione contabile, compresa l'elaborazione dei principi contabili.

I principi di redazione del prospetto

Le modifiche riguardano gli articoli 2423 e 2423-bis del Codice civile.

L'articolo 2423, comma 1, include ora nel bilancio anche il rendiconto finanziario che, pertanto, è parte integrante dello stesso al pari di stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa. Il nuovo articolo 2425-ter prescrive che dal rendiconto finanziario devono risultare, per l'esercizio a cui è riferito il bilancio e per quello precedente, l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio, e i flussi finanziari derivanti dalle attività operative, di investimento, di finanziamento, ivi comprese le operazioni con i soci.

Il successivo comma 4 dell'articolo 2423 prevede la possibilità di non rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza ha effetti irrilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta, fermi restando gli obblighi di tenuta della contabilità e con obbligo di illustrazione nella nota integrativa. Si tratta del principio della «rilevanza» o «significatività» (o «materialità»), di fatto già presente nel nostro ordinamento.

Passando all'articolo 2423-bis, il nuovo numero 1-bis) prevede che la rilevazione e la presentazione delle voci deve essere fatta tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto, eliminando il riferimento alla funzione economica dell'elemento (voci) dell'attivo e del passivo: la relazione ribadisce che la sostanza deve essere riferita al contratto o all'operazione secondo un approccio più coerente con la direttiva.

La relazione precisa che la sostanza è quella «economica» e l'applicazione pratica di tale principio sarà effettuata dalla legge e dai principi contabili, i quali in tal caso acquisiscono importanza fondamentale.

Gli schemi di bilancio

Le novità principali riguardano

le eliminazioni, nello stato patrimoniale, dei conti d'ordine e, nel conto economico, della parte straordinaria. Inoltre, le imprese di maggiori dimensioni devono redigere il rendiconto finanziario, obbligo che non riguarda le imprese che presentano il bilancio in forma abbreviata e le micro imprese.

Per quanto riguarda lo stato patrimoniale e il conto economico sono modificati gli articoli 2424 e 2425 del Codice civile: inoltre, è modificato l'articolo 2424-bis «Disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale», con l'aggiunta del comma 7. Il quale prevede che le azioni proprie sono rilevate in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto (in una riserva negativa), ai sensi di quanto dispone l'articolo 2357-ter che detta medesima previsione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie la voce «altre imprese» è sostituita con «imprese sottoposte al controllo delle controllanti» che impone di evidenziare le partecipazioni nei confronti delle imprese «sorelle» («consorelle» o «consociate»): questa voce è aggiunta anche tra quelle relative ai crediti immobilizzati. Medesime previsioni nell'attivo circolante con l'aggiunta di apposite voci, e nel passivo tra i debiti.

Nel conto economico, la novità più importante riguarda l'eliminazione delle voci di costo e ricavo relative alla sezione straordinaria, non più prevista: importo e natura dei singoli elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali sono illustrati nella nota integrativa.

Infine, nello stato patrimoniale e nel conto economico nuove voci riguardano gli strumenti finanziari derivati.

I criteri di valutazione

I criteri di valutazione contenuti nel decreto si possono suddividere in due tipologie:

■ nuovi criteri, sino a ora non

presenti nelle norme in materia di redazione del bilancio; ■ criteri che modificano quelli esistenti.

Nuovi criteri

I nuovi criteri di valutazione riguardano immobilizzazioni rappresentate da titoli (di debito), crediti e debiti, valutati applicando il criterio del costo ammortizzato: pertanto, in alcuni casi, i titoli non sono più valutati al costo di acquisto, i crediti non più solo al valore di presumibile realizzo e i debiti non più al valore nominale, possibilità che tuttavia rimane per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata.

Il criterio del costo ammortizzato, che tiene conto anche del fattore temporale (attualizzazione, che non riguarda i titoli) prevede la rilevazione degli interessi attivi e passivi sulla base del rendimento effettivo dell'operazione e non sulla base di quello nominale.

Con riferimento a crediti e debiti commerciali, costo ammortizzato e attualizzazione, in via generale potrebbero non comportare cambiamenti, anche considerando il principio generale della rilevanza (articolo 2423 comma 4, Cc) che potrebbe rendere non necessaria, in molti casi, l'applicazione a importi con scadenza entro l'arco temporale già oggi previsto dai principi Oic 15 e Oic 19 (entro i dodici mesi).

Invece, la situazione cambia per crediti e debiti finanziari che, sino al 2015 in base ai principi Oic 15 e Oic 19, non erano attualizzati: la novità riguarda, in particolare, quelli che al momento della rilevazione iniziale non sono produttivi d'interessi o producono interessi a un tasso significativamente inferiore a quello di mercato (situazione che può verificarsi a volte nei «gruppi» di imprese).

La norma transitoria consente di non applicare le nuove disposizioni alle componenti delle voci, relative a titoli, crediti e

debiti, riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.

Altro criterio di valutazione che debutta nel Codice civile è il fair value per gli strumenti finanziari derivati sia di copertura sia speculativi, obbligatorio anche per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata. La previsione normativa, contenuta nel nuovo numero 11-bis) dell'articolo 2426, si applica a partire dal 2016 anche alle situazioni già in essere, non essendo prevista alcuna norma transitoria.

Il trattamento dei derivati

Dal 2016 tutti i derivati sono valutati al fair value e rilevati in bilancio, anche se non è stato pagato un corrispettivo al momento dell'acquisizione: anche quelli speculativi, con rilevazione di utili e perdite nel conto economico ma eventuali utili non sono distribuibili.

I derivati di copertura si suddividono in due categorie in base alla tipologia di copertura:

■ copertura di fair value o fair value hedging;

■ cash flow o cash flow hedging.

Le coperture di fair value, che riguardano elementi presenti in bilancio, comportano la valutazione simmetrica dell'elemento coperto e dello strumento di copertura e la rilevazione delle variazioni di valore (fair value) nel conto economico, nella parte finanziaria o gestionale a seconda della natura dell'elemento coperto (finanziaria o commodities). Gli utili relativi a derivati di copertura sono distribuibili.

Invece, la copertura di elementi di futura manifestazione (cash flow hedge) comporta la rilevazione delle variazioni di valore in una riserva positiva o negativa di patrimonio netto e la successiva imputazione nel conto economico in base alle modalità dell'operazione stessa (si tratta, per esempio, di derivati sul rischio di prezzo di materie prime). Le riserve di patrimonio non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite.

Criteri modificati

I criteri di valutazione che non sono nuovi ma modificano quelli esistenti riguardano oneri pluriennali e avviamento.

Le spese di pubblicità e quelle di ricerca non sono più capitalizzabili, mentre rimane la possibilità di capitalizzare i costi d'impianto e ampliamento

Le slide

I DERIVATI

Fino al 2015 Applicazione di Oic 31 e Oic 3; per **derivati speculativi**, andavano iscritte le perdite probabili nel conto economico, con contropartita a un Fondo; i **derivati di copertura** non rilevavano

Dal 2016
Per **derivati speculativi**, utili/perdite si iscrivono a conto economico. Gli utili non sono distribuibili
Per **derivati di copertura**: per gli elementi in bilancio, va prevista una valutazione simmetrica, con rilevazione delle variazioni a conto economico. Gli utili sono distribuibili. Per elementi futuri, si rilevano le variazioni a riserva di patrimonio netto

LA NOTA INTEGRATIVA

- Voci secondo ordine negli schemi (articolo 2427 del Codice civile)
- Spese pubblicità/ricerca non più tra pluriennali capitalizzate (art. 2427, n. 3)
- Più informazioni, soppressione conti d'ordine (9)
- Informazioni su elementi ricavo/costo di entità/incidenza eccezionali (13)
- Più informazioni su amm.ri e sindaci (16)
- Informazioni su warrants e opzioni (18)
- Natura/effetti fatti post chiusura (22 quater)
- Impresa con consolidato (22 quinquies e sexies)
- Destinazione utili/copertura perdite (22septies)

LE MICRO-IMPRESE

ARTICOLO 2435 TER DEL CODICE CIVILE

Le caratteristiche

Appartengono alla nuova categoria delle micro imprese quelle che nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti tre limiti:

- attivo dello stato patrimoniale 175mila euro
- ricavi 350mila euro
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio 5 unità

IL BILANCIO ABBREVIATO

ARTICOLO 2435 BIS DEL CODICE CIVILE

- ❶ Le imprese non quotate che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate da:
 - rendiconto finanziario
 - metodo del costo ammortizzato
- ❷ Non c'è esonero per le regole sui derivati

(max. 5 anni) e quelli di sviluppo in base alla vita utile e, se questa non è stimabile, entro un periodo non superiore a cinque anni.

Non è dettata una norma transitoria e, pertanto, eventuali costi di pubblicità e di ricerca in corso di ammortamento sono trattati in base alle nuove disposizioni.

L'ammortamento dell'avviamento è previsto in base alla vita utile e, nei casi eccezionali nei quali questa non è determinabile, entro un periodo non superiore a dieci anni.

La norma transitoria consente di non applicare la nuova disposizione alle operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.

La nota integrativa

La nota integrativa si arricchisce di nuove informazioni ed è interessata dalle novità relative ai principi generali e criteri di valutazione.

Innanzitutto, il nuovo articolo 2427 precisa che le informazioni relative alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico sono presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nei citati schemi.

Procedendo secondo l'ordine dell'articolo 2427, la prima novità è costituita dal n. 3 che prevede le informazioni relative alle spese pluriennali capitalizzate tra le quali non sono più compresi i costi di ricerca e quelli di pubblicità: pertanto, l'informativa riguarda soltanto costi di impianto e ampliamento e i costi di sviluppo.

Il numero 9, tra l'altro interessato dalla soppressione dei conti d'ordine, prevede numerose informazioni relative a: importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie prestate; impegni in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché impegni assunti nei confronti delle imprese del gruppo tra le quali sono comprese ora anche le imprese "sorelle". In particolare, si segnala l'obbligo d'informativa delle passività potenziali, che riguarda le situazioni nelle quali, in base a quanto prevede il principio contabile Oic 31, non è possibile iscrivere nello stato patrimoniale un Fondo per rischi e oneri.

Il numero 13 prevede le informazioni riguardanti importo e natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali che sono par-

ticolarmente rilevanti data l'eliminazione della parte straordinaria del conto economico.

Il successivo n. 16 impone di evidenziare non solo l'ammontare dei compensi di amministratori e sindaci (obbligo già vigente), ma anche eventuali anticipazioni e crediti concessi agli stessi, precisando tasso d'interesse, principali condizioni, importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria.

Le ulteriori informazioni richieste dal numero 18 riguardano situazioni non ricorrenti, in quanto relative a warrants e opzioni.

Invece, sono rilevanti per molte imprese le informazioni richieste dai successivi numeri 22-quater), quinquies), sexies) e septies).

Il primo richiede le informazioni su natura ed effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Si tratta dell'ampliamento della previsione già contenuta nell'articolo 2428, relativo alla relazione sulla gestione, nel quale è abrogato il n. 5; pertanto, l'informativa "trasloca" nella nota integrativa, che è parte integrante del bilancio, e questo comporta per sindaci e revisori una maggiore responsabilità di controllo. I fatti in questione, come precisa il principio contabile Oic 29, sono quelli "nuovi" che riguardano situazioni non in essere alla data di riferimento del bilancio (per le imprese con esercizio ad anno solare, fatti intervenuti dopo il 31 dicembre).

I successivi numeri 22 quinquies) e sexies) riguardano le informazioni relative all'impresa che redige il bilancio consolidato di cui l'impresa fa parte, mentre il numero 22-septies) è relativo alla proposta di destinazione degli utili di copertura delle perdite.

Quelle elencate sono le novità che riguardano la generalità delle imprese, mentre per le imprese che detengono strumenti finanziari derivati l'articolo 2427-bis impone ulteriori informazioni relative al fair value degli stessi e alle relative modalità di valutazione.

Inoltre, devono essere fornite le informazioni relative alle modalità di contabilizzazione delle variazioni di fair value, se a conto economico o a patrimonio netto.

Infine, la nota integrativa è interessata anche dalle ulteriori novità relative, per esempio, all'illustrazione del periodo di ammortamento dell'avviamento.

Le imprese minori

Il Codice civile, sino alla redazione dei bilanci relativi all'esercizio 2015, detta le regole per la redazione dei bilanci in forma completa e dei bilanci in forma abbreviata. A questi bilanci, dal 2016, si aggiungono i bilanci delle micro imprese la cui disciplina è contenuta nel nuovo articolo 2435-ter. Si tratta delle società che, nel primo esercizio o successivamente per due esercizi consecutivi, non superano due dei seguenti tre limiti:

- totale attivo dello stato patrimoniale 175mila euro
- ricavi delle vendite e delle prestazioni 350mila euro
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio 5 unità.

Queste imprese redigono stato patrimoniale e conto economico in base agli schemi previsti per le imprese che presentano il bilancio in forma abbreviata: medesima previsione per i criteri di valutazione. La semplificazione più significativa è l'esonero dalla redazione della nota integrativa se, in calce allo stato patrimoniale, sono contenute le informazioni relative a impegni, garanzie, passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale con indicazione della natura della garanzie reali prestate, impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché relative ai compensi degli amministratori.

Le micro imprese non applicano le disposizioni relative agli strumenti derivati, non redigono il rendiconto finanziario e la relazione sulla gestione.

Le società che si avvalgono delle esenzioni in questione devono presentare il bilancio in forma abbreviata (o ordinaria) quando per il secondo esercizio consecutivo superano due dei limiti indicati sopra.

Le società (non quotate) che superano i limiti citati, ma rimangono nei limiti previsti per la redazione del bilancio in forma abbreviata, che restano immutati, seguono le disposizioni dell'articolo 2435-bis, che subiscono numerosi cambiamenti.

Con riferimento allo schema di stato patrimoniale, la novità più rilevante riguarda le immobilizzazioni materiali e immateriali iscritte al netto degli

ammortamenti, come nei bilanci in forma ordinaria, con obbligo di indicare nella nota integrativa i movimenti delle immobilizzazioni.

Le modifiche allo schema di conto economico sono la conseguenza di alcune nuove disposizioni: è eliminata la parte straordinaria e, con riferimento all'area finanziaria, sono integrati i riferimenti alle voci che possono essere raggruppate.

Le novità più rilevanti riguardano la nota integrativa. Innanzitutto, a differenza della norma precedente che enunciava in negativo le informazioni che si possono omettere, il nuovo articolo 2435-bis enuncia in positivo le informazioni che devono essere inserite con diretto riferimento all'articolo 2427.

Pertanto, la nota integrativa deve contenere le informazioni relative a, criteri di valutazione, movimenti delle immobilizzazioni, debiti di durata residua superiore a cinque anni e debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, oneri finanziari imputati ai valori dell'attivo, impegni, garanzie e passività potenziali, elementi di ricavo e costo eccezionali, numero medio dei dipendenti, rapporti economici con amministratori e sindaci, operazioni con parti correlate, accordi fuori bilancio, strumenti finanziari derivati, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio e dati dell'impresa controllante che redige il bilancio consolidato.

Rispetto alla situazione precedente la nota integrativa risulta semplificata, anche se i principi contabili potranno "recuperare" alcune informazioni che, seppure non espressamente richiamate, rientrano nell'obbligo di informativa dei criteri di valutazione (per esempio, svalutazioni e cambiamenti di stime).

Tuttavia, in alcuni casi l'obbligo d'informativa, rispetto alla situazione precedente, aumenta: è il caso degli elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali che devono essere illustrati, anche a causa dell'abrogazione della parte straordinaria del conto economico, mentre in precedenza l'articolo 2435-bis non prevedeva l'illustrazione nella nota integrativa di proventi e oneri straordinari. Anche i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio devono essere descritti nella nota integrativa: in precedenza l'illustrazione era prevista nella relazione sulla gestione, documento a corredo del bi-

lancio che, generalmente, le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata non hanno presentato alle condizioni previste dall'articolo 2435-bis che restano immutate.

Le società in questione sono esonerate dall'obbligo di redazione del rendiconto finanziario e dall'adozione del metodo del costo ammortizzato per titoli, crediti e debiti, ma non è previsto alcun esonero per quanto riguarda le novità in materia di derivati.

Il bilancio consolidato

Il decreto modifica numerosi articoli del decreto legislativo 127/91 relativo alla redazione del bilancio consolidato.

Sono incrementati i limiti che obbligano alla redazione del bilancio consolidato. L'obbligo scatta quando sono superati, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

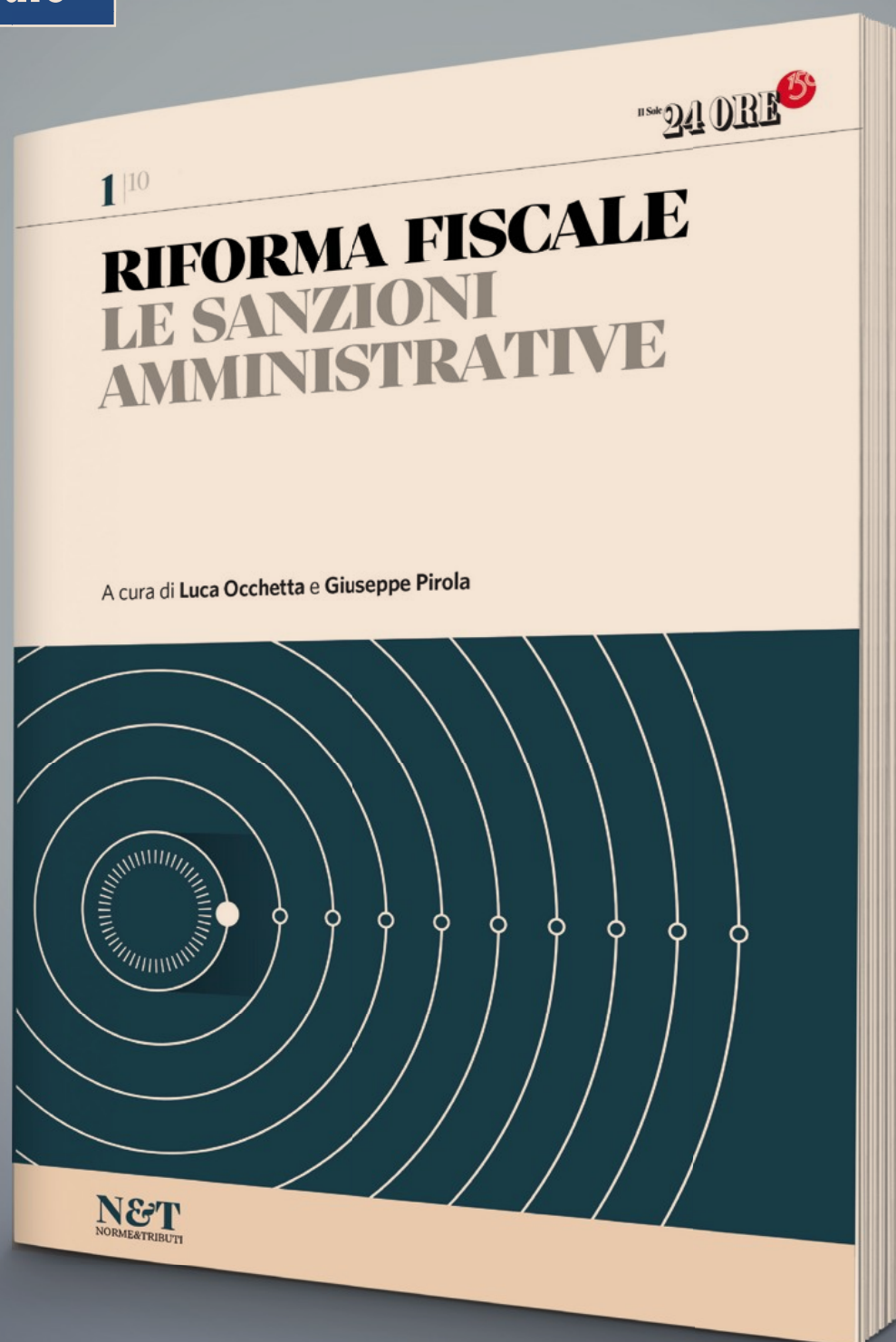
- totale attivo dello stato patrimoniale 20 milioni di euro;
- totale delle vendite e delle prestazioni 40 milioni di euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio 250.

Nulla cambia circa le modalità di calcolo delle soglie che continuano ad essere computate al lordo dei rapporti infragruppo. L'esonero non si applica agli enti d'interesse pubblico (Eip) di cui al dlgs 39/10, decreto che riguarda anche la revisione degli Eip: pertanto, se la controllante o una delle controllate è un ente di interesse pubblico sorge l'obbligo di consolidamento a prescindere dalla misura delle soglie quantitative.

Le norme relative al bilancio consolidato recepiscono inoltre tutte le disposizioni del bilancio di esercizio relative agli schemi, compresa l'introduzione del rendiconto finanziario consolidato e quanto viene disposto per il contenuto della nota integrativa.

Si applicano al bilancio consolidato anche le novità relative ai principi generali contenute negli articoli 2423 e 2423-bis del Codice civile. Con riferimento alla possibilità di non rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione, informativa e consolidamento quando la loro osservanza ha effetti irrilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta, la relazione precisa che nel bilancio consolidato questo principio ha una portata più ampia rispetto al bilancio di esercizio, perché si applica anche alla procedura stessa di consolidamento.

**IN EDICOLA
dal 10 febbraio**



Il Sole 24 ORE presenta la prima di dieci monografie sulla recente riforma fiscale che modifica profondamente alcuni principali istituti del diritto tributario. La collana è curata dalle principali firme de Il Sole 24 ORE.

**IN EDICOLA TUTTI I MERCOLEDÌ A PARTIRE DAL 10 FEBBRAIO
CON IL SOLE 24 ORE A € 9,90 IN PIÙ**

OPPURE DISPONIBILE IN FORMATO PDF SU WWW.SHOPPING24.IT



Il Sole **24 ORE**
Il primo quotidiano digitale



Le slide



LE NUOVE REGOLE

Per imprese e professionisti con ricavi e compensi di lieve entità

- Il regime forfettario rimane l'unico applicabile per le attività iniziate dal 1 gennaio 2016 dalle persone fisiche, imprese e professionisti
- Il regime forfettario non è incompatibile con la contemporanea presenza di redditi di lavoro o pensione fino a 30.000 euro
- Per i forfettari la contribuzione previdenziale è ridotta del 35%
- Rimane in vigore il regime dei minimi (Dl 98/2011) per chi lo ha

AGEVOLAZIONI PER LE NUOVE ATTIVITÀ

Sconto

Per i primi cinque anni di attività applicano l'imposta sostitutiva del 5% in luogo del 15%

Requisiti

- Nessuna attività nel triennio precedente
- Non mera prosecuzione di altra attività lavorativa
- In caso di subentro, rispetto dei limiti di ricavi del dante causa

Per chi ha iniziato l'attività nel 2015 l'agevolazione vale dal 2016 al 2019 per quattro anni

NIENTE IRAP DAL 2016

L'agevolazione riguarda i soggetti che fino al 31 dicembre 2014 determinavano l'imposta con la aliquota ridotta del 1,9%

- Imprese agricole di qualsiasi forma giuridica che svolgono le attività di cui all'articolo 32 del Tuir
- Cooperative agricole e forestali

Regimi agevolati. Aliquota ridotta a un terzo nel 2016 per chi inizia una nuova attività

Ai forfettari la dote del 5% Sgravi estesi in agricoltura

GIAN PAOLO TOSONI



Eliminata l'Irap per le imprese del settore rurale

L'articolo 1, commi da 111 a 113 della legge di Stabilità per il 2016 (la 208/2015), modifica il regime forfettario introdotto appena un anno fa dalla legge 190/2014 (ovvero la legge di Stabilità per il 2015), con lo scopo di renderne più agevole e vantaggioso l'accesso.

Le caratteristiche del regime

Il regime forfettario introdotto dall'articolo 1, commi 54-89, legge 190/2014, che si applica alle persone fisiche esercenti attività di impresa ed arti e professioni, prevede la determinazione forfettaria del reddito da assoggettare ad imposta sostitutiva di Irpef, addizionali e Irap nella misura del 15 per cento.

Il regime prevede la forfettizzazione dei costi che, quindi, non sono ammessi in deduzione (con la sola eccezione dei contributi previdenziali versati nell'anno). L'imposizione, dunque, si calcola in due fasi: si determina il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente indicato nell'allegato 4 della legge 190/2014 (diversificato a seconda del tipo di attività svolta) e sottraendo i contributi previdenziali versati; successivamente, si determina l'imposta dovuta applicando l'imposta sostitutiva del 15% al reddito imponibile.

Oltre al calcolo semplificato del reddito, i contribuenti che adottano questo regime possono contare su notevoli semplificazioni in ambito Iva in quanto sono esonerati da tutti gli adempimenti (non hanno obbligo di applicazione dell'imposta, re-

gistrazione, liquidazione e dichiarazione Iva), ad eccezione della certificazione dei corrispettivi mediante fattura, scontrino o ricevuta.

Questo regime è quello naturale per i contribuenti che non raggiungono un determinato ammontare di ricavi e che rispettano altri requisiti indipendentemente dal regime contabile applicato negli anni precedenti; in caso di inizio di attività nel rispetto di altri requisiti di accesso è prevista una agevolazione ai fini delle imposte dirette.

La legge di Stabilità 2016, interviene sul regime forfettario modificando le relative norme della legge 190/2014; le novità riguardano i requisiti di accesso, le cause di esclusione, i contributi previdenziali e l'innalzamento delle soglie massime di ricavi/compensi che possono essere conseguiti al fine della permanenza nel regime.

Accesso ed esclusione

Il comma 111, lettera a) della legge di Stabilità 2016, prevede l'abrogazione della lettera d) del comma 54 della legge 190/2014; pertanto, al fine di accedere al regime forfettario, non sarà più necessario verificare che i ricavi/compensi percepiti nell'attività di impresa, arte o professione siano prevalenti rispetto a quelli (eventualmente) percepiti come redditi di lavoro dipendente o assimilato compresa la pensione se eccedenti complessivamente l'importo di 20mila euro (ora viene prevista l'esclusione con redditi di lavoro superiori a 30mila euro). Restano, invece, confermati gli altri requisiti, quindi, possono accedere al regime coloro che:

- hanno conseguito nell'anno precedente ricavi o percepito compensi ragguagliati ad anno di ammontare non superiore a quello indicato nell'allegato 4 della legge 190/2015, diversificati in funzione del codice Ateco che contraddistingue l'attività esercitata. Gli importi vengono maggiorati di 10mila euro, 15mila euro per i professionisti;
- hanno sostenuto spese per il personale non superiori a 5mila euro lordi;
- hanno sostenuto un costo com-

plexivo dei beni strumentali (al lordo degli ammortamenti) non superiore a 20mila euro verificato alla fine dell'esercizio.

A fronte della abrogazione della norma che sanciva la rilevanza ostativa di redditi di lavoro e assimilati, viene introdotta una nuova causa di esclusione all'accesso al regime attraverso l'aggiunta della lettera d-bis) nel comma 57 della legge 190/2014. In base a questa disposizione, non possono accedere al regime i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e assimilati (articolo 49 e 50 del Tuir), eccedenti l'importo di 30mila euro, salvo che nello stesso anno il lavoro sia cessato.

Non cambiano le altre cause di esclusione che riguardano coloro che si avvalgono di regimi speciali Iva o di regimi forfettari di determinazione del reddito, i non residenti (tranne alcune eccezioni), i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di terreni o fabbricati o di mezzi di trasporto nuovi e coloro che partecipano a società di persone o associazioni ovvero a Srl trasparenti.

Le soglie di ricavi innalzate

Un'ulteriore importante novità, riguarda l'innalzamento dei limiti dei ricavi o compensi di sotto dei quali è possibile accedere al regime agevolato. Tali limiti sono ad oggi legati al codice Ateco che identifica la tipologia dell'attività intrapresa. Il comma 54 della legge di Stabilità riscrive l'allegato 4 della legge 190/2015, prevedendo l'aumento della soglia dei ricavi di ulteriori 10mila euro per le attività di impresa e l'aumento dei compensi di ulteriori 15mila euro per le categorie professionali; restano, invece, invariati i coefficienti di redditività.

Lo sconto per le start-up

Per il periodo di imposta in cui l'attività è iniziata e per i successivi due, la precedente norma prevedeva l'applicazione di una aliquota del 15% su un reddito imponibile ridotto di un terzo e per una durata massima di tre anni qualora fossero ve-

rificate determinate condizioni. A parità di vincoli cambia la natura dell'agevolazione; questi soggetti possono ora contare sull'applicazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva ridotta del 5% per i primi cinque anni di attività in luogo della riduzione del reddito imponibile.

Ecco le condizioni che non sono mutate:

- il contribuente non abbia esercitato nei tre anni precedenti alcuna attività artistica, professionale o d'impresa (sia individuale, sia associata, sia familiare);
- l'attività intrapresa non costituisca, in alcun modo, mera prosecuzione di un'attività in precedenza svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo (esclusi i periodi di pratica obbligatoria per accedere all'esercizio di arti o professioni);
- in caso di proseguimento di un'attività precedentemente svolta da un altro soggetto (esempio acquisto d'azienda), l'ammontare dei ricavi realizzati nel periodo precedente dal dante causa, non deve essere superiore a quello individuato per l'accesso al nuovo regime.

Questa agevolazione, come precisato dal comma 113 della legge 208/2015, si applica per gli anni 2016, 2017, 2018 e 2019, anche ai soggetti che nel 2015 hanno iniziato una nuova attività, avvalendosi delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 65, della citata legge 190 e cioè di questo regime forfettario. Tuttavia per l'anno 2015 dovranno applicare la precedente disposizione e cioè la aliquota di imposta sostitutiva del 15% sul reddito ridotto di un terzo.

Contributi previdenziali

Per quanto riguarda i contributi previdenziali, attraverso la sostituzione del comma 77 della legge 190/2015, viene eliminato l'esonero dal versamento dei contributi minimi e, di conseguenza, la determinazione di quanto da versare in base al reddito dichiarato (il precedente regime agevolato prevedeva, infatti, il versamento del solo contributo variabile). Quindi viene applicato il regime contributivo ordinario. Tuttavia viene introdotta una riduzione del 35% dei contributi Inps

complessivamente dovuti dagli iscritti alle gestioni artigiani o commercianti. Non sono cambiate le modalità dell'accredito contributivo ai fini pensionistici.

Il vecchio regime dei minimi

A decorrere dal 1° gennaio 2016, non sarà più applicabile, per le nuove attività, il vecchio regime dei minimi (ricavi non superiori a 30mila euro, senza dipendenti, imposta al 5%, eccetera): pertanto il regime forfettario sarà l'unica scelta possibile per le attività di minore entità.

La legge 190/2014 aveva, infatti, previsto l'abrogazione dei vecchi regimi agevolati per i contribuenti di piccole dimensioni. Tuttavia relativamente al regime fiscale di vantaggio, di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del Dl 98/2011 che riprende il regime introdotto per i contribuenti minimi dall'articolo 1, commi 96-115 e 117, legge 244/2007, è stata concessa la possibilità, per coloro che al 31 dicembre 2014 si avvalevano di questo regime, di continuare ad avvalersene fino alla naturale scadenza (quinquennio o 35° anno di età).

Successivamente, l'articolo 10 comma 12-undices del Dl 192/2014 (decreto "Milleproroghe") convertito dalla legge 11/2015, ha posticipato di un anno l'abrogazione di questo regime, consentendo, quindi di avvalersene fino al 31 dicembre 2015. A decorrere dal 2016, torna, quindi ad avere efficacia la abrogazione originariamente disposta dalla legge 190/2014.

In assenza di una espressa previsione contraria, si ritiene che la disposizione normativa (legge 190/2014, comma 88) che consentiva a coloro i quali avevano già optato per il regime dei minimi di continuare ad avvalersene fino alla naturale scadenza, sia tuttora vigente. Pertanto i contribuenti interessati possono, di conseguenza, continuare a fruire del regime "dei minimi" fino alla conclusione del quinquennio ed eventualmente fino al compimento del 35° anno di età.

In sostanza come appare nelle bozze del modello Unico 2016, avremo per alcuni anni ancora, il quadro LM con due sezioni, la prima per i contribuenti minimi sorti fino al 2015 compreso ed una seconda per i soggetti che adottano il regime forfettario.

L'abolizione dell'Irap in agricoltura

Il comma 70, articolo 1, della legge di stabilità 2016 abolisce l'imposta regionale sulle attività produttive per le attività agricole di cui all'articolo 32 del Dpr 917/1986; si tratta di una modifica normativa sostanziale in quanto viene soppressa l'imposta regionale per le imprese agricole

Le slide**DOVE RESTA L'IRAP****Le attività agricole ancora soggette a Irap**

- Allevamento di animali eccedenti i limiti di reddito agrario
- Produzione di energia elettrica tassata forfetariamente
- Agriturismo
- Attività connesse non comprese nel reddito agrario
- Produzione di vegetali oltre al secondo piano produttivo

AGROENERGIA**La produzione di energia elettrica da parte di imprese agricole che determinano il reddito catastalmente**

- È considerata attività agricola connessa
- Usufruisce di una franchigia pari a 2.400.000 kWh per la produzione da risorse agroforestali e 260.000 kWh da impianti fotovoltaici
- Produce reddito di impresa determinato forfetariamente con la percentuale del 25%
- La tariffa incentivante rientra nel reddito agrario

REGIME SPECIALE IVA**L'aumento delle percentuali di compensazione Iva per gli aderenti al regime speciale:**

- latte fresco dal 8,8% al 10%
- animali vivi della specie bovina dal 7% al 7,7%
- animali vivi della specie suina dal 7,3% al 8%

IMU E TERRENI MONTANI

- Si ritorna all'esenzione per i Comuni elencati nella circolare ministeriale 9/1993
- Esenzione in tutto il territorio per i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti all'Inps
- L'esenzione riguarda i terreni già soggetti a Imu la cui base imponibile veniva calcolata con il coefficiente moltiplicatore del reddito dominicale 75
- Torna l'Irpef sul reddito dominicale

► Continua da pagina 19

soggettivo della esclusione è molto ampio e riguarda tutti i soggetti, indipendentemente dalla natura giuridica, che svolgono le attività agricole rientranti potenzialmente nel reddito agrario anche se determinano il reddito secondo le regole del reddito di impresa. Pertanto ad esempio una società per azioni che svolge una attività agricola rientrante nel citato articolo 32, anche se non può optare per la determinazione del reddito su base catastale ai sensi della legge 296/2006, è esclusa da Irap.

L'esclusione da Irap comprende oltre ai soggetti che esercitano attività agricole anche le cooperative forestali e le cooperative agricole di cui all'articolo 10 del Dpr 601/1973 comprese quelle della piccola pesca. Si tratta delle cooperative agricole che operano a valle delle imprese agricole socie (esempio cantine e latterie sociali), che trasformano e cedono prodotti conferiti prevalentemente dai soci, le quali anche in passato usufruivano della aliquota Irap ridotta.

Per comprendere l'ambito soggettivo ed oggettivo della esclusione da Irap a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 occorre rifarsi alla circolare ministeriale 141 del 4 giugno 1998 in materia aliquota ridotta Irap. Infatti l'esclusione da Irap coincide perfettamente con le attività (o con la parte di attività) che fino al 2015 hanno assolto l'imposta regionale con la aliquota ridotta, generalmente del 1,9 per cento. Il criterio fissato dalla predetta circolare prevede che per i soggetti che svolgono attività agricole rientranti solo in parte nel reddito agrario la parte di valore della produzione cui spetta l'agevolazione Irap (l'esclusione dal 2016) si determina sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi riferibili alla attività agricola nel limiti dell'articolo 32 del Tuir e l'ammontare complessivo dei ricavi e proventi. Invece per le attività di allevamento intensivo il rapporto predetto è svolto sulla base del numero degli animali coperti dal reddito agrario ed il totale dei capi allevati.

Il comma 70 provvede conseguentemente ad abrogare tutte le norme che nel Dlgs 446/1997 richiamano le attività agricole comprese nella previsione della aliquota ridotta del 1,9 per cento. In particolare l'articolo 9 del Dlgs 446/97 viene ora rubricato «determinazione del valore della produzione netta per alcuni soggetti del settore agricolo». Si tratta delle attività agricole ai sensi dell'articolo 2135 del Codice civile, ma non rientranti nel reddito agrario e cioè quelle di allevamento

con terreno potenzialmente insufficiente a produrre almeno un quarto dei mangimi necessari che continueranno ad applicare l'Irap sul valore della produzione corrispondente agli animali eccedenti, nonché delle attività agrituristiche.

Inoltre continueranno ad applicare l'Irap con la aliquota del 3,9% le attività di produzione di vegetali su più piani produttivi esclusi i primi due, la produzione di energia elettrica per la quota non rientrante nel reddito agrario, le attività connesse di produzione di servizi ovvero di produzione di beni non compresi nel Dm 13 febbraio 2015, di cui all'articolo 56 Bis del Tuir le quali determinano il valore della produzione con il sistema forfettario di cui all'articolo 17 del Dlgs 446/97 (agenzia delle Entrate circolare 44/E/2004).

Le agroenergie

Il comma 910 della legge di stabilità mette a regime la tassazione forfettaria del reddito delle imprese agricole che producono energia elettrica e calorica da fonti agroforestali e fotovoltaiche, come introdotta dal Dl 66/104 convertito nella legge 89/2014. Quindi queste attività continuano ad essere considerate agricole connesse e rientranti nel reddito agrario con riferimento alla produzione corrispondente alla franchigia ed alla tariffa incentivante; il reddito viene determinato con la percentuale del 25% dei corrispettivi registrati ai fini Iva. La franchigia viene confermata in 2.400.000 kWh per la produzione di energia da risorse agroforestali e 260.000 kWh per il fotovoltaico. Oltre alla franchigia anche la tariffa incentivante non viene tassata.

Questo regime si applica alle imprese agricole individuali e società semplici nonché alle altre società agricole (Snc, Sas e Srl) che hanno optato per il reddito agrario (articolo 1, comma 1093, legge 296/2006).

La base imponibile Irap può essere determinata forfetariamente assumendo il reddito calcolato con la percentuale del 25% aggiungendo gli interessi passivi ed il costo del personale. Questi due componenti a nostro parere si assumono sulla base del rapporto fra i corrispettivi che rappresentano la base di calcolo del reddito forfettario e l'ammontare di tutti i ricavi e proventi conseguiti.

Le percentuali di compensazione Iva

Il comma 908 prevede l'aumento delle percentuali di compensazione Iva per alcune categorie di prodotti agricoli mediante l'emanazione entro il 31 gennaio 2016 di un apposito decreto ministeriale; la norma indica il limite massimo.

I prodotti agricoli interessati e le percentuali oggetto di aumento sono le seguenti:

- latte, crema di latte freschi non concentrati non zuccherati (aumento fino al 10%, attualmente è pari al 8,8%);
- animali vivi della specie bovina, probabilmente compreso il genere del bufalo (aumento fino al 7,7%, attualmente 7%);
- animali vivi della specie suina (aumento fino al 8%, attualmente 7,3 per cento).

Per i produttori agricoli che adottano il regime speciale Iva di cui all'articolo 34 del Dpr 633/72, le percentuali di compensazione applicate sull'ammontare imponibile delle cessioni di prodotti agricoli, corrispondono alla detrazione che sostituisce l'iva sugli acquisti. Quindi, qualora l'imposta assolta effettivamente sugli acquisti risulti in misura inferiore a quella detraibile con le percentuali di compensazione, la differenza rappresenta una rendita fiscale per il produttore agricolo e quindi una sostanziale integrazione del prezzo.

Il beneficio ovviamente è riservato ai produttori agricoli che operano in regime speciale Iva mentre rimangono esclusi coloro che hanno optato per il regime normale di detrazione.

La rivalutazione dei redditi fondiari dei terreni

Con effetto dal periodo di imposta 2016 i redditi dominicali ed agrario, già rivalutati rispettivamente dell'80 e 70 per cento, sono ulteriormente rivalutati del 30 per cento. Viene infatti modificata la percentuale del 7% stabilita dal comma 512 della legge 228/2012. La rivalutazione del 30% non si dovrebbe applicare per i terreni posseduti e coltivati dai coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali (Iap) iscritti nella previdenza agricola.

L'abolizione dell'Imu sui terreni

Il comma 13 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2016 introduce due novità in materia di imposta municipale sui terreni agricoli.

Relativamente ai territori montani viene ripristinata l'esenzione dall'imposta municipale per i Comuni individuati dalla circolare n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 della Gazzetta ufficiale n. 141 del 14 giugno 1993. Quindi si ritorna al passato e cioè alle regole applicate fino all'anno 2013 compreso. L'elenco dei territori montani consente l'esenzione per tutti i soggetti. Per i terreni situati nei Comuni "parzialmente delimitati" occorre verificare le zone individuate come montane e quindi agevolate ai fini previdenziali rilevandole presso l'Inps (ex

servizio contributi agricoli unificati), ma che sono necessariamente note anche presso i Comuni.

Nei territori montani il possesso dei terreni da parte dei coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali assume rilevanza soltanto per i terreni compresi nelle zone edificabili. Infatti i terreni edificabili se posseduti da tali soggetti in possesso delle predette qualifiche professionali ed iscritti nella previdenza agricola, assumono la natura di terreni agricoli e quindi usufruiscono della esenzione dalla imposta municipale. Al contrario le aree edificabili ancorché situate nei Comuni montani e possedute da contribuenti non agricoltori, sono normalmente soggette ad Imu.

Quindi vengono abrogate le disposizioni i commi da 1 a 9-bis dell'articolo 1 del decreto legge 24 gennaio 2015 n. 4 convertito nella legge 24 marzo 2015 n. 34 che avevano ridotto le zone montane esenti dall'imposta municipale.

Nessuna esenzione particolare invece in montagna per i fabbricati rurali i quali seguono le regole previste per l'intero territorio nazionale.

In secondo luogo dall'anno 2016 viene introdotta l'esenzione da Imu per i seguenti terreni agricoli:

- quelli posseduti e condotti dai coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- quelli ubicati nei Comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge 28 dicembre 2001, n. 448;
- quelli a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

Quindi dall'anno prossimo diviene rilevante la qualifica di imprenditore agricolo professionale (Iap) e di coltivatore diretto con tanto di iscrizione negli elenchi previdenziali nella gestione agricola dell'Inps.

La qualifica professionale e l'iscrizione Inps devono essere possedute dal soggetto passivo Imu e cioè dal titolare di diritto reale sul terreno (usufruttuario e proprietario). Ad esempio spesso accade che il terreno sia coltivato all'interno di una famiglia coltivatrice ma il terreno sia colpito da usufrutto da parte di persone pensionate non più iscritte negli elenchi previdenziali. In questo caso il soggetto passivo Imu non essendo iscritto negli elenchi previdenziali deve pagare l'imposta.

In sintesi l'individuazione dei soggetti che non pagheranno più l'Imu dal 2016 è facile facendo riferimento a coloro i quali fino al 2015

determinavano la base imponibile moltiplicando il reddito dominicale rivalutato del 25% per il coefficiente 75; costoro sono esattamente i contribuenti che in futuro non dovranno assolvere l'Imu sui terreni agricoli. Al contrario continueranno a pagarla coloro i quali determinavano l'imponibile con il coefficiente 135.

Il riferimento contenuto nella norma all'articolo 1 del Dlgs 99/2004 conferma che devono essere considerati esenti da Imu anche i terreni posseduti dalle società agricole con la qualifica di Iap qualora un socio per le società di persone oppure un amministratore per quelle di capitali siano iscritti nella gestione previdenziale. Inoltre non sconteranno l'Imu i terreni posseduti da coltivatori diretti e Iap ma coltivati da società di persone di cui i medesimi proprietari risultino essere soci.

L'esenzione da Imu sui terreni agricoli comporterà l'obbligo della dichiarazione del reddito dominicale per quelli coltivati direttamente (non locati) da persone fisiche e società semplici che in passato usufruivano dell'esenzione da Irpef (articolo 8 Dlgs 23/2011).

Gli imbullonati

I commi da 21 a 24 prevedono che la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare censibili nelle categorie catastali D ed E, ma più specificatamente nelle categorie D1 (opifici) e D7 (immobili per le attività industriali) avverrà a stima diretta, ma escludendo alcuni elementi strutturali.

La norma esclude dalla valutazione catastale i macchinari, i congegni, le attrezzature ed altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo, ancorché fissi all'immobile. Quindi la rendita catastale è determinata in base al valore del suolo, delle costruzioni e dei soli impianti che ordinariamente accrescono la qualità dell'unità immobiliare, ma senza considerare le strutture fisse ivi contenute aventi funzioni produttive.

I proprietari o titolari di diritti reali, a decorrere dal 1° gennaio 2016, possono presentare atti di aggiornamento mediante la procedura Docfa. Limitatamente all'anno 2016 è prevista una deroga alla disposizione che ai fini Imu, si deve fare riferimento alla rendita catastale risultante in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione; infatti se i proprietari presentano gli atti di aggiornamento della rendita catastale entro il 15 giugno 2016, potranno tenerne conto ai fini dell'imposta municipale con effetto dal 1° gennaio 2016.

Le slide



LE NUOVE NORME

IL CONTRATTO

Il leasing è un contratto atipico, perché non disciplinato da alcuna specifica norma del nostro ordinamento

LA LEGGE DI STABILITÀ

La legge di Stabilità 2016 tipizza un particolare contratto di leasing avente a oggetto abitazioni di qualsiasi tipo

LA NOZIONE DI LEASING ABITATIVO

LA DEFINIZIONE

- È il leasing concesso da una banca o da un intermediario finanziario.
- La società concedente compra (o fa costruire) l'abitazione e gliela concede in godimento verso il pagamento di un canone

IL REQUISITO

- Deve essere "abitazione principale"

L'INADEMPIMENTO/1

SE L'UTILIZZATORE È INADEMPIENTE

- la concedente ha diritto al ripossessamento;
- e può vendere a valori di mercato;

IL RICAVALO

- il prezzo ricavato dalla vendita va restituito all'utilizzatore dedotti i canoni non pagati, quelli a scadere e il prezzo di riscatto

Immobili. La detrazione introdotta dalla legge di Stabilità incoraggia l'uso dello strumento

Il leasing abitativo rilancia con il bonus

ANGELO BUSANI



La scelta diventa competitiva rispetto al mutuo

Nel nostro ordinamento non vi è una normativa che offra la nozione e la disciplina del contratto di locazione finanziaria (o leasing). Il leasing è, dunque, un contratto "atipico": significa che esso è il frutto di una elaborazione effettuata dalle imprese che operano nel settore, dai professionisti che le assistono, dalla giurisprudenza che ha presi in esame i contratti e dalla dottrina che li ha studiati.

In sintesi, si tratta del contratto con il quale un soggetto (concedente) concede in locazione a un altro soggetto (utilizzatore) un bene che il concedente ha acquistato (o fatto costruire) su indicazione dell'utilizzatore stesso, con facoltà di quest'ultimo (il cosiddetto "riscatto") di divenire proprietario del bene stesso versando un prezzo prestabilito.

Un contratto «a metà» tra vendita e locazione

Il leasing è un contratto che presenta aspetti propri della locazione e aspetti propri della compravendita: e pertanto è nella disciplina codicistica di questi due contratti che deve essere analogicamente rinvenuta la normativa applicabile al contratto di leasing (in particolare, la disciplina codicistica in tema di contratto di vendita con riserva di proprietà in capo al venditore o in tema di locazione con facoltà di acquisto da parte del conduttore), per verificare la legittimità delle clausole inserite nel contratto di leasing e trovare la disciplina adatta a quegli aspetti che il

contratto di leasing non disciplina.

La legge di Stabilità per il 2016 (legge 28 dicembre 2015, n. 208, all'articolo 1, commi 76 e seguenti, in vigore dal 1° gennaio 2016) ha codificato una particolare tipologia di leasing (e cioè il leasing abitativo), dotandolo di alcuni vantaggi fiscali. Senza questi benefici il ricorso a questa forma contrattuale (in teoria pur sempre possibile) avrebbe avuto svantaggi tali da impedirne, di fatto, l'utilizzo.

La nozione di leasing abitativo

L'articolo 1, comma 76, della legge 208/2015, contiene la definizione del contratto di locazione finanziaria in questione:

«Si tratta di un contratto con il quale il soggetto concedente (e cioè, necessariamente, una banca o altro intermediario finanziario iscritto nell'albo di cui all'articolo 106 del testo unico bancario; non è ammesso che la qualità di concedente sia assunta da soggetti diversi da quelli predetti) si obbliga, verso il proprio cliente (il futuro utilizzatore, il quale, dovendo necessariamente destinare la casa ad "abitazione principale", è una persona fisica che non agisce nell'esercizio di un'attività di impresa):

■ ad acquistare o a far costruire un edificio abitativo, secondo le istruzioni dell'utilizzatore;

■ a mettere questo edificio a disposizione dell'utilizzatore a fronte del pagamento di un canone correlato al prezzo di acquisto (o al costo di costruzione) e alla durata del periodo di godimento del bene in parola da parte dell'utilizzatore (questa correlazione del canone al prezzo d'acquisto, che dunque consente di finanziare l'intero costo di acquisto, è un evidente vantaggio rispetto alla prassi di finanziare l'acquisto mediante un mutuo, il quale difficilmente è concesso per un ammontare pari all'intero valore del bene oggetto di acquisto);

■ l'edificio deve essere destinato dall'utilizzatore ad «abitazione principale» (va notato che, a differenza della normativa fiscale, la quale prescrive che tale destinazione ad abitazione principale debba avvenire

entro un anno dall'acquisto, nella norma civilistica non è dettato un termine perentorio); in mancanza di questo requisito (la destinazione ad abitazione principale dell'utilizzatore), il contratto di leasing è pur sempre valido, ma non si applica la disciplina civilistica contenuta nella legge di Stabilità 208/2015, bensì la normativa ordinariamente applicabile al "normale" contratto di leasing. È opportuno rammentare che l'abitazione principale è definita dall'articolo 15, comma 1, lettera b), del Dpr 917/1986, come «quell'unità immobiliare di cui il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente»;

■ la stipula di questo contratto comporta che sull'utilizzatore gravano gli stessi rischi che sul medesimo graverebbero se egli fosse il diretto acquirente del bene (uno per tutti, il rischio di perimento dell'edificio);

■ al termine del periodo di godimento da parte dell'utilizzatore, costui ha il diritto di acquistare la proprietà del bene utilizzato verso il pagamento di un prezzo stabilito nel contratto di leasing (resta poi da chiedersi se, in caso di rivendita prima del decorso di un quinquennio dalla data del riscatto, la plusvalenza si calcoli tenendo a riferimento il solo prezzo del riscatto o anche la somma dei canoni pagati dall'utilizzatore, semmai depurata dalla sua componente finanziaria).

Dato che, per l'utilizzatore, si tratta di una facoltà e non di un obbligo di acquisto, non compete all'utilizzatore il diritto di "ripensamento" e cioè di recedere dal contratto entro quattordici giorni dalla sua stipula (articolo 122, comma 3, e articolo 125-ter, comma 1 e seguenti, del testo unico bancario).

Non sembra poi doversi escludere la possibilità di ricorrere al cosiddetto *lease back* abitativo, che si ha quando un soggetto - già titolare dell'abitazione - la vende alla società di leasing e quest'ultima la concede in leasing allo stesso soggetto venditore.

La legge 280/2015 non dice nulla espressamente sull'oggetto del contratto in quanto, ovviamente, presuppone che oggetto del contratto di leasing abitativo debba es-

sere un'abitazione (e non solo un fabbricato di fatto destinato ad abitazione, ma anche censito in Catasto come tale). Si può trattare indifferentemente di abitazioni di nuove o usate o cedute da un'impresa costruttrice, da un'impresa non costruttrice o da un soggetto che non esercita attività d'impresa.

Il nuovo contratto di leasing abitativo può avere a oggetto le pertinenze di un'abitazione, senza limiti di tipologia e di numero, acquistate unitamente al bene principale o separatamente da esso.

Che cosa rischia l'utilizzatore

Secondo l'articolo 1, comma 76, della legge 280/2015, l'immobile oggetto del contratto di leasing abitativo di cui alla legge 280/2015, è comprato (o fatto costruire) dalla banca (o dalla società di leasing) concedente «su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore» il quale «se ne assume tutti i rischi, anche di perimento».

In altre parole, la norma tende a riprodurre, nel caso di stipula di un contratto di leasing abitativo, la stessa situazione in cui l'utilizzatore si troverebbe se comprasse direttamente l'immobile. Pertanto, per esempio, se l'edificio subisse un crollo, totale o parziale, l'utilizzatore si dovrebbe far carico di questa situazione (senza poter farne carico alla società concedente), sostenere gli eventuali costi di ripristino e continuare a pagare i canoni dovuti secondo il contratto di locazione finanziaria.

Sepoi il bene venduto è gravato da vizi o mancanza di qualità promesse, l'utilizzatore non può rivolgere le relative azioni di garanzia alla società concedente ma al venditore e deve sopportare il rischio del loro esito negativo o la situazione della loro mancata proposizione.

La revocatoria fallimentare

Ai sensi dell'articolo 1, comma 77, della legge 208/2015, all'acquisto dell'immobile oggetto del contratto di leasing abitativo si applica l'articolo 67, comma 3, lettera a), della legge fallimentare (Rd 267/1942), secondo il quale non sono soggetti all'azione revocatoria fallimentare «i

pagamenti di beni e servizi effettuati nell'esercizio dell'attività d'impresa nei termini d'uso».

Non è chiaro se questa normativa riguardi i pagamenti dell'utilizzatore alla società concedente (per dire che, in caso di fallimento dell'utilizzatore, il curatore dell'utilizzatore fallito non può revocare i pagamenti fatti dall'utilizzatore fallito alla società concedente, come sancito per il leasing "ordinario" dall'articolo 72-quater, comma 2, della legge fallimentare) o se la nuova norma sia in effetti mirata ai pagamenti fatti dalla società concedente al venditore (o al costruttore) dell'abitazione indicata dall'utilizzatore, per dire che, in caso di fallimento della società concedente, il venditore non ne risente (a condizione che i pagamenti effettuati dalla società concedente non abbiano caratteri di anomalia e, quindi, siano effettuati secondo ciò che normalmente si pratica sul mercato).

La norma parrebbe voluta nel senso indicato per primo, ma indubbiamente il suo tenore letterale fa propendere nel secondo senso.

La nuova norma non parla invece del fallimento del venditore. Non dovrebbe però essere difficile giungere a ritenere applicabile, anche al caso del leasing abitativo (dato che si tratta di un contratto finalizzato a procurare all'utilizzatore il godimento di una casa che egli intende destinare ad "abitazione principale"), il disposto dell'articolo 67, comma 3, lettera c), della legge fallimentare, secondo il quale sono sottratte alla revocatoria fallimentare le vendite, concluse a giusto prezzo, aventi a oggetto immobili a uso abitativo, destinati a costituire l'abitazione principale dell'acquirente o di suoi parenti e affini entro il terzo grado.

I casi di inadempimento

L'articolo 1, comma 78, della legge 208/2015, si occupa dell'eventualità che l'utilizzatore non paghi i canoni dovuti a termini del contratto di leasing. Se, dunque, il contratto si risolve per inadempimento dell'utilizzatore (la legge nulla dice sul tema dell'entità dell'inadempimento, il che porta a ritenere plausibile la clausola contrattuale secondo cui la società concedente possa pretendere la risoluzione anche con il mancato pagamento di una sola rata di canone), si verifica che:

■ la banca (o la società di leasing) concedente ha diritto alla restituzione del bene concesso in godimento all'utilizzatore;

■ la legge non sancisce in capo alla società concedente alcun obbligo di vendita o di assegnazione in godimento ad altri del bene di cui si è rimpossessata (né, tantomeno, la legge impone il rispetto di alcuna tempistica per effettuare vendite o asse-

Continua ► pagina 22

Le slide**L'INADEMPIMENTO/2****SE IL FORNITORE È INADEMPIENTE**

Il consumatore, dopo aver costituito in mora il fornitore, può chiedere alla società concedente di procedere alla risoluzione del contratto con il fornitore

LA RISOLUZIONE

E può sospendere il pagamento dei canoni e risolvere (senza penalità e oneri) il leasing

LO STOP AI CANONI**LA CHANCE PER L'UTILIZZATORE**

L'utilizzatore ha diritto (per una sola volta e per un periodo massimo di 12 mesi) a sospendere il pagamento dei canoni (senza costi e senza dovere garanzie aggiuntive) se viene licenziato o cessa il suo rapporto di agenzia o rappresentanza commerciale

LA DETRAZIONE IRPEF**LO SCONTO DALL'IMPOSTA LORDA**

Dal 2016 al 2020 l'utilizzatore (non proprietario) under 35 ha una detrazione Irpef del 19% su canoni (fino a 8mila euro) e prezzo di riscatto (fino a 20mila) se ha un reddito fino a 55mila euro

LO SCONTO «RIDOTTO»

Se l'utilizzatore supera i 55mila di reddito complessivo il bonus è dimezzato

L'IMPOSTA DI REGISTRO**ADEMPIMENTO IN CASO D'USO**

- Il contratto di leasing è soggetto a registrazione solo in caso d'uso
- In questo caso sconta l'imposta proporzionale di registro (con l'aliquota del 2 per cento da applicare alla somma dei canoni periodici)

► Continua da pagina 21

gnazioni in godimento a terzi del bene oggetto di ripossessamento da parte della società concedente);

③ nel caso in cui decida di procedere alla vendita (o all'assegnazione in godimento ad altri) del bene di cui si è reimpossessata, la società concedente è obbligata ad agire a "valori di mercato" (per il che si renderà opportuna la redazione di una perizia indipendente) nonché al rispetto di «criteri di trasparenza e pubblicità nei confronti dell'utilizzatore» (e quindi, ad esempio, a pubblicare idonei annunci pubblicitari oppure a bandire aste "private"). Si tratta, in sostanza, di una previsione non dissimile da quella dettata per il caso del decesso del soggetto che ha contratto un prestito vitalizio ipotecario (di cui all'articolo 11-quaterdecies, comma 12-quater, del Dl 203/2005, convertito in legge 248/2005);

④ nel caso in cui effettui la vendita (o l'assegnazione in godimento ad altri) del bene di cui si è reimpossessata, la società concedente è obbligata a corrispondere il ricavato all'utilizzatore, detraendo però (sulla falsariga di quanto disposto per il leasing "ordinario" dall'articolo 72-quater, della legge fallimentare):

- la somma dei canoni scaduti e non pagati fino alla data della risoluzione;
- la somma dei canoni che devono ancora scadere, debitamente attualizzati (alla data in cui questo calcolo viene effettuato);
- il prezzo pattuito per l'esercizio dell'opzione finale di acquisto.

Se, per effetto di queste sottrazioni, si ottenga un risultato negativo, è l'utilizzatore a dover corrispondere alla società concedente una somma di importo pari a detta differenza negativa.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 81, legge 280/2015, per ottenere il rilascio dell'immobile la società concedente può agire con il procedimento per convalida di sfratto.

La legge 280/2015 introduce pertanto, per la società concedente, un trattamento più favorevole di quello ritenuto applicabile al contratto di leasing "ordinario", vale a dire la disciplina dell'articolo 1526 del Codice civile in materia di contratto di vendita con riserva di proprietà (la quale, per analogia, si applica al contratto di leasing, come afferma la Cassazione con la sentenza 73/2010), secondo cui, in caso di risoluzione del contratto, l'acquirente (utilizzatore) ha il diritto di vedersi restituite tutte le rate versate, residuando al venditore diritto di ottenere un equo compenso (oltre al risarcimento).

In caso di inadempimento del fornitore, invece, al contratto di leasing abitativo si rende applicabile l'arti-

colo 125-quinquies, comma 3, del Testo unico bancario, per il quale, il consumatore, dopo aver invano costituito in mora il fornitore (e cioè il venditore o il costruttore dell'abitazione) può chiedere alla banca (o alla società di leasing) concedente di procedere alla risoluzione del contratto con detto fornitore. Tale richiesta provoca il sorgere:

- ① del diritto dell'utilizzatore a sospendere il pagamento dei canoni;
- ② del diritto dell'utilizzatore a risolvere (senza penalità e oneri) il contratto di leasing, il che obbliga la società concedente a rimborsare all'utilizzatore le rate già pagate.

Spetta infine alla società concedente agire verso il fornitore per la restituzione del prezzo che la società concedente abbia già versato al fornitore stesso.

La sospensione dei canoni

Ai sensi dell'articolo 1, comma 79, legge 208/2015, l'utilizzatore ha il diritto (che appare essere inderogabile) di domandare la sospensione del pagamento dei corrispettivi periodici in caso di:

- ① cessazione del suo rapporto di lavoro subordinato (fatta eccezione per le ipotesi di risoluzione consensuale, di risoluzione per limiti di età con diritto a pensione di vecchiaia o di anzianità, di licenziamento per giusta causa o per giustificato motivo soggettivo, di dimissioni del lavoratore non per giusta causa);
- ② cessazione dei suoi rapporti di agenzia, di rappresentanza commerciale e di altri rapporti di collaborazione che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato (fatta eccezione per le ipotesi di risoluzione consensuale, di recesso datoriale per giusta causa, di recesso del lavoratore non per giusta causa).

Il diritto alla sospensione del pagamento dei canoni:

- non compete all'utilizzatore in casi diversi da quelli precedentemente elencati.
- può essere esercitato per una sola volta nel corso del rapporto contrattuale e per un periodo massimo complessivo non superiore a dodici mesi;
- è esercitabile senza che all'utilizzatore sia addebitabile alcuna commissione o spesa di istruttoria e senza che gli possano essere richieste garanzie aggiuntive.

In caso di sospensione del pagamento dei canoni, la durata del contratto di leasing è aumentata di un periodo pari a quello di durata della sospensione. Al termine del periodo di sospensione, il pagamento dei canoni periodici riprende secondo gli importi e con la periodicità originariamente previsti dal contratto di le-

asing, salvo diverso patto eventualmente intervenuto fra le parti per la rinegoziazione delle condizioni del contratto medesimo.

Le detrazioni dall'Irpef

L'articolo 1, comma 82, legge 280/2015, concede (per i periodi d'imposta dal 2016 al 2020) il beneficio di talune detrazioni dall'Irpef per il caso in cui il contratto di leasing abbia a oggetto immobili «da adibire ad abitazione principale entro un anno dalla consegna». Più precisamente:

- ① compete una detrazione dall'Irpef lorda pari al 19% dell'importo dei canoni e dei relativi oneri accessori (la percentuale può essere applicata a un importo non superiore a 8mila euro) e sul costo di acquisto a fronte dell'esercizio dell'opzione finale (la percentuale può essere applicata a un importo non superiore a 20mila euro), purché l'utilizzatore, all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria:

- sia di età inferiore ai 35 anni;
- abbia un reddito complessivo non superiore a 55.000 euro;
- non sia titolare di diritti di proprietà su immobili a destinazione abitativa;
- ② compete una detrazione dall'Irpef lorda pari al 19% dell'importo dei canoni e dei relativi oneri accessori (la percentuale può essere applicata a un importo non superiore a 4mila euro) e sul costo di acquisto a fronte dell'esercizio dell'opzione finale (la percentuale può essere applicata a un importo non superiore a 10mila euro) all'utilizzatore che, all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria:
- sia di età inferiore ai 35 anni;
- abbia un reddito complessivo pari o superiore a 55.000 euro;
- non sia titolare di diritti di proprietà su immobili a destinazione abitativa.

Per queste detrazioni si applica, al caso del leasing abitativo, la stessa normativa dettata dall'articolo 15, comma 1, lettera b), Tuir, con riferimento alle detrazioni spettanti con riguardo al pagamento di interessi passivi derivanti da finanziamenti contrattati per l'acquisto dell'abitazione principale. Va detto però che nella detrazione sugli interessi passivi derivanti da un mutuo per l'acquisto dell'abitazione principale la percentuale del 19% si applica all'importo massimo di soli 4mila euro.

L'imposta di registro sui canoni

Il contratto di leasing (abitativo o non abitativo) è sempre soggetto a registrazione solo in caso d'uso (Nota all'articolo 1, Tariffa, Parte Seconda, allegata al Dpr 131/1986). Qualora il contratto di leasing fosse registrato, si dovrebbe scontare l'imposta proporzionale di registro (con l'aliquota del 2% da applicare

alla somma dei canoni periodici, nel caso degli immobili abitativi: articolo 40, comma 1-bis, Dpr 131/1986; articolo 5, Tariffa, Parte Prima, allegata al Dpr 131/1986).

L'agevolazione «prima casa»

L'articolo 1, comma 83, della legge 280/2015 dispone che all'acquisto della società concedente (effettuato tra il 1° gennaio 2016 e il 31 dicembre 2020) si applichi l'agevolazione "prima casa" se ricorrono i requisiti oggettivi e soggettivi (in capo all'utilizzatore) in base ai quali l'agevolazione "prima casa" sarebbe concessa se l'utilizzatore stesso ne fosse il diretto acquirente.

Il tenore letterale della norma in questione è riferito a qualsiasi contratto di leasing che abbia a oggetto case di abitazione (diverse da quelle iscritte in Catasto nelle categorie A/1, A/8 e A/9) e quindi prescinde dal fatto che si tratti di contratti di leasing stipulati ai sensi della legge 280/2015 (e, in particolare, prescinde dal fatto che si tratti del leasing di un edificio che deve essere destinato dall'utilizzatore a propria «abitazione principale»).

La legge 280/2015 dispone inoltre che l'agevolazione "prima casa" per i contratti di leasing consiste nell'applicazione dell'aliquota dell'imposta di registro pari all'1,5%, con un minimo di euro 1.000 (in luogo dell'aliquota del 2% ordinariamente applicabile ai contratti per i quali si applica l'agevolazione "prima casa") qualora il contratto di acquisto non sia imponibile a Iva (si applicano inoltre, in tal caso, euro 100 complessivi per imposte fisse ipotecarie e catastale, mentre vi è esenzione da imposta di bollo e tasse ipotecarie).

Nel caso, invece, di contratto di acquisto imponibile a Iva, l'aliquota Iva applicabile nel caso di agevolazione "prima casa" resta ferma alla ordinaria aliquota del 4% e non vi è previsione di un importo minimo dell'imposta dovuta (si applicano inoltre euro 910 complessivi per imposte fisse di registro, ipotecarie e catastale, imposta di bollo e tasse ipotecarie).

Quanto alle formalità da compiersi per l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa" (e cioè alle dichiarazioni che la legge richiede quale presupposto per la concessione del beneficio fiscale: ad esempio, la dichiarazione che l'utilizzatore non è proprietario di altra abitazione acquistata con l'agevolazione "prima casa"), la nuova norma prescrive che l'utilizzatore renda tali dichiarazioni nel contratto di leasing e che la società concedente ne faccia menzione nel contratto di acquisto dell'immobile (al quale l'utilizzatore dunque potrebbe anche non partecipare; anche se

è prassi delle società di leasing pretendere la presenza dell'utilizzatore in sede di rogito d'acquisto).

Vi è poi il problema di capire (la legge non ne parla) se l'acquisto effettuato tramite una società di leasing concreti la fattispecie del "riacquisto" infrannuale dal quale si origina il credito d'imposta concesso dall'articolo 7 della legge 448/2007. Non c'è dubbio che la nuova normativa intenda equiparare il caso dell'acquirente che si finanzia con un mutuo al caso dell'acquirente che si finanzia con un leasing. Ma i problemi da dipanare sono almeno due: da un lato, se il "riacquisto" infrannuale sia concretato dalla stipula del contratto di leasing o dalla stipula del contratto di acquisto da parte della società concedente; d'altro lato, se abbia rilevanza che l'utilizzatore non eserciti l'opzione per l'acquisto (si pensi al caso dell'inadempimento, al caso della cessione del contratto di leasing, al caso della semplice volontà di non esercitare l'opzione).

Il principio del prezzo-valore

Un quasi identico ragionamento si potrebbe svolgere con riferimento all'applicabilità del principio del "prezzo-valore" (articolo 1, comma 497, della legge 266/2005) all'acquisto (soggetto a imposta di registro) che sia effettuato dalla società concedente "per conto" dell'utilizzatore: se è vero che la ratio della normativa in esame è quella di equiparare la situazione dell'acquirente che ricava da un mutuo le risorse finanziarie per pagare il prezzo alla situazione di chi invece acquista un bene avvalendosi di un contratto di locazione finanziaria, allora potrebbe discenderne l'applicabilità del principio del "prezzo-valore" all'acquisto della società concedente, anche se, in questa sede, non vi è tecnicamente una persona fisica acquirente (il che, come noto, è uno dei presupposti per l'applicazione del "prezzo-valore").

Nel caso in cui, invece, il regime del "prezzo-valore" non si renda applicabile al contratto di acquisto stipulato dalla società concedente, la conseguenza è che l'amministrazione fiscale può pretendere di percepire la tassazione dovuta sulla base non del prezzo pattuito e dichiarato nel contratto, ma sul maggior valore che il bene trasferito abbia a parere dell'amministrazione. Con ciò originandosi almeno due disparità di trattamento rispetto all'acquisto che sia direttamente compiuto da una persona fisica: e cioè che, per quest'ultimo contratto, la base imponibile (e la relativa imposta) è notoriamente assai inferiore e non è soggetta a potere di rettifica da parte dell'Amministrazione.

Norme & Tributi Mese

la rivista per i professionisti del fisco
con le firme più prestigiose del Sole 24 ORE.



PATENT BOX

**Vincolo della
complementarietà
e intangibili diversi**

IVA

**Holding
di partecipazione e
detraibilità Iva dei
costi di acquisizione**

CONTABILITÀ E BILANCIO

**Isa Italia
e nuova relazione
di revisione**

CRISI D'IMPRESA

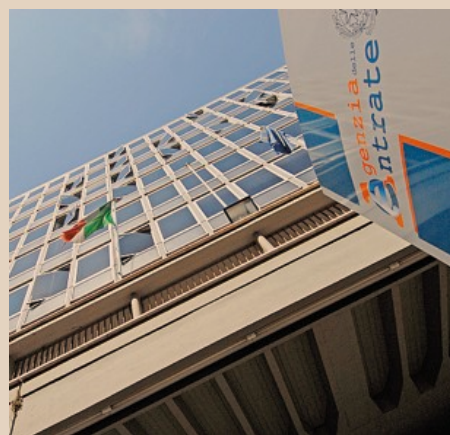
**Vigilanza del
collegio sindacale
nelle procedure
preconcorsuali**

IN EDICOLA A € 12,90 PIÙ IL PREZZO DEL QUOTIDIANO O IN ABBONAMENTO SU offerte.ilsolo24ore.com/net

Il Sole
24 ORE
Il primo quotidiano digitale



Le slide



I NUOVI DATI INSERITI

Spese sanitarie sostenute nel 2015

Versamenti alla previdenza complementare

Spese di istruzione e spese funebri

Dati confermati:

- interessi passivi, assicurazioni, contributi obbligatori
- Informazioni ricavate dalle certificazioni uniche (dal 2016 più ampia)

LA PRECOMPILATA

RESPONSABILITÀ E VISTO

- **Visto infedele:** confermata la responsabilità del professionista per le imposte, gli interessi e le sanzioni del contribuente
- **Apposizione visto:** nessun controllo di merito. Riscontro della corrispondenza documenti/730 (circolare 7/E/2015)
- **Legge stabilità 2016:** Caf corresponsabili con Raf per imposte, interessi e sanzioni del contribuente (se visto del Raf è infedele)

LE NOVITÀ NELLE SANZIONI/1

- **Regola generale:** sanzione attenuata (dal 60% al 120%) se infedeltà dichiarativa è modesta
- **Ravvedimento dell'intermediario per 730 errato entro 10 novembre:** sanzione ridotta a 1/9 (prima era 1/8)

Dichiarazione dei redditi. Nella precompilata le spese sanitarie, universitarie e funebri

Professionisti «esposti» nel nuovo 730 online

GIAN PAOLO RANOCCHI



Chi mette il visto risponde di sanzioni imposta e interessi

Una dichiarazione più affidabile e completa grazie all'implementazione delle informazioni precaricate. È questo lo scenario che si profila per il 730 che l'Agenzia metterà a disposizione online per più di 20 milioni di contribuenti, grazie agli interventi contenuti nella legge di Stabilità.

L'esperienza 2015 e le prospettive 2016

Nel primo anno di operatività la precompilata ha chiuso tra luci e ombre. Secondo i dati delle Entrate sono state più di 20 milioni le dichiarazioni online; di queste circa un milione e 400 mila sono state inviate dai contribuenti mentre 17 milioni e 600 mila sono state trasmesse da Caf e intermediari.

Il sistema di acquisizione delle informazioni necessarie per un'attendibile precompilazione del modello ha mostrato nel primo anno qualche lacuna che si è poi riflessa sull'attendibilità dei contenuti. Oltre alla mancanza congenita di diversi dati, visto che solo una parte degli oneri 2014 erano stati comunicati al Fisco, il riscontro della dichiarazione ha messo in luce carenze anche per le informazioni che avrebbero dovuto essere precaricate. I casi più frequenti hanno riguardato la mancata indicazione del codice fiscale del coniuge (anche se non a carico), degli immobili acquistati e/o venduti nel corso del 2014, dei dati inerenti agli interessi passivi, delle assicurazioni detraibili e dei contributi previdenziali deducibili. Spes-

so, inoltre, i dati acquisiti dalle Entrate sono stati indicati solo nella sezione informativa dell'area riservata della precompilata, lasciando al contribuente l'onere di intervenire per la conferma.

Con queste premesse è ovvio pensare che la precompilata versione 2.0 non può che essere migliorata e la legge di Stabilità 2016 muove in questa direzione. Quest'anno, infatti, confluiranno nella dichiarazione online una serie di ulteriori informazioni relative agli oneri 2015. Pur con le difficoltà emerse per gli scontrini farmaceutici - come ha precisato il direttore delle Entrate in audizione alla commissione sull'Anagrafe tributaria - la parte del leone la faranno sicuramente le spese sanitarie, i cui dati dovranno essere trasmessi al Sistema tessera sanitaria entro il prossimo 9 febbraio (termine prorogato di nove giorni rispetto a quello inizialmente previsto del 31 gennaio).

Proprio in tema di comunicazione dei dati relativi alle prestazioni sanitarie erogate ai contribuenti, va evidenziato che la lettera a) del comma 949 dell'articolo 1 della legge di Stabilità 2016 precisa che l'obbligo si applica in modo permanente a decorrere dalle prestazioni erogate dal 2015. È stato in questo modo corretto un refuso contenuto nel testo dell'articolo 3 comma 3 del Dlgs n. 175/2014, che limitava tale obbligo alle sole prestazioni rese nel corso del 2015.

La stessa legge estende l'obbligo anche alle strutture sanitarie private non accreditate per l'erogazione dei servizi sanitari del Ssn (per le prestazioni erogate dal 1° gennaio 2016). Viene inoltre previsto (lettera b dello stesso comma) che a tutti i soggetti Irpef, compresi quelli che non sono destinatari della dichiarazione precompilata, sarà consentito consultare i dati relativi alle spese sanitarie acquisiti dal Ssn. Un passo in avanti verso la trasparenza di un sistema che vuole estendere l'esperienza della precompilazione della dichiarazione, anche per le persone fisiche che non rientrano tra i «settecentisti».

Nella precompilata 2016 conflui-

ranno anche altri dati nuovi:

- i rimborsi delle spese sanitarie;
- i versamenti alla previdenza complementare;
- le spese universitarie;
- le spese funebri.

Le sanzioni nel caso di visto infedele

Uno dei temi più delicati che attiene al sistema del 730 precompilato che si riproporrà quest'anno è quello che riguarda la responsabilità del professionista che interviene nella gestione del modello. L'intermediario telematico è, infatti, obbligato al rilascio del visto di conformità e, laddove il visto sia infedele, risponde egli stesso non solo per la sanzione (30%), ma anche per l'imposta e gli interessi dovuti dal contribuente. Il rischio è eliminato solo quando l'infedeltà del visto è causata dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente e in relazione ad alcune informazioni che attengono alla sfera personale dello stesso.

Come è stato chiarito dalla circolare n. 7/E/2015, il rilascio del visto, implica solo il riscontro della corrispondenza dei dati esposti alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. Non sono quindi richieste valutazioni di merito di alcun genere. Il rilascio del visto non presuppone il riscontro della correttezza e della completezza degli elementi reddituali indicati dal contribuente salvo l'ammontare dei redditi da lavoro dichiarati che deve corrispondere a quanto esposto nelle certificazioni (Cu). Il contribuente non è quindi tenuto a esibire all'intermediario la documentazione relativa all'ammontare dei redditi indicati nella dichiarazione diversi da quelli oggetto di certificazione da parte del sostituto.

Chi appone il visto non deve acquisire dal contribuente la documentazione inerente alle situazioni soggettive che incidono sulla determinazione del reddito o delle imposte dovute, quali, ad esempio, il certificato di residenza per la deduzio-

ne dal reddito dell'abitazione principale. In tali casi l'intermediario dovrà acquisire una dichiarazione sostitutiva del contribuente, attestante la sussistenza dei requisiti soggettivi normativamente previsti per fruire delle detrazioni e delle deduzioni, senza doverne verificarne la veridicità.

Secondo la relazione al Dlgs n. 175/2014 l'obbligazione prevista in capo a chi rilascia il visto infedele in relazione alle imposte, interessi e sanzioni, avrebbe natura civilistica escludendo che chi presta l'assistenza «possa rivalersi nei confronti dei contribuenti» in quanto gli stessi contribuenti farebbero «affidamento circa la definitività del rapporto tributario relativo alla medesima dichiarazione». La disposizione di dubbia legittimità e aspramente criticata, non è stata toccata né dal decreto che ha revisionato il sistema sanzionatorio amministrativo (Dlgs n. 158/2015) né dalla legge di Stabilità 2016.

Per quanto riguarda i Caf, in caso di errori nel visto di conformità, al pagamento delle somme dovute (imposte, interessi e sanzioni) è ordinariamente chiamato il Raf (responsabile dell'assistenza fiscale). Occorre però meglio coordinare il principio di solidarietà che lega Raf e Caf, visto che ai sensi dell'articolo 39, comma 1-bis del Dlgs n. 241/1997 si continuava a prevedere che il Caf è obbligato in solido con il Raf per il pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, senza quindi tenere conto che dal 2015 la responsabilità è estesa all'imposta, alla sanzione e agli interessi di competenza del contribuente. Il comma 957 dell'articolo 1, della legge di Stabilità 2016 interviene sul punto prevedendo che, in caso di visto infedele, il Caf è obbligato solidalmente con il trasgressore (chi ha rilasciato il visto) per il pagamento di una somma pari non solo alla sanzione, ma anche alle ulteriori somme date da imposte e interessi.

I controlli preventivi sui rimborsi

A partire dalla dichiarazione relativa al 2015 saranno soggetti al con-

trollo preventivo con rimborso a cura delle Entrate i 730 inoltrati con modifiche direttamente dal contribuente o per il tramite del sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, quando le dichiarazioni spedite presentano elementi di incoerenza rispetto ai criteri previsti da un provvedimento da emanarsi a cura dell'amministrazione finanziaria. Lo prevede la legge di Stabilità (comma 949) che, attraverso l'inserimento del nuovo comma 3 bis, all'articolo 5 del Dlgs 175/2014, istituisce per la prima volta il controllo preventivo per tutti i modelli che mostrano anomalie rispetto a parametri da definirsi. Su tali 730 sarà dunque possibile un controllo preliminare, in via automatizzata o mediante verifica dei documenti a supporto per la compilazione del modello, da effettuarsi dalla stessa amministrazione finanziaria entro 4 mesi dal termine previsto per la trasmissione della dichiarazione (7 luglio), ovvero dalla data di inoltro del modello se questa è successiva a detto termine.

Il rimborso che seguirà il controllo sarà erogato direttamente dall'Agenzia non oltre il sesto mese successivo al termine per la trasmissione del modello (e quindi ordinariamente entro il 7 gennaio), ovvero dalla data di trasmissione se successiva. Stessa sorte toccherà, per i redditi maturati con riferimento all'annualità 2015, anche ai 730, precompilati e modificati dallo stesso contribuente o per il tramite del sostituto che presta assistenza fiscale, che «determinano un rimborso di importo superiore ai 4.000 euro». Anche tali modelli, quindi, vedranno così transitare il conguaglio spettante, solo previo controllo anticipato e l'erogazione diretta per il tramite dell'agenzia delle Entrate.

Stando al contenuto letterale della norma scompare dall'individuazione del limite in questione qualsiasi riferimento alle detrazioni per carichi di famiglia. Sembra quindi che per tutti i rimborsi sopra i 4.000 euro scatterà il controllo dell'Agenzia. Ricordiamo che, nel caso di assistenza di un Caf o di un professionista abilitato nella presentazione del modello, il controllo formale è effettuato nei confronti dell'intermediario per cui il rimborso non sconta blocchi.

Le novità 2016 sulle sanzioni

Diverse novità per effetto degli interventi operati dal Dlgs n. 158/2015 e dalla legge di Stabilità 2016 si registrano nell'ambito delle violazioni che attengono al «sistema precompilato».

Contenuto del modello

Innanzitutto va evidenziato che l'anticipazione al 1° gennaio 2016 dell'entrata in vigore del decreto n.

Le slide

PRECOMPILATA

LE NOVITÀ NELLE SANZIONI/2

- **Omesso, tardivo o errato invio delle comunicazioni e della certificazione:** 100 euro per violazione con obbligo cumulo materiale (max 50 mila euro)
- **Trasmissione entro 60 giorni:** sanzione a 1/3 (33 euro con max 20 mila euro)
- **Legge di stabilità 2016:** nuove causa di non punibilità:
 - 1- “Lieve” tardività nella trasmissione;
 - 2- Errore non determina indebiti in deduzioni e detrazioni

LE NOVITÀ NELLE SANZIONI/3

- La nuova causa di non punibilità:**
- **Per comunicazioni 2015:** assicurazioni, banche, enti previdenziali
 - **Per certificazioni uniche 2015 (redditi 2014) ai sostituti d'imposta**
 - **Per comunicazioni 2016:** operatori sanitari (scadenza al Sistema tessera sanitaria fissata al 1 febbraio – dati esclusi dallo “spesometro”)

LA CERTIFICAZIONE UNICA 2016

RASSEGNA DELLE NOVITÀ

- Più informazioni rispetto alla certificazione unica 2015 (per precompilata e anticipo dati per accertamenti e riliquidazioni)
- **MODELLO ORDINARIO:** da trasmettere alle Entrate
 - **MODELLO SINTETICO:** da consegnare al contribuente

LE SCADENZE

La certificazione unica ha valenza dichiarativa. L'invio è equiparato al modello 770

SCADENZE:

- 28 febbraio: percettore
- 7 marzo: invio telematico
- 7 marzo: termine perentorio per tutti o solo “settetrentisti”

Se invio nei 60 giorni la sanzione è ridotta a 33 euro

158/2015 di revisione del sistema di governo delle sanzioni amministrative, consentirà anche ai “settetrentisti” di fruire delle riduzioni delle sanzioni previste in tema di dichiarazione infedele (articolo 1, Dlgs n. 471/1997).

Intermediari

Lo stesso decreto modifica l'articolo 39, del Dlgs n. 241/1997, che disciplina il caso dell'asseverazione infedele del modello 730. L'articolo dispone che se entro il 10 novembre dell'anno in cui la violazione è stata commessa il Caf o il professionista trasmette una dichiarazione rettificativa del contribuente ovvero se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, inoltra una comunicazione dei dati relativi alla rettifica, la somma dovuta dall'intermediario è pari all'importo della sola sanzione (senza imposte e interessi). L'articolo 39 prevedeva la possibilità di applicare il ravvedimento nella misura prevista dall'articolo 13, comma 1, lettera b) del Dlgs n. 472/1997. Al fine di coordinare la disposizione con le nuove misure di riduzione introdotte dalla legge di Stabilità 2015, viene ora previsto che il Caf o il professionista possa fruire della riduzione della sanzione a 1/9 (in luogo di 1/8).

Comunicazioni

Anche in tema di sanzioni nel caso di omissioni e/o errori nell'invio dei dati rilevanti per la precompilata, si registrano alcune interessanti novità. Preliminarmente ricordiamo che la sanzione prevista nei casi di omesso, errato o tardivo invio delle comunicazioni è pari a 100 euro per ogni violazione commessa, con un massimo di 50 mila euro. Sia l'articolo 2 del Dlgs n. 175/2014 che regola le sanzioni previste per le certificazioni uniche dei sostituti d'imposta, che l'articolo 3 che si occupa della trasmissione delle informazioni inerenti degli altri soggetti, prevedono la non applicabilità, nel caso di continuazione nella violazione, del cumulo giuridico di cui dall'articolo 12 del Dlgs n. 472/1997. Il Dlgs n. 158/2015 su questo fronte introduce una prima novità prevedendo che se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta a un terzo (quindi 33 in luogo dei 100 euro), con un massimo di 20 mila euro.

La lettera d-bis) del comma 949 dell'articolo 1 della legge di Stabilità 2016 interviene ulteriormente introducendo nell'articolo 3 del Dlgs n. 175/2014 il nuovo comma 5-ter in cui si dice che «per le trasmissioni da effettuare nell'anno 2015, relative all'anno 2014, e comunque per quelle effettuate nel primo anno previsto per la trasmissione all'agenzia delle Entrate dei dati e delle certificazioni uniche utili per la predispo-

sizione della dichiarazione precompilata, non si fa luogo all'applicazione delle sanzioni.....(omissis).....nei casi di lieve tardività o di errata trasmissione dei dati stessi, se l'errore non determina un'indebita fruizione di detrazioni o deduzioni nella dichiarazione precompilata». La modifica divide quindi gli errori “scusabili” in due mondi: l'errore che si è tradotto in un ritardo che sarà non sanzionato se “lieve” senza che venga individuato un termine specifico oltre il quale il ritardo sarà colpevole (è ragionevole pensare che il ritardo sarà tollerato se i dati arriveranno in tempo per permettere la gestione della precompilata nei termini); l'errore nel contenuto che sarà sanzionato solo quando avrà comportato un vantaggio per il contribuente (l'indebita fruizione di deduzioni o detrazioni).

La nuova disciplina si applicherà non solo per le trasmissioni eseguite nel 2015 relative al 2014, ma anche a tutte le comunicazioni «effettuate nel primo anno previsto per la trasmissione all'agenzia delle Entrate dei dati e delle certificazioni uniche utili per la predisposizione della dichiarazione precompilata». Per il 2015, quindi, gli interessati sono le assicurazioni, gli enti previdenziali, le banche e gli intermediari finanziari chiamati a comunicare i dati 2014 relativi ai premi di assicurazione, i contributi previdenziali e gli interessi passivi detraibili e si ritiene anche i sostituti d'imposta che dovevano trasmettere le certificazioni uniche con i dati dei redditi dei “settetrentisti” corrisposti sempre nel 2014. Per il 2016 l'intervento interessa principalmente i soggetti tenuti a trasmettere al Sts per la prima volta (entro il 31 gennaio) le informazioni inerenti le spese sanitarie del 2015. Anche per tali soggetti, infatti, è previsto che in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati si applichi ordinariamente la sanzione di 100 euro per ogni comunicazione, in deroga a quanto previsto dall'articolo 12 del Dlgs n. 472 del 1997, con un massimo di 50 mila euro e con la riduzione a 1/3 con il massimo di 20 mila euro se la comunicazione è effettuata entro sessanta giorni dalla scadenza.

Va segnalato che, al fine di semplificare gli adempimenti, il comma 953 dell'articolo 1 della legge di Stabilità 2016 dispone che sono esclusi dallo “spesometro” i soggetti che trasmettono i dati delle spese sanitarie trasmesse al Sts.

La certificazione unica 2.0

La dichiarazione precompilata ruota principalmente intorno ai dati acquisiti dalla certificazione unica. Sono stati recentemente resi disponibili sul sito delle Entrate i modelli della nuova certificazione (modello

ordinario e sintetico) con le relative istruzioni. La nuova certificazione fornirà all'Agenzia più informazioni rispetto al passato e questo si tradurrà comunque in una semplificazione per i sostituti d'imposta poiché l'adempimento, come previsto dalla legge di Stabilità 2016, assorbe in parte quello relativo alla gestione del modello 770. Al fine di eliminare inutili duplicazioni di adempimenti infatti, è stata disposta la «valenza dichiarativa» dei dati trasmessi con le certificazioni uniche di modo che queste informazioni sono ora equiparate a tutti gli effetti all'esposizione dei medesimi dati nel 770 semplificato. In pratica, in questi casi, sembra che il 770 debba contenere solo i dati afferenti ai versamenti e alle eventuali compensazioni dei crediti (“prospetti riepilogativi”).

La sezione fiscale relativa ai redditi di lavoro dipendente e assimilati della versione “ordinaria” della certificazione 2016 diventa più dettagliata specialmente nelle parti relative alle informazioni attinenti l'assistenza fiscale prestata nel 2015, in relazione ai conguagli derivanti dai modelli 730/2015. La versione “sintetica” della certificazione 2016 mantiene invece una struttura e un contenuto più simile alla certificazione del 2015. Il modello “ordinario” è quello da trasmettere all'Agenzia entro il prossimo 7 marzo, quello “sintetico” è il documento da consegnare al contribuente entro il 28 febbraio.

Nel nuovo modello di certificazione è prevista l'indicazione dei codici fiscali dei coniugi dei dipendenti, anche se non a carico, dettaglio che consentirà all'Agenzia di confezionare una dichiarazione precompilata più precisa. Tra le altre novità va segnalata la possibilità per i sostituti di imposta di inserire nella certificazione, oltre ai dati previdenziali e fiscali Inps, anche quelli relativi a contribuzioni di diversa provenienza, le somme liquidate a seguito di pignoramenti presso terzi e le somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio e redditi erogati da altri soggetti.

Nulla cambia da un punto di vista procedurale per cui le certificazioni vanno inviate telematicamente entro il 7 marzo e consegnate al sostituto entro il 28 febbraio. Per le violazioni in merito alle certificazioni valgono le regole che abbiamo tracciato in precedenza in tema di “comunicazioni”. Qualche dubbio si pone sulla possibilità di fruire anche per le violazioni sulle certificazioni della nuova causa di non punibilità previste dalla legge di Stabilità 2016 in tema di lievi ritardi e di errori non a danno del Fisco. La modifica apportata, infatti, riguarda l'articolo 3 del Dlgs n. 175/2014 mentre le sanzioni sulle certifica-

zioni sono regolate dall'articolo 2 dello stesso decreto. Il dato testuale della disposizione, però, pare dirimente nel senso positivo.

Un punto delicato attiene all'obbligo di presentazione il prossimo 7 marzo delle certificazioni relative a soggetti “non settetrentisti” e come tali irrilevanti ai fini della gestione della precompilata 2016. Lo scorso anno, come si ricorderà, l'Agenzia aveva disposto una proroga dei termini per l'invio telematico di queste certificazioni. Con la circolare n. 6/E/2015 si era affermato che per il primo anno di applicazione dell'adempimento, i sostituti d'imposta potevano scegliere se inviare o meno nei termini di legge le certificazioni irrilevanti ai fini della precompilazione del modello 730 senza rischio sanzioni. Il termine per l'invio delle certificazioni 2015 era stato poi fissato in quello previsto per il 770 semplificato (31 luglio, slittato poi al 21 settembre). Il problema si pone nuovamente quest'anno perché nella circolare le Entrate dicevano che la proroga (o l'esonerazione per i redditi esenti) per l'invio telematico delle certificazioni era riconducibile all'eccezionalità della situazione per cui era da intendersi valida solo nel primo anno.

Altre novità dichiarative

Per quanto riguarda Unico 2016 per persone fisiche, nel frontespizio della dichiarazione la casella «Dichiarazione integrativa» accoglie due codici: «1» per indicare la presentazione di una dichiarazione correttiva dell'originaria, «2» per individuare l'ipotesi in cui il contribuente voglia rettificare quanto già dichiarato sulla base delle comunicazioni inviate dall'Agenzia. Il codice va usato se la correzione fa seguito al ricevimento di una delle lettere di compliance inviate dalle Entrate.

La nuova sezione del quadro LM è dedicata al regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa e professioni che prevede una tassazione sostitutiva del 15 per cento. La sezione risulta simile alla precedente, relativa ai cosiddetti contribuenti minimi, con la differenza che al posto dei righi «Rimaneze finali» e «Totale componenti negativi» è presente il rigo «Coefficiente di redditività».

I commi 954 e 955 della legge di Stabilità 2016 prevedono che, già a partire dal 2015, per le spese funebri, la detrazione spetterà in relazione ai costi sostenuti in dipendenza della morte di persone, senza più alcuna limitazione relativa a vincoli di coniugio/parentela/affinità.

Anche per le spese di frequenza di università privata, per le quali la detrazione spettava in misura non superiore a quella stabilita per gli istituti statali, dal 2015 viene stabilito

che, la stessa venga determinata annualmente per ciascuna facoltà universitaria, con apposito decreto del ministero dell'Istruzione, da emanarsi entro il 31 gennaio 2016 (al 31 dicembre di ogni anno a regime),

Per quanto riguarda, invece, il 730/2016, il nuovo quadro K va utilizzato dall'amministratore di condominio per comunicare all'Agenzia: i dati catastali del condominio oggetto di interventi edilizi sulle parti comuni, per i quali spetta la detrazione Irpef del 50%; l'elenco dell'ammontare dei beni e dei servizi acquistati dal condominio stesso e i dati identificativi dei relativi fornitori. Per i contribuenti che sono amministratori di condominio, ma che possono utilizzare il modello 730/2016, in quanto non svolgono l'attività in forma professionale, non sarà quindi più necessario presentare, in aggiunta al modello 730, il quadro AC del modello Unico Pf.

Restano invece ancora costretti a presentare in aggiunta al modello 730, il quadro RM e la sezione RW di Unico, coloro che nel corso del 2015 posseggono attività all'estero.

Su fronte Iva, a partire dal 1° gennaio 2015 sono gli esportatori abituali che intendono acquistare o importare senza applicazione dell'imposta i soggetti tenuti a trasmettere in via telematica all'Agenzia la dichiarazione d'intento. Nel modello Iva 2016 è inserito il quadro VI, riservato ai contribuenti che hanno effettuato operazioni non imponibili nei confronti di chi esporta abitualmente in cui esporre i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute. L'adempimento si presenta particolarmente defaticante, per l'analisi richiesta in relazione ai dati da comunicare e duplica quanto è già necessario riepilogare nel registro.

Novità anche per l'Irap: la legge di Stabilità 2016 (comma 125) ha delineato la nozione di autonoma organizzazione per i medici che hanno sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere. Viene stabilito che non sussiste autonoma organizzazione ai fini Irap nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione, ove percepiscano per l'attività svolta presso dette strutture più del 75% del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione: l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla Convenzione con il Servizio sanitario nazionale.

Le slide

**IL NUOVO REGIME SANZIONATORIO**

Il decreto legislativo 158/2000 ha modificato:

Le sanzioni tributarie amministrative

- regole generali (Dlgs 472/97)
- sanzioni per imposte sui redditi, Iva e Irap (Dlgs 471/97)
- altre sanzioni (Dlgs 473/97 e altre violazioni)

I reati tributari

- Dlgs 74/2000

LE REGOLE GENERALI**Determinazione della sanzione**

L'aumento per la recidiva non è più discrezionale e rilevano le violazioni non definite con ravvedimento, definizione, adesione

Progressione

La definizione della sanzione unica si applica per ogni tributo e ogni periodo d'imposta in caso di progressione anche a mediazione e conciliazione

Sospensione dei rimborsi

Si estende alle somme risultanti dai provvedimenti con cui sono accertati maggiori tributi

LE DICHIARAZIONI**Omessa dichiarazione**

Sanzione dal 60 al 120%, con minimo di 200 euro; se non sono dovute imposte, sanzione da 150 a 500 euro per dichiarazione ultratardiva (presentata oltre i 90 giorni)

Dichiarazione infedele

La sanzione dal 100 al 200% viene ridotta dal 90 al 180 %

Riduzioni

Sconto di 1/3 per errori di competenza (se non c'è danno per l'erario la sanzione è di 250 euro)

Illeciti amministrativi e penali. Il Dlgs 158/2015 ha riscritto anche la disciplina dei reati tributari

Sanzioni parametrate alle condotte da punire

ANTONIO IORIO



Disciplina di favore per i ritardi lievi nei versamenti

Il Dlgs 158/2015 ha modificato il sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale in attuazione delle previsioni contenute nella legge delega per la riforma fiscale (legge 23/2014). Tra i criteri direttivi della legge, vi erano la predeterminazione e la proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità dei comportamenti. Le modifiche ai reati tributari sono entrate in vigore immediatamente (22 ottobre 2015), quelle alle sanzioni tributarie, invece, dovevano decorre dal 1° gennaio 2017: la legge 208/2015 ne ha previsto invece l'anticipo al 1° gennaio 2016.

Il nuovo sistema risulta meno rigoroso del precedente. Le modifiche riguardano sia il regime generale (Dlgs 472/97) sia le singole fattispecie (Dlgs 471 e 473 del 1997). Di seguito si riportano le novità che appaiono di maggior interesse.

La definizione della sanzione

Il decreto ha modificato l'articolo 7 del Dlgs 472/1997, relativo ai criteri di determinazione della sanzione. In particolare, viene rimosso il carattere discrezionale dell'aumento della pena in caso di recidiva per violazioni della stessa indole, con la conseguenza che gli uffici, in presenza di recidiva infratriennale, sono ora obbligati ad aumentare la pena nella misura stabilita dalla legge (fino alla metà). Tuttavia se questo aumento determina una manifesta sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione, la recidiva può essere esclusa. Ai fini della recidiva, rileva-

no le violazioni non definite dal contribuente con ravvedimento operoso, definizione della sanzione, adesione all'accertamento e ora anche per effetto di mediazione e di conciliazione.

Il concorso di violazioni e la continuazione

Il decreto estende alla mediazione e alla conciliazione giudiziale la previsione (articolo 12, comma 8 del Dlgs 472/97), secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione, in deroga alle regole generali, si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta alle ipotesi di accertamento con adesione.

La sospensione dei rimborsi

È ampliato l'ambito applicativo del potere di sospensione degli uffici, in passato limitato alle somme risultanti dall'atto di contestazione o di irrogazione della sanzione. Ora si estende alle somme risultanti dai provvedimenti con cui vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. Per effetto di questa novità, la sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria.

L'omessa dichiarazione

È stata introdotta una sanzione specifica per l'ipotesi della dichiarazione ultratardiva, ossia quella presentata oltre i 90 giorni. Va ricordato che la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza prevista è considerata tempestiva e validamente trasmessa. Se, invece, è inviata oltre questo termine, è considerata omessa, sebbene l'amministrazione abbia titolo per recuperare le imposte eventualmente dovute in base ai dati contenuti nella stessa. Per questa ipotesi, la sanzione rimane invariata rispetto al passato (dal 120 al 240% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 250 euro e se non sono dovute imposte, da 250 a 1.000 euro), con la differenza che è applicabile anche per l'omessa dichiarazione Irap. Con riferimento invece

alle dichiarazioni presentate oltre i 90 giorni dalla scadenza ordinaria ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, la sanzione base è ridotta della metà a condizione che non siano iniziate attività amministrative di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza (sanzione dal 60 al 120 % delle imposte dovute, con un minimo di euro 200; se non sono dovute imposte, sanzione fissa da 150 a 500 euro).

La dichiarazione infedele

La precedente sanzione (dal 100 al 200%) è ridotta dal 90% al 180% ed è commisurata alla maggiore imposta dovuta o alla differenza del credito utilizzato. È poi introdotto l'aumento della metà della sanzione base in presenza di condotte fraudolente del contribuente.

Sono previste alcune riduzioni di un terzo della sanzione base:

① se la maggiore imposta o il minore credito accertato sono complessivamente inferiori al 3% rispetto all'imposta e al credito dichiarato (tale riduzione non si applica in caso di condotte fraudolente e di superamento della soglia di 30mila euro);

② in presenza di errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito. In quest'ultima ipotesi è, però, necessario che il componente positivo sia stato erroneamente imputato e, quindi, abbia concorso a determinare il reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se questo errore non ha determinato alcun danno per l'erario, la sanzione è applicata in misura fissa: 250 euro.

I ritardati versamenti

È introdotta una disciplina di maggiore favore per le lievi tardività nei versamenti. In precedenza, l'articolo 13 del Dlgs 471/97, prevedeva che chi non esegue, in tutto o in parte, alle scadenze previste, i versamenti dovuti è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato (per i versamenti effettuati con un ritardo non superio-

re a 15 giorni sanzione ulteriormente ridotta a un importo pari ad 1/15 per ciascun giorno di ritardo). Con le modifiche la sanzione base resta invariata (30% di ogni importo non versato), si amplia invece il concetto di lieve tardività, estendendosi fino ai 90 giorni dalla scadenza dell'adempimento, termine entro il quale la sanzione per omesso versamento è ridotta alla metà.

Peraltro, la novità non esclude la riduzione alla metà nell'ipotesi di versamento eseguito nei primi 15 giorni. Ne consegue così che la sanzione cui fare riferimento per la riduzione dei quindicesimi non è del 30% (come avveniva in precedenza), bensì ridotta alla metà. In altre parole, l'omesso versamento regolarizzato nei primi 15 giorni dalla scadenza ordinaria, comporta una sanzione del 15% ridotta a 1/15 per ciascun giorno di ritardo.

Il credito inesistente e non spettante

È stata introdotta nell'articolo 13 la definizione di credito inesistente e sono state riunite le previsioni sanzionatorie prima inserite in norme diverse. In particolare, per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti, è prevista, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione del 30% del credito utilizzato.

Con riferimento, invece, ai crediti inesistenti (in passato regolati dall'articolo 27, comma 18, del DL 185/2008) è stato precisato che si tratta delle somme per le quali manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile tramite i controlli automatizzati previsti dagli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973, e all'articolo 54-bis del Dpr 633/1972. Devono, pertanto, escludersi tutte le ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerge direttamente dai controlli automatizzati o formali. In caso di utilizzo in compensazione di un credito inesistente, è applicata la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura del credito. È stata poi

eliminata l'aggravante per l'uso in compensazione del credito inesistente di importo superiore a 50mila euro, che nella disciplina previgente era sanzionata in misura pari al 200 per cento della misura del credito compensato. Resta in ogni caso esclusa la definizione agevolata della sanzione.

Il riconoscimento delle perdite pregresse

Il decreto ha modificato anche il procedimento di computo in diminuzione delle perdite a seguito di accertamento. In particolare, è aggiunto un nuovo comma 4 all'articolo 42 del Dpr 600/1973, con cui è previsto che l'ufficio computi in diminuzione, dal maggiore imponibile accertato, le perdite «di periodo», ovvero le perdite del periodo d'imposta oggetto di accertamento fino a concorrenza del loro importo.

Per quanto riguarda le «perdite pregresse», ovvero maturate in periodi d'imposta antecedenti a quello oggetto di accertamento, la disposizione prevede che siano computate in diminuzione su richiesta del contribuente.

Lo scomputo riguarda le perdite che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento, non maturate successivamente allo stesso periodo d'imposta e che, al momento di presentazione dell'istanza per lo scomputo in sede di accertamento, non siano state già utilizzate.

A questo fine il contribuente deve presentare un'istanza entro il termine di proposizione del ricorso, che comporta la sospensione dell'atto per un periodo di sessanta giorni.

L'ufficio, in questo arco temporale, procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate e comunica l'esito al contribuente.

Il computo in diminuzione delle perdite implica, pertanto, la determinazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, che sono commisurate alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la determinazione dei redditi nell'anno oggetto di accertamento.

Anche nell'ambito dei procedimenti di adesione, fermo restando il computo in diminuzione delle perdite del periodo d'imposta oggetto di adesione, il contribuente può chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite pregresse, non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. Per espressa previsione, le nuove disposizioni in materia di procedimento di scomputo delle perdite in accertamento sono entrate in vigore il 10 gennaio 2016, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, a

Le slide

I VERSAMENTI	LE PERDITE	I REATI TRIBUTARI/1	I REATI TRIBUTARI/2
Omessi versamenti La lieve tardività si estende fino a 90 giorni dalla scadenza dell'adempimento (sanzione ridotta alla metà) Crediti inesistenti Somme per le quali manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e l'inesistenza non deve essere riscontrabile con controlli automatizzati L'aggravante Per importi superiori a 50mila euro (in passato pari al 200%) è stata eliminata	Il riconoscimento L'ufficio computa in diminuzione, dal maggiore imponibile accertato, le perdite di periodo, ovvero le perdite del periodo d'imposta oggetto di accertamento fino a concorrenza del loro importo Le perdite pregresse Sono computate in diminuzione su richiesta del contribuente con una istanza ad hoc entro il termine previsto per la proposizione del ricorso (sospensione atto per 60 giorni)	Dichiarazione fraudolenta (con fatture false) Estensione a tutte le dichiarazioni e non solo annuali Dichiarazione fraudolenta (con altri artifici) Si commette con operazioni simulate, falsi documenti altri mezzi fraudolenti Omessa dichiarazione Soglia più alta (50mila euro) ma anche sanzione più alta Nuovo delitto Omessa dichiarazione del sostituto imposta	Dichiarazione infedele La soglia è stata innalzata (150mila euro), i costi devono essere inesistenti, si scomputano le perdite dall'imposta evasa Omessi versamenti Ritenute: soglia da 50mila a 150mila euro Iva: soglia da 50mila a 250mila euro Indebite compensazioni Per i crediti inesistenti la reclusione è triplicata

questa data, sono ancora pendenti i termini per l'accertamento.

Registro e successioni

Tra le novità per l'imposta di registro si segnala che nelle ipotesi di cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite del contratto di locazione il contribuente che non esegue, in tutto o in parte, il versamento dell'imposta dovuta è sanzionato nella misura del 30%, peraltro l'eventuale comunicazione di risoluzione va fatta all'ufficio entro trenta giorni.

Novità anche per la denuncia di successione presentata tardivamente: la nuova previsione, infatti, introduce una sanzione dal 60 al 120% per le ipotesi di presentazione con un ritardo non superiore a trentagorni e se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da 150 a 500 euro.

Il favor rei

La legge di Stabilità 2016 ha previsto l'entrata in vigore del nuovo regime sanzionatorio dal 1° gennaio 2016.

In assenza di specifiche e differenti previsioni si applica il favor rei, ovvero le sanzioni più favorevoli si applicano anche per le violazioni commesse in passato (prima del 1° gennaio 2016). Pertanto, in presenza di sanzioni non divenute definitive è possibile richiedere il ricalcolo.

I reati tributari

Il Dlgs 158/2015 ha modificato anche il regime penale tributario dal 22 ottobre 2015.

La dichiarazione fraudolenta tramite utilizzo di falsi documenti (articolo 2 del Dlgs 74/2000), nella precedente formulazione, puniva con la reclusione da 18 mesi a 6 anni chiunque, per evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indicasse in una delle dichiarazioni annuali elementi passivi fittizi. Il momento di consumazione del reato era rappresentato dalla presentazione della dichiarazione annuale.

Il decreto di riforma ha abrogato la parola «annuale» dal testo, con la conseguenza che il delitto scatta con l'inclusione di elementi passivi fittizi derivanti da fatture false, non solo nelle dichiarazioni annuali ma in qualunque dichiarazione (ad esempio dichiarazioni di operazioni intracomunitarie, dichiarazione per richiesta credito Iva infrannuale, con esclusione della comunicazione annuale Iva).

Il decreto ha poi totalmente modificato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del Dlgs 74/2000), dilatandone i confini applicativi.

La nuova norma punisce chiunque, compiendo operazioni si-

multate oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi e di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione, congiuntamente:

- 1 evade, con riferimento a taluna delle singole imposte, più di 30mila euro;
- 2 l'ammontare complessivo degli elementi sottratti all'imposizione, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a 1,5 milioni di euro, ovvero l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30mila euro.

La struttura dell'illecito è semplificata, tramite l'eliminazione dell'elemento della «falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie». In questo modo, la sfera operativa della figura criminosa risulta ampliata soggettivamente e oggettivamente. Il delitto si trasforma da reato proprio dei soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, in reato ascrivibile a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o Iva. Dal punto di vista oggettivo, invece, viene eliminato uno degli imprescindibili e separati elementi costitutivi della condotta (ossia la «falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie»).

Da evidenziare che:

- 1 non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali;
- 2 per operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle «abusive» messe in atto con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Viene innalzata la soglia di punibilità dell'omessa presentazione della dichiarazione annuale Iva e imposte dirette che passa da 30mila a 50mila euro, ma la sanzione è aumentata (la reclusione è ora da un anno e sei mesi a quattro anni).

Da segnalare poi l'introduzione del novo delitto di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta che si consuma allorché all'omissione dell'adempimento è associato anche l'omesso versamento di ritenute per importi superiori a 50mila euro.

Oltre all'innalzamento della soglia a 150mila euro di imposta evasa (per ciascuna imposta e per ciascun

periodo di imposta), occorre evidenziare, per quanto riguarda gli eventuali costi non deducibili, che questi concorreranno alla determinazione dell'imposta evasa (ai fini della sussistenza del reato) solo se si tratta di costi inesistenti, con la conseguenza che restano fuori dalla rilevanza penale le spese non inerenti, non di competenza e comunque non deducibili se esistenti. Si risolvono così tutte le questioni in merito alla rilevanza penale di riprese a tassazione di costi black list, transfer price e così via.

Il computo delle perdite

Per il calcolo dell'imposta evasa ai fini della configurabilità dei reati tributari subordinati al superamento della soglia, occorre scomputare le perdite eventualmente conseguite nell'esercizio ovvero quelle pregresse spettanti e utilizzabili. Ne consegue che l'imposta evasa non è più quella teorica derivante dalla violazione contestata ma quella effettiva dopo il computo delle perdite stesse. È questa un'altra importante novità del decreto di riforma dei reati tributari.

Si ricorda che per espressa previsione contenuta nel Dlgs 74/2000, per «imposta evasa» si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di questa imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine. Il decreto ha previsto che non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a:

- una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio
- perdite pregresse spettanti e utilizzabili.

Ne consegue che, se in seguito a un accertamento a una società, fosse ripresa a tassazione una base imponibile la cui imposta evasa superi la soglia di punibilità, non è detto che il reato sia commesso.

Potrebbe infatti verificarsi che la società in questione in quell'esercizio sia in perdita e, pertanto, computando il valore negativo, la base imponibile da tassare diminuisca con l'effetto che l'imposta evasa potrebbe scendere sotto la soglia penale.

Analogamente, potrebbe verificarsi che il contribuente abbia perdite degli anni precedenti da utilizzare per l'esercizio in contestazione, e che quindi per effetto di questo valore negativo, la rettifica si traduca in un'imposta evasa sotto la relativa soglia penale.

Omessi versamenti e indebite compensazioni

I reati di omesso versamento delle ritenute e dell'Iva (articoli 10-bis e 10-ter) sono stati mantenuti nel novero dei reati tributari ma con soglie di punibilità più alte: per l'omesso versamento di ritenute sale da 50mila a 150mila euro, per l'omesso versamento Iva da 50mila a 250mila euro.

Per quanto riguarda le indebite compensazioni, sono differenziate le condotte:

- per i crediti non spettanti resta tutto inalterato e quindi la pena rimane la reclusione da sei mesi a due anni;
- per i crediti inesistenti, invece, la sanzione viene aumentata prevedendo la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Sequestro e confisca

Il Dlgs 158/2015 ha introdotto una disciplina specifica per la confisca in materia di reati tributari, prevedendo una norma ad hoc (il nuovo articolo 12-bis) all'interno del decreto sui reati tributari.

Dal 2008 è stata prevista nel nostro ordinamento la confisca per equivalente obbligatoria per i reati tributari, fatta eccezione per l'ipotesi di occultamento e sottrazione di scritture contabili (articolo 1, comma 143, della legge 244/2007). Questa scatta obbligatoriamente in caso di condanna o di patteggiamento, è spesso preceduta dal sequestro preventivo finalizzato appunto alla successiva confisca, anche per equivalente, dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato.

La confisca, in generale, mira a impedire che l'impiego economico dei beni di provenienza delittuosa possa consentire al colpevole di garantirsi il vantaggio che era oggetto specifico del disegno criminoso.

Si tratta di una misura volta a colpire il vantaggio conseguente all'evasione fiscale e, quindi, a svolgere una funzione di disincentivo nei confronti dei contribuenti, potenziali autori dei reati tributari.

Attraverso la confisca per equivalente, invece, non essendo possibile agire direttamente sui beni costituenti il profitto o il prezzo del reato, si confiscano utilità patrimoniali di valore corrispondente a questo prezzo o profitto, che siano nella materiale disponibilità del reo.

Il momento antecedente a questa misura è il sequestro preventivo diretto o per valore, attraverso il quale, con la sottoposizione a vincolo del prezzo o profitto del reato (o dell'equivalente), si assicura la futura esecuzione della confisca all'esito dell'accertamento della responsabilità penale del soggetto in-

dagato/imputato.

In sostanza, dunque, il sequestro viene di fatto applicato nella fase delle indagini preliminari o nel corso del dibattimento di primo grado per farsi sì che il reo non possa disporre dei beni e, dunque, menomare l'eventuale successiva confisca.

La nuova disposizione espressamente prevede che nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti in base all'articolo 444 del Codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal Dlgs 74/2000, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non sia possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. La confisca poi non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

Non punibilità

È stata introdotta l'ipotesi di non punibilità di alcuni reati tributari, se il contribuente esegue integralmente il pagamento di quanto dovuto.

Per i reati di omesso versamento delle ritenute, dell'Iva e per indebita compensazione di crediti non spettanti, per beneficiare della non punibilità occorre che il contribuente, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, versi le somme dovute comprese sanzioni ed interessi. Può eseguire il pagamento avvalendosi dei diversi istituti deflattivi, quali l'adesione all'accertamento, procedure conciliative ovvero il ravvedimento operoso. Se il contribuente si avvale della rateazione, i pagamenti devono concludersi al massimo entro sei mesi dall'udienza dell'apertura del dibattimento: è infatti prevista una tolleranza di tre mesi e una proroga di altri tre mesi (quest'ultima a discrezione del giudice penale).

Quanto alla dichiarazione infedele o omessa, per la non punibilità occorre il pagamento di quanto dovuto attraverso il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, ma solo se il contribuente non ha avuto formale conoscenza di attività di accertamento amministrativo o penale nei suoi confronti.

In generale, l'estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento, comporta l'abbattimento fino a metà della pena edittale. La rateazione può essere conclusa al massimo entro sei mesi dalla prima udienza.

Le slide

**IL RAGGIO D'AZIONE****L'IMPATTO**

La nuova norma riguarda tutti i tributi (anche l'imposta di registro)
Viene stabilito che configurano abuso del diritto le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti

IL PRINCIPIO**RISPARMIO LEGITTIMO**

Viene stabilito il principio secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo

L'EVASIONE**L'ALTERAZIONE**

- Non si ha abuso del diritto in presenza di fattispecie riconducibili all'evasione
- Si ha evasione anche in tutti i casi di alterazione dei fatti economici
- Si evade anche quando non si rispetta una legge la cui ratio è di natura antielusiva

Accertamento. La «codificazione» lascia aperti i problemi su sanzioni e onere della prova

Abuso del diritto, la delega non scioglie tutti i dubbi

DARIO DEOTTO



Eliminato il raddoppio ma i termini «base» si allungano a 5 anni

L'idea (errata) che per molto tempo si è avuta è che l'elusione si realizzasse attraverso una sorta di abuso delle forme giuridiche utilizzate. È stato ritenuto quindi (sempre erroneamente) che il compito di una norma antielusiva fosse quello di andare a ricondurre determinate operazioni al regime ritenuto «naturale» per esse, superando così il percorso negoziale utilizzato. In questo modo è impropriamente prevalse la tesi che esisterebbe un unico schema negoziale - quello più oneroso fiscalmente - negando così che il contribuente ha avanti a sé più percorsi negoziali e che può dunque scegliere uno di questi semplicemente perché il percorso adottato determina una tassazione (legittima) di minore entità.

È evidente però che lo scopo di una norma antielusiva non è quello di superare le forme giuridiche utilizzate, ma quello di andare a colpire quei vantaggi che contrastano con lo spirito delle norme tributarie. Tutto qua. Nell'elusione vengono aggirati i principi dell'ordinamento, lo spirito delle leggi tributarie e gli indirizzi sistematici che dalle stesse emergono, non le forme giuridiche utilizzate (che sono tutte lecite).

Si elude in ambito tributario, in sostanza, quando si compiono percorsi negoziali perfettamente legittimi, dai quali tuttavia si consegue un vantaggio fiscale illegittimo. L'elusione non può ulteriormente

essere confusa con l'evasione: quest'ultima si realizza quando il contribuente opera contra legem. Partendo da questi presupposti si può ben comprendere che il fenomeno dell'elusione non può che risultare estremamente circoscritto. L'elusione - o l'abuso del diritto - va dunque individuata per esclusione: essa inizia dove finisce il legittimo risparmio d'imposta e quando il vantaggio (indebito) conseguito non è riconducibile all'evasione.

Sulla scorta di questi basilari principi, non si può che annotare che il testo dell'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente risulta alquanto ondivago e contraddittorio, essendo il risultato di varie esigenze, non sempre tra di loro coincidenti: quelle delle autorità comunitarie, quelle dei giudici di legittimità nazionali e quelle dell'amministrazione finanziaria.

Si può riassuntivamente rilevare che gli aspetti positivi del nuovo testo normativo risultano essenzialmente quelli di avere stabilito che:

- il concetto di abuso del diritto e quello di elusione sono coincidenti, sovrapponibili;
- vi è un'unica previsione anti elusiva valevole per tutti i tributi;
- l'elusione non può essere accertata in presenza di situazioni riconducibili all'evasione;
- il contribuente può scegliere un percorso negoziale rispetto ad un altro semplicemente perché quello che è stato scelto determina un carico impositivo inferiore;
- l'abuso non costituisce fattispecie punibile ai fini delle leggi penali tributarie.

Si tratta, però, di conclusioni che potevano essere già raggiunte anche sulla base dei principi esistenti.

L'impatto della riforma

La nuova previsione sull'abuso del diritto provvede quindi ad accorpare lo stesso principio dell'abuso con quello dell'elusione in un'unica previsione normativa (articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, legge 212/2000) avente un'applicazione generale valevole per tutti i tributi. Viene così abrogata la di-

sposizione della (presunta) norma generale anti elusiva dell'articolo 37-bis del Dpr 600/1973 che, in realtà, riguardava soltanto il comparto dell'imposizione diretta e determinate fattispecie.

Risulta stabilito che configurano abuso del diritto le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti (comma 1).

La previsione individua, quindi, tre presupposti per l'esistenza dell'abuso:

- l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate;
- la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
- la circostanza che il vantaggio risulti l'effetto essenziale dell'operazione.

I successivi commi 2 e 3 dell'articolo 10-bis sviluppano e vanno a parcellizzare ulteriormente tali concetti. È forse questo, tuttavia, il principale errore che viene compiuto dalla previsione normativa: volendo assecondare la raccomandazione Ue del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, la previsione è risultata una sorta di cocktail di frammentarie disposizioni che finiranno per creare notevoli perplessità sul piano applicativo, quando risultava sufficiente recepire il punto 4.5 della stessa Raccomandazione, nel quale si afferma che l'elusione deve andare a colpire quei vantaggi che contrastano con l'obiettivo, lo spirito e le finalità delle leggi tributarie.

Così si può tranquillamente rilevare che i punti salienti della previsione sono quelli che individuano l'elusione/abuso del diritto per esclusione. Ed è questo l'aspetto di maggiore rilievo, posto che necessariamente l'abuso va individuato in via residuale ed applicato a casi limitati.

Il comma 4 dell'articolo 10-bis afferma dunque il principio generale secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sot-

to il profilo impositivo. La norma sottolinea, quindi, che l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. In sostanza, il contribuente, al di là della sostanza economica o meno o delle ragioni extra fiscali, marginali o meno, può scegliere una condotta semplicemente perché la stessa determina un vantaggio fiscale lecito. Nella relazione illustrativa viene specificato che non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, ad esempio, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. Viene ulteriormente precisato che «è vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra «preferenza» per l'una o l'altra operazione; sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse».

La valutazione delle scelte

La legittimità delle scelte del contribuente in merito ad atti, fatti o negozi che hanno pari «dignità» nell'ordinamento e il limite che tale legittimità tuttavia incontra laddove si consegua un vantaggio fiscale indebito, sono evidenziati in modo «cristallino» nella sentenza n. 25758 del 5 dicembre 2014 della Corte di cassazione, in relazione alla presunta «abusività» di un'operazione di *sale & lease back* in vigenza dell'abrogato articolo 37-bis del Dpr 600/1973. I giudici di legittimità hanno riconosciuto come legittima la condotta della società che ha effettuato la cessione di un immobile e la riacquisizione dello stesso in leasing conseguendo un vantaggio fiscale - rispetto al caso in cui l'immobile fosse rimasto in proprietà - in quanto non vi è un risparmio indebito, non realizzandosi un aggiramento delle norme fiscali sull'ammortamento. Soluzione ribadita nella recente sentenza della Cassazione numero 17175 del 26 agosto 2015.

Inoltre, nella pronuncia si legge

che è del tutto irrilevante che la società abbia agito intenzionalmente per conseguire il regime fiscale meno gravoso e che tale motivazione può essere apertamente dichiarata.

Sulla base del principio del legittimo risparmio d'imposta si può dunque affermare che, ad esempio, non può essere considerata elusiva una trasformazione societaria realizzata per ottenere un regime di tassazione più favorevole così come una scissione di un ramo d'azienda con successivo trasferimento delle partecipazioni della beneficiaria.

È, inoltre, del tutto legittimo acquistare o «spostare» partecipazioni per rientrare nel perimetro del consolidato domestico, conferire azioni per la costituzione di una holding di famiglia che si frappona fra i soci persone fisiche e la società partecipata, effettuare una fusione per l'accorciamento della catena partecipativa, e così via.

Più in generale, si può scegliere di reperire risorse finanziarie secondo la modalità che si ritiene più opportuna e, quindi, mediante apporto dei soci, emissione di prestiti obbligazionari o finanziamento di terzi; analogamente, si può ottenere la disponibilità di un bene acquistandone la proprietà, o acquisendo il medesimo in locazione, in leasing o in comodato, essendo strumenti negoziali alternativi che l'ordinamento mette a disposizione.

Tra elusione ed evasione

È evidente che laddove sia seguita questa impostazione, le fattispecie di abuso saranno gioco forza scarsamente numerose; anche perché si deve tenere conto della distinzione tra elusione ed evasione di cui si dirà a breve. Ciò non significa, ovviamente, che non possano esservi operazioni elusive/abusive. Si pensi al caso della scissione societaria avente ad oggetto un unico bene seguita dal trasferimento delle partecipazioni nella beneficiaria. Infatti, se è vero che nel nostro ordinamento esiste una sostanziale «indifferenza» nel caso vengano trasferite aziende (o rami delle stesse) oppure partecipazioni sociali, la medesima «indifferenza» non si verifica nel caso di circolazione di beni isolati.

L'altro punto fondamentale è rappresentato dal comma 12, con il quale si prevede che «in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie».

Si tratta del riconoscimento ex lege che non si può realizzare abuso quando si è in presenza di fattispe-

Le slide

L'INDIVIDUAZIONE DELL'ABUSO

VANTAGGIO INDEBITO

- L'abuso del diritto può essere individuato solo per esclusione
- L'abuso inizia dove finisce il legittimo risparmio d'imposta e si realizza quando il vantaggio indebito non è riconducibile all'evasione

LA CONDOTTA

Configurano abuso del diritto le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Sono tre i presupposti per l'esistenza dell'abuso:

- l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate;
- la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
- la circostanza che il vantaggio risulti l'effetto essenziale dell'operazione

I PROBLEMI APERTI

- La frammentazione della definizione di abuso del diritto
- L'applicazione di sanzioni amministrative
- La previsione dell'inopponibilità
- Il fatto che venga previsto un onere di prova
- Il differimento dei termini di decadenza dell'azione di accertamento
- La previsione della decorrenza soltanto dagli atti notificati dal 1° ottobre 2015

L'IMPATTO DELLA STABILITÀ

La legge di Stabilità 2016 elimina la previsione del raddoppio dei termini e stabilisce il quinto anno successivo come termine decadenziale in presenza di dichiarazione presentata e il settimo in ipotesi di dichiarazione omessa. La norma entrerà in vigore dal periodo di imposta 2016 (dichiarazioni presentate nel 2017)

cie rientranti nell'evasione. Quando si è in presenza di una violazione di una norma di legge si evade e, quindi, non si è in presenza di abuso del diritto. Questo concetto – a prima vista elementare – ha dovuto però essere fissato espressamente in una norma di legge poste le frequenti “commistioni” che si sono registrate in passato tra evasione ed elusione (abuso del diritto).

Anche la stessa Corte di cassazione, nella recente sentenza 40272/2015 (punto 16), ha avuto modo di affermare che operazioni che sono state qualificate in precedenza dall'agiusprudenza come elusive integra(va)no, in realtà, ipotesi di vera e propria evasione. Così è da rilevare che i tanti casi di antieconomicità (quindi di inerenza) vera o presunta, di simulazioni vere e proprie, di esterovestizione, di dissimulazioni oggettive, di residenze fittizie, erano – e sono – da attribuire a fenomeni di evasione.

Vain sostanzialmente rilevato che si evade quando non si rispetta la legge, e ciò accade anche in tutti i fenomeni di alterazione dei fatti economici, cioè quando la realtà palesata non corrisponde con quella effettiva.

Va però rilevato che l'evasione si sostanzia anche quando non si rispetta una legge la cui ratio è di natura antielusiva. Nell'ordinamento tributario vi sono specifiche norme la cui finalità è chiaramente anti elusiva: si possono citare, ad esempio, quelle relative alla disciplina sul transfer pricing, al commercio di “bare fiscali”, alla disciplina Cfc, alle specifiche norme anti elusive ai fini dell'Ace.

Questo però non vuol affatto dire che queste norme sono da ricondurre all'abuso del diritto (elusione); si tratta di disposizioni che hanno una finalità antielusiva ma, contenendo un “comando” preciso e definito, qualora non vengano rispettate, si realizza chiaramente un'ipotesi di illecito e, quindi, di evasione. Conseguentemente – come correttamente rilevato dalla Corte di cassazione, nella sentenza 40272/2015 (punto 10) – per queste ultime, così come per tutte le norme specifiche con finalità antielusive disseminate nell'ordinamento, non si può applicare l'esclusione della rilevanza penale prevista per l'abuso del diritto, così come le altre garanzie a favore del contribuente in presenza di abuso.

Da quanto sopra si può agevolmente comprendere che i tratti qualificanti dell'abuso del diritto risultano, in definitiva, quelli espressi in negativo, quelli cioè che individuano ciò che non va considerato abuso del diritto. Si tratta di un contributo tutto sommato importante, che però è solo di chiarezza: questi limiti in negativo, in

realtà, risultavano già immanenti nella figura dell'abuso del diritto. Il fatto è che, in passato, si trattava di limiti immanenti ma non espressi, sicché spesso restavano obliterati, invece ora, avendo trovato codificazione, gli operatori, l'Amministrazione in primis, come il giudice, devono tenerne conto.

Un altro aspetto che va considerato positivamente è quello che deriva dalla previsione del comma 13 dell'articolo 10-bis, il quale dispone che «le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie». In questo modo viene sancita – risolvendo le “oscillazioni” giurisprudenziali sul punto – la non rilevanza sul piano penale tributario dell'abuso del diritto/elusione.

Gli aspetti negativi della nuova previsione

Risulta invece criticabile – e qui si incominciano a rilevare talune perplessità del dettato normativo – la scelta di ritenere pacificamente sanzionabile in via amministrativa l'abuso del diritto; peraltro, impiegando una formula «resta ferma» che vorrebbe evocare la valenza meramente interpretativa di una siffatta previsione. Cosa che invece non è, posto che una norma interpretativa tributaria – a mente delle disposizioni dello Statuto del contribuente – deve essere espressamente qualificata come tale. L'indeterminatezza del principio dell'abuso – oltretutto la mancanza di una violazione in senso tecnico, perché chi elude non infrange una regola specifica – porterebbe a ritenere, infatti, che l'abuso non debba essere sanzionato, neppure dal punto di vista amministrativo. In questo senso depongono i punti 93 e 94 della sentenza Halifax, nonché gli ordinamenti dei principali Paesi (europei e non), tant'è che risulta che soltanto Francia, Ungheria e Stati Uniti applichino le sanzioni amministrative all'elusione, mentre nessun Paese applica quelle penali.

Quanto alla vicenda della necessità del contraddittorio preventivo prima di esperire l'atto impositivo, anch'essa, come taluni aspetti che sono prima illustrati, doveva già risultare immanente nell'ordinamento – nonostante gli ultimi approdi della Cassazione a Sezioni unite (24823/15) – posto che già per l'elusione codificata nel vecchio articolo 37-bis del Dpr 600/1973 sussisteva tale obbligo a pena di nullità del successivo atto impositivo. Piuttosto, suscita davvero molta perplessità la previsione del comma 7 dell'articolo 10-bis, in base alla quale viene stabilito che «la richiesta di chiarimenti è notificata entro il termine di decadenza pre-

visto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni».

La norma vuole in sostanza differire i termini ordinari decadenziali di accertamento a favore dell'amministrazione finanziaria e permettere che soltanto la richiesta di chiarimenti venga notificata entro i suddetti termini. Di fatto, si tratta di una inusuale proroga dei termini di accertamento, che si presta anche a qualche dubbio sulla legittimità della disposizione, se si considera che la legge delega non dispone una simile proroga dei termini di accertamento.

La prova della condotta abusiva

Altro aspetto che genera perplessità è la previsione che impone all'Agenzia di provare la condotta abusiva. Il contributo appare anche in questo caso di sola chiarificazione, in quanto appare scontato che i presupposti di applicazione di una norma impositiva, qui integrati dalla configurabilità di un'operazione abusiva, vadano dimostrati dall'amministrazione finanziaria. L'onere per il contribuente di fornire la prova di eventuali ragioni extrafiscali delle operazioni intraprese interviene successivamente, una volta provata, da parte dell'amministrazione, la natura abusiva della condotta. Solo a questo punto, scatta dunque l'onere per il contribuente di fornire la giustificazione che può “salvare” comunque l'operazione. Ad ogni modo, appare improprio il riferimento ad un onere di prova in materia di abuso del diritto. Di solito, nei processi riguardanti l'abuso, non vi è contestazione circa l'esistenza dei “fatti”, cioè le operazioni sottostanti che avrebbero determinato un vantaggio fiscale indebito. Va rilevato che solamente per i fatti si può parlare di un onere di prova. In materia di abuso del diritto quello che viene contestato è, invece, il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito, il quale, a ben vedere, rappresenta una valutazione dei fatti, per cui risulta improprio parlare di un onere di prova sussistente sulle parti, ma di un onere di allegazione.

Un ulteriore aspetto che genera perplessità è quello della previsione del comma 1 dell'articolo 10-bis, la quale ripropone la disposizione,

già contenuta nell'abrogato articolo 37-bis del Dpr 600/1973, secondo cui la condotta abusiva risulta inopponibile all'amministrazione finanziaria che, di conseguenza, ne disconosce i vantaggi conseguiti dal contribuente applicando i tributi secondo le disposizioni eluse: in altri termini, l'individuazione della condotta abusiva non rende invalidi i negozi conclusi dal contribuente, ma li rende solo inefficaci ai fini tributari.

Il tema è quindi quello dell'inefficacia relativa. Deve comunque essere rilevato come l'inopponibilità va riferita agli effetti propriamente negoziali; tuttavia, le vicende negoziali rilevano nel diritto tributario come meri fatti, i quali possono essere valutati e qualificati dagli uffici dell'amministrazione finanziaria e poi dai giudici tributari in modo del tutto indipendente da come sono stati manifestati all'amministrazione stessa, così che la previsione dell'inopponibilità appare davvero inidonea per le vicende tributarie considerando ulteriormente che, come si è rappresentato all'inizio di questo intervento, lo scopo di una norma antielusiva non è quello di superare le forme giuridiche utilizzate ma di andare a colpire quei vantaggi che contrastano con lo spirito delle norme tributarie.

Infine, è sicuramente da avversare la previsione in base alla quale le disposizioni contenute nell'articolo 10-bis dello Statuto varrebbero soltanto per gli atti notificati a partire dal 1° ottobre 2015, anche se per operazioni poste in essere precedentemente a tale data. Si tratta di una disposizione che vorrebbe salvaguardare gli atti dell'amministrazione finanziaria notificati a tutto il 30 di settembre 2015, fondati anche su dei presupposti che nulla hanno a che vedere con l'elusione/abuso del diritto. In realtà, come si è illustrato in precedenza, quasi tutti i concetti fondamentali contenuti nel provvedimento sull'abuso del diritto dovevano risultare già “immanenti” nell'ordinamento anteriormente all'entrata in vigore dell'articolo 10-bis dello Statuto, per cui si ritiene che le relative disposizioni debbano trovare applicazione anche per gli atti impositivi notificati precedentemente al 1° ottobre 2015.

I nuovi termini ordinari di decadenza dell'accertamento

La vicenda dei termini (general) di decadenza dell'azione di accertamento sta assumendo toni quasi farseschi. Si riassume brevemente la questione. Nel 2006 (con il Dl 223) è stato stabilito il raddoppio dei termini ordinari «in presenza di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331

del codice di procedure penale per uno dei reati del Dlgs 74/2000». La ratio della norma, come risulta dalla relazione di accompagnamento, è chiara: quella di «garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dalla autorità giudiziaria».

In sostanza, si voleva dare più tempo all'amministrazione finanziaria per svolgere l'attività di accertamento quando le vicende tributarie risultavano una conseguenza di quelle condotte sul piano penale. Finalità discutibile, ma chiara. Invece, tale finalità è stata affossata da una singolare pronuncia della Corte costituzionale (sentenza 247/2011). Secondo la Consulta, i termini ordinari di accertamento sarebbero costituiti dai termini “brevi” (cioè quelli che sono sempre stati considerati quelli “ordinari”, ad esempio, il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione) e da quelli “lunghe” (ovvero quelli raddoppiati). Sulla base di questa bizzarra tesi si è dunque legittimato il fatto che l'azione penale potesse intervenire anche dopo lo spirare dei termini “ordinari” (quelli “brevi”) al fine di legittimare il raddoppio. Poi, con il decreto sulla certezza del diritto (Dlgs 128/2015) le cose sono state messe parzialmente a posto, stabilendo che il termine ordinario è quello che è stato sempre considerato tale, ovvero il quarto successivo alla presentazione della dichiarazione o il quinto nell'ipotesi di dichiarazione omessa. In questo modo, solo l'azione penale esercitata entro il suddetto termine può azionare il raddoppio.

Il “parzialmente” si deve al fatto che con una previsione alquanto singolare è stato previsto che il raddoppio opera soltanto quando la denuncia viene presentata (nei termini ordinari di decadenza) dalla stessa amministrazione finanziaria e non, quindi, quando l'azione penale viene esercitata da altri enti. Che è un po' come svincolare la ragione per la quale è stato istituito il raddoppio.

Ora interviene la legge di Stabilità 2016, con la quale viene eliminata la previsione del raddoppio dei termini e stabilito il quinto anno successivo come termine decadenziale in presenza di dichiarazione presentata e il settimo in ipotesi di dichiarazione omessa. Viene però previsto che il tutto decorre dal periodo d'imposta 2016, che significa, in sostanza, che la prima scadenza si realizzerà appena nel 2022. Così che, fino ad allora, potrà essere inserita qualche ulteriore “stravaganza”.

Le slide

**LE SENTENZE DELLA CASSAZIONE****IMPORTANTI PER L'INTERPRETAZIONE**

- hanno preso posizione su argomenti fiscali di notevole rilevanza

UTILI COME RIFERIMENTO

- devono essere tenute presenti per non riproporre aspetti definitivamente risolti

LA «NULLITÀ»**LA NULLITÀ DEGLI ACCERTAMENTI FISCALI**

- non si identifica con la nullità contrattuale**
- che può essere fatta valere in qualsiasi momento e in qualunque grado di giudizio

- deve essere eccepita a pena di decadenza**
- nel ricorso di primo grado

IL NODO-DIRIGENTI**LA SENTENZA 37 DELLA CONSULTA**

- La sentenza incide solo sul rapporto di impiego e di servizio tra il dirigente e l'Agenzia
- Il contribuente può sollevare un rilievo generico in sede di ricorso sulla regolarità della delega dal titolare dell'ufficio al funzionario che ha sottoscritto l'accertamento, ponendo il relativo onere a carico dell'amministrazione finanziaria
- C'è un rischio di incremento del contenzioso in assenza di una disclosure preventiva delle deleghe di firma

Fisco e contribuente. L'evoluzione del contraddittorio in sede giudiziale ed extragiudiziale

La riforma e i giudici riscrivono il contenzioso

RAFFAELE RIZZARDI



Tra decreto delegato e posizioni innovative della giurisprudenza

Lo svolgimento del rapporto con l'amministrazione finanziaria era stato inizialmente impostato come una recita in tre atti, ciascuno dei quali con un solo attore. Nel primo tempo (l'adempimento) il contribuente era lasciato a se stesso e doveva prendere non poche decisioni, anche di natura interpretativa delle norme, senza sapere quale posizione avrebbe assunto il fisco; nel secondo (l'accertamento) l'attore era l'amministrazione finanziaria e il contribuente non poteva più intervenire; nel terzo (il contenzioso) l'unico soggetto che recitava era il giudice tributario, senza che gli attori dei primi due tempi potessero intervenire per rettificare le loro posizioni.

La disciplina dell'interpello fa dialogare fisco e contribuente nella fase dell'adempimento; in sede di accertamento il contribuente può ancora modificare le scelte della prima fase, con il ravvedimento ormai "lungo", cioè anche successivo alla constatazione della violazione, e in sede di giudizio le parti del processo possono contribuire ad agevolare la definizione con gli istituti deflattivi. O meglio ancora possono evitare di arrivare a questa fase, definendo prima i loro rapporti.

Nel 2015 è stato pubblicato il decreto legislativo 156 del 24 settembre 2015, figlio della legge delega di riforma, e denominato «Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario». La decorrenza generale è stabilita dal 1° gennaio 2016, salvo date speci-

che per singole ipotesi.

Ma il 2015 è stato anche significativo per il cosiddetto "diritto vivente", cioè l'evoluzione interpretativa delle norme da parte della magistratura, e in particolare della Corte di Cassazione. In base allo storico principio della separazione dei poteri (confermato dall'articolo 101 della Costituzione) il giudice è soggetto soltanto alla legge. Ma l'applicazione della legge da parte del giudice può portare a una sostanziale modifica normativa, oppure, come avvenuto in una delle sentenze in commento, all'auspicio che il legislatore prenda posizione sulle anomale conclusioni interpretative a normativa vigente.

I principi fissati dalla Cassazione

Occorre in via preliminare porre in evidenza i rapporti tra il diritto amministrativo e il diritto tributario. Il primo sistema normativo riguarda i rapporti in cui l'ente è in posizione di supremazia verso il cittadino, che ovviamente può far valere i suoi diritti o interessi legittimi: nel tributario sono prevalentemente di natura ostativa, tendono cioè a impedire che l'azione dell'amministrazione sottragga qualcosa all'ambito del cittadino, ma possono essere anche di natura pretensiva, nel caso in cui il contribuente chieda il riconoscimento di un'agevolazione.

Il diritto tributario si pone in rapporto di specialità con quello amministrativo, al quale occorre fare riferimento laddove la norma fiscale non deroghi a quella generale. In particolare, occorre considerare la legge 7 agosto 1990, n. 241 sul procedimento amministrativo, che indica alcune espressioni deroghe per l'ambito tributario, nella partecipazione al procedimento (articolo 13, comma 2) e nel diritto di accesso ai documenti amministrativi (art. 24). In assenza di deroghe specifiche, per il principio di specialità prevale la norma fiscale che detti una regola propria. Ma se questa non esiste, si applicano le norme del diritto amministrativo.

La nozione di nullità. Nelle disposizioni tributarie ricorre frequentemente la comminatoria di nullità:

nel Dpr 600/73 sull'accertamento dei redditi troviamo l'articolo 42, terzo comma, in base al quale l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione e ad esso non è allegata la documentazione prescritta. Avevamo l'articolo 37-bis del Dpr 600, ora articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui sono formulate due ipotesi di nullità, la prima relativa al contraddittorio preventivo e la seconda per le specifiche modalità della motivazione.

Ma la nozione di nullità negli atti dell'amministrazione finanziaria non è quella definita dagli articoli 1421 e 1422 del Codice civile, che legittimano chiunque vi abbia interesse e senza termini di prescrizione, oltre che il giudice d'ufficio, a eccepire questo vizio del contratto. L'attività del fisco è quella tipica di una pubblica amministrazione, e per la configurazione del diritto tributario in rapporto di specialità con il diritto amministrativo, la nullità degli avvisi di accertamento è disciplinata - in linea generale - dall'articolo 21-septies delle norme in materia di procedimento amministrativo (legge 241/90) o, piuttosto, dal successivo articolo 21-octies sulla annullabilità.

Questi principi sono enunciati nella motivazione della sentenza della Cassazione 18448 del 18 settembre 2015, che - esclusa la rilevanza d'ufficio della nullità fiscale in qualunque grado di giudizio - si fonda sul secondo comma dell'articolo 61 del Dpr 600, in base al quale la nullità dell'accertamento deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado.

La sottoscrizione dell'accertamento e i dirigenti decaduti. Un'importante sentenza della Corte Costituzionale nel 2015 è quella che ha dichiarato l'illegittimità delle norme che avevano consentito all'agenzia delle Entrate di assumere o promuovere posizioni dirigenziali in assenza di concorso (sentenza n. 37 depositata il 17 marzo 2015). L'eccezione del difetto assoluto di attribuzione, tema mutuato dal già ricordato articolo 21-septies della legge sul procedimento am-

ministrativo, è stata sollevata e talora accolta nei giudizi di merito, con il rischio di una valanga di pratiche contenziose nei prossimi anni. La Corte di Cassazione ha voluto quindi far conoscere in anticipo la propria posizione, inserendo nella motivazione della sentenza n. 22800 del 9 novembre 2015 (e nelle contemporanee n. 22803 e 22810) un *obiter dictum*, cioè una statuizione non decisiva per la risoluzione della controversia, ovviamente sorta ben prima del giudizio di costituzionalità. La Corte ritiene che le questioni relative alla carriera all'interno dell'Agenzia siano soltanto relative al rapporto di lavoro o di servizio, quindi una vicenda meramente interna al funzionamento dell'Agenzia.

La norma risolutiva della controversia fiscale è infatti l'articolo 42, primo comma, del Dpr 600, che dichiara la validità dell'accertamento alla sola condizione che venga sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Carriera direttiva che non significherebbe titolarità di una posizione dirigenziale. Al riguardo la Corte è esplicita nell'affermare che conta soltanto la situazione di fatto, della preposizione al vertice dell'ufficio, indipendentemente dalla qualifica del titolare o dell'impiegato da lui delegato.

Ma queste sentenze hanno sollevato un altro rilevante problema, quello relativo alla delega dal titolare dell'ufficio al funzionario incaricato di sottoscrivere gli accertamenti. La Cassazione ha infatti dichiarato la nullità della delega impersonale o in bianco, dal titolare dell'ufficio a non meglio identificati funzionari responsabili di determinate articolazioni dell'ufficio.

Molto importanti sono poi gli aspetti processuali, che stanno generando un incremento del contenzioso: se il contribuente formula in primo grado l'eccezione di invalidità della delega alla sottoscrizione, anche in modo generico, è onere dell'amministrazione provare in giudizio la correttezza della delega, in quanto la relativa documentazione si trova presso gli uffici e non è nor-

malmente reperibile da parte del contribuente.

No al ne bis in idem tra società e persona fisica penalmente responsabile. Le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative (Dlgs 472/97) ne comportavano l'applicazione direttamente a carico dell'autore della violazione, cioè alla persona fisica responsabile. L'articolo 7 del Dl 269/2003 aveva ribaltato questo orientamento, stabilendo che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. La norma era stata sollecitata dai manager delle società per evitare la responsabilità in proprio. Ma è stata utilissima anche per l'amministrazione finanziaria, che prima doveva individuare la persona fisica autore della violazione. E se l'esito del contenzioso fosse stato che quella persona non era responsabile, sarebbe stato troppo tardi (decadenza quinquennale) per rivolgersi al soggetto individuato in alternativa.

Ma, soprattutto, questa distinzione tra soggetto sanzionabile in via amministrativa e soggetto penalmente responsabile impedisce l'applicazione del *ne bis in idem* per la diversità dei soggetti destinatari delle sanzioni, rispettivamente la società e la persona fisica. Così la Cassazione al § 13.5 della sentenza n. 43809 del 30 ottobre 2015. La sentenza di riferimento, pronunciata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo il 27 novembre 2014 aveva interessato un imprenditore individuale, la signora Lucky Dev, cioè un soggetto destinatario di entrambe le sanzioni.

La direzione e coordinamento non determinano esterovestizione. Un punto significativo di quest'ultima sentenza (§ 16.29 e seguenti) contiene per la prima volta in una decisione di ultimo grado, la doverosa affermazione che non bisogna confondere le funzioni di direzione e coordinamento, previste dal Codice civile negli articoli 2497 e seguenti, con l'eterodirezione, che determina la rilocalizzazione dell'impresa come stabile organizzazione occulta. Rileggendo in questa ottica le famose sentenze sul caso Philip Morris (ad esempio la n. 7682 del 25 maggio 2002) osserviamo che la quasi totalità degli indizi posti a base della decisione erano tipici della direzione e coordinamento, e quindi senza rilevanza sul domicilio fiscale della società. Il commento dell'Assonime opportunamente conclude sulla necessità che questo delicato aspetto venga esaminato e risolto con maggiore attenzione da parte di tutti i competenti organi, anche in sintonia con le indicazioni degli

Le slide

NO AL «DOPPIO GIUDIZIO»

IL PRINCIPIO DEL «NE BIS IN IDEM»

- La Corte europea dei diritti dell'uomo ha statuito la rilevanza anche in campo fiscale del divieto di doppio giudizio (amministrativo e penale) per gli stessi fatti di violazione delle norme
- Il principio non si applica per le violazioni commesse dalla società o enti con personalità giuridica, in quanto la sanzione amministrativa viene irrogata a tale soggetto e quella penale alla persona fisica considerata autore della violazione

IL NUOVO ORIENTAMENTO

LA CASSAZIONE

Direzione e coordinamento di imprese ed estero vestizione:

- Nel caso Philip Morris aveva ravvisato l'esistenza di una stabile organizzazione occulta del soggetto estero in base a indizi pacificamente riferibili a direzione e coordinamento piuttosto che all'eterodirezione
- Nella sentenza 43809 del 2015 afferma per la prima volta che le due nozioni non vanno confuse
- La prima situazione non determina di per sé la seconda

IL CONTENZIOSO

LA RIFORMA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- ha effetto nei giudizi in corso al 1° gennaio 2016
- dispone l'esecutività in primo grado anche a favore del contribuente (dal 1° giugno 2016)
- è più severa per le spese a carico del soccombente e nelle sanzioni per lite temeraria
- estende reclamo/conciliazione a tutte le liti tributarie, anche con gli enti locali, per cause fino a 20 mila euro, nonché a qualsiasi lite catastale
- consente di includere reclamo e proposta di mediazione direttamente nel ricorso

GLI INTERPELLI

CON LA RIFORMA DEGLI INTERPELLI

- nuovo articolo 11 dello Statuto del contribuente
- interpellati obbligatori per la disapplicazione delle norme antielusive puntuali (ad esempio il riporto perdite nelle fusioni)
- interpellati facoltativi negli altri casi, entro il termine per la dichiarazione o l'adempimento fiscale
- interpellati preclusi nel caso in cui siano iniziate attività di controllo di cui il contribuente abbia formale conoscenza

organismi internazionali ed al fine di evitare che l'attività di accertamento arrechi pregiudizio evidente proprio ai gruppi transnazionali di matrice italiana che hanno capo-gruppo in Italia.

Lestravaganti distinzioni sul contraddittorio preventivo. Concludiamo questa rassegna commentando la sentenza a Sezioni unite n. 24823 depositata il 9 dicembre. In estrema sintesi, l'amministrazione finanziaria deve attivare il contraddittorio preventivo negli accertamenti dei tributi armonizzati comunitariamente, senza che esista questa condizione di legittimità delle rettifiche per i tributi non armonizzati, ove manchi una specifica disposizione del nostro diritto tributario. La sentenza è stata vivacemente stigmatizzata, perché – pur rilanciando la palla al legislatore – arriva a conclusioni aberranti nei normali casi di accertamento del reddito di impresa o di lavoro autonomo, dato che l'attività di controllo interessa simultaneamente l'applicazione di un tributo armonizzato (l'Iva) e di un tributo meramente interno (l'Irpef o Ires).

In ogni caso la contestazione del contribuente sulla mancanza del contraddittorio preventivo non deve essere meramente strumentale. Al riguardo riteniamo pertinente il richiamo all'articolo 21-octies, comma 2, della legge 241/90, secondo cui non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Ma non sono tutti i casi trattati nel procedimento tributario, in quanto la maggior parte delle rettifiche ha natura discrezionale e non vincolata.

La riforma del contenzioso tributario

Dopo questa rassegna giurisprudenziale, commentiamo le norme di revisione del contenzioso tributario introdotte dal decreto legislativo n. 156, in attuazione della legge delega numero 23/2014, con decorrenza per tutti i giudizi pendenti al 1° gennaio 2016, differita al 1° giugno 2016 per le disposizioni relative all'esecuzione provvisoria delle sentenze delle commissioni tributarie, con la novità della condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, anche se oggetto di giudizio non definitivo.

Le nuove disposizioni sono motivate dall'analisi del vigente contenzioso tributario, che vede il 70% dei ricorsi di importo non superiore a 20 mila euro, e prevalentemente corredati dall'istanza di sospensione della riscossione dell'atto impugnato.

Il 29 dicembre 2015 l'agenzia delle Entrate ha diramato una corposa circolare, la numero 38/E, che riporta in allegato il confronto tra le disposizioni precedenti e quelle ora in vigore.

Riprendiamo da tale circolare, sia pure secondo un diverso ordine di significatività e con alcune aggiunte di merito, la sintesi delle principali modifiche al Dpr 546/92:

- l'esecutività immediata delle sentenze non definitive concernenti i giudizi promossi avverso gli atti relativi alle operazioni catastali e di quelle, sempre non definitive, recanti condanna al pagamento di somme a favore dei contribuenti, eventualmente subordinate dal giudice tributario alla prestazione di idonea garanzia in caso di somme di importo superiore a 10 mila euro;
- il maggior rigore nell'applicazione del principio di soccombenza ai fini della condanna al rimborso delle spese di giudizio: la compensazione delle spese può essere pronunciata solo in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate, contro la prassi attuale di generiche indicazioni nella sentenza. In questo ambito è rilevante anche il richiamo all'articolo 96 del Codice di procedura civile, che consente al giudice di condannare al risarcimento dei danni la parte soccombente che ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave;
- l'estensione dell'ambito di operatività del reclamo/mediazione (liti di valore non superiore a 20 mila euro) alle controversie dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, a quelle degli enti locali, degli agenti della riscossione e dei concessionari privati che gestiscono alcuni tributi locali, nonché alle controversie catastali (queste ultime senza limite di importo). Quella decorrenza riguarda i ricorsi presentati dal 1° gennaio 2016, indipendentemente dalla data di notifica dell'accertamento. La maggior riduzione delle sanzioni si applica anche ai procedimenti di mediazione già pendenti a tale data;
- l'unicità dell'atto di reclamo e di eventuale proposta di mediazione rispetto a quello di instaurazione di un giudizio, in quanto il reclamo viene ora inserito direttamente nel ricorso; conseguente sospensione del deposito del ricorso in commissione nei novanta giorni successivi alla notifica, entro cui deve essere conclusa la mediazione; possibilità di maggior rateazione delle somme così definite;
- l'estensione dell'ambito di applicazione della conciliazione al giudizio di appello e alle controversie

soggette a reclamo/mediazione. Il perfezionamento della conciliazione avverrà con la sottoscrizione del relativo verbale e non con il pagamento della prima rata;

- la rivisitazione della disciplina della tutela cautelare (cioè della sospensione degli effetti esecutivi degli accertamenti e delle sentenze), che è stata estesa a tutte le fasi del processo;
- il mantenimento del criterio della riscossione frazionata del tributo in pendenza di giudizio (ad avviso dell'Agenzia si tratta di un meccanismo che consente di non aggravare gli obblighi di versamento del contribuente...);
- la previsione del giudizio di ottemperanza (articolo 70 del Dlgs 546) come unico meccanismo processuale di esecuzione delle sentenze, siano esse definitive o meno, escludendo la possibilità di ricorso all'ordinaria procedura esecutiva (anche qui torna il parallelo con il diritto amministrativo - articolo 112 e seguenti del Codice del processo amministrativo, Dlgs 104/2010), con affidamento alla commissione tributaria, in composizione monocratica, della cognizione di questi giudizi instaurati per il pagamento di somme di importo non superiore a 20 mila euro e, in ogni caso, per il pagamento delle spese di giudizio;
- l'innalzamento del valore dei giudizi in cui i contribuenti possono stare personalmente, senza l'assistenza di un difensore abilitato, che viene portato, dagli attuali 2.582,28 euro, a 3 mila euro;
- l'ampliamento della categoria dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica, nella quale sono stati inseriti i dipendenti dei Caf e delle relative società di servizi, in relazione alle controversie che derivano da adempimenti posti in essere dagli stessi Caf nei confronti dei propri assistiti. L'elenco dei soggetti abilitati, diversi dagli avvocati e dagli iscritti nella sezione A dei dottori commercialisti ed esperti contabili, sarà pubblicato nel sito internet del ministero.

In merito all'ultimo grado di giurisdizione, il nuovo comma 2-bis dell'articolo 62 del dlgs 546/92 consente alle parti di accordarsi sul cosiddetto giudizio *pers saltum*, evitando il giudizio di appello per investire direttamente la Corte di Cassazione nei casi di violazione o falsa applicazione delle norme di diritto. È sicuramente opportuna questa accelerazione dell'iter processuale, anche se andrà all'inizio a incrementare il carico della sezione tributaria della Corte.

La riforma della disciplina degli interpellati

L'altra serie di norme contenute nel decreto legislativo sul contenzioso

tributario (Dlgs 156/2015) riguarda le disposizioni sugli interpellati, la cui stratificazione nel tempo aveva generato non poche incertezze, sia nell'ambito della relativa procedura sia in merito alla possibilità di impugnare davanti al giudice tributario una risposta negativa, senza attendere l'emanazione di un atto di accertamento o rettifica, il cui contenuto sarebbe stato sostanzialmente analogo.

La normativa sugli interpellati viene ora prevalentemente concentrata nel riscritto articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000). Peraltro l'articolo 7 del Dlgs 156 procede alla riscrittura, totale o parziale, di ben sedici disposizioni che si occupano di interpellati, tra cui quella recentissima sull'interpello disapplicativo delle norme antielusive puntuali, già comma 8 dell'articolo 37-bis del Dpr 600/73 e ora articolo 1, comma 3, del decreto 128/2015 sull'abuso del diritto. E proprio questa disposizione ben poteva essere soppressa, in quanto dice le stesse cose del comma 2 dell'articolo 11 dello Statuto.

Il criterio generale delle disposizioni collegate è quello della non obbligatorietà dell'interpello preventivo, evidenziando però in dichiarazione la mancata presentazione dell'istanza o la risposta non positiva. L'interpello deve essere invece comunque proposto per conseguire la disapplicazione delle norme antielusive puntuali.

Tornando al tema del ricorso avverso la risposta negativa a un interpello, l'amministrazione finanziaria aveva preso una decisa posizione sull'impossibilità di adire il contenzioso nel caso di risposta negativa, qualificando tutte le risposte a interpello come meri pareri. In tal senso il punto fermo dell'Agenzia era stato formulato con la circolare 7/E del 9 marzo 2009.

Ma così non era, in quanto ben diversa è la lettura ufficiale delle disposizioni che danno luogo a obiettiva incertezza, allo scopo di evitare quella che giustamente è stata chiamata l'evasione da interpretazione. Queste risposte hanno un carattere di generalità e astrattezza, tanto da risultare applicabili a fattispecie identiche, mentre interpellati come quello connesso alle norme antielusive generali piuttosto che puntuali, per non parlare dell'interpello Cfc e simili, analizzano e qualificano singoli casi concreti, dando luogo a un'attività di accertamento preventivo.

E infatti la giurisprudenza, anche della Cassazione, ha in più occasioni ammesso l'impugnazione di queste risposte, determinando peraltro il rischio della non ricorribilità dell'avviso di accertamento il cui contenuto coincide con quello della prece-

dente risposta negativa.

Al riguardo il comma 2 dell'articolo 11 dello Statuto, riferendosi all'interpello disapplicativo delle norme antielusive puntuali – come potrebbe essere quello sul riporto delle perdite nelle operazioni di riorganizzazione aziendale – precisa che nel caso in cui la risposta non sia stata favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione della non elusività dell'operazione anche ai fini dell'accertamento sia in sede amministrativa (quindi nel contraddittorio anticipato) che contenziosa. La disposizione è ulteriormente chiarita dall'articolo 6, comma 1 del Dlgs 156, secondo cui le sole risposte impugnabili in sede contenziosa sono quelle relative all'interpello disapplicativo, con la facoltà di proporre ricorso unitamente all'atto impositivo.

Non riteniamo invece corretta la nuova declaratoria legale di non impugnabilità delle tipologie di interpello indicate alle lettere b) e c) del nuovo articolo 11 dello Statuto, relative alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti, nonché all'applicabilità della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie. Si tratta, infatti, di analisi preventive delle situazioni proprie del singolo contribuente, il quale si troverà nell'incertezza derivante da una possibile risposta negativa che – è vero – non gli preclude l'esecuzione dell'operazione progettata, ma non gli consente di operare con serenità.

Le nuove disposizioni precisano che l'interpello deve essere presentato prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per gli adempimenti tributari oggetto di interpello. Termini che non subiscono nessuna sospensione per effetto della presentazione dell'istanza. La presentazione di un interpello successivo a tali date è inammissibile ma, considerando che la deadline è quella relativa alla dichiarazione, l'operazione potrebbe anche essere stata posta in essere, ovviamente in un contesto di incertezza sulle conseguenze fiscali, sino alla ricezione della risposta. Come pure è inammissibile un interpello su questioni per le quali siano state iniziate attività di controllo, delle quali il contribuente abbia formale conoscenza.

L'agenzia delle Entrate, con provvedimento del 4 gennaio 2016, attribuisce la competenza ordinaria sugli interpellati alle singole Direzioni Regionali. Per l'abuso del diritto occorre però rivolgersi alla Direzione Centrale sino al 31 dicembre 2017.

Il Sole **24 ORE** | *Il primo quotidiano digitale*

FORMILAN

“Ho fatto migliaia di dichiarazioni, ma solo una mi ha cambiato la vita.”

PlusPlus24 Fisco,
la banca dati che cambia
il tuo modo di lavorare.

**COMPLETO**

Tutta la ricchezza
informativa del Gruppo 24 Ore
e l'autorevolezza del quotidiano.

**AUTOREVOLE**

I grandi autori e gli esperti
del Sole 24 Ore ti aiutano
nelle decisioni.

**FACILE**

Il nuovo motore di ricerca
innovativo per risposte semplici,
efficaci e aggiornate.

**ESCLUSIVO**

Servizi e vantaggi esclusivi
per il tuo lavoro e il tuo
tempo libero.

PLUS PLUS

24**Fisco**

TROVA QUELLO CHE CONTA DAVVERO.

PLUSPLUS24FISCO.COM