



cutting through complexity

TAX & LEGAL

Tax Newsletter

Sintesi delle novità legislative e delle interpretazioni di prassi ministeriale e di giurisprudenza tributaria più significative del mese di ottobre 2015

Numero 10/2015



Indice

PARTE PRIMA

Legislazione

- 1 **ERRATA CORRIGE DELLA TNL n. 9/2015, PAGINA 20:**
IMPOSTE SUI REDDITI - Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti (c.d. 'regime di *branch exemption*') - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 14 (pag.8)
- 2 **ACCERTAMENTO** - Misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - D.Lgs. n. 157 del 24 settembre 2015 (pag.8)
- 3 **IMPOSTE SUI REDDITI** - Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Hong Kong - Entrata in vigore - Ministero degli Affari esteri e della cooperazione internazionale, comunicato (pag.9)
- 4 **IMPOSTE SUI REDDITI** - IRAP - *Patent Box* - Decreto attuativo - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30 luglio 2015 (pag.9)
- 5 **PROCESSO TRIBUTARIO** - STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 (pag.13)
- 6 **PROCESSO TRIBUTARIO** - Principali novità introdotte in materia di contenzioso tributario - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 9 (pag.14)
- 7 **RISCOSSIONE** - Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - D.Lgs. n. 159 del 24 settembre 2015 (pag.15)
- 8 **RISCOSSIONE** - Principali novità introdotte - D.Lgs. n. 159 del 24 settembre 2015 (pag.15)
- 9 **SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI** - Misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 (pag.17)
- 10 **SANZIONI AMMINISTRATIVE** - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative -Decorrenza - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 32 (pag.17)
- 11 **SANZIONI AMMINISTRATIVE** - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative alle violazioni delle dichiarazioni delle imposte sui redditi e IRAP (art. 1 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15 (pag.17)
- 12 **SANZIONI AMMINISTRATIVE** - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative alle violazioni delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (art. 2 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15 (pag.19)

- 13 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a ritardati o omessi versamenti diretti (art. 13 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15 (pag.20)
- 14 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni dell'obbligo di esecuzione di ritenute alla fonte (art. 14 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15 (pag.20)
- 15 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni in merito alla dichiarazione IVA e ai rimborsi (art. 5 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15 (pag.20)
- 16 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni degli obblighi riguardanti la documentazione, registrazione, individuazione delle operazioni soggette ad IVA (art. 6 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15 (pag.21)
- 17 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni relative alle esportazioni (art. 7 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15 (pag.23)
- 18 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni del contenuto e documenti delle dichiarazioni (art. 8 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15 (pag.24)
- 19 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni di obblighi relativi alla contabilità (art. 9 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15 (pag.24)
- 20 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative ad altre violazioni in materia di imposte dirette e IVA (art. 11 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15 (pag.24)
- 21 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina generale delle sanzioni amministrative di cui al D.Lgs. n. 472/97 - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 16 (pag.25)
- 22 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - IMPOSTA DI REGISTRO - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche al D.P.R. n. 131/86 in materia di sanzioni in caso di omessa registrazione e di occultamento di corrispettivo - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 18 (pag.26)
- 23 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - CERTIFICAZIONE UNICA - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Violazioni in materia di certificazione unica - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 21 (pag.26)

- 24 [SANZIONI AMMINISTRATIVE](#) - ACCERTAMENTO - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Procedimento di computo in diminuzione delle perdite da accertamento - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 25 (pag.27)
- 25 [SANZIONI PENALI](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 - Dichiarazione infedele - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 4 (pag.28)
- 26 [SANZIONI PENALI](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 - Omessa dichiarazione - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 5 (pag.28)
- 27 [SANZIONI PENALI](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 - Omesso versamento di ritenute e omesso versamento di IVA - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, artt. 7-8 (pag.29)
- 28 [SANZIONI PENALI](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 - Causa di non punibilità: pagamento del debito tributario - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 11 (pag.29)
- 29 [SANZIONI PENALI](#) - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 - Circostanze del reato- D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 12 (pag.30)
- 30 [STATUTO DEL CONTRIBUENTE](#) - Diritto di interpello - Nuove tipologie - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 1 (pag.30)
- 31 [STATUTO DEL CONTRIBUENTE](#) - Diritto di interpello - Preventività delle istanze - Termini di risposta - Regola del silenzio-assenso - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, artt. 1, 2 e 4 (pag.31)
- 32 [STATUTO DEL CONTRIBUENTE](#) - Diritto di interpello - Condizione di obiettiva incertezza - Pubblicazione delle risposte agli interpelli - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 1 (pag.32)
- 33 [STATUTO DEL CONTRIBUENTE](#) - Diritto di interpello - Contenuto dell'istanza - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 3 (pag.33)
- 34 [STATUTO DEL CONTRIBUENTE](#) - Diritto di interpello - Inammissibilità delle istanze - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 5 (pag.33)
- 35 [STATUTO DEL CONTRIBUENTE](#) - PROCESSO TRIBUTARIO - ACCERTAMENTO- Diritto di interpello - Coordinamento con le attività di accertamento e contenzioso - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 6 (pag.34)
- 36 [STATUTO DEL CONTRIBUENTE](#) - Diritto di interpello - Disposizioni di coordinamento - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 7 (pag.35)
- 37 [STATUTO DEL CONTRIBUENTE](#) - Diritto di interpello - Disposizioni attuative - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 8 (pag.36)

PARTE SECONDA

Prassi

- 1 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Imprese agricole - Attività di produzione e vendita di energia elettrica e calorica da fonte agroforestale - Disciplina fiscale applicabile - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 86 del 15 ottobre 2015 (pag.37)
- 2 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Mancata indicazione in dichiarazione della deduzione per detassazione ambientale - Procedura di regolarizzazione prevista dalla Circolare n. 31/E del 2013: inapplicabilità - Risposta ad interrogazione parlamentare n. 5-06655 del 15 ottobre 2015 (pag.37)
- 3 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Rimborsi chilometrici - Maggior rimborso calcolato dalla residenza rispetto alla sede - Imponibilità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 92 del 30 ottobre 2015 (pag.37)
- 4 [IVA](#) - Disciplina dei rimborsi - Modifiche del D.Lgs. n. 175 del 2014 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 35 del 27 ottobre 2015 (pag.38)

PARTE TERZA

Giurisprudenza

- 1 [ACCERTAMENTO](#) - Accertamento con adesione - Istanza presentata nei termini mediante posta senza avviso di ricevimento: è valida - Commissione Tributaria Regionale di Napoli, Sentenza n. 6891/48/15 del 10 luglio 2015 (pag.40)
- 2 [ACCERTAMENTO](#) - Accertamento induttivo - Ricostruzione del reddito in base ad indici di redditività: inammissibile in caso di perdita e di fallimento dell'impresa - Cassazione, Sentenza n. 19602 del 1 ottobre 2015 (pag.40)
- 3 [ACCERTAMENTO](#) - Accertamento con adesione sottoscritto dal contribuente - Impugnazione dell'atto impositivo: inammissibilità - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 7915/40/15 del 5 ottobre 2015 (pag.40)
- 4 [ACCERTAMENTO](#) - Costi *black list* - Mancato rispetto del termine dilatorio di 90 giorni per fornire la prova delle esimenti - Invalidità dell'avviso di accertamento: sussiste - Cassazione, Sentenza n. 20033 del 7 ottobre 2015 (pag.41)
- 5 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - *Transfer pricing* - Finanziamenti infragruppo - Valore normale basato sulla generica rischiosità dell'investimento: non è sufficiente - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 2725/22/15 del 18 giugno 2015 (pag.41)
- 6 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Esterovestizione - Elementi rilevanti - Commissione Tributaria Regionale di Firenze, Sentenza n. 1154/25/15 del 23 giugno 2015 (pag.41)
- 7 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Redditi fondiari - Risoluzione del contratto di locazione - Irrilevanza reddituale del risarcimento a carico del conduttore inadempiente - Commissione Tributaria Regionale di Firenze, Sentenza n. 1160/25/15 del 23 giugno 2015 (pag.42)

- 8 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Ammortamenti - Individuazione del coefficiente all'interno della misura massima fiscalmente ammessa - Principi di redazione del bilancio: applicabilità - Cassazione, Sentenza n. 20678 del 14 ottobre 2015 (pag.42)
- 9 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Rivalutazione dei beni ex Legge n. 342 del 2000 - Esclusione dalla rivalutazione di alcuni beni appartenenti alla categoria omogenea - Disconoscimento della rivalutazione - Cassazione, Sentenza n. 21349 del 21 ottobre 2015 (pag.43)
- 10 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti - Indeducibilità per mancanza di inerenza - Cassazione, Sentenza n. 42994 del 26 ottobre 2015 (pag.43)
- 11 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Compensi agli amministratori rilevati a conto economico in assenza di delibera assembleare - Indeducibilità ex art. 109 del TUIR - Cassazione, Sentenza n. 21953 del 28 ottobre 2015 (pag.43)
- 12 [IVA](#) - Società in liquidazione - Credito non iscritto nel bilancio finale di liquidazione - Diritto al rimborso: sussiste - Commissione Tributaria II grado di Trento, Sentenza n. 58/2/15 del 16 luglio 2015 (pag.44)
- 13 [IVA](#) - Cessioni intracomunitarie - Mancata indicazione in fattura del numero identificativo IVA - Irrilevanza ai fini della non imponibilità - Cassazione, Sentenza n. 19368 del 29 settembre 2015 (pag.44)
- 14 [IVA](#) - Acquisto di beni in leasing - Diritto al rimborso dell'IVA gravante sui canoni: compete - Cassazione, Sentenza n. 20951 del 16 ottobre 2015 (pag.44)
- 15 [IVA](#) - Buoni sconto e buoni rimborso concessi dal produttore al consumatore finale - Note di variazione ex art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972: ammissibilità - Cassazione, Sentenza n. 20964 del 16 ottobre 2015 (pag.45)
- 16 [IVA](#) - Scambio di valuta tradizionale con valuta virtuale (*bitcoin*) e viceversa - Prestazione di servizi esente - Base imponibile: margine della transazione - Corte di Giustizia Europea, Sentenza C-264/14 del 22 ottobre 2015 (pag.45)
- 17 [IVA](#) - Fatture emesse da soggetto inesistente - Diritto alla detrazione: condizioni - Corte di Giustizia Europea, Sentenza C-277/14 del 22 ottobre 2015 (pag.46)
- 18 [IVA](#) - Fatture d'acquisto per operazioni soggettivamente inesistenti - Diritto alla detrazione: non compete - Cassazione, Sentenza n. 42994 del 26 ottobre 2015 (pag.46)
- 19 [IVA](#) - Dichiarazione mendace circa la spettanza dell'aliquota agevolata - Recupero della maggior imposta dall'acquirente - Cassazione, Ordinanza n. 21908 del 27 ottobre 2015 (pag.47)
- 20 [PROCESSO TRIBUTARIO](#) - Impugnazione della cartella di pagamento invalidamente notificata: ammissibilità - Cassazione SS. UU., Sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015 (pag.47)
- 21 [PROCESSO TRIBUTARIO](#) - Mancata allegazione del PVC al ricorso contro l'atto di accertamento - Inammissibilità del ricorso: non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 20658 del 14 ottobre 2015 (pag.48)

- 22 **PROCESSO TRIBUTARIO** - Dirigenti dell'Agenzia delle Entrate decaduti dall'incarico - Eccezione di invalidità dell'atto impositivo: deve essere fatta valere dal contribuente in primo grado - Cassazione, Sentenza n. 20984 del 16 ottobre 2015 (pag.48)
- 23 **SANZIONI PENALI** - STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Abuso del diritto - Irrilevanza penale - Decorrenza - Cassazione, Sentenza n. 40272 del 7 ottobre 2015 (pag.48)
- 24 **SANZIONI PENALI** - IVA - Mancanza di liquidità - Causa di forza maggiore: sussiste - Cassazione, Sentenza n. 40352 del 8 ottobre 2015 (pag.49)
- 25 **STATUTO DEL CONTRIBUENTE** - Tutela dell'affidamento: non ricorre in presenza di posizioni interpretative rese da soggetti estranei (ancorché qualificati) all'Amministrazione finanziaria - Cassazione, Sentenza n. 20058 del 7 ottobre 2015 (pag.49)

A hand holding a smartphone with a blurred background and a diagonal white overlay. The phone screen shows various app icons. The text 'Parte prima' and 'Legislazione' is overlaid on the white area.

Parte prima
Legislazione



ERRATA CORRIGE DELLA [TNL n. 9/2015](#), PAGINA 20:

IMPOSTE SUI REDDITI - Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti (c.d. 'regime di *branch exemption*') - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 14

A decorrere **dal periodo di imposta successivo a quello in corso** alla data di entrata in vigore del Decreto (7 ottobre 2015), **ossia dal 2016 per i soggetti aventi periodo di imposta coincidente con l'anno solare**, le imprese residenti potranno optare per il regime di esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero (c.d. 'regime di *branch exemption*'). [...]



ACCERTAMENTO - Misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - D.Lgs. n. 157 del 24 settembre 2015

- Il Decreto legislativo delegato n. 157 del 24 settembre 2015, che contiene misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali, in funzione delle esigenze di contenimento della spesa pubblica e di potenziamento dell'efficienza dell'azione amministrativa, nonché ai fini di una più razionale ripartizione delle funzioni tra le diverse agenzie, emanato in attuazione dell'art. 9, comma 1, lett. h) della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, è stato pubblicato in G.U. n. 233 del 7 ottobre 2015, Suppl. Ordinario n. 55, ed è in vigore dal 22 ottobre. Tuttavia, le disposizioni in materia di convenzioni tra Ministero dell'Economia e delle Finanze e singole Agenzie fiscali entrano in vigore dal 1° gennaio 2016.

- Il Decreto prevede interventi in materia di riorganizzazione delle Agenzie fiscali diretti a potenziare l'efficienza dell'azione amministrativa, anche attraverso la definizione di specifici obiettivi misurabili sulla base di puntuali indicatori.

- Viene altresì prevista una revisione del sistema delle convenzioni tra Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzie fiscali, in relazione alla nuova strategia di controllo fiscale e agli obiettivi di maggiore efficienza cui essa è rivolta, cui agganciare gli incentivi per il personale.

- Il Decreto impone infine alle Agenzie fiscali una ulteriore riduzione del numero dei dirigenti.

3 IMPOSTE SUI REDDITI - Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Hong Kong - Entrata in vigore - Ministero degli Affari esteri e della cooperazione internazionale, comunicato

La Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Hong Kong (con relativo Protocollo), firmata a Hong Kong il 14 gennaio 2013, è in vigore dal 10 agosto 2015, data nella quale è avvenuto lo scambio delle notifiche, necessario, ai sensi dell'art. 28 della Convenzione stessa, ai fini della entrata in vigore. La Convenzione è stata ratificata mediante la L. n. 96 del 18 giugno 2015, pubblicata sulla G.U. n. 155 del 7 luglio 2015 (si veda la nostra [TNL n. 7/2015](#)). L'avvenuto scambio delle notifiche, e la conseguente entrata in vigore, dal 10 agosto, sono stati resi noti mediante un Comunicato del Ministero degli Affari esteri e della cooperazione internazionale, pubblicato sulla G.U. n. 249 del 26 ottobre 2015. La Convenzione, conforme al modello OCSE, esplicherà efficacia in Italia dal 1° gennaio 2016.

4 IMPOSTE SUI REDDITI - IRAP - *Patent Box* - Decreto attuativo - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30 luglio 2015

- Il Decreto attuativo del regime di *Patent Box* è stato approvato in data 30 luglio 2015, e un avviso, pubblicato in G.U. n. 244 del 20 ottobre 2015, rende nota la pubblicazione dello stesso anche sul sito web del Ministero dello Sviluppo Economico. Le relative disposizioni dovrebbero quindi essere in vigore a decorrere dal 15° giorno successivo alla pubblicazione (4 novembre 2015). Il beneficio si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (dal 2015 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare).

- Il Decreto sostanzialmente conferma le previsioni della Legge di Stabilità 2015 (art. 1, commi 37-45 della L. n. 190 del 23 dicembre 2014, come modificati dall'art. 5 del D.L. n. 3 del 2015 - si veda anche la nostra [TNL n. 1/2015](#)). Fornisce inoltre alcune precisazioni, di seguito descritte.

Soggetti beneficiari

- Possono optare per il regime di *Patent Box* tutti i soggetti che siano titolari di reddito di impresa, e che:

- esercitino determinate attività di ricerca e sviluppo qualificate;
- abbiano diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolati, indipendentemente dal titolo giuridico in virtù del quale ne dispongono (può cioè trattarsi sia di beni immateriali sviluppati internamente che di beni acquisiti, anche in licenza).

- Per quanto concerne i soggetti non residenti, il regime è accessibile a condizione (i) che siano residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione con l'Italia e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, e (ii) che abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali agevolati. La relazione illustrativa al Decreto chiarisce che per 'attribuibili' si intende 'compresi nel patrimonio' della stabile organizzazione (coerentemente con l'approccio adottato dall'OCSE nell'art. 7 del Modello di Convenzione del 2010 e relativo Commentario).

- Il Decreto elenca anche le categorie di soggetti escluse dal beneficio (*i.e.* i soggetti interessati da procedure di fallimento, liquidazione coatta e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

Modalità di esercizio e durata dell'opzione

In proposito, il Decreto, oltre a confermare che l'opzione ha durata pari a cinque periodi di imposta, è irrevocabile e rinnovabile, fornisce le seguenti precisazioni.

- Per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione è comunicata all'Agenzia delle entrate secondo le modalità e i termini indicati in apposito Provvedimento direttoriale, e riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale essa è comunicata ed i successivi quattro.

- A decorrere dal 2017 (per i soggetti 'solari'), l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la dichiarazione si riferisce.

- Qualora la quota di reddito agevolabile sia determinata sulla base di un *ruling* con l'amministrazione finanziaria (come accade, ad esempio, in caso di utilizzo diretto del bene da parte del proprietario), l'opzione ha efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata la richiesta di *ruling*. Ove la stipula dell'accordo avvenga in un periodo successivo a quello di presentazione dell'istanza, nelle more della stipula dell'accordo, i soggetti beneficiari determinano il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie. Tuttavia, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della istanza e quella di sottoscrizione dell'accordo, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling*, restando ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa a favore.

Definizione di bene immateriale

- Il Decreto modifica parzialmente l'elenco di beni intangibili i cui redditi possono beneficiare dell'opzione. Si tratta dei redditi derivanti dall'utilizzo di:

- *Software* protetto da *copyright* (anziché 'opere dell'ingegno');
- brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione;
- marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione;
- disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili⁽¹⁾.

- Per la definizione delle suddette tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Unione europea ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo Paese di protezione del bene.

- Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali di cui sopra, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà e debbano essere utilizzati congiuntamente per la finalizzazione di un prodotto o di un processo, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini del regime di *Patent Box*. Si tratta ad esempio, come chiarisce la relazione illustrativa al Decreto, del modello di una autovettura che incorpora più brevetti.

Tipologie di utilizzo agevolabili

- Il Decreto chiarisce il significato del termine 'utilizzo' o 'sfruttamento economico'. Pertanto, rientrano nel regime di *Patent Box* i redditi derivanti da:

- i. concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali sopra elencati;
- ii. uso diretto dei beni immateriali di cui sopra, per tale intendendosi l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso.

(1) L'art. 1, comma 39, della Legge di Stabilità 2015 si riferisce invece ai redditi derivanti dai seguenti beni: 'da opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili',

- Nel primo caso, il reddito agevolabile è costituito dai canoni (*royalties*) derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi.
- Nel caso sub ii., è necessario individuare, mediante accordo con l'Amministrazione finanziaria (c.d. *ruling* internazionale), per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione, il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita.
- L'opzione ha ad oggetto anche le somme ottenute come risarcimento e come restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto i suddetti beni immateriali e per violazione dei diritti sugli stessi.
- Ai fini della determinazione del contributo economico di cui al punto sub ii., le microimprese, e le piccole e medie imprese (come definite dalla Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE), accedono alla procedura di *ruling* attraverso modalità semplificate, che saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Il contributo è determinato sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE, con particolare riferimento alle linee guida in materia di prezzi di trasferimento. Le predette imprese dovranno in ogni caso essere in grado di monitorare il nesso fra le spese e il reddito, fornendone dimostrazione all'Amministrazione finanziaria.

Definizione di attività di ricerca e sviluppo

- Il Decreto fornisce un elenco di attività di ricerca e sviluppo che, ove finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni intangibili di cui sopra, danno diritto al beneficio. In estrema sintesi:
 - i. la ricerca fondamentale;
 - ii. la ricerca applicata, incluso lo sviluppo sperimentale;
 - iii. il *design*, incluse le attività di sviluppo dei marchi;
 - iv. l'ideazione e la realizzazione del *software* protetto da *copyright*;
 - v. le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato;
 - vi. le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o dei servizi, del *design*, o degli altri materiali proteggibili.
- La relazione illustrativa chiarisce che non rileva il luogo (Italia o estero) in cui le attività sopra elencate sono svolte.

Determinazione della quota di reddito agevolabile

- Come chiarito dalla relazione illustrativa al Decreto, la modalità con cui è determinata la quota di reddito agevolabile (*i.e.* sulla base del rapporto tra: (i) costi di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale agevolato⁽²⁾ e (ii) i costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene), è conforme al c.d. *modified nexus approach*, elaborato in sede OCSE, in virtù del quale 'deve sussistere un collegamento diretto tra le spese sostenute per il bene immateriale ed il reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale stesso'⁽³⁾.

- Il Decreto precisa che, ai fini del computo del rapporto di cui sopra:

- a regime (*i.e.* a partire dal 2018), dovranno essere considerati i costi sostenuti esclusivamente nei periodi di imposta il cui reddito è agevolato, distintamente per ciascun bene immateriale;
- tuttavia, per il primo periodo d'imposta e per i due successivi, si possono considerare i costi sostenuti nel periodo d'imposta agevolato e nei tre precedenti, assunti complessivamente e non per singolo bene.

Inoltre, non si deve tenere conto delle seguenti voci di costo:

- a) gli interessi passivi;
- b) le spese relative agli immobili;
- c) qualsiasi costo che non può essere direttamente collegato a uno specifico bene immateriale.

Tracciabilità delle spese e dei redditi

Il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo e i beni immateriali, nonché fra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile, deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile (c.d. *tracing and tracking*).



PROCESSO TRIBUTARIO - STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015

Il Decreto delegato n. 156 del 24 settembre 2015, che contiene misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso

2) Che può essere aumentato, fino a concorrenza del 30%, dei costi sostenuti per l'acquisizione del bene immateriale o per contratti di ricerca, relativi allo stesso bene, stipulati con società del gruppo.

(3) Cfr. Il final report on Action 5, '*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*', del 5 ottobre 2015, pubblicato dall'OCSE nell'ambito del progetto BEPS.

tributario, emanato in attuazione degli artt. 6, comma 6, e 10, comma 1 a) e b), della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, è stato pubblicato in G.U. n. 233 del 7 ottobre 2015, Suppl. Ordinario n. 55, ed è in vigore dal 22 ottobre.

6

PROCESSO TRIBUTARIO - Principali novità introdotte in materia di contenzioso tributario - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 9

Si segnalano, tra le altre, le seguenti novità, aventi, in genere, decorrenza dal 2016, come segue.

- Viene previsto che la mediazione, che si applica alle controversie di valore non superiore a 20 mila euro, è estesa a tutti gli atti impositivi a prescindere dall'ente emittente (quindi non solo - come attualmente - agli atti provenienti dall'Agenzia delle Entrate, ma anche a quelli provenienti dall'Agenzia delle Dogane, dagli Enti Locali, dagli agenti della riscossione) nonché, a prescindere dal valore della controversia, agli atti attinenti al classamento e all'attribuzione di rendita catastale. Inoltre, non è più necessario presentare un'istanza di reclamo all'interno del ricorso introduttivo, in quanto è il ricorso stesso che produce gli effetti del reclamo. La procedura non è più preclusiva per fruire, in corso di giudizio, dell'istituto della conciliazione giudiziale. Infine, la conciliazione giudiziale si renderà esperibile sia in udienza che fuori udienza, tanto in primo che in secondo grado (art. 9, comma 1, lett. l)).

- In secondo luogo, poiché la riforma mira alla telematizzazione del processo, viene estesa l'utilizzazione della posta elettronica certificata ai fini della comunicazione degli atti delle parti e quelli del giudice. La decorrenza e le modalità applicative saranno definiti in appositi decreti attuativi da emanarsi (art. 9, comma 1, lett. h)).

- Per quanto riguarda le spese processuali, viene fissato il principio secondo cui le spese devono seguire la soccombenza (mentre oggi anche il contribuente vittorioso subisce di regola la compensazione delle spese) (art. 9, comma 1, lett. f)). Inoltre è stato introdotto il c.d. principio di 'lite temeraria' che consente di addebitare al contribuente che ha introdotto un giudizio capzioso ovvero all'Amministrazione finanziaria che ha resistito in un giudizio nel quale l'atto sarebbe stato palesemente annullabile in autotutela, il pagamento di un risarcimento danni alla controparte.

- Altre novità riguardano:

- la difesa tecnica in giudizio, elevando (a 3.000 euro) il valore della lite che consente alle parti di stare in giudizio senza assistenza tecnica;
- la sospensione del processo per la decisione di questioni pregiudiziali o qualora sia iniziata una 'procedura amichevole';

- la tutela cautelare estesa a tutte le fasi del processo;
- la immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente;
- il rinforzo del rimedio del 'giudizio di ottemperanza', in caso di mancato rimborso delle somme al contribuente, che sarà esperibile anche nei confronti degli agenti e concessionari della riscossione.

7

RISCOSSIONE - Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - D.Lgs. n. 159 del 24 settembre 2015

Il Decreto delegato n. 159 del 24 settembre 2015, che contiene misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, emanato in attuazione dell'art. 3, comma 1, lett. a), della Legge n. 23 del 11 marzo 2014 è stato pubblicato in G.U. n. 233 del 7 ottobre 2015, Suppl. Ordinario n. 55, ed è in vigore dal 22 ottobre. Sono previste misure transitorie e decorrenze differenziate per le singole disposizioni.

8

RISCOSSIONE - Principali novità introdotte - D.Lgs. n. 159 del 24 settembre 2015

Si segnalano, tra le altre, le seguenti novità.

- Premesso che attualmente è previsto che entro 90 giorni dalla notifica del primo atto di riscossione i contribuenti possono chiedere la sospensione dell'attività di riscossione qualora documentino la sussistenza di una delle fattispecie espressamente previste dal legislatore o 'per qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito', l'art. 1 del Decreto abroga tale ultima fattispecie c.d. 'aperta', in quanto essa può essere utilizzata dai contribuenti per finalità meramente dilatorie. Pertanto, la sospensione potrà essere richiesta al concessionario solo qualora ricorrano le fattispecie espressamente previste dal legislatore (che contemplano, per esempio, la decadenza o prescrizione del diritto di credito e l'ottenimento di una sospensione amministrativa o giudiziale). Le nuove norme si applicano alle dichiarazioni presentate dopo l'entrata in vigore del Decreto.

- L'art. 2 del Decreto contiene novità in merito alla rateazione delle somme dovute a seguito di controlli e accertamenti.

- L'art. 3 del Decreto consente di non decadere dalla rateizzazione del debito se il contribuente esegue il versamento della prima rata entro sette giorni dalla sua scadenza, oppure a condizione che si tratti di un insufficiente versamento lieve, cioè per una frazione non superiore al 3% della rata e, in ogni caso, a 10.000 euro.

- Nelle ipotesi in cui l'omesso o insufficiente versamento delle imposte sia causato da una condotta illecita del professionista cui il contribuente o il sostituto d'imposta abbia conferito mandato professionale, si prevede, in favore del contribuente, che la sospensione della riscossione delle sanzioni non sia più vincolata al preventivo pagamento delle imposte e che la sospensione e la dilazione del pagamento delle imposte non siano più subordinate al rilascio di apposita garanzia; tuttavia, a tutela dell'attività dell'ufficio, è stato ampliato il periodo di sospensione dei termini di prescrizione e decadenza (art. 6 del Decreto).
- L'aggio, ossia la remunerazione per l'attività di recupero crediti spettante ad Equitalia, è stato ridotto dall'otto al 6% delle somme iscritte a ruolo e relativi interessi di mora, ridotti del 50% in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella (art. 9 del Decreto, che riformula l'art. 17 del D.P.R. n. 602 del 1973).
- Il nuovo art. 19 del D.P.R. n. 602 del 1973, in materia di dilazione di pagamenti, come modificato dall'art. 10 del Decreto, prevede che, per le dilazioni concesse a decorrere dalla data di entrata in vigore del Decreto (22 ottobre), l'agente della riscossione concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di 72 rate mensili, su semplice richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà. Nel caso in cui le somme iscritte a ruolo siano di importo superiore a 50.000 euro, tuttavia, la dilazione può essere concessa solo se il contribuente fornisce documentazione che comprovata tale temporanea situazione di obiettiva difficoltà.
- Nel caso di annullamento o revoca parziale dell'atto amministrativo per via di autotutela, è riconosciuta al contribuente la possibilità di fruire degli istituti della definizione agevolata delle sanzioni 'alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso'. In altri termini, il contribuente, in caso di accoglimento parziale dell'istanza di autotutela, è rimesso in termini per fruire dei benefici di cui avrebbe potuto fruire *ab origine*. (art. 11 del Decreto).
- L'art. 14 del Decreto, al fine di potenziare la diffusione dell'utilizzo della posta elettronica certificata nell'ambito delle procedure di notifica, e di ridurre i costi amministrativi e garantire la tempestiva conoscibilità degli atti da parte del contribuente, sostituisce il secondo comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973, mediante la previsione per cui la notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al D.P.R. n. 68 del 2005, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Nel caso di imprese individuali o costituite in forma societaria, nonché di professionisti iscritti in albi o elenchi, la notifica avviene esclusivamente con tali modalità, all'indirizzo risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC).

9

SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI - Misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015

Il Decreto delegato n. 158 del 24 settembre 2015, che contiene misure per la revisione del sistema sanzionatorio, emanato in attuazione dell'art. 8, comma 1, della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 è stato pubblicato in G.U. n. 233 del 7 ottobre 2015, Suppl. Ordinario n. 55, ed è in vigore dal 22 ottobre. Il Decreto modifica sia le norme in materia di sanzioni penali tributarie (D.Lgs. n. 74 del 2000) che quelle in materia di sanzioni amministrative tributarie (D.Lgs. n. 471 e n. 472 del 1997, e altre disposizioni).

10

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative - Decorrenza - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 32

Le modifiche entrano in vigore, ai sensi dell'art. 32 del Decreto, dal 1 gennaio 2017. La norma, peraltro, con riferimento alle violazioni commesse in data anteriore, non fornisce alcuna precisazione in merito alla applicabilità anche per le violazioni commesse in data antecedente il 1° gennaio 2017, purché non ancora contestate in via definitiva, del nuovo regime sanzionatorio, ove più favorevole al contribuente, per effetto del principio del c.d. principio di *favor rei* (art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997), in base al quale: 'se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo'. È comunque il caso di segnalare che, alla luce dello schema di Legge di Stabilità 2016, tale principio possa rimanere applicabile. Infatti, tale provvedimento in corso di esame parlamentare, oltre ad anticipare la decorrenza delle modifiche al 1° gennaio 2016, specifica che, ai fini della procedura di *voluntary disclosure*, rimangono valide le misure delle sanzioni pregresse, precisazione questa evidentemente superflua, ove il *favor rei* non operasse.

11

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative alle violazioni delle dichiarazioni delle imposte sui redditi e IRAP (art. 1 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15

Quanto alle novità di maggior rilievo del provvedimento, si segnalano le seguenti.

- Sono unificate in un'unica norma le sanzioni per le violazioni delle imposte sui redditi e dell'IRAP.
- In caso di dichiarazione omessa, se la stessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applicherà la sanzione amministrativa dal 60% al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500.
- La sanzione da dichiarazione infedele, attualmente compresa tra il 100% e il 200% della maggiore imposta, sarà compresa tra il 90% e il 180% (art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471 del 1997).
- Tale sanzione sarà aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (nuovo art. 1, comma 3).
- Inoltre, in assenza di frode, la sanzione sarà ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000.
- La medesima riduzione si applica quando, al di fuori dei casi di frode, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Inoltre, se non vi è alcun danno per l'Erario, è applicabile la sanzione fissa nella misura di 250 euro. Suddetto regime è quindi applicabile nelle ipotesi in cui l'infedeltà derivi da meri errori di imputazione temporale di elementi reddituali e, generalmente, nelle ipotesi in cui sia stata anticipata la tassazione di componenti positivi o posticipata la deduzione di componenti negativi, salvo le situazioni in cui - avverte la Relazione illustrativa - l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale abbia comunque prodotto un vantaggio nei confronti del contribuente, come, ad esempio, quando sia stato anticipatamente dichiarato in un esercizio in perdita fiscale (il cui riporto in avanti è limitato all'80% dell'utile posto a compensazione) un provento che invece avrebbe dovuto essere imputato ad un successivo periodo in utile.



SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative alle violazioni delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (art. 2 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15

Per la dichiarazione dei sostituti d'imposta le modifiche sono analoghe a quelle previste per le dichiarazioni dei redditi.

- In caso di dichiarazione omessa, se la dichiarazione è presentata dal sostituto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, la sanzione sarà ridotta alla metà (dal 60% al 120% dell'ammontare delle ritenute non versate), con un minimo di euro 200.

- Se la dichiarazione omessa è stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, e le ritenute, benché non dichiarate, sono state interamente versate, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500 (anziché la ordinaria sanzione da euro 250 a euro 2.000) e la sanzione, pari a euro 50 per ogni percipiente non indicato nella dichiarazione, è ridotta del 50%.

- Viene chiarito che per ritenute non versate si intende la differenza tra l'ammontare delle maggiori ritenute accertate e quelle liquidabili in base alle dichiarazioni ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973.

- In caso di dichiarazione infedele, si applicherà la sanzione amministrativa dal 90% al 180% (anziché la precedente sanzione dal 100% al 200%) dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza, con un minimo di euro 250.

- Quest'ultima sanzione sarà aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

- La sanzione sarà ridotta di un terzo quando l'ammontare delle ritenute non versate riferibili alla differenza tra l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme accertati e dichiarati è inferiore al 3% delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati e comunque inferiore a euro 30.000.

- Anche per il sostituto d'imposta si applica l'esonero da sanzioni per infedele dichiarazione, qualora il contribuente trasmetta all'Amministrazione finanziaria copia di Masterfile e documentazione nazionale, in caso di non corretta applicazione, nel corso di operazioni infragruppo, del valore normale calcolato sulla base dell'art. 110, comma 7, del TUIR (*transfer pricing*), da cui risulti anche una applicazione delle ritenute convenzionali su interessi e *royalties* in misura inferiore rispetto a quella dovuta.

13

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a ritardati o omessi versamenti diretti (art. 13 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15

Per quanto riguarda gli omessi versamenti di imposte (art. 13 del D.Lgs. n. 471), se il ritardo non è superiore a 90 giorni, la sanzione, che rimane del 30% di ogni importo non versato, è ridotta alla metà. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione del 30% è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

14

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni dell'obbligo di esecuzione di ritenute alla fonte (art. 14 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15

Dall'art. 14 del D.Lgs. n. 471, che prevede che chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al 20% dell'ammontare non trattenuto, è espunto il riferimento alle sanzioni per omesso versamento delle ritenute stesse. Come chiarisce la Relazione illustrativa, in caso di omessa applicazione di ritenute non risultanti dalla dichiarazione, si applicherà la sola sanzione del 20% (e non più anche quella per omesso versamento).

15

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni in merito alla dichiarazione IVA e ai rimborsi (art. 5 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15

L'art. 5 del D.Lgs. 471 del 1997, relativo alle sanzioni per le violazioni relative alla dichiarazione iva e ai rimborsi, è modificato come segue.

- Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal 60% al 120% dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di euro 200. Nel caso di cui sopra, se il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta, si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 1.000.
- Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante (c.d. dichiarazione infedele), si applica la sanzione amministrativa dal 90% al 180% (e non più dal 100% al 200%) della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato. Tale sanzione è aumentata della metà, se la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.
- La sanzione per infedele dichiarazione è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta ovvero la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è complessivamente inferiore al 3% dell'imposta, dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata e, comunque, complessivamente inferiore a euro 30.000.
- Viene inoltre precisato che chi chiede a rimborso l'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972 è punito con la sanzione amministrativa pari al 30% del credito rimborsato.

16

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni degli obblighi riguardanti la documentazione, registrazione, individuazione delle operazioni soggette ad IVA (art. 6 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15

- Chi viola obblighi inerenti la documentazione e registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA o indica, nella documentazione o nei registri, una imposta inferiore a quella dovuta, è punito con la sanzione compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato (e non più tra il 100% e il 200%). La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.

- La sanzione applicabile in caso di illegittima detrazione dell'imposta (assolta, dovuta, o addebitatagli in rivalsa) è ridotta dal 100% al 90% dell'ammontare di tale indebita detrazione.

- Le sanzioni per le violazioni relative al *reverse charge* sono riformulate, mediante la modifica del comma 9-*bis* e la introduzione dei nuovi commi 9-*bis* 1, 9-*bis* 2 e 9-*bis* 3 nell'art. 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997, come segue.

- E' punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro (e non più con quella proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta) il cessionario o il committente che omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile di cui agli articoli 17, 34, comma 6, secondo periodo, e 74, commi 7 e 8, D.P.R. n. 633 del 1972, e agli articoli 46, comma 1, e 47, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993 (relativo alle operazioni intracomunitarie). Resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste per indebita detrazione e per dichiarazione infedele qualora il cessionario o committente non avesse diritto alla detrazione dell'imposta.
- Se l'operazione non risulta annotata nelle scritture contabili prescritte dagli artt. 13 e seguenti del D.P.R. n. 600 del 1973, la sanzione amministrativa è elevata a una misura compresa tra il cinque e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.
- La sopra menzionata sanzione dal cinque al 10% dell'imponibile, quella per indebita detrazione e quella per infedele dichiarazione si applicano anche nel caso in cui il cedente o prestatore non emetta fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o avendo lo stesso emesso una fattura irregolare, entro 30 giorni il cessionario o committente non informi l'Ufficio competente ed emetta fattura ai sensi dell'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, o regolarizzi quella emessa, e assolva l'imposta mediante inversione contabile.
- Tuttavia, qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, quest'ultimo non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro (e non più quella pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta). Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cedente o prestatore.
- La sanzione dal 90 al 180% torna applicabile quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole.

- Qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro (e non più quella pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta). Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente.

- Tuttavia, la sanzione dal 90% al 180% torna applicabile quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole.

- Infine, se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta mediante nota di variazione (ai sensi dell'articolo 26, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972) o rimborso (ai sensi dell'articolo 21, comma 2, del n. 546 del 1992). La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il cinque e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.



SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni relative alle esportazioni (art. 7 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15

Viene prevista una sanzione fissa (da 250,00 euro a 2.000,00 euro) in luogo di quella proporzionale (dal 100% al 200% dell'imposta), se il fornitore emette fatture in regime di non imponibilità prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate.

18 SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni del contenuto e documenti delle dichiarazioni (art. 8 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15

Nell'art. 8 del D.Lgs. n. 471, relativo alle violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni, sono introdotte le seguenti novità.

- Sono disciplinate unitariamente le sanzioni in materia di imposte dirette e IRAP.
- Viene eliminato il riferimento all'obbligo di allegare i documenti alle dichiarazioni.
- Viene introdotto il nuovo comma 3-*quinquies*, che prevede una sanzione fissa applicabile qualora l'omissione o incompletezza riguardi le segnalazioni richieste da varie norme, quali quelle ai fini dell'ACE e delle società di comodo.

19 SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative a violazioni di obblighi relativi alla contabilità (art. 9 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15

Il comma 5 è sostituito come segue. Se la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali non è sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione, si applica la sanzione amministrativa fino al 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di euro 250.

20 SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative relative ad altre violazioni in materia di imposte dirette e IVA (art. 11 D.Lgs. n. 471/97) - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 15

Il nuovo comma 7-*ter* prevede che nei casi in cui il contribuente non presenti l'interpello previsto dall'articolo 11, comma 2, della L. n. 212 del 27 luglio 2000 (c.d. interpello disapplicativo), che è obbligatorio, si

applica la sanzione fissa (da euro 2.000 a euro 21.000) prevista dall'articolo 8, comma 3-*quinquies*. La sanzione è raddoppiata nelle ipotesi in cui, oltre alla mancata presentazione dell'interpello, l'amministrazione finanziaria disconosca la disapplicazione della norma antielusiva.



SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche alla disciplina generale delle sanzioni amministrative di cui al D.Lgs. n. 472/97 - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 16

La norma introduce, tra le altre, le seguenti modifiche, in vigore dal 1° gennaio 2017:

- al comma 3 dell'art. 7, che riguarda l'istituto della recidiva, ossia l'incremento della sanzione fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, è incorso in altre violazioni della stessa indole, viene previsto che la recidiva deve (e non più 'può') essere applicata. Inoltre, la recidiva opera per violazioni della stessa indole non definite, oltre che ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento, anche a seguito di mediazione e di conciliazione;
- il comma 4 prevede che la attenuante ('salvo il caso in cui l'applicazione della stessa determinerebbe una sproporzione manifesta tra entità del tributo e sanzione') ha carattere generale e non più eccezionale;
- salvo quanto espressamente disposto dalla normativa di settore, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà (nuovo comma 4-*bis* dell'art. 7);
- al comma 8 dell'art. 12 (relativo al concorso di violazioni e continuazione) si estende la previsione secondo cui la sanzione unica (c.d. cumulo giuridico) in caso di progressione si applica separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta anche alle ipotesi di mediazione e conciliazione giudiziale, e non più solo a quelle di accertamento con adesione;
- nell'art. 13, relativo al c.d. ravvedimento operoso, viene precisato che anche la riduzione della sanzione ad un quinto del minimo, applicabile nel caso in cui la violazione sia stata constatata, di cui alla lettera b-*quater*) del comma 1-*bis*), si applica ai soli tributi amministrati dalla Agenzia delle Entrate;

- l'art. 14, relativo alla responsabilità del cessionario in caso di cessione di azienda o ramo di azienda, è esteso anche alle ipotesi di conferimento. Inoltre, viene prevista una causa di disapplicazione della responsabilità per il caso di cessione che avvenga nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti o di un piano attestato o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio;
- al comma 1 dell'art. 23 viene previsto che la sospensione dei rimborsi opera, oltre che nel caso di notifica di un atto di contestazione o irrogazione delle sanzioni, anche in presenza di qualsiasi altro provvedimento, anche non definitivo, quale un PVC o un atto di accertamento non definitivo, con cui sono accertati maggiori tributi.

22

SANZIONI AMMINISTRATIVE - IMPOSTA DI REGISTRO - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Modifiche al D.P.R. n. 131/86 in materia di sanzioni in caso di omessa registrazione e di occultamento di corrispettivo - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 18

Omessa registrazione

Premesso che l'omessa registrazione degli atti continua ad essere punita con una sanzione dal 120% al 240% dell'imposta dovuta, viene previsto che, se la registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal 60% al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200.

Occultamento di corrispettivo

La sanzione variabile dal 200% al 400% dell'imposta dovuta viene ridotta dal 120% al 240%.

23

SANZIONI AMMINISTRATIVE - CERTIFICAZIONE UNICA - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Violazioni in materia di certificazione unica - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 21

La disciplina sanzionatoria della certificazione unica, di cui all'art. 4, comma 6-*quinquies* del D.P.R. n. 322 del 1998, che prevede una sanzione di euro 100 per ogni certificazione omessa, tardiva o errata, viene modificata, a decorrere dal 1° gennaio 2017, mediante l'inserimento di un limite massimo, di euro 50.000, per ciascun sostituto di imposta. Inoltre, se la certificazione è correttamente trasmessa entro 60 giorni dal termine previsto, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di euro 20.000.

24

SANZIONI AMMINISTRATIVE - ACCERTAMENTO - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Procedimento di computo in diminuzione delle perdite da accertamento - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 25

La norma introduce nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, una previsione che disciplina le modalità di riconoscimento, nell'ambito dell'accertamento e dell'adesione, di eventuali perdite da computare in diminuzione dai maggiori imponibili accertati. La procedura ricalca quella prevista dall'art. 40-*bis* nell'ambito del consolidato fiscale domestico. Più precisamente:

- a decorrere dal 1° gennaio 2016, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di accertamento, le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, fino a concorrenza del loro importo, sono computate in diminuzione dal maggior imponibile accertato;
- dai maggiori imponibili che residuano dall'eventuale computo in diminuzione, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo;
- a tal fine, il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento, entro il termine di proposizione del ricorso. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente, entro 60 giorni dalla presentazione dell'istanza;
- per perdite pregresse devono intendersi quelle, maturate in periodi antecedenti quello oggetto di accertamento, che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento (e che, al momento di presentazione della istanza, non siano già state utilizzate);
- a seguito dello scomputo delle perdite pregresse dai maggiori imponibili, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del TUIR, nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata; analogamente, a seguito dello scomputo delle perdite relative al periodo oggetto di accertamento o adesione, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del TUIR, nelle dichiarazioni dei redditi successive;
- con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del presente Decreto, sono stabiliti i contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza, nonché le conseguenti attività dell'ufficio competente.

25

SANZIONI PENALI - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 - Dichiarazione infedele - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 4

- Il Decreto n. 158, artt. 1-14, introduce alcune modifiche al sistema penale tributario, che sono in vigore dal 22 ottobre 2015. Dovrebbe rimanere applicabile anche in questo caso il principio di *favor rei*. Tra le altre, si segnalano le seguenti.

- Per quanto riguarda il reato di dichiarazione infedele (art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000):

- viene chiarito che per 'elementi passivi fittizi' si intendono quelli 'inesistenti';
- le soglie rilevanti - imposta evasa ed elementi attivi sottratti a imposizione - sono innalzate rispettivamente a euro 150.000 (anziché euro 50.000) e al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, euro tre milioni (anziché euro due milioni);
- viene precisato che non costituisce più dichiarazione infedele penalmente rilevante la evasione di imposte derivante dalla non corretta classificazione o valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, o dalla violazione dei criteri di competenza, inerenza, deducibilità di elementi passivi reali;
- inoltre, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

26

SANZIONI PENALI - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 - Omessa dichiarazione - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 5

Per quanto riguarda il reato di omessa dichiarazione (art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000):

- viene elevata la sanzione, ossia reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni (anziché da uno a tre anni);
- d'altro lato, viene elevata anche la soglia di punibilità, ossia l'imposta evasa deve essere superiore a euro 50.000 (e non più a euro 30.000);
- la sanzione per omessa dichiarazione viene estesa anche alla dichiarazione dei sostituti di imposta (e non più solo alle dichiarazioni dei redditi e IVA).

27

SANZIONI PENALI - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 - Omesso versamento di ritenute e omesso versamento di IVA - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, artt. 7-8

- Per quanto riguarda il reato di omesso versamento di ritenute (art. 10-*bis* del D.Lgs. n. 74 del 2000):

- la soglia di punibilità rilevante è aumentata ad euro 150.000 per ciascun periodo (anziché euro 50.000);
- il reato è esteso, oltre che alla ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, anche a quelle dovute sulla base della sola dichiarazione.

- Per quanto riguarda il reato di omesso versamento di IVA (art. 10-*ter* del D.Lgs. n. 74 del 2000):

- la soglia di punibilità rilevante è aumentata ad euro 250.000 per ciascun periodo (anziché euro 50.000).

28

SANZIONI PENALI - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 - Causa di non punibilità: pagamento del debito tributario - D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 11

- L'art. 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000, come riformulato dall'art. 11 del D.Lgs. n. 158 del 2015, prevede che:

- i reati di cui agli articoli 10-*bis*, 10-*ter* (omesso versamento di ritenute, omesso versamento di IVA) e 10-*quater* (indebita compensazione, ma limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1) non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso;
- i reati di omessa e infedele dichiarazione non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

29 SANZIONI PENALI - Disposizioni recanti misure per la revisione del sistema sanzionatorio - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 - Circostanze del reato- D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, art. 12

In base al nuovo art. 13-*bis* del D.Lgs. n. 74 del 2000, inserito dall'art. 12 del D.Lgs. n. 158 del 2015:

- fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente Decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie;
- le pene stabilite per i delitti di cui al Titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

30 STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritto di interpello - Nuove tipologie - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 1

Le disposizioni del Decreto n. 156 in materia di interpelli, di cui al Titolo I (artt. 1-8) entrano in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016. E' tuttavia previsto un regime transitorio. Il Decreto introduce, all'art. 1, una nuova disciplina dell'interpello, modificando l'art. 11 dalla Legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente), che contempla ora cinque diverse tipologie di interpello, di seguito elencate:

1. 'ordinario' (art. 11, comma 1, lettera a)), riguardante l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni;
2. 'qualificatorio' (art. 11, comma 1, lettera a)), in relazione alla corretta qualificazione di fattispecie, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure relative all'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e all'interpello sui nuovi investimenti, introdotte dagli articoli 1 e 2 del Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs. n. 147 del 2015, si veda la nostra [TNL 9/2015](#)). Al riguardo, la Relazione illustrativa dello schema in esame chiarisce che, a differenza dell'interpello ordinario, oggetto dell'istanza qualificatoria non è la norma e la sua applicazione, ma la qualificazione della fattispecie;

3. 'probatorio' (art. 11, comma 1, lettera b)), concernente la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti (rientra in tale categoria, ad esempio, l'interpello che può essere presentato per dimostrare la sussistenza delle c.d. esimenti ai fini della disapplicazione del regime CFC ovvero di indeducibilità dei costi *black list*, quando eccedenti il valore normale);
4. 'antiabuso' (art. 11, comma 1, lettera c)), volto a verificare se una fattispecie ricada nella disciplina sull'abuso del diritto di cui al nuovo art. 10-*bis* della Legge n. 212 del 2000 (si veda la nostra [TNL 8/2015](#)) ad una specifica fattispecie;
5. 'disapplicativo' (art. 11, comma 2), per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi (ad esempio, rientra in questa categoria l'interpello per la disapplicazione dei limiti al riporto delle perdite in caso di fusione, di cui all'art. 172, comma 7 del TUIR). Tale ultima tipologia sostituisce quella che nel precedente regime era prevista all'art. 37-*bis*, comma 8 del D.P.R. n. 600 del 1973. Resta comunque ferma, in caso di risposta non favorevole, la possibilità per il contribuente di fornire la richiesta dimostrazione anche nelle successive fasi dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.



STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritto di interpello - Preventività delle istanze - Termini di risposta - Regola del silenzio-assenso - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, artt. 1, 2 e 4

- Indipendentemente dal tipo di interpello, l'istanza dovrà sempre essere preventiva (ossia presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari connessi alla fattispecie per la quale si presenta l'istanza); il Decreto chiarisce tuttavia che non rileva la circostanza che la risposta dell'Agenzia possa giungere successivamente.

- L'Amministrazione risponde alle istanze sull'interpello 'ordinario' e 'qualificatorio' entro 90 giorni e a quelle sull'interpello 'probatorio', 'antiabuso' e 'disapplicativo' nel termine di 120 giorni. Tuttavia,

L'Amministrazione può chiedere - una sola volta - l'integrazione della documentazione presentata, qualora non sia possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati. In tal caso il parere è reso entro 60 giorni dal ricevimento della documentazione integrativa. La mancata presentazione della documentazione richiesta entro il termine di un anno comporta rinuncia all'istanza, pur restando ferma la possibilità di presentare una nuova istanza.

- Il Decreto conferma che la risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della Amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli.

- Precisa inoltre che quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'Amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente. In altri termini, in base alla nuova disciplina, la regola del silenzio-assenso opera sempre (in passato, invece, non era applicabile all'interpello disapplicativo).

32

STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritto di interpello - Condizione di obiettiva incertezza - Pubblicazione delle risposte agli interpelli - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 1

- La condizione di obiettiva incertezza non ricorre, e la relativa istanza è quindi inammissibile, quando l'Amministrazione ha fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati, principalmente: Circolari o Risoluzioni.

- L'Amministrazione provvede alla pubblicazione delle risposte rese mediante la forma di circolare o di risoluzione nei seguenti casi:

- un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro;
- il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali;
- siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici;
- ritenga di interesse generale il chiarimento fornito.

- Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti.

33

STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritto di interpello - Contenuto dell'istanza - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 3

- L'istanza deve espressamente fare riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello e deve contenere le seguenti informazioni:

- a) i dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, compreso il codice fiscale;
- b) l'indicazione del tipo di istanza;
- c) la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie;
- d) le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- e) l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta;
- f) l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione e deve essere comunicata la risposta;
- g) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'art. 63 del D.P.R. n. 600 del 1973. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso.

- All'istanza di interpello è allegata copia della documentazione, non in possesso dell'Amministrazione procedente o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta. Nei casi in cui la risposta presupponga accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'Amministrazione procedente, alle istanze devono essere allegati altresì i pareri resi dall'ufficio competente.

- Nei casi in cui le istanze siano carenti dei requisiti di cui alle lettere b), d), e), f) e g), l'Amministrazione invita il contribuente alla loro regolarizzazione entro il termine di 30 giorni. I termini per la risposta iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione è stata effettuata.

34

STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritto di interpello - Inammissibilità delle istanze - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 5

Le istanze sono inammissibili se:

- sono prive dei requisiti di cui alle lettere a) e c) (dati identificativi dell'istante e descrizione della fattispecie);

- non sono presentate preventivamente;
- non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza;
- hanno ad oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente;
- vertono su materie oggetto degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale o riguardanti l'interpello preventivo indirizzato alle società che effettuano nuovi investimenti - introdotti dal Decreto Internazionalizzazione - ovvero riguardanti la procedura abbreviata di interpello preventivo, introdotta, nell'ambito del regime di adempimento collaborativo, dal Decreto sulla certezza del diritto;
- vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza.
- Il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti.



STATUTO DEL CONTRIBUENTE - PROCESSO TRIBUTARIO - ACCERTAMENTO- Diritto di interpello - Coordinamento con le attività di accertamento e contenzioso - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 6

- Le risposte alle istanze di interpello non sono impugnabili, salvo le risposte relative all'interpello 'disapplicativo', avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo.

- Se è stata resa una risposta all'istanza di interpello 'disapplicativo', senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, l'atto di accertamento è preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni.

- L'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al periodo precedente.

- L'Amministrazione può prendere in considerazione anche la documentazione non trasmessa nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello, così derogando a quanto prescritto dall'art. 32, comma 4 del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di accertamento e dall'art. 52, comma 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di IVA.

36

STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritto di interpello - Disposizioni di coordinamento - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 7

L' art. 7 del Decreto prevede modifiche di coordinamento della nuova disciplina degli interpelli con le disposizioni, contenute in diversi provvedimenti, che prevedono il diritto di interpello in relazione alle seguenti fattispecie:

- partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari;
- permanenza nel regime del consolidato nazionale;
- accesso al regime del consolidato mondiale;
- applicazione del regime delle imprese estere controllate (CFC);
- deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con imprese *black list*;
- interposizione fittizia;
- classificazione di spese di pubblicità, propaganda o di rappresentanza;
- disapplicazione di disposizioni che limitano il riporto delle perdite (operazioni straordinarie e *dividend washing*);
- società di comodo;
- aiuto alla crescita economica (Ace).

37

STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritto di interpello - Disposizioni attuative - D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, art. 8

Con provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali, da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del Decreto, sono stabilite disposizioni attuative, tra cui le modalità di presentazione delle istanze e gli uffici cui le medesime istanze sono trasmesse. Alle istanze di interpello presentate prima dell'emanazione di tale provvedimento attuativo restano applicabili le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione dell'istanza.

A hand holding a smartphone with a blurred background. The phone screen shows various app icons. The image is split diagonally, with a dark blue/black area on the top left and a light blue/white area on the bottom right.

Parte seconda
Prassi



IMPOSTE SUI REDDITI - Imprese agricole - Attività di produzione e vendita di energia elettrica e calorica da fonte agroforestale - Disciplina fiscale applicabile - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 86 del 15 ottobre 2015

Con la presente Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al regime agevolato di determinazione del reddito imponibile previsto per le attività di produzione e vendita di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche svolte da imprese agricole, previsto dall'art. 22 del D.L. n. 66 del 2014 convertito in Legge n. 89 del 2014.



IMPOSTE SUI REDDITI - Mancata indicazione in dichiarazione della deduzione per detassazione ambientale - Procedura di regolarizzazione prevista dalla Circolare n. 31/E del 2013: inapplicabilità - Risposta ad interrogazione parlamentare n. 5-06655 del 15 ottobre 2015

La mancata indicazione della deduzione per fruire della detassazione ambientale entro il termine della presentazione della dichiarazione originaria non è di ostacolo alla possibilità di avvalersi della deduzione in sede di dichiarazione 'integrativa a favore' di cui all'art. 2, comma 8-bis del D.P.R. n. 322 del 1998. Inoltre, laddove non sia più possibile, per decorrenza dei termini, utilizzare la modalità di cui all'art. 2, comma 8-bis del D.P.R. n. 322 del 1998, il contribuente può recuperare l'eventuale imposta versata in eccesso mediante istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973. Non è quindi applicabile alla fattispecie in esame la procedura prevista nella circolare n. 31/E del 2013, in quanto la mancata indicazione della deduzione nel periodo di imposta di competenza non costituisce un 'errore contabile'. Gli errori contabili, come chiarito dalla stessa circolare n. 31/E del 2013, sono quelli derivanti dalla mancata imputazione in bilancio nel corretto esercizio di competenza di componenti negativi o positivi di reddito (in base al dettato normativo recato dall'art. 109 del TUIR).



IMPOSTE SUI REDDITI - Rimborsi chilometrici - Maggior rimborso calcolato dalla residenza rispetto alla sede - Imponibilità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 92 del 30 ottobre 2015

- In caso di missione fuori dal Comune relativo alla sede di lavoro, laddove la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione risulti inferiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la conseguenza che al lavoratore è riconosciuto, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di minor importo, quest'ultimo è da considerare non imponibile ai sensi dell'art. 51, comma 5, secondo periodo, del TUIR.

- Qualora invece la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione risulti maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la conseguenza che al lavoratore viene erogato, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di importo maggiore rispetto a quello calcolato dalla sede di servizio, la differenza è da considerarsi reddito imponibile ai sensi dell'art. 51, comma 1, del TUIR.



IVA - Disciplina dei rimborsi - Modifiche del D.Lgs. n. 175 del 2014 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 35 del 27 ottobre 2015

Con tale circolare l'Agenzia delle Entrate rende note le risposte ad alcuni quesiti sull'esecuzione dei rimborsi IVA a seguito delle modifiche di cui al D.Lgs. 175 del 2014. I chiarimenti di maggior rilievo riguardano le seguenti situazioni.

- Il contribuente ha chiesto il rimborso dell'IVA annuale senza apporre il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa. In tal caso è possibile correggere l'errore o l'omissione mediante dichiarazione integrativa, da inviarsi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, a norma dell'art. 2, comma 8-*bis* del D.P.R. n. 322 del 1998. Per i rimborsi chiesti prima dell'entrata in vigore delle modifiche all'art. 38-*bis* e a quella data non ancora eseguiti, la conformità della dichiarazione può essere garantita anche mediante la presentazione, da parte di un professionista abilitato, di un'autonoma attestazione ex art. 35 del D.Lgs. 241 del 1997.

- Il contribuente vuole modificare l'originaria domanda di rimborso o per ridurre l'ammontare chiesto a rimborso e aumentare l'importo chiesto in compensazione o detrazione, ovvero viceversa. In tal caso il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa entro il termine fissato dal citato art. 2, comma 8-*bis* del D.P.R. 322 del 1998.

A hand holding a smartphone with a blurred background. The phone's screen shows various app icons, including a calendar icon. The image is split diagonally, with the top-left portion being dark and the bottom-right portion being light and blurred.

Parte terza
Giurisprudenza



ACCERTAMENTO - Accertamento con adesione - Istanza presentata nei termini mediante posta senza avviso di ricevimento: è valida - Commissione Tributaria Regionale di Napoli, Sentenza n. 6891/48/15 del 10 luglio 2015

E' validamente presentata l'istanza di accertamento con adesione spedita mediante posta ordinaria senza avviso di ricevimento prima del decorso dei 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo, sebbene ricevuta dall'ufficio oltre tale termine, potendo così il contribuente beneficiare della sospensione del termine per la proposizione del ricorso per un periodo di 90 giorni.



ACCERTAMENTO - Accertamento induttivo - Ricostruzione del reddito in base ad indici di redditività: inammissibile in caso di perdita e di fallimento dell'impresa - Cassazione, Sentenza n. 19602 del 1 ottobre 2015

In caso di accertamento induttivo, il Giudice tributario ha il potere di controllare l'operato della P.A. e di verificare se gli effetti che l'Ufficio ha ritenuto di desumere dai fatti utilizzati come indizi siano o meno compatibili con il criterio della normalità, potendo in ipotesi pervenire, qualora riscontri incongruenze e contrasto con criteri di ragionevolezza, a diverse conclusioni (conformi: Cass. n. 15717 del 2009 e Cass. n. 13802 del 2003). Nel caso specifico l'accertamento (basato su indici di redditività di attività simili) è da ritenersi irragionevole sia in considerazione della significativa perdita di esercizio risultante dal bilancio 1997, sia in considerazione della dichiarazione di fallimento intervenuta a breve distanza dall'epoca dell'accertamento.



ACCERTAMENTO - Accertamento con adesione sottoscritto dal contribuente - Impugnazione dell'atto impositivo: inammissibilità - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 7915/40/15 del 5 ottobre 2015

La sottoscrizione dell'atto di adesione preclude al contribuente l'impugnazione dell'atto impositivo atteso che, come sancito anche dalla giurisprudenza di merito, l'atto di adesione ha natura di transazione conservativa che si sostituisce all'accertamento originariamente emesso.

Nell'istituto dell'accertamento con adesione, il pagamento delle imposte ha una valenza meramente esecutiva, mentre le norme che lo regolano non autorizzano rinunzie o ripensamenti dopo la conclusione dell'accordo e non prevedono la revocabilità; anzi ne sanciscono espressamente la non modificabilità per cui, dopo la firma del concordato, il ricorso contro l'avviso di accertamento è inammissibile. (In senso contrario, Cass. n. 13750 del 2013).

4 ACCERTAMENTO - Costi *black list* - Mancato rispetto del termine dilatorio di 90 giorni per fornire la prova delle esimenti - Invalidità dell'avviso di accertamento: sussiste - Cassazione, Sentenza n. 20033 del 7 ottobre 2015

L'inosservanza del termine di 90 giorni assegnato al contribuente per fornire la prova delle esimenti ai fini della deducibilità dei costi *black list* configura un vizio di legittimità dell'atto impositivo emesso prima dell'anzidetto termine, vizio che può essere fatto valere dal contribuente al fine di ottenere, per ciò solo, in sede contenziosa, l'annullamento dell'atto stesso. E ciò in quanto tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento al fine di garantire il contribuente e di assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva (conforme: Cass. n. 18184 del 2013).

5 IMPOSTE SUI REDDITI - *Transfer pricing* -Finanziamenti infragruppo - Valore normale basato sulla generica rischiosità dell'investimento: non è sufficiente - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 2725/22/15 del 18 giugno 2015

- Nell'ambito dei finanziamenti infra gruppo cui è applicabile la disciplina in materia di *transfer pricing*, non è giustificata la rettifica operata dall'Amministrazione se è incentrata solo su una differente e opinabile valutazione di rischiosità dell'investimento e se il prezzo (o il margine) della transazione è compreso, in coerenza con le indicazioni dell'OCSE, nell'intervallo determinato con il criterio del c.d. *arm's lenght* (criterio della libera concorrenza).

- Nel caso di specie, veniva contestata la eccessiva deduzione di interessi passivi su finanziamenti infragruppo concessi dalla controllante irlandese alla controllata italiana per finanziare l'acquisto (*'leveraged buy-out'*) di altra società residente in Italia. Veniva inoltre contestata la applicazione della esenzione ex art. 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, per la quota di interessi eccedente il valore normale.

6 IMPOSTE SUI REDDITI - Esterovestizione - Elementi rilevanti - Commissione Tributaria Regionale di Firenze, Sentenza n. 1154/25/15 del 23 giugno 2015

A sostegno della presenza di un fenomeno della esterovestizione rilevano i seguenti elementi:

- tenuta di parte dei consigli di amministrazione in Italia;
- tenuta in Italia della contabilità industriale;

- predisposizione e regolarizzazione dei contratti poste in essere in Italia;
- localizzazione in Italia delle risorse finanziarie.

7

IMPOSTE SUI REDDITI - Redditi fondiari - Risoluzione del contratto di locazione - Irrilevanza reddituale del risarcimento a carico del conduttore inadempiente - Commissione Tributaria Regionale di Firenze, Sentenza n. 1160/25/15 del 23 giugno 2015

In tema di imposte sui redditi, non può essere incluso nella base imponibile il reddito della locazione - ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 917 del 1986 (attuale art. 26 del TUIR) - corrispondente ai canoni non corrisposti in ragione della risoluzione del contratto di locazione prima della scadenza, in quanto un contratto risolto non può essere considerato fonte di produzione di redditi e, conseguentemente, quanto dovuto successivamente alla risoluzione dal conduttore inadempiente riveste natura risarcitoria e non reddituale (conforme: Cass. n. 22588 del 2012).

8

IMPOSTE SUI REDDITI - Ammortamenti - Individuazione del coefficiente all'interno della misura massima fiscalmente ammessa - Principi di redazione del bilancio: applicabilità - Cassazione, Sentenza n. 20678 del 14 ottobre 2015

Ai fini della determinazione del reddito di impresa, la deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni strumentali deve avvenire in base alle inderogabili regole civilistiche di redazione del bilancio, operanti, in difetto di disposizioni specifiche di segno contrario, anche a fini fiscali (conforme: Cass. n. 451 del 2015; Cass. n. 22016 del 2014 e Cass. n. 16478 del 2014). Con la conseguenza che, in sede di dichiarazione, il contribuente non può procedere discrezionalmente alla determinazione delle quote di ammortamento, giacché, stante la previsione dell'art. 2426, comma 1, n. 2 del Codice Civile, l'ammortamento deve essere necessariamente improntato a criterio di sistematicità e le quote di ammortamento, dovendo essere rapportate in modo tendenzialmente uniforme alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali, non possono, in assenza di adeguata giustificazione economica nella nota integrativa di bilancio, variare in relazione alle diverse annualità (nel caso specifico la contribuente aveva applicato il 50% dei coefficienti tabellari in periodi di imposta coperti da esenzione decennale IRPEG e ILOR, passando poi al 100% dei medesimi coefficienti netto successivi periodi non più assistiti dall'esenzione).

9

IMPOSTE SUI REDDITI - Rivalutazione dei beni ex Legge n. 342 del 2000 - Esclusione dalla rivalutazione di alcuni beni appartenenti alla categoria omogenea - Disconoscimento della rivalutazione - Cassazione, Sentenza n. 21349 del 21 ottobre 2015

Ai fini fiscali, la rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, con la conseguenza, in caso di violazione di tale obbligo, cioè di esclusione di alcuni beni dalla rivalutazione, del disconoscimento degli effetti fiscali della rivalutazione per tutti gli altri beni della stessa categoria.

10

IMPOSTE SUI REDDITI - Costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti - Indeducibilità per mancanza di inerenza - Cassazione, Sentenza n. 42994 del 26 ottobre 2015

I costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto essi sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando così l'assenza del requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale.

11

IMPOSTE SUI REDDITI - Compensi agli amministratori rilevati a conto economico in assenza di delibera assembleare - Indeducibilità ex art. 109 del TUIR - Cassazione, Sentenza n. 21953 del 28 ottobre 2015

Non è deducibile nell'esercizio di competenza la spesa sostenuta per compensi agli amministratori qualora manchi l'indicazione di tali compensi o nell'atto costitutivo o in apposita delibera assembleare, delibera che può essere assunta anche in sede di approvazione del bilancio, a seguito di specifica discussione. Infatti in ciascuna delle suddette situazioni la spesa in questione, ancorché certa, non è determinabile in modo oggettivo. Sicché, mancando uno dei requisiti richiesti dall'art.109 del TUIR, la medesima non è deducibile dal reddito d'impresa.

12

IVA - Società in liquidazione - Credito non iscritto nel bilancio finale di liquidazione - Diritto al rimborso: sussiste - Commissione Tributaria Il grado di Trento, Sentenza n. 58/2/15 del 16 luglio 2015

In tema di IVA, il credito di una società posta in liquidazione, relativo al rimborso dell'imposta richiesto, a norma dell'art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, all'atto della dichiarazione IVA dell'ultimo anno di attività, non è condizionato all'esposizione del credito stesso nel bilancio finale della società, in quanto l'efficacia probatoria dei libri sociali derivante dalla normativa pubblicistica attiene ai rapporti di debito e credito inerenti all'esercizio dell'impresa, mentre la contabilità IVA, pur non avendo alcuna efficacia probatoria in tali rapporti, documenta comunque il debito fiscale rendendone possibile il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria (conformi: Cass. n. 13894 del 2013; Cass. n. 10808 del 2012 e Cass. n. 3530 del 2006).

13

IVA - Cessioni intracomunitarie - Mancata indicazione in fattura del numero identificativo IVA - Irrilevanza ai fini della non imponibilità - Cassazione, Sentenza n. 19368 del 29 settembre 2015

Ai fini dell'IVA, la non imponibilità delle cessioni intracomunitarie è legata, più che a un elemento formale, e cioè all'indicazione in fattura di un esatto numero identificativo, al requisito sostanziale della soggettività passiva del cessionario comunitario (conformi: Cass. n. 26466 del 2014 e Cass. n. 12455 del 2007).

14

IVA - Acquisto di beni in leasing - Diritto al rimborso dell'IVA gravante sui canoni: compete - Cassazione, Sentenza n. 20951 del 16 ottobre 2015

In tema di IVA, ai sensi dell'art. 30, comma 3, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972, l'utilizzatore ha diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA di importo superiore ad € 2.582,28, assolta relativamente a beni ammortizzabili detenuti in virtù di contratto di leasing, in quanto tale operazione di leasing deve essere equiparata, per detto utilizzatore, all'acquisto di un 'bene di investimento' e, quindi, si verifica a suo favore, anche prima dell'esercizio del diritto di riscatto, l'ipotesi di acquisto di un 'bene' ammortizzabile prevista dalla norma citata.



IVA - Buoni sconto e buoni rimborso concessi dal produttore al consumatore finale - Note di variazione ex art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972: ammissibilità - Cassazione, Sentenza n. 20964 del 16 ottobre 2015

Ancorché l'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 non disciplini espressamente le ipotesi di variazione dell'imponibile o dell'imposta in conseguenza dell'applicazione di sconti o abbuoni concessi a un soggetto diverso da quello con il quale è stata effettuata l'operazione originaria, si ritiene che lo strumento della nota di variazione sia applicabile anche alle ipotesi in cui tra l'alienante e l'acquirente finale non intercorra un rapporto giuridico di compravendita diretta. In particolare, con riferimento al caso dei buoni sconto e dei buoni rimborso concessi ai consumatori finali, le società produttrici e promotrici di tali iniziative promozionali possono emettere delle note di variazione ex art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, anche nel caso di sconti concessi a soggetti consumatori finali con cui non sussista il contratto di compravendita. Ciò, a condizione che lo sconto od abbuono concesso all'acquirente finale sia univocamente ricollegabile all'operazione originaria — che s'intende variare — posta in essere dal cedente nei confronti del rivenditore. Quanto alle modalità operative: la nota di variazione deve contenere gli elementi necessari a ricondurre lo sconto o il rimborso all'operazione originaria; la somma rimborsata deve intendersi comprensiva dell'imposta, sicché la società produttrice deve operare una variazione (pari alla somma rimborsata) proporzionalmente, della base imponibile e dell'imposta; inoltre sul piano temporale, pur considerando che la variazione in diminuzione delle operazioni è subordinata all'adesione da parte del cliente alla campagna promozionale - ossia ad un sopravvenuto accordo fra le parti - la variazione in diminuzione è consentita ai sensi dell'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, entro l'anno di effettuazione della relativa operazione originaria (conformi: Corte di Giustizia, causa C-317/94, *Elida Gibbs*, e Risoluzione n. 147/E del 2008).



IVA - Scambio di valuta tradizionale con valuta virtuale (*bitcoin*) e viceversa - Prestazione di servizi esente - Base imponibile: margine della transazione - Corte di Giustizia Europea, Sentenza C-264/14 del 22 ottobre 2015

- L'art. 2, paragrafo 1, lettera c), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto va interpretato nel senso che costituiscono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso, ai sensi di tale disposizione,

operazioni che consistono nel cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale 'bitcoin' e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra, da una parte, il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e, dall'altra, il prezzo al quale le vende ai suoi clienti.

- L'art. 135, paragrafo 1, lettera e) , della Direttiva 2006/112 (comprendente le operazioni, compresa la negoziazione, relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio) va interpretato nel senso che prestazioni di servizi che consistono nel cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale 'bitcoin' e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra, da una parte, il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e, dall'altra, il prezzo al quale le vende ai suoi clienti, costituiscono operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi di tale disposizione.



IVA - Fatture emesse da soggetto inesistente - Diritto alla detrazione: condizioni - Corte di Giustizia Europea, Sentenza C-277/14 del 22 ottobre 2015

Le disposizioni della sesta Direttiva 77/388/CE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla Direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta del valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.



IVA - Fatture d'acquisto per operazioni soggettivamente inesistenti - Diritto alla detrazione: non compete - Cassazione, Sentenza n. 42994 del 26 ottobre 2015

La previsione dell'art. 21, comma 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 - secondo la quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle

indicazioni della fattura - è esplicita nel senso di imporre il versamento dell'imposta, ma di precluderne la detrazione (conforme, *ex multis*, Cass. n. 23626 del 2011). La disposizione infatti deve essere letta nel senso che il tributo viene ad essere considerato 'fuori conto' e la relativa obbligazione, conseguentemente 'isolata' dalla massa di operazioni effettuate, va 'estraniata', per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione tra IVA 'a valle' ed IVA 'a monte', che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972. Il diritto alla detrazione dell'IVA non può infatti prescindere dalla regolarità delle scritture contabili ed in particolare della fattura che è considerata documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa.

19

IVA - Dichiarazione mendace circa la spettanza dell'aliquota agevolata - Recupero della maggior imposta dall'acquirente - Cassazione, Ordinanza n. 21908 del 27 ottobre 2015

In tema di IVA, nel caso in cui la cessione di una casa di abitazione di lusso venga assoggettata, usufruendo indebitamente dell'agevolazione per la prima casa, all'IVA con aliquota del 4%, ai sensi del disposto del n. 21) della parte seconda della Tabella A allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, in luogo di quella ordinaria del 20%, l'Ufficio emette l'avviso di liquidazione della maggiore imposta dovuta direttamente nei confronti dell'acquirente dell'immobile medesimo, in quanto l'applicazione dell'aliquota inferiore da parte del venditore dell'immobile è derivata da una dichiarazione mendace dell'acquirente, la quale istituisce - ai sensi dell'art. 1 della nota II-bis della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, richiamato dalla seconda parte del predetto punto n. 21), - un rapporto diretto tra l'acquirente stesso e l'Amministrazione finanziaria (conformi: Cass. n. 26259 del 2010 e Cass. n. 10807 del 2012).

20

PROCESSO TRIBUTARIO - Impugnazione della cartella di pagamento invalidamente notificata: ammissibilità - Cassazione SS. UU., Sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015

L'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata validamente notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, è legittimamente impugnabile nel momento in cui il contribuente riceve l'estratto di ruolo, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza.

21

PROCESSO TRIBUTARIO - Mancata allegazione del PVC al ricorso contro l'atto di accertamento - Inammissibilità del ricorso: non sussiste- Cassazione, Sentenza n. 20658 del 14 ottobre 2015

Il ricorso proposto senza che sia stato allegato il PVC su cui è fondato l'accertamento non è inammissibile poiché il documento può essere sempre prodotto in seguito anche su richiesta del giudice. In tema di contenzioso tributario, la sanzione processuale della inammissibilità del ricorso è stabilita, dall'art. 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992, soltanto nel caso di mancato deposito degli atti e documenti previsti dal primo comma dello stesso articolo, non anche degli atti previsti dal quarto comma, con la conseguenza che l'originale (o la fotocopia) dell'atto impugnato, può essere prodotto anche in un momento successivo, ovvero su impulso del giudice tributario. Ciò a fortiori vale per il processo verbale di constatazione, nel caso in cui non sia allegato all'avviso di accertamento (o in questo riportato nel suo contenuto essenziale) per essere già conosciuto dal contribuente (come è avvenuto nella fattispecie), anche perché, in linea di principio, l'onere di produrre il PVC, dal quale risultano i fatti posti a base dei rilievi contestati con l'atto impugnato, è a carico dell'ente impositore (attore in senso sostanziale), a meno che non sia il contribuente ad invocare circostanze a lui favorevoli.

22

PROCESSO TRIBUTARIO - Dirigenti dell'Agenzia delle Entrate decaduti dall'incarico - Eccezione di invalidità dell'atto impositivo: deve essere fatta valere dal contribuente in primo grado - Cassazione, Sentenza n. 20984 del 16 ottobre 2015

La nullità dell'atto impositivo - anche derivante dal vizio di sottoscrizione dello stesso, in quanto la firma apposta in calce è quella di un c.d. dirigente decaduto a seguito della sentenza della Consulta n. 37 del 2015 - deve essere eccepita dal contribuente mediante impugnazione dell'atto da proporsi, con ricorso di primo grado, in difetto del quale il provvedimento tributario, pur se affetto da vizio di nullità, si consolida, divenendo definitivo, senza alcuna possibilità di rilievo *ex officio* della nullità in sede di procedimento giurisdizionale.

23

SANZIONI PENALI - STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Abuso del diritto - Irrilevanza penale - Decorrenza - Cassazione, Sentenza n. 40272 del 7 ottobre 2015

Una condotta abusiva non può essere considerata come penalmente rilevante, in forza della statuizione di irrilevanza penale delle operazioni abusive sancita dal comma 13 del nuovo art. 10 -bis dello Statuto dei

diritti del contribuente. Quanto all'applicabilità di tale statuizione anche alle operazioni abusive poste in essere prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 128 del 2015, soccorre il comma 5 del medesimo D.Lgs. n. 128, laddove stabilisce che le disposizioni del nuovo art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente 'hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente Decreto' e, quindi, dalla data del 1° ottobre 2015, essendo tale Decreto entrato in vigore il 2 settembre, 'e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo'.

24

SANZIONI PENALI - IVA - Mancanza di liquidità - Causa di forza maggiore: sussiste - Cassazione, Sentenza n. 40352 del 8 ottobre 2015

In tema di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, va affermato il principio che la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, può essere rilevante per escludere la colpevolezza, se venga dimostrato che il soggetto tenuto al pagamento, pur avendo corrisposto le retribuzioni ai dipendenti, aveva adottato tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo (conforme: Cass. n. 2614 del 2013). Quanto all'onere probatorio in capo al contribuente è necessario che il debitore dimostri l'impossibilità di reperire altrimenti risorse economiche e finanziarie necessarie all'adempimento delle obbligazioni tributarie, 'pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili' (conforme: Cass. n. 8352 del 2014).

25

STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Tutela dell'affidamento: non ricorre in presenza di posizioni interpretative rese da soggetti estranei (ancorché qualificati) all'Amministrazione finanziaria - Cassazione, Sentenza n. 20058 del 7 ottobre 2015

Secondo un indirizzo interpretativo del tutto consolidato, il presupposto che integra la situazione tutelata dall'art. 10, comma 2, della Legge n. 212 del 2000, con conseguente inapplicabilità delle sanzioni, è costituito dal legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria. Per invocare la tutela dell'affidamento è necessario che sussista un'attività dell'Amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza

in senso favorevole al contribuente, con conseguente sua conformazione in buona fede (in senso soggettivo) alla situazione giuridica apparente. Se ne deve desumere che le assicurazioni (in ordine alla spettanza di agevolazioni o altro) rese da soggetti estranei all'Amministrazione, pur astrattamente qualificati, quale, nella specie, il notaio rogante, non rilevano.

kpmg.com/it

Studio Associato Consulenza legale e tributaria

Contatti

IT-FM-TPP@kpmg.it

Sedi

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124
Tel. 02 676441 - Fax 02 67644758

Ancona

Via 1° Maggio 150/A, 60131
Tel. 071 2916378 - Fax 071 2916221

Bologna

Via Andrea Costa 160, 40134
Tel. 051 4392711 - Fax 051 4392799

Firenze

Viale Machiavelli 29, 50125
Tel. 055 261961 - Fax 055 2619666

Genova

Piazza della Vittoria 15/12, 16121
Tel. 010 5702225 - Fax 010 584670

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
Tel. 081 662617 - Fax 081 2488373

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
Tel. 049 8239611 - Fax 049 8239666

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
Tel. 075 5734518 - Fax 075 5723783

Pescara

Piazza Duca D'Aosta 31, 65121
Tel. 085 4210479 - Fax 085 4220295

Roma

Piazza delle Muse 8, 00197
Tel. 06 809631 - Fax 06 8077459

Torino

Corso Vittorio Emanuele II 48, 10123
Tel. 011 883166 - Fax 011 8395865

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
Tel. 045 8114111 - Fax 045 8114390

Tax Newsletter / Numero 10/2015

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.

© 2015 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG e "cutting through complexity" sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").