



Tax Newsletter n. 3/2016

Tax & Legal

Sintesi delle novità legislative e delle interpretazioni di prassi ministeriale e di giurisprudenza tributaria più significative del mese di marzo 2016

kpmg.com/it



Indice

Parte prima

Legislazione

- [Pagina 6](#) **Accertamento**
Disposizioni per l'attuazione della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale - Approvazione - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 42295 del 21 marzo 2016
- [Pagina 7](#) **Agevolazioni - Imposte sui Redditi - IRAP**
Patent Box - Ruling preventivo - Disposizioni concernenti le modalità di accesso - Provvedimento n. 154278 del 1 dicembre 2015 - Modifiche e integrazioni - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 43572 del 23 marzo 2016
- [Pagina 7](#) **Agevolazioni**
Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno - Modello di comunicazione e relative istruzioni - Approvazione - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 45080 del 24 marzo 2016
- [Pagina 8](#) **IMU/TASI**
Coefficienti per i fabbricati del gruppo D - Aggiornamento 2016 - D.M. 29 febbraio 2016
- [Pagina 8](#) **IVA**
Reverse charge - Ampliamento - D.Lgs. n. 24 dell'11 febbraio 2016
- [Pagina 8](#) **IVA**
Richiesta di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale - Modello IVA TR e relative istruzioni - Approvazione - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 42623 del 21 marzo 2016
- [Pagina 9](#) **IVA**
Comunicazione all'Anagrafe tributaria delle operazioni rilevanti ai fini IVA con controparti 'black list' - Proroga del termine - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 45144 del 25 marzo 2016

Parte seconda

Prassi

- [Pagina 10](#) **Agevolazioni - Imposte sui Redditi - IRAP**
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016
- [Pagina 10](#) **Agevolazioni - Imposte sui Redditi - IRAP**
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Soggetti beneficiari - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 1
- [Pagina 10](#) **Agevolazioni - Imposte sui Redditi - IRAP**
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Ambito oggettivo - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 2
- [Pagina 11](#) **Agevolazioni - Imposte sui Redditi - IRAP**
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Determinazione dell'agevolazione - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 3

- 5 [Pagina 14](#) **Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP**
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Utilizzo e rilevanza del credito di imposta - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 4
- 6 [Pagina 16](#) **Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP**
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Cumulo con altre agevolazioni - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 6
- 7 [Pagina 16](#) **Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP**
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Documentazione - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 7
- 8 [Pagina 18](#) **Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP**
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Controlli - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 8
- 9 [Pagina 19](#) **Imposte sui Redditi**
Operazioni di acquisizione con indebitamento - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 6 del 30 marzo 2016
- 10 [Pagina 20](#) **Sanzioni Amministrative**
Applicazione del favor rei, nell'ambito della revisione delle sanzioni tributarie non penali di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, agli atti non definitivi alla data del 1 gennaio 2016 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 4 del 4 marzo 2016
- 11 [Pagina 20](#) **Sanzioni Amministrative**
Applicazione del favor rei, nell'ambito della revisione delle sanzioni tributarie non penali di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, agli atti non definitivi alla data del 1 gennaio 2016 - Principi generali - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 4 del 4 marzo 2016, par. 1
- 12 [Pagina 20](#) **Sanzioni Amministrative**
Applicazione del favor rei, nell'ambito della revisione delle sanzioni tributarie non penali di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, agli atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016 - Applicazione del favor rei agli atti non definitivi - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 4 del 4 marzo 2016, par. 2

Parte terza

Giurisprudenza

- 1 [Pagina 22](#) **Accertamento**
Attività di compravendita di autoveicoli usati – Valori dell'usato pubblicati su riviste specializzate: configurano una presunzione semplice - Cassazione, Sentenza n. 2800 del 12 febbraio 2016
- 2 [Pagina 22](#) **Accertamento**
Imposte sui redditi - Invito al contraddittorio ex art. 36-ter, comma 3 del D.P.R. n. 600 del 1973: è facoltativo - Cassazione, Sentenza n. 4591 del 9 marzo 2016
- 3 [Pagina 22](#) **Accertamento**
Raddoppio dei termini per violazioni di rilevanza penale - Inapplicabilità all'IRAP - Cassazione, Sentenza n. 4775 dell'11 marzo 2016
- 4 [Pagina 22](#) **Accertamento**
Avviso emesso prima del decorso dei sessanta giorni dalla consegna del verbale di constatazione a causa dell'imminenza del decorso dei termini di decadenza per l'accertamento – Nullità, salvo il caso di situazione di particolare urgenza che non dipenda da incuria o negligenza imputabili all'Amministrazione finanziaria – Cassazione, Sentenza n. 5137 del 16 marzo 2016
- 5 [Pagina 23](#) **Accertamento**
Termine dilatorio di 60 giorni ex art. 12, comma 7 della L. n. 212 del 2000 - Modalità di computo del periodo temporale: rileva la data di emissione dell'avviso di accertamento - Cassazione, Ordinanza n. 5361 del 17 marzo 2016
- 6 [Pagina 23](#) **ICI – IMU**
Piattaforme petrolifere – Imponibilità - Cassazione, Sentenza n. 3618 del 24 febbraio 2016

- 7 [Pagina 24](#) **Imposta di Registro**
Art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 - Nozione - Cassazione, Sentenza n. 2636 del 10 febbraio 2016
- 8 [Pagina 24](#) **Imposte sui Redditi**
Rettifica dei prezzi di trasferimento infra gruppo ex art. 110, comma 7 del TUIR - Metodo comparativo del confronto interno: è preferibile al metodo comparativo dell'utile netto - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 539 del 28 gennaio 2016
- 9 [Pagina 24](#) **Imposte sui Redditi**
Inerenza - Nozione - Cassazione, Sentenza n. 2800 del 12 febbraio 2016
- 10 [Pagina 25](#) **Imposte sui Redditi**
Indennizzo per ingiustificato arricchimento - Periodo di imposta di competenza: è quello di emissione del provvedimento giudiziale - Cassazione, Sentenza n. 5840 del 24 marzo 2016
- 11 [Pagina 25](#) **IRAP**
Attività di amministratore, revisore e sindaco di società - Imponibilità: non sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 4246 del 3 marzo 2016
- 12 [Pagina 25](#) **IVA**
Istanza di rimborso (modello VR) - Termine di decadenza: è quello decennale - Cassazione, Sentenza n. 4145 del 2 marzo 2016
- 13 [Pagina 25](#) **IVA**
Limiti alla detrazione ex art. 19 bis1, comma 1, lett. i), del D.P.R. n. 633 del 1972 per spese di ristrutturazione di immobili ad uso abitativo impiegati in attività economica (di agriturismo) soggetta ad IVA - Inapplicabilità - Cassazione, Sentenza n. 4606 del 9 marzo 2016
- 14 [Pagina 26](#) **IVA**
Presupposto oggettivo - Tassa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani - Esclusione da imposizione perché non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizio - Cassazione, Sentenza n. 5078 del 15 marzo 2016
- 15 [Pagina 26](#) **IVA**
Cessione di merci temporaneamente esportate presso fiere estere: costituisce cessione all'esportazione e rileva ai fini del plafond - Cassazione, Sentenza n. 5168 del 16 marzo 2016
- 16 [Pagina 27](#) **IVA**
Prestazioni di servizi di liquidazione di sinistri - Esenzione - Non compete - Corte di Giustizia, Sentenza C-40/15 del 17 marzo 2016
- 17 [Pagina 27](#) **IVA**
IVA di gruppo - Mancato Rilascio delle garanzie previste in caso di compensazione - Omesso versamento dell'imposta: è tale - Cassazione, Sentenza n. 5724 del 23 marzo 2016
- 18 [Pagina 27](#) **Processo Tributario**
Omessa indicazione del legale rappresentante della società - Inammissibilità se l'incertezza è assoluta - Cassazione, Sentenza n. 5413 del 18 marzo 2016
- 19 [Pagina 28](#) **Reati Tributari**
Dichiarazione fraudolenta - Nozione - Cassazione, Sentenza n. 5703 dell'11 febbraio 2016
- 20 [Pagina 28](#) **Reati Tributari**
Omesso versamento dell'IVA posto in essere prima dell'innalzamento della soglia di punibilità ex D.Lgs. n. 158 del 2015 - Rimodulazione dell'entità delle sanzioni determinate dalla Corte d'Appello: compete - Cassazione, Sentenza n. 9936 del 10 marzo 2016
- 21 [Pagina 28](#) **Reati Tributari**
Innalzamento della soglia di punibilità ex D.Lgs. n. 158 del 2015 per il reato di omesso versamento dell'IVA - Applicabilità dell'art. 131-bis c.p. che disciplina la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto: non compete - Cassazione, Sentenza n. 9936 del 10 marzo 2016

- 22 [Pagina 28](#) **Rimborsi**
Diniego al rimborso oltre il termine di decadenza ai fini dell'accertamento: è legittimo - Cassazione, Sentenza n. 5069 del 15 marzo 2016
- 23 [Pagina 29](#) **Riscossione**
Cartella di pagamento - Notifica mediante raccomandata A/R - Prova del contenuto della busta: compete al destinatario - Cassazione, Sentenza n. 5397 del 18 marzo 2016
- 24 [Pagina 29](#) **Sanzioni Amministrative**
Ravvedimento operoso - Istanza di rimborso delle sanzioni versate - Preclusione - Cassazione, Sentenza n. 6108 del 30 marzo 2016

Parte prima

Legislazione

1

Accertamento

Disposizioni per l'attuazione della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale - Approvazione - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 42295 del 21 marzo 2016

L'art. 1 del D.Lgs. n. 147 del 2015 (decreto internazionalizzazione) ha abrogato l'art. 8 del D.L. n. 269 del 2003, recante la disciplina del '*ruling* internazionale'. Inoltre, ha inserito la relativa disciplina nel neo-introdotta art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 (cfr. la nostra [TNL n. 9/2015](#)). Lo stesso art. 1 demanda ad apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - che avrebbe dovuto essere emanato entro 90 giorni dalla entrata in vigore del decreto internazionalizzazione (ossia entro il 5 gennaio 2016) - la definizione della decorrenza così come altri aspetti applicativi del nuovo *ruling*. Tale Provvedimento attuativo, il n. 42295, è stato pubblicato nel sito dell'Agenzia delle Entrate il 21 marzo 2016 ed è in vigore dalla stessa data. Sostituisce quello del 23 luglio 2004. Ai sensi del par. 11.2 del Provvedimento, esso si applica anche ai procedimenti già avviati e non ancora conclusi alla data del 21 marzo 2016.

Tra le novità rispetto al passato, si segnalano: (i) l'estensione dell'ambito del *ruling* internazionale alla determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza delle imprese commerciali (ai sensi degli artt. 166 e 166-bis del TUIR); (ii) la precisazione per cui, per quanto riguarda la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia, per impresa con attività internazionale, che ha accesso al *ruling*, deve intendersi l'impresa non residente che abbia intenzione di esercitare la propria attività in Italia per il tramite di una stabile organizzazione entro il periodo di imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza; (iii) l'accesso mediante istanza indirizzata all'ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate, indifferentemente alle sezioni di Milano o di Roma, a prescindere dal domicilio del contribuente (il previgente Provvedimento richiedeva invece l'inoltro all'ufficio competente per territorio); (iv) la possibilità per l'impresa di richiedere, prima della presentazione dell'istanza, un incontro con i rappresentanti dell'Ufficio al fine di ottenere, anche per il tramite di propri procuratori ed in forma anonima, chiarimenti e/o indicazioni in merito alla procedura (c.d. *pre-filing*). Il Provvedimento non si sofferma invece sulle due ipotesi di '*retroattività dell'accordo*', previste dall'art. 31-ter.

Dopo una descrizione dell'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo della procedura, il Provvedimento tratta i seguenti aspetti:

- modalità di accesso alla procedura;
- fasi della procedura (con particolare attenzione per il caso in cui il *ruling* sia volto a valutare la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia);
- cause di estinzione della procedura;
- verifica del rispetto dell'accordo (qualora la procedura si concluda con la stipula dello stesso);
- cause di violazione dell'accordo;
- modifica e rinnovo dell'accordo.



2

Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP

Patent Box - Ruling preventivo - Disposizioni concernenti le modalità di accesso - Provvedimento n. 154278 del 1 dicembre 2015 - Modifiche e integrazioni - Direttore dell’Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 43572 del 23 marzo 2016

Il regime di *Patent Box* prevede che, nel caso di utilizzo diretto dei beni immateriali, il contributo economico alla produzione del reddito di impresa, o della perdita, dei beni immateriali deve essere determinato nell’ambito di un accordo di *ruling*. La procedura è invece facoltativa nel caso di utilizzo indiretto infragruppo dei beni immateriali, nonché di determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione infragruppo di beni immateriali agevolabili, da escludere dal reddito d’impresa, a certe condizioni.

L’art. 4, comma 3, del decreto attuativo, con riferimento alle modalità di esercizio e durata dell’opzione, prevede che, qualora la quota di reddito agevolabile sia determinata nell’ambito di un accordo di *ruling* internazionale, l’opzione esercitata abbia efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata l’istanza di *ruling* (e non da quella, successiva, di stipula dell’accordo, come in genere avviene). Pertanto, per i contribuenti che intendono beneficiare del *Patent Box* già dal periodo 2015, l’opzione e la relativa istanza avrebbero dovuto essere presentate entro il 31 dicembre 2015. La relativa documentazione di supporto avrebbe dovuto essere presentata entro i successivi 120 giorni.

Le modalità di presentazione dell’istanza ed i principali aspetti procedurali relativi al *ruling* sono stati trattati nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 154278 del 1° dicembre 2015. Inoltre, un Comunicato Stampa dell’Agenzia delle Entrate del 22 dicembre ha fornito ulteriori chiarimenti sulle modalità di presentazione delle istanze (cfr. la nostra [TNL n. 12/2015](#)).

Il Provvedimento n. 43572 in oggetto prevede che, limitatamente alle istanze di accordo preventivo presentate dal 1° dicembre 2015 (data di pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 154278) fino al 31 marzo 2016, il termine entro cui può essere presentata o integrata la documentazione è esteso a 150 giorni in luogo degli originari 120.

Inoltre, con successivo provvedimento saranno disciplinate ulteriori modalità di comunicazione per via telematica tra contribuenti e amministrazione, attraverso l’impiego della posta elettronica certificata ovvero attraverso l’utilizzo di un servizio telematico erogato in rete dall’Agenzia delle Entrate.

3

Agevolazioni

Credito d’imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno - Modello di comunicazione e relative istruzioni - Approvazione - Direttore dell’Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 45080 del 24 marzo 2016

Con il Provvedimento n. 45080, l’Agenzia delle Entrate ha approvato il modello da inviare per via telematica, a partire dal 30 giugno 2016 e fino al 31 dicembre 2019, per fruire del credito d’imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, introdotto dall’art. 1 commi 98 -108 della L. n. 208 del 2015 (Legge di Stabilità 2016).



4

IMU/TASI*Coefficienti per i fabbricati del gruppo D - Aggiornamento 2016 - D.M. 29 febbraio 2016*

Il D.M. 29 febbraio 2016, pubblicato in G.U. n. 55 del 7 marzo 2016, ha aggiornato i coefficienti per la determinazione dell'IMU e della TASI, dovute per l'anno 2016, relative ai fabbricati classificabili nel gruppo catastale D (capannoni, centrali idroelettriche, impianti fotovoltaici, centri commerciali), non iscritti in Catasto o comunque privi di rendita catastale, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati.

5

IVA*Reverse charge - Ampliamento - D.Lgs. n. 24 dell'11 febbraio 2016*

Il D.Lgs. n. 24 del 2016, decreto di attuazione delle Direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE del Consiglio, che istituiscono un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA e prevedono l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile a determinate operazioni a rischio frodi, è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 52 del 3 marzo 2016 ed è in vigore dalla stessa data.

Il decreto introduce, nel comma 7 dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, una procedura veloce e semplificata, che consente agli Stati di applicare il *reverse charge* quando i controlli fiscali rilevino l'esistenza di frodi improvvise e massicce su specifiche transazioni commerciali.

Il decreto, inoltre, amplia l'elenco delle operazioni alle quali si applica il regime dell'inversione contabile di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972. In base alla nuova lettera c) del comma 6, il *reverse charge* sarà applicato alle cessioni di *console* da gioco, *tablet* PC e *laptop*, e alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale, se effettuate a decorrere dal sessantesimo giorno dalla entrata in vigore del decreto e fino al 31 dicembre 2018. Peraltro, sono soppresse due ipotesi di *reverse charge* (i.e. le cessioni di materiali e prodotti lapidei e quelle di beni nei confronti di ipermercati, supermercati e *discount* alimentari).

6

IVA*Richiesta di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale - Modello IVA TR e relative istruzioni - Approvazione - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 42623 del 21 marzo 2016*

Con il Provvedimento n. 42623, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello IVA TR, da utilizzare per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale, nonché le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati. Il nuovo modello, che recepisce le ultime modifiche introdotte alla disciplina IVA (per esempio, dalla Legge di Stabilità 2016), è utilizzato, in luogo di quello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 20 marzo 2015, a decorrere dalle richieste di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito IVA relativo al primo trimestre dell'anno d'imposta 2016, da presentare entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento.



7

IVA

Comunicazione all'Anagrafe tributaria delle operazioni rilevanti ai fini IVA con controparti 'black list' - Proroga del termine - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 45144 del 25 marzo 2016

Il termine per la comunicazione dei dati relativi al 2015 delle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (elencati dal D.M. 4 maggio 1999 e dal D.M. 21 novembre 2001) relativi al 2015, è differito al 20 settembre 2016. La proroga ha lo scopo di permettere agli operatori di adeguare i *software* alle recenti modifiche normative (quali la sostituzione della comunicazione mensile o trimestrale con una comunicazione annuale e l'innalzamento da euro 500 ad euro 10.000 della soglia di valore complessivo delle operazioni da comunicare, cfr. la nostra [TNL n. 11/2014](#)).

Resta fermo il termine dell'11 aprile 2016 (per i contribuenti IVA mensili) o del 20 aprile 2016 (per i contribuenti IVA trimestrali) per la trasmissione del modello c.d. polivalente (che finora includeva anche la comunicazione 'black list'), per le operazioni soggette ad IVA diverse da quelle in esame.



Parte seconda

Prassi

1

Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP

Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016

L'art. 1, comma 35, della Legge n. 190 del 2014 (Legge di Stabilità 2015) ha dettato la nuova disciplina del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, sostituendo quella prevista dall'art. 3 del D.L. n. 145 del 2013 (cfr. la nostra [TNL n. 12/2014](#)). Il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministero dello Sviluppo del 27 maggio 2015, pubblicato sulla G.U. n. 174 del 29 luglio 2015 ed in vigore dalla stessa data, ha fornito le disposizioni attuative della suddetta disciplina (cfr. la nostra [TNL n. 8/2015](#)). Con la presente Circolare l'Agenzia delle Entrate, di intesa con il Ministero dello Sviluppo Economico, fornisce chiarimenti in merito (i) ai presupposti soggettivi ed oggettivi di accesso al beneficio, (ii) alle modalità di calcolo e di utilizzo, (iii) nonché in ordine alle ipotesi di cumulo con altre agevolazioni e (iv) agli adempimenti necessari per la corretta fruizione del credito di imposta. In particolare, viene precisato che l'agevolazione in questione è cumulabile con quella del c.d. *Patent Box*; in altri termini, i costi rilevanti ai fini dell'attribuzione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo rilevano per il loro intero importo anche ai fini della determinazione del reddito detassato nel regime di *Patent Box*.

2

Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP

Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Soggetti beneficiari - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 1

Il beneficio, che può essere fruito dal 2015 al 2019 (per i soggetti 'solari'), è riservato alle imprese che, indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico in cui operano, dal regime contabile adottato, nonché dalle dimensioni aziendali, effettuano investimenti per attività di ricerca e sviluppo. Sono ammesse all'agevolazione sia le imprese residenti in Italia che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti. Inoltre, in assenza di un'espressa esclusione normativa, sono inclusi gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del TUIR, i consorzi e le reti di imprese. Il beneficio non spetta ai soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica (così come avviene tipicamente nel caso di fallimento e di liquidazione coatta). Il beneficio spetta anche alle imprese che iniziano la propria attività nel 2015.

3

Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP

Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Ambito oggettivo - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 2

Le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta e quelle escluse dal beneficio sono elencate nell'art. 2 del decreto. L'elencazione ricalca sostanzialmente le 'Definizioni' recate dal paragrafo 1.3, punto 15, della vigente 'Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione' di cui alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 (pubblicata nella GUUE C/198 del 27 giugno 2014)¹ relative, rispettivamente, alla 'ricerca fondamentale', alla 'ricerca industriale' e allo 'sviluppo sperimentale'.



La Circolare precisa che le attività di ricerca e sviluppo ammesse possono essere svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico (ad esempio, in ambito storico o sociologico) atteso che, in linea generale, le attività di ricerca e sviluppo sono volte all'acquisizione di nuove conoscenze, all'accrescimento di quelle esistenti e all'utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni.

Ulteriori indagini riguardanti la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali (ad esempio, lo sviluppo di una data molecola da parte di un'azienda nel settore chimico-farmaceutico) ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili comportano accertamenti di natura tecnica che involgono la competenza del Ministero dello Sviluppo economico. Per la concreta individuazione delle attività da considerare ammissibili nell'ambito dello specifico settore del tessile e della moda, sono valide, in linea generale, le indicazioni fornite dal Mi.S.E. con la Circolare n. 46586 del 2009 (allegata alla Circolare 5). In ogni caso, i soggetti interessati possono presentare un'istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 della Legge n. 212 del 2000 all'Agenzia delle Entrate che provvederà ad acquisire il parere del citato Ministero.

Seguono chiarimenti in merito alle quattro tipologie di spesa agevolabili tassativamente elencate dall'art. 4 del decreto (a) personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo; b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio; c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese c.d. ricerca *extra-muros*; d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne).

4

Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP

Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Determinazione dell'agevolazione - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 3

In breve, il credito d'imposta spetta, fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, ed è riconosciuto a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta, in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione, ammonti almeno ad euro 30.000. Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura:

- del 50 per cento della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere a) e c) dell'art. 4 del decreto attuativo (quali i costi per il personale altamente qualificato e le spese relative a contratti di ricerca)
- del 25 per cento della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere b) e d) dell'art. 4 (quote di ammortamento e privative industriali).

Per 'spesa incrementale' si intende l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) di cui sopra, sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione in eccedenza rispetto alla media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (periodi 2012,



2013 e 2014 per i soggetti con periodo coincidente con l'anno solare). Il credito d'imposta è, in ogni caso, calcolato sulla spesa incrementale riferita ai costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) nei limiti della spesa incrementale complessiva. Il decreto contiene regole specifiche per i soggetti in attività da meno di tre periodi di imposta. La Circolare fornisce i seguenti chiarimenti.

Approccio incrementale e calcolo della media

A differenza delle precedenti agevolazioni in materia di ricerca e sviluppo, quella in esame prevede espressamente l'effettuazione di un ammontare minimo di investimenti al fine di poter accedere al credito di imposta. Pertanto, occorre preliminarmente verificare che la spesa complessiva per investimenti in ricerca e sviluppo sia pari almeno a euro 30.000. Ai fini di tale verifica assumono rilevanza tutti i costi relativi agli investimenti realizzati, intendendo per tali quelli determinati ai sensi dell'art. 4 del decreto attuativo.

La condizione relativa alla soglia minima di investimento è posta esclusivamente con riferimento a ciascun periodo di imposta per il quale si intende effettivamente accedere all'agevolazione. Quindi, non è necessario effettuare investimenti di importo pari almeno a euro 30.000 in tutti i periodi di imposta potenzialmente agevolati, essendo sufficiente che tale soglia sia raggiunta nel singolo periodo di imposta in relazione al quale l'impresa ha intenzione di beneficiare dell'agevolazione. Nell'ipotesi in cui il periodo di imposta dell'impresa beneficiaria sia di durata inferiore o superiore a dodici mesi, si ritiene che l'importo di euro 30.000 debba essere ragguagliato alla durata del periodo stesso.

Accertata la sussistenza della predetta condizione, occorre poi verificare che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuata in ciascun periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione, rappresenti un incremento rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Di conseguenza, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, relativamente ai quali il credito di imposta compete per gli investimenti realizzati dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2019, il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° gennaio 2012 e il 31 dicembre 2014. Parimenti, per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, il 'triennio' da assumere ai fini del calcolo della media degli investimenti è costituito, in concreto, dai tre periodi di imposta precedenti al primo periodo agevolabile. Così, ad esempio, per un'impresa con periodo di imposta 1° aprile – 31 marzo, il credito di imposta compete per gli investimenti realizzati dal 1° aprile 2015 al 31 marzo 2020 e il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° aprile 2012 e il 31 marzo 2015.

La media da raffrontare con gli investimenti è fissa ossia è calcolata, per tutto l'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, avendo sempre a riferimento il triennio che precede il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015.

Il computo va effettuato su tutti e tre i periodi di imposta, anche se in uno o più di essi l'importo di tali investimenti è pari a zero, e il risultato ottenuto deve essere diviso per il numero delle annualità, pari a tre. Conseguentemente, nell'ipotesi in cui in nessuno dei tre periodi di imposta di riferimento siano stati sostenuti costi di ricerca e sviluppo, in assenza di investimenti pregressi su cui operare il confronto, il credito di imposta è determinato sull'intero ammontare dei costi sostenuti in ciascun periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione.



Al riguardo, il riferimento alle 'medesime spese' porta a ritenere che nel computo della media di riferimento rientrano gli investimenti appartenenti alla medesima tipologia di quelli indicati come agevolabili dal comma 1 dell'art. 4 del decreto attuativo (personale altamente qualificato, ammortamenti ecc.). In particolare, ai fini del calcolo della media di riferimento, è necessario, nel rispetto del principio di omogeneità dei valori, tenere conto esclusivamente degli investimenti appartenenti alle medesime tipologie di quelli indicati come agevolabili dall'art. 2 del decreto (ricerca sperimentale, applicata ecc.), nei termini specificati dal comma 1 dell'art. 4 del decreto attuativo, anche se di importo inferiore a 30.000 euro.

Misura del credito di imposta

Ai fini del calcolo del credito di imposta spettante è necessario dapprima determinare 'la spesa incrementale agevolabile' separatamente per ciascun gruppo di spese, confrontando l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) e l'ammontare dei costi di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'art. 4 del decreto attuativo sostenuti nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione con la media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Ai fini del calcolo della media di raffronto dei due gruppi di spese valgono le medesime considerazioni fatte in precedenza per il calcolo della media da raffrontare per la determinazione della 'spesa incrementale complessiva'.

Nel presupposto che il beneficio spetta sempre a condizione che vi sia un incremento complessivo di spese in attività di ricerca e sviluppo e fino a concorrenza dello stesso, qualora, a seguito dell'operazione di determinazione della 'spesa incrementale agevolabile', entrambi i gruppi di spese dovessero evidenziare un incremento, il credito di imposta spettante sarà determinato applicando a ciascun incremento l'aliquota del credito di imposta prevista per il relativo gruppo di spese (25 o 50 per cento, rispettivamente).

Diversamente, se l'incremento dovesse riguardare soltanto uno dei due gruppi di spese, il credito di imposta dovrà essere calcolato applicando l'aliquota, prevista per il gruppo di spese che ha evidenziato l'incremento, nei limiti della 'spesa incrementale complessiva' (i.e., differenza positiva tra spese complessive di periodo e media di riferimento) determinata secondo le indicazioni fornite nel precedente paragrafo.

Il paragrafo 5 della Circolare fornisce vari esempi di calcolo. Tra gli altri, l'esempio 3 riguarda il caso di presenza di 'spesa incrementale complessiva', presenza di spesa incrementale agevolabile per un gruppo di spese e decremento della 'spesa incrementale agevolabile' per l'altro gruppo di spese. L'imprenditore realizza investimenti agevolabili nel periodo di imposta 2016 per euro 650.000, di cui (1) euro 500.000 relativi al primo gruppo di spese ed (2) euro 150.000 relativi al secondo gruppo di spese. La media degli investimenti del triennio precedente risulta complessivamente pari ad euro 600.000 $[(650.000+550.000+600.000)/3]$. Pertanto, la 'spesa incrementale complessiva', pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2016 (euro 650.000) e la suddetta media (euro 600.000), risulta essere di euro 50.000 $(650.000-600.000)$. Ai fini del calcolo della 'spesa incrementale agevolabile', per ciascun gruppo di investimenti pregressi, la media di riferimento è pari, rispettivamente, a euro 400.000 $[(500.000+300.000+400.000)/3]$ e a euro 200.000 $[(150.000+250.000+200.000)/3]$.



Di conseguenza, il primo gruppo di spese evidenzierà un incremento, pari alla differenza tra l'investimento realizzato nel periodo di imposta 2016 (euro 500.000) e la suddetta media (euro 400.000), che risulta essere di euro 100.000. Il secondo gruppo di spese evidenzierà un decremento, pari a meno euro 50.000 (150.000-200.000). Tenuto conto che l'incremento riguarda solo il primo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 50 per cento, e che il credito di imposta spetta nei limiti della spesa incrementale complessiva, pari a euro 50.000, il beneficio maturato ammonta a euro 25.000 (50.000x50%) ed è utilizzabile a partire dal 1° gennaio 2017.

Investimenti realizzati da imprese di recente o nuova costituzione

Nel conteggio della media di raffronto ai fini della determinazione sia della 'spesa incrementale complessiva' sia della 'spesa incrementale agevolabile' occorre far riferimento al volume degli investimenti realizzati nell'arco temporale compreso tra il periodo di imposta in corso alla data di costituzione dell'impresa e il periodo di imposta precedente a quello di prima applicazione dell'agevolazione (i.e., periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014).

Ad esempio, per un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare che si è costituito il 1° luglio 2013, il computo per il calcolo della media va fatto sui periodi di imposta 2013 e 2014 sommando gli investimenti effettuati in tali esercizi e dividendo il risultato per il numero delle annualità, pari a due, senza operare alcun ragguglio.

Un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare, che si costituisce il 1° marzo 2016, potrà beneficiare dell'agevolazione nello stesso esercizio 2016, con riferimento all'intero volume degli investimenti realizzati in tale anno, poiché, in tal caso, non esistono valori di confronto (investimenti pregressi nel triennio 2012-2014).

Agli effetti della corretta applicazione dell'agevolazione, devono considerarsi neocostituiti i soggetti in capo ai quali si verifichi l'effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale piuttosto che la continuazione di una vecchia attività in capo ad un 'nuovo' soggetto. Resta fermo il potere dell'Amministrazione di effettuare un sindacato 'anti abuso', ai sensi dell'art. 10-bis della Legge n. 212 del 2000, nel caso di imprese costituite durante il periodo di vigenza dell'agevolazione a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale.

5

Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP

Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Utilizzo e rilevanza del credito di imposta - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 4

Il comma 3 dell'art. 6 del decreto attuativo dispone che 'il credito di imposta è utilizzabile a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello i cui costi ... sono stati sostenuti' atteso che, come rilevato dalla Relazione illustrativa, 'è solo da quel momento che sono noti tutti gli elementi per la determinazione del calcolo della spesa incrementale ed è, quindi, verificabile la spettanza e l'entità del credito d'imposta'. Ad esempio, un'impresa con periodo di imposta coincidente con l'anno solare che matura un credito di imposta a fronte di investimenti ammissibili realizzati nell'esercizio 2015, può utilizzare il credito maturato a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Per consentire la fruizione dell'agevolazione, con la Risoluzione n. 97/E del 2015, è stato istituito il codice tributo '6857', da indicare in sede di compilazione del modello di versamento F24, operativo a decorrere dal 1° gennaio 2016.



Nel caso in cui il credito di imposta non sia utilizzato, in tutto o in parte, nel periodo di imposta successivo a quello i cui costi eleggibili sono stati sostenuti, l'ammontare residuo potrà essere fruito secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito. Ad esempio, nel caso di un'impresa che chiude l'esercizio il 31 dicembre, il credito di imposta maturato per investimenti effettuati nel 2015 e non usufruito, in tutto o in parte, nel corso del 2016 può essere utilizzato in compensazione nei successivi periodi di imposta.

Il credito di imposta deve essere indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato (*i.e.*, il periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati), nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo. Per quanto riguarda l'indicazione nel quadro RU dei modelli UNICO 2016 (periodo 2015), è stato previsto l'apposito codice ('Codice credito B9') con riferimento al quale possono essere compilati i righe RU3, RU5 colonna 3, RU10 e RU12.

'Non si applicano i limiti di cui all'art. 1, comma 53, della Legge n. 244 del 2007 e di cui all'art. 34 della Legge n. 388 del 2000, e successive modificazioni'. Di conseguenza, il credito di imposta maturato può essere fruito annualmente per importi anche superiori al limite di euro 250.000 applicabile ai crediti di imposta agevolativi in base al citato art. 1, comma 53, della Legge n. 244 del 2007. Non si applica neanche il limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi di cui all'art. 34 della Legge n. 388 del 2000, pari a euro 700.000 a decorrere dal 1° gennaio 2014. Tuttavia, al fine di assicurare che l'importo del credito annualmente spettante non superi il limite massimo di 5 milioni di euro, è necessario che le compensazioni siano effettuate presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline).

Inoltre, la Relazione illustrativa al decreto attuativo ha precisato che, per le caratteristiche del credito in esame, non si applica neanche la preclusione di cui all'art. 31 del Decreto-legge n. 78 del 2010, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 241 del 1997 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a euro 1.500.

Il suddetto credito di imposta:

- non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali, né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'art. 61 del TUIR;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'art. 109, comma 5, del TUIR.



6

A agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP

Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Cumulo con altre agevolazioni - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 6

L'espressa cumulabilità dell'agevolazione in questione è contemplata, dall'art. 9 del decreto attuativo, rispetto al 'credito di imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati' nel settore della ricerca, spettante per un periodo di dodici mesi, a decorrere dalla data di assunzione, nella misura del 35 per cento del costo aziendale sostenuto per l'assunzione dello stesso personale (art. 24 del Decreto-legge n. 83 del 2012). In sostanza, le spese per il personale altamente qualificato sostenute nel corso del 2015 in relazione alle assunzioni effettuate nel 2014 danno diritto, ai sensi dell'art. 24 del Decreto-legge n. 83 del 2012, ad un credito di imposta pari al 35 per cento del loro ammontare e, contemporaneamente, costituiscono, per il loro intero ammontare, spese eleggibili al credito di imposta in esame ai sensi dell'art. 4 del decreto attuativo.

Il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente.

Ai fini del credito di imposta in esame, i costi determinati ai sensi dell'art. 4 del decreto attuativo sono, quindi, assunti al lordo di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevuti.

In ogni caso, l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore ai predetti costi sostenuti.

Inoltre, costituendo l'agevolazione in esame una misura di carattere generale, la stessa non rileva ai fini del calcolo degli aiuti c.d. *de minimis* (di cui ai Regolamenti (UE) della Commissione n. 1407 del 2013 e n. 1408 del 2013), né del rispetto dei massimali previsti dalla 'Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione' di cui alla Comunicazione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014.

7

A agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP

Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Documentazione - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 7

L'art. 7 del decreto attuativo chiarisce che i soggetti che intendono fruire del beneficio devono tenere a disposizione apposita documentazione contabile certificata dal soggetto incaricato della revisione legale, dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, certificazione che deve essere allegata al bilancio. La norma non stabilisce un contenuto minimo né uno schema predefinito per la predisposizione della stessa, e pertanto il suddetto documento può essere redatto in forma libera, ma deve contenere, in ogni caso, l'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti.

Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti quali attivi nel registro di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 39 del 2010. La documentazione richiesta ai fini dei controlli va certificata entro la data di approvazione del bilancio ovvero, per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio, entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio in cui sono stati effettuati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo. Per l'attività di certificazione contabile dette imprese hanno diritto a beneficiare di un credito di imposta di importo pari alle spese sostenute e documentate, entro il limite massimo di euro 5.000 per ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione.



Le imprese con bilancio certificato sono esentate da obblighi documentali di cui sopra. Ai fini dei successivi controlli, sono comunque tenute a predisporre la documentazione contabile idonea a dimostrare la spettanza del credito di imposta.

Gli obblighi documentali e di certificazione, oltre a riguardare gli investimenti realizzati nel periodo di imposta in relazione al quale le imprese intendono beneficiare dell'agevolazione, sussistono anche in riferimento agli investimenti pregressi sulla base dei quali è calcolato l'incremento agevolabile ai fini della determinazione del credito di imposta.

La documentazione idonea a dimostrare, in sede di controllo, l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è determinato il credito d'imposta deve essere conservata per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, con riferimento alla dichiarazione relativa al periodo di imposta nel corso del quale si conclude l'utilizzo del credito, atteso che il credito di imposta in esame può essere utilizzato in compensazione senza alcun limite temporale.

Per quanto riguarda la documentazione a supporto da conservare in relazione alle diverse tipologie di costi eleggibili, si forniscono i seguenti chiarimenti.

Per le spese relative al 'personale altamente qualificato', impiegato anche sulla base di contratti di collaborazione, devono essere utilizzati i fogli di presenza nominativi, riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo. Considerato che il decreto attuativo è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 174 del 29 luglio 2015, al fine di non penalizzare le imprese che hanno svolto attività di ricerca nel 2015 senza conoscere le esatte modalità di rendicontazione previste dalla disciplina agevolativa, per il periodo di imposta in corso alla data di pubblicazione del decreto attuativo (2015, per i soggetti solari), la compilazione dei 'fogli di presenza nominativi' può essere sostituita da un documento riepilogativo (ad esempio, con cadenza mensile) che riporti le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmato dal legale rappresentante ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, e controfirmato dal soggetto che certifica la documentazione contabile.

Per quanto riguarda la documentazione relativa ai costi per 'strumenti e attrezzature di laboratorio', è necessaria la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo relativa alla misura e al periodo in cui 'strumenti e attrezzature' sono stati utilizzati per la suddetta attività, al fine di attestare correttamente le modalità attraverso le quali tali beni sono stati imputati al progetto di ricerca. Con riferimento a 'strumenti e attrezzature di laboratorio' acquisiti mediante locazione finanziaria e non finanziaria, qualora il costo storico di acquisto del bene non risulti dal relativo contratto di locazione è necessario acquisire una dichiarazione rilasciata dal locatore da cui risulti tale costo.

Per i costi relativi alla c.d. ricerca '*extra-muros*', sono necessari i contratti stipulati con università, enti di ricerca o organismi equiparati e gli altri soggetti (comprese le *start-up* innovative), nonché una relazione sottoscritta dai soggetti commissionari concernente le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce. Nell'ipotesi di attività di ricerca commissionata o subappaltata a soggetti diversi da università ed enti di ricerca, dalla menzionata documentazione deve risultare la residenza o la localizzazione in Stati membri dell'UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in paesi e territori 'collaborativi' del soggetto che di fatto svolge l'attività di ricerca.



Infine, stante la mancanza di un'espressa indicazione nel decreto attuativo della documentazione comprovante le spese per 'competenze tecniche' e 'privative industriali', si ritiene, con riferimento alle prime, che l'impresa debba predisporre la medesima documentazione prevista per le spese relativa al personale altamente qualificato (*i.e.*, fogli di presenza nominativi) e, per le seconde, nell'ipotesi in cui siano acquisite da terzi, si possono utilizzare i relativi contratti e una relazione, firmata dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, concernente le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

Nell'ipotesi di produzione interna, nonché in relazione alle attività di sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene immateriale, l'impresa avrà cura di predisporre un adeguato sistema di rilevazione dei costi sostenuti.

In considerazione della natura automatica e delle modalità di determinazione dell'incentivo, è altresì necessario che le imprese beneficiarie conservino, oltre alla documentazione idonea a dimostrare, in sede di controllo, l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute, anche un prospetto, con l'elencazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi di imposta precedenti ed utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta.

8

Agevolazioni - Imposte sui Redditi – IRAP

Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Chiarimenti - Controlli - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 5 del 16 marzo 2016, par. 8

L'Agenzia delle Entrate, nell'ambito dell'attività di controllo, verifica la sussistenza delle condizioni richieste dalla disciplina agevolativa, nonché l'ammissibilità delle attività e dei costi sulla base dei quali è stato determinato il credito di imposta.

Nel caso in cui si rendano necessarie 'valutazioni di carattere tecnico' in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, l'Agenzia delle Entrate ha la facoltà di richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere.

Infine, nel caso in cui, a seguito dei controlli, sia accertata l'indebita fruizione, anche parziale, del credito di imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria.

In particolare, in caso di utilizzo del credito di imposta in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste, risulta applicabile la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato (art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471 del 1997).

Qualora, invece, sia utilizzato in compensazione un credito di imposta inesistente, è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura del credito stesso (art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997). Per tale sanzione, peraltro, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973, e all'art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972. A titolo esemplificativo, si configura un'ipotesi di inesistenza del credito nel caso in cui non siano stati sostenuti i costi per attività di ricerca e sviluppo.



9

Imposte sui Redditi

Operazioni di acquisizione con indebitamento - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 6 del 30 marzo 2016

Per 'operazione di acquisizione con indebitamento' o *leveraged buy-out* (LBO) si intende l'acquisizione di un'azienda o di una partecipazione (di controllo o totalitaria) in una società 'bersaglio' (o *target*), posta in essere mediante la creazione di un'apposita società veicolo (cd. *Special Purpose Vehicle* - SPV) che viene finanziata in parte, anche minima, mediante capitale proprio ed in parte mediante prestiti onerosi. Tali operazioni, riconosciute legittime dal Codice Civile (art. 2501-bis e seguenti) erano spesso contestate dall'amministrazione finanziaria, che le riteneva elusive, e disconosceva la deducibilità degli interessi sui relativi finanziamenti.

Nella Circolare n. 6/E l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alle caratteristiche delle suddette operazioni, al corretto trattamento fiscale degli interessi relativi al finanziamento delle stesse e dei rendimenti (interessi, dividendi e/o plusvalenze) ritratti in Italia da entità localizzate all'estero. Si segnalano, tra gli altri, i seguenti chiarimenti.

- Per i soggetti IRES, gli interessi passivi derivanti dalle operazioni di LBO devono essere considerati, in linea di principio, inerenti e, quindi, deducibili, sempre nei limiti di quanto previsto dall'art. 96 del TUIR, e secondo quanto previsto dalle regole relative al *transfer pricing*, ove applicabili.
- L'operazione di '*merger leveraged buy out*', MLBO, una variante del LBO che prevede la successiva fusione tra la società veicolo, SPV, utilizzata per l'acquisto della *target*, e la stessa società *target* - fusione necessaria anche perché posta a garanzia di rientro, per i creditori, dell'esposizione debitoria - risponde a finalità extra-fiscali, e difficilmente potrebbe essere vista come finalizzata ad un indebito vantaggio fiscale e quindi di natura elusiva. Pertanto, le eventuali contestazioni formulate sulla base del divieto di abuso del diritto dovranno essere riconsiderate dagli Uffici ed eventualmente abbandonate, a condizione che nei singoli casi non si riscontrino altri specifici profili di artificiosità di natura elusiva.
- Nel caso di MLBO, in tutte le ipotesi in cui si dimostri che le eccedenze di interessi passivi indeducibili e di perdite siano esclusivamente relative ai finanziamenti ottenuti dalla SPV per porre in essere un'operazione di acquisizione con indebitamento, potranno trovare accoglimento le istanze di disapplicazione della disposizione antielusiva del cosiddetto 'test di vitalità economica' di cui all'art. 172, comma 7 del TUIR.
- Infine, la Circolare si sofferma sulle conseguenze delle operazioni di LBO/MLBO poste in essere da fondi di private *equity* e a cui partecipano anche soggetti non residenti in Italia. Queste le principali tematiche affrontate:
 - deducibilità dei costi per servizi addebitati da parte del gestore del fondo alla società *target* o alla SPV;
 - applicazione di ritenute alla fonte sugli interessi destinati ai soggetti finanziatori non residenti;
 - qualificazione fiscale del debito tecnicamente individuato con il nome di *shareholder loan*;
 - trattamento fiscale dei dividendi corrisposti e/o delle plusvalenze/minusvalenze realizzate in sede di *exit* dall'operazione di investimento.



10

Sanzioni Amministrative

Applicazione del favor rei, nell'ambito della revisione delle sanzioni tributarie non penali di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, agli atti non definitivi alla data del 1 gennaio 2016 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 4 del 4 marzo 2016

La Circolare fornisce chiarimenti e indicazioni sia sul principio generale del *favor rei* nell'ambito delle sanzioni amministrative, sia sulla sua operatività con riferimento agli atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016.

11

Sanzioni Amministrative

Applicazione del favor rei, nell'ambito della revisione delle sanzioni tributarie non penali di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, agli atti non definitivi alla data del 1 gennaio 2016 - Principi generali - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 4 del 4 marzo 2016, par. 1

Nell'ipotesi di successione di norme in relazione alla medesima fattispecie ricorre il principio del *favor rei*, di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997, in base al quale si applica la legge più favorevole sia quando una legge posteriore prevede che la stessa fattispecie non sia più punibile sia quando stabilisce sanzioni di entità diversa rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione.

In base al comma 3, in particolare, le misure sanzionatorie più favorevoli trovano applicazione (i) per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, (ii) per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016 e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni, (iii) nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo a tale data.

Al fine di stabilire quale sia la norma effettivamente più favorevole, l'Ufficio applica i principi generali seguiti nel diritto penale tenendo conto delle peculiarità del diritto tributario. Inoltre, deve raffrontare le norme sanzionatorie, ante e post modifica, applicabili al caso concreto, tenendo conto anche delle circostanze aggravanti ed attenuanti o esimenti.

12

Sanzioni Amministrative

Applicazione del favor rei, nell'ambito della revisione delle sanzioni tributarie non penali di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, agli atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016 - Applicazione del favor rei agli atti non definitivi - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 4 del 4 marzo 2016, par. 2

Per gli atti emessi prima del 1° gennaio 2016, contenenti l'irrogazione della sanzione in base alle disposizioni ante modifica e per i quali siano ancora pendenti i termini per la proposizione del ricorso ovvero il giudizio avanti all'autorità giudiziaria, il contribuente, in applicazione del principio del *favor rei*, ha diritto al ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata in modo da corrispondere quella più favorevole. Unica limitazione a tale diritto risiede nella definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione che impedisce in ogni caso l'applicazione del regime più favorevole, anche se la sanzione non è stata ancora pagata.

La rideterminazione della sanzione irrogata può essere richiesta tramite la presentazione di una semplice istanza.



A seguito della presentazione dell'istanza, l'Ufficio procede al ricalcolo delle sanzioni, comunica l'esito del ricalcolo dando evidenza delle misure effettivamente più favorevoli e consegna il nuovo modello di pagamento per la definizione agevolata delle sanzioni ricalcolate. La presentazione dell'istanza, in ogni caso, non sospende i termini per la proposizione del ricorso.

Con riferimento agli atti notificati entro il 31 dicembre 2015 e definiti in acquiescenza nel 2016, il contribuente ha diritto ad usufruire della definizione agevolata con riduzione ad un sesto delle sanzioni irrogate e successivamente rideterminate, in quanto la soppressione del comma 2-bis dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997 ha efficacia solo con riferimento 'agli atti definibili notificati dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° gennaio 2016'.

Per gli atti pendenti davanti alle Commissioni tributarie, nei casi in cui sussistono i presupposti per l'applicazione del comma 2 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997, gli Uffici provvedono autonomamente a ricalcolare i provvedimenti a suo tempo emessi e a comunicarne l'esito sia al contribuente che all'organo presso il quale pende la controversia. Nei casi in cui, invece, sussistono i presupposti per l'applicazione del comma 3, il ricalcolo delle sanzioni irrogate è effettuato dagli Uffici direttamente o su richiesta dell'organo giudicante.



Parte terza

Giurisprudenza

1

Accertamento

Attività di compravendita di autoveicoli usati – Valori dell'usato pubblicati su riviste specializzate: configurano una presunzione semplice - Cassazione, Sentenza n. 2800 del 12 febbraio 2016

Ai fini dell'accertamento del reddito imputabile alle società di intermediazione e commercio di autoveicoli usati assumono rilevanza, quali presunzioni semplici, le quotazioni degli autoveicoli usati pubblicate sulle riviste specializzate, utilizzabili in giudizio al fine di comprovare il valore dei veicoli venduti.

2

Accertamento

Imposte sui redditi - Invito al contraddittorio ex art. 36-ter, comma 3 del D.P.R. n. 600 del 1973: è facoltativo - Cassazione, Sentenza n. 4591 del 9 marzo 2016

L'invito al contraddittorio, e cioè quello previsto dall'art. 36-ter, comma 3 del D.P.R. n. 600 del 1973, che l'Ufficio è tenuto a formulare qualora nel corso dell'attività di controllo emergano dalle dichiarazioni elementi e dati rispetto ai quali si renda necessario richiedere chiarimenti, ovvero invitare l'interessato alla produzione di documentazione, non è obbligatorio, giacché il suo inoltro non costituisce adempimento necessitato, neppure in funzione della successiva comunicazione di cui al comma 4 della medesima disposizione (avviso bonario). Pertanto, se l'Amministrazione non procede alla formulazione di tale invito, il contribuente non ha, in linea di principio, titolo a lamentarne l'omesso ricevimento, potendo non essergli mai prevenuto poiché l'Amministrazione ha ritenuto tale adempimento non necessario.

3

Accertamento

Raddoppio dei termini per violazioni di rilevanza penale - Inapplicabilità all'IRAP - Cassazione, Sentenza n. 4775 dell'11 marzo 2016

Il raddoppio dei termini di decadenza ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, non trova applicazione con riferimento all'IRAP, in quanto l'ambito dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 è circoscritto alle imposte sui redditi e all'IVA (Cass. n. 4775 del 2016).

4

Accertamento

Avviso emesso prima del decorso dei sessanta giorni dalla consegna del verbale di constatazione a causa dell'imminenza del decorso dei termini di decadenza per l'accertamento – Nullità, salvo il caso di situazione di particolare urgenza che non dipenda da incuria o negligenza imputabili all'Amministrazione finanziaria – Cassazione, Sentenza n. 5137 del 16 marzo 2016

L'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, determina di per sé - salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza - l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus. Infatti tale termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce



primaria espressione dei principi (di derivazione costituzionale) di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente, ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (conformi, *ex multis*: Cass. n. 25515 del 2013; Cass. n. 1264 del 2014; Cass. n. 2587 del 2014; Cass. n. 6666 del 2014; Cass. n. 7960 del 2014, Cass. n. 14287 del 2014; Cass. n. 15010 del 2014; Cass. n. 15634 del 2014; Cass. n. 24567 del 2014; Cass. n. 25759 del 2014; Cass. n. 1014 del 2015; Cass. n. 5956 del 2015; Cass. n. 6057 del 2015; Cass. n. 7870 del 2015; Cass. n. 12773 del 2015; Cass. n. 12778 del 2015 e Cass. n. 13032 del 2015).

Quanto poi alle deroghe possibili, il vizio che invalida l'avviso di accertamento emesso anteriormente al predetto termine è costituito dalla effettiva assenza di specifiche ragioni di urgenza riferite al rapporto tributario controverso; e tale ragioni non sono identificabili tout court nell'imminente spirare del predetto termine di decadenza, giacché, se così fosse, ne deriverebbe l'inammissibile effetto di una generalizzata convalida di tutti gli atti in scadenza, quando è invece dovere dell'Amministrazione attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale. Pertanto, compete all'Amministrazione interessata fornire la prova della concreta ricorrenza, all'epoca dell'emissione, di siffatto requisito esonerativo dall'osservanza del termine (conformi, *ex plurimis*: Cass. n. 6057 del 2015; Cass. n. 8148 del 2015; Cass. n. 9712 del 2015; Cass. n. 10584 del 2015 e Cass. n. 11993 del 2015). Ove dunque, per contrastare l'eccezione di nullità dell'avviso per violazione del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, l'Amministrazione finanziaria allegghi quale circostanza di 'particolare e motivata urgenza' (ed il giudice tributario la avalli, come nel caso di specie) la chiusura delle operazioni di verifica in prossimità della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento dell'imposta, la stessa ha l'onere di dimostrare - in conformità al principio di 'vicinanza della prova' - che quella imminente scadenza del termine di decadenza sia dipesa da fatti o condotte ad essa non imputabili a titolo di incuria, negligenza o inefficienza (conforme: Cass. n. 16707 del 2015).

5

Accertamento

Termine dilatorio di 60 giorni ex art. 12, comma 7 della L. n. 212 del 2000 - Modalità di computo del periodo temporale: rileva la data di emissione dell'avviso di accertamento - Cassazione, Ordinanza n. 5361 del 17 marzo 2016

Il periodo temporale minimo di 60 giorni dal rilascio del PVC, all'interno del quale non può essere emesso l'avviso di accertamento, termine previsto all'art. 12, comma 7 della L. n. 212 del 2000, va computato riferendosi alla data di emissione (e sottoscrizione) dell'avviso di accertamento medesimo e non alla data (ovviamente successiva) della sua notifica al contribuente, sia perché la notifica è una mera condizione di efficacia dell'atto, sia perché il citato art. 12, la cui *ratio* è quella di garantire al contribuente di far valere le proprie ragioni, presuppone che l'Ufficio debba attendere il decorso del termine previsto dalla legge per la formulazione delle osservazioni e richieste del contribuente, prima di chiudere il procedimento di formazione dell'atto, ossia prima che lo stesso venga redatto in forma definitiva e, quindi, datato e sottoscritto dal funzionario che ha il potere di adottarlo; vale a dire, come appunto la legge recita, venga 'emanato'.

6

ICI - IMU

Piattaforme petrolifere - Imponibilità - Cassazione, Sentenza n. 3618 del 24 febbraio 2016

Poiché tutti i fabbricati siti nel territorio dello Stato, accatastati o accatastabili, sono soggetti



all'ICI/IMU, e poiché l'art. 4 del R.D.L. n. 652 del 1939 stabilisce che fabbricati da accatastare sono anche le costruzioni sospese o galleggianti 'stabilmente assicurate al suolo', si deve ritenere che le piattaforme petrolifere, classificabili nella categoria D/7, e su cui si svolgono operazioni qualificabili quali attività industriali, siano imponibili all'ICI/IMU.

7

Imposta di Registro

Art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 - Nozione - Cassazione, Sentenza n. 2636 del 10 febbraio 2016

La disciplina dell'imposta di registro è imperniata sul canone, stabilito dall'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 secondo cui 'l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente'; in tal modo, essa annette rilievo preminente, nell'imposizione del negozio, alla sua causa reale ad alla effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti (conformi, *ex multis*: Cass. n. 1405 del 2013; Cass. n. 23584 del 2012; Cass. n. 10273 del 2007; Cass. n. 10660 del 2003 e Cass. n. 2713 del 2002).

8

Imposte sui Redditi

Rettifica dei prezzi di trasferimento infra gruppo ex art. 110, comma 7 del TUIR - Metodo comparativo del confronto interno: è preferibile al metodo comparativo dell'utile netto - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 539 del 28 gennaio 2016

Ai fini dell'applicazione dell'art. 110, comma 7 del TUIR, è illegittima la rettifica di *transfer pricing* effettuata dall'Agenzia delle Entrate sulla base del metodo di comparazione dell'utile netto della transazione (*transactional net margin method* o TNMM) ai fini della determinazione del valore normale delle operazioni infragruppo realizzate dal contribuente, qualora questi abbia dimostrato con il metodo del confronto interno (*comparable uncontrolled price method* o CUP) la conformità al libero mercato delle transazioni contestate. Infatti il metodo di comparazione reddituale prescelto dall'Agenzia (TNMM) è preferibile, secondo l'orientamento dell'OCSE e dell'Amministrazione finanziaria medesima, solo quando il metodo del confronto interno (CUP) non può essere correttamente applicato.

9

Imposte sui Redditi

Inerenza - Nozione - Cassazione, Sentenza n. 2800 del 12 febbraio 2016

Premesso che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza all'attività di impresa delle singole spese e dei costi affrontati [elemento indispensabile per ottenerne la deduzione ex art. 75, comma 3 (ora art. 109, comma 5) del D.P.R. n. 917 del 1986], va interpretata come una relazione tra due concetti - il costo e l'impresa - che implica un accostamento concettuale fra due circostanze, con la conseguenza che il costo assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (conformi: Cass. n. 1465 del 2009 e Cass. n. 4041 del 2015), l'acquisto di parti di ricambio per autoveicoli, nonostante le relative fatture non indichino la targa del veicolo destinatario, è inerente all'attività di intermediazione e commercio di autoveicoli usati.



10

Imposte sui Redditi

Indennizzo per ingiustificato arricchimento - Periodo di imposta di competenza: è quello di emissione del provvedimento giudiziale - Cassazione, Sentenza n. 5840 del 24 marzo 2016

I proventi conseguiti a titolo di indennizzo per ingiustificato arricchimento della controparte sono tassabili quali sopravvenienze attive ex art. 88 del TUIR qualora determinino il venir meno di qualsivoglia passività; la loro competenza, ai fini dell'imputazione a periodo, va individuata nel periodo di imposta in cui stato emesso il provvedimento giudiziale (nel caso specifico da parte del Tribunale di Roma) che riconosce tale indennizzo.

11

IRAP

Attività di amministratore, revisore e sindaco di società – Imponibilità: non sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 4246 del 3 marzo 2016

L'imponibilità all'IRAP coinvolge una capacità produttiva 'impersonale ed aggiuntiva' rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa 'esterna', cioè da un complesso di fattori che, per numero e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale (lavoro dei collaboratori e dipendenti, numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, prestazioni di terzi, forme di finanziamento diretto ed indiretto etc.), cosicché è 'il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista (...) ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale' (conforme: Cass. n. 15754 del 2008).

Pertanto l'attività di amministratore, revisore e sindaco di società svolta, pur nell'ambito di uno studio professionale, senza avvalersi di particolari mezzi e collaboratori, in assenza dunque di un'autonoma organizzazione, non appare sufficiente ad integrare il requisito dell'"autonoma organizzazione", necessario ai fini dell'assoggettamento dei compensi derivati dall'attività di amministratore, revisore e sindaco di società ad IRAP.

12

IVA

Istanza di rimborso (modello VR) - Termine di decadenza: è quello decennale - Cassazione, Sentenza n. 4145 del 2 marzo 2016

Nel caso in cui il soggetto passivo IVA abbia manifestato in dichiarazione la volontà di chiedere il rimborso dell'eccedenza d'imposta, il termine per la presentazione successiva dell'istanza di rimborso (modello VR) non è quello biennale di decadenza di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ma, piuttosto, quello decennale di cui all'art. 2946 del codice civile.

13

IVA

Limiti alla detrazione ex art. 19 bis1, comma 1, lett. i), del D.P.R. n. 633 del 1972 per spese di ristrutturazione di immobili ad uso abitativo impiegati in attività economica (di agriturismo) soggetta ad IVA – Inapplicabilità - Cassazione, Sentenza n. 4606 del 9 marzo 2016



La limitazione, imposta dall'art. 19 bis1, comma 1, lett. i), del D.P.R. n. 633 del 1972 alla detraibilità dell'IVA versata in rivalsa per le spese di ristrutturazione degli immobili destinati ad uso abitativo, trova giustificazione laddove il consumatore finale benefici direttamente di tali lavori, in quanto utilizzatore in proprio del bene immobile per uso personale abitativo, ovvero laddove l'immobile ad uso abitativo, ristrutturato, venga destinato ad un utilizzo promiscuo del soggetto passivo, con la conseguenza che in questi casi - salva l'ipotesi di imprese che abbiano quale attività esclusiva o principale la costruzione degli immobili - viene meno lo stesso presupposto, previsto dalla normativa comunitaria, sul quale si fonda il diritto alla detrazione d'imposta (attraverso il quale si attua il principio della neutralità fiscale) e cioè l'impiego strumentale del bene immobile nell'esercizio dell'attività economica soggetta ad IVA. In presenza quindi di un consumatore finale del bene o dei servizi relativi al bene immobile a destinazione abitativa, ne segue che per le relative spese (di acquisto, locazione, ristrutturazione, manutenzione e gestione), non si pone alcuna esigenza di traslare il carico economico dell'imposta, per non farlo gravare su soggetti che utilizzano strumentalmente tali beni nell'esercizio dell'impresa.

Data tale *ratio legis* dell'art. 19 bis1 discende che occorre quindi distinguere gli immobili ad uso abitativo che implicano il godimento diretto da parte del consumatore finale da quelli utilizzati, invece, per l'esercizio dell'impresa avente ad oggetto l'attività agrituristica, per i quali la funzione abitativa dell'immobile, costituendo mezzo di attuazione della prestazione di servizio concernente l'ospitalità e ricettività alloggiativa della clientela, è direttamente strumentale allo svolgimento dell'attività economica assoggettata ad IVA, non potendo escludersi per questi ultimi l'applicazione, ex art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, dell'ordinario regime di detrazione delle spese inerenti (conforme: Risoluzione n. 18/E del 2012).

14

IVA

Presupposto oggettivo - Tassa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani - Esclusione da imposizione perché non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizio - Cassazione, Sentenza n. 5078 del 15 marzo 2016

La tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, istituita dall'art. 49 del D.Lgs. n. 22 del 1997 (TIA1) non è assoggettabile ad IVA, in quanto essa ha natura tributaria, mentre l'imposta sul valore aggiunto mira a colpire la capacità contributiva che si manifesta quando si acquisiscono beni o servizi versando un corrispettivo, in linea con la previsione di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972, non quando si paga un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente (conformi: Cass. n. 3293 del 2012; Cass. n. 3756 del 2012 e Cass. n. 5831 del 2012).

15

IVA

Cessione di merci temporaneamente esportate presso fiere estere: costituisce cessione all'esportazione e rileva ai fini del plafond - Cassazione, Sentenza n. 5168 del 16 marzo 2016

Le merci temporaneamente esportate ai fini dimostrativi presso fiere estere conservano la condizione giuridica di merci nazionali e, ai fini di IVA, soddisfano il requisito di territorialità. Pertanto la eventuale successiva cessione configura una cessione all'esportazione di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972, lettere a) e b), e come tale rilevante ai fini della misurazione del *plafond* di cui al comma 2 del medesimo art. 8, in quanto non è richiesta necessariamente la coincidenza tra l'uscita della merce dal territorio doganale e il prodursi degli effetti giuridici della vendita.



16

IVA

Prestazioni di servizi di liquidazione di sinistri - Esenzione - Non compete - Corte di Giustizia, Sentenza C-40/15 del 17 marzo 2016

L'art. 135, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che i servizi di liquidazione di sinistri forniti da un terzo in nome e per conto di un'impresa di assicurazione non rientrano nell'esenzione prevista da tale disposizione.

Infatti, da un lato, il servizio di liquidazione di sinistri non può configurare un'operazione di assicurazione', giacché il terzo che fornisce il servizio di liquidazione sinistri non è in alcun modo contrattualmente impegnato con l'assicurato.

Dall'altro, l'attività consistente nella liquidazione dei sinistri in nome e per conto di un assicuratore non è da considerare 'prestazione relativa a operazioni di assicurazione effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione', poiché non è in alcun modo connessa al fatto di ricercare potenziali clienti e metterli in relazione con l'assicuratore in vista della conclusione di contratti di assicurazione (conforme: Corte di Giustizia Europea, Sentenza *Arthur Andersen*, C-472/03, punti 33 e 36).

17

IVA

IVA di gruppo - Mancato Rilascio delle garanzie previste in caso di compensazione - Omesso versamento dell'imposta: è tale - Cassazione, Sentenza n. 5724 del 23 marzo 2016

In caso di IVA di gruppo con compensazione dei crediti e debiti, il mancato rilascio della garanzia di cui all'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979 configura un'indebita compensazione che equivale ad un mancato pagamento dell'imposta, stante il carattere obbligatorio della prestazione di garanzia, senza la quale la fattispecie compensativa non si realizza (conformi: Cass. n. 4844 del 2015; Cass. n. 28692 del 2005; Cass. n. 6835 del 2009; Cass. n. 8034 del 2013; Cass. n. 27200 del 2013; Cass. n. 4843 del 2015 e Cass. n. 15060 del 2014). Conseguentemente sono applicabili le sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

18

Processo Tributario

Omessa indicazione del legale rappresentante della società - Inammissibilità se l'incertezza è assoluta - Cassazione, Sentenza n. 5413 del 18 marzo 2016

L' omessa indicazione, nell'atto introduttivo del ricorso, del legale rappresentante (anche organico) del ricorrente, determina l'inammissibilità dell'atto tutte le volte che sia causa di incertezza assoluta al riguardo (Cass. n. 6359 del 2008; Cass. n. 6214 del 2000 e Cass. n. 7804 del 2000). Tale situazione di incertezza assoluta non si verifica, ad esempio, nel caso in cui la firma del mandato sia leggibile ovvero il legale rappresentante sia identificabile per il tramite dei documenti di causa.



19

Reati Tributari*Dichiarazione fraudolenta – Nozione - Cassazione, Sentenza n. 5703 dell'11 febbraio 2016*

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (ovvero quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), sia nell'ipotesi di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi sia stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) sia, infine, nell'ipotesi di sovrapproduzione 'qualitativa' (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale.

20

Reati Tributari*Omesso versamento dell'IVA posto in essere prima dell'innalzamento della soglia di punibilità ex D.Lgs. n. 158 del 2015 - Rimodulazione dell'entità delle sanzioni determinate dalla Corte d'Appello: compete - Cassazione, Sentenza n. 9936 del 10 marzo 2016*

L'innalzamento della soglia di punibilità (da 50.000 a 250.000 euro), fissata dal legislatore nella novella di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015 per il reato di omesso versamento dell'IVA, giustifica la necessità, alla luce del c.d. 'ius superveniens', di una rivalutazione della congruità complessiva del trattamento sanzionatorio determinato (nella vigenza della precedente soglia di punibilità) dalla Corte d'Appello in misura superiore al minimo edittale.

21

Reati Tributari*Innalzamento della soglia di punibilità ex D.Lgs. n. 158 del 2015 per il reato di omesso versamento dell'IVA - Applicabilità dell'art. 131-bis c.p. che disciplina la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto: non compete - Cassazione, Sentenza n. 9936 del 10 marzo 2016*

Per quanto riguarda l'applicabilità dell'art. 131-bis c.p., che disciplina la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, non rileva l'innalzamento della soglia di punibilità fissata dal legislatore nella novella di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015 per il reato di omesso versamento IVA. Infatti, tenuto conto della giurisprudenza formatasi sul punto (Cass. n. 40774 del 2015) la non punibilità per particolare tenuità del fatto è applicabile solo se l'ammontare dell'imposta non corrisposta è di pochissimo superiore a quello fissato dalla soglia di punibilità. Mentre, nel caso specifico, l'ammontare dell'IVA non versata è pari a più del doppio (559.669 euro) di quello previsto dalla legge (250.000 euro) quale soglia di punibilità ai fini della rilevanza penale del fatto.

22

Rimborsi*Diniego al rimborso oltre il termine di decadenza ai fini dell'accertamento: è legittimo - Cassazione, Sentenza n. 5069 del 15 marzo 2016*

In caso di richiesta di rimborso inserita in sede di dichiarazione dei redditi annuale, l'Amministrazione finanziaria può opporre il diniego anche oltre il termine di decadenza per l'esercizio dell'azione accertatrice. Infatti appare preferibile la soluzione accolta nella pregressa giurisprudenza secondo cui i termini decadenziali in questione sono apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui la Amministrazione contesta la sussistenza di un suo debito. Peraltro tale soluzione non lascia senza difesa il contribuente che ben può impugnare il silenzio della Amministrazione che non dia seguito alla istanza di rimborso, ottenendo sul punto una pronuncia giudiziale.



23

Riscossione

Cartella di pagamento - Notifica mediante raccomandata A/R - Prova del contenuto della busta: compete al destinatario - Cassazione, Sentenza n. 5397 del 18 marzo 2016

A norma dell'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973, la cartella di pagamento può anche essere notificata mediante raccomandata A/R e la notifica è da ritenersi perfezionata con la produzione, da parte dell'agente della riscossione, dell'avviso di ricevimento. In caso di contestazione da parte del destinatario circa il contenuto del plico spedito in busta chiusa, l'agente della riscossione non è tenuto a dimostrare che il plico medesimo conteneva la cartella di pagamento, giacché, in virtù del principio della 'vicinanza della prova', tale dimostrazione compete al destinatario.

24

Sanzioni Amministrative

Ravvedimento operoso - Istanza di rimborso delle sanzioni versate - Preclusione - Cassazione, Sentenza n. 6108 del 30 marzo 2016

Una volta che si sia perfezionata la fattispecie di ravvedimento operoso è preclusa al contribuente la ripetizione di quanto versato (conformi, *ex multis*: Cass. n. 14828 del 2008; Cass. n. 4566 del 2015 e Cass. n. 1967 del 2012), con conseguente inammissibilità della relativa istanza, salvo il caso di errori formali essenziali e riconoscibili. Il ravvedimento operoso, infatti, implicando riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione, è incompatibile con la successiva istanza di rimborso della sanzione versata, in quanto detta istanza si pone in insanabile contraddizione con la scelta spontaneamente effettuata dallo stesso contribuente.



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 4429900

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



kpmg.com/socialmedia



kpmg.com/app

© 2016 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 sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

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.

Data di pubblicazione: Aprile 2016