



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 agosto 2015

Numero 8/2015



Indice

PARTE PRIMA

Legislazione

- 1 [ACCERTAMENTO](#) - Abuso del diritto o elusione fiscale - Nuova nozione - D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, art. 1 (pag.5)
- 2 [ACCERTAMENTO](#) - Raddoppio dei termini - Modifiche - D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, art. 2 (pag.7)
- 3 [ACCERTAMENTO](#) - Regime dell'adempimento collaborativo - D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, artt. 3 - 7 (pag.7)
- 4 [AGEVOLAZIONI](#) - Attività di ricerca e sviluppo ex art. 1, comma 35, della Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 - Disposizioni attuative - Decreto del 27 maggio 2015 (pag.10)
- 5 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Svalutazioni e perdite su crediti verso la clientela di banche, finanziarie e assicurazioni - Art. 16 del D.L. n. 83 del 27 giugno 2015, convertito in L. n. 132 del 6 agosto 2015 (pag.14)
- 6 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Trasformazione delle attività per imposte anticipate su avviamento e attività immateriali in crediti di imposta - Blocco a decorrere dal bilancio 2015 - Art. 17 del D.L. n. 83 del 27 giugno 2015, convertito in L. n. 132 del 6 agosto 2015 (pag.14)
- 7 [IVA](#) - Modifiche al regime delle cessioni intracomunitarie di beni in sospensione di imposta - Legge n. 115 del 29 luglio 2015 (pag.15)
- 8 [IVA](#) - Fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture e dei relativi dati - D.Lgs. n. 127 del 5 agosto 2015 (pag.16)
- 9 [MONITORAGGIO](#) - Accordo FATCA - Legge n. 95 del 18 giugno 2015 - Disposizioni attuative - D.M. 6 agosto 2015 (pag.17)

PARTE SECONDA

Prassi

- 1 [MONITORAGGIO](#) - FATCA - Disposizioni attuative - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 106541 del 7 agosto 2015 (pag.19)
- 2 [RISCOSSIONE](#) - Rimborsi da assistenza fiscale - Divieto di autocompensazione con debiti iscritti a ruolo scaduti: non riguarda i rimborsi da assistenza fiscale - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 73 del 4 agosto 2015 (pag.19)

PARTE TERZA

Giurisprudenza

- 1 [ACCERTAMENTO](#) - Difformità tra residenza anagrafica e residenza indicata nella dichiarazione dei redditi: prevale la seconda - Cassazione, Sentenza n. 15258 del 21 luglio 2015 (pag.21)

- 2 [ACCERTAMENTO](#) - Avviso di accertamento che modifica il classamento indicato dal contribuente - Mancata indicazione del criterio adottato - Nullità: sussiste - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3460/64/15 del 23 luglio 2015 (pag.21)
- 3 [ACCERTAMENTO](#) - Accertamento induttivo 'puro' - Inapplicabilità in caso di lieve scostamento tra contabilità 'nera' e contabilità ufficiale - Cassazione, Sentenza n. 16251 del 31 luglio 2015 (pag.21)
- 4 [ACCERTAMENTO](#) - Abuso del diritto - Cointeressenza propria - Fattispecie - Cassazione, Sentenza n. 17159 del 26 agosto 2015 (pag.22)
- 5 [ACCERTAMENTO](#) - Contratto immobiliare di *sale & lease back* - Abuso del diritto - Intento elusivo: non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 17175 del 26 agosto 2015 (pag.22)
- 6 [AGEVOLAZIONI](#) - Legge n. 383 del 2001 (Tremonti-*bis*) - Investimenti in 'altre immobilizzazioni immateriali': non spettanza dell'agevolazione - Cassazione, Sentenza n. 16596 del 7 agosto 2015 (pag.23)
- 7 [AGEVOLAZIONI](#) - Art. 8, commi 2 e 7, L. n. 388 del 2000 - Beni in comodato utilizzati dal comodatario nell'esclusivo interesse dell'impresa comodante - Spettanza dell'agevolazione: sussiste - Cassazione, Sentenza n. 16731 del 12 agosto 2015 (pag.23)
- 8 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - *Transfer pricing* - Metodologie di controllo: criteri - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3165/34/15 del 9 luglio 2015 (pag.24)
- 9 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Costi di sponsorizzazione - Deducibilità anche in assenza di maggiori ricavi: sussiste se inerenti - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3421/67/15 del 20 luglio 2015 (pag.24)
- 10 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Indeducibilità dei costi ex art. 110, co. 10 del TUIR - Contrasto con la Convenzione Italia-Svizzera - Prevale il regime convenzionale - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 6728/44/15 del 24 luglio 2015 (pag.25)
- 11 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Beni di valore unitario inferiore a 25,82 euro - Deducibilità nell'esercizio di sostenimento del costo - Cassazione, Sentenza n. 16596 del 7 agosto 2015 (pag.25)
- 12 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Beni in comodato utilizzati dal comodatario nell'esclusivo interesse dell'impresa comodante - Inerenza dei costi relativi: sussiste - Cassazione, Sentenza n. 16730 del 12 agosto 2015 (pag.25)
- 13 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Credito d'imposta non indicato in dichiarazione integrativa - Compensazione con debito di un successivo periodo d'imposta: è inammissibile - Cassazione, Sentenza n. 16982 del 19 agosto 2015 (pag.26)
- 14 [IMPOSTA DI REGISTRO](#) - Riorganizzazione societaria - Art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973: inapplicabilità - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3153/5/15 del 9 luglio 2015 (pag.26)
- 15 [IMPOSTA DI REGISTRO](#) - Riorganizzazione societaria - Art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973: inapplicabilità in presenza di valide ragioni economiche - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3153/5/15 del 9 luglio 2015 (pag.26)

- 16** **IVA** - Operazioni inesistenti - Detrazione dell'IVA relativa: condizioni - Obbligo di versamento dell'IVA relativa: condizioni - Cassazione, Sentenza n. 10939 del 27 maggio 2015 (pag.26)
- 17** **IVA** - Cessione gratuite precedenti successive forniture - Esclusione dalla base imponibile ex art. 15 del D.P.R. n. 633 del 1972 - Cassazione, Sentenza n. 16030 del 29 luglio 2015 (pag.28)
- 18** **IVA** - Operazioni inesistenti - Onere della prova - Cassazione, Sentenza n. 16437 del 5 agosto 2015 (pag.28)
- 19** **IVA** - Erronea applicazione dell'imposta - Rimborso - Soggetti legittimati - Cassazione, Sentenza n. 17169 del 26 agosto 2015 (pag.28)
- 20** **IVA** - Applicazione in fattura di un'aliquota superiore al dovuto - Detrazione dell'eccedenza: non compete - Soggetto legittimato a chiedere il rimborso: è il cedente o prestatore - Cassazione, Sentenza n. 17173 del 26 agosto 2015 (pag.29)
- 21** **PROCESSO TRIBUTARIO** - Conciliazione giudiziale - Mancato pagamento - Fattispecie - Cassazione, Ordinanza n. 14547 del 13 luglio 2015 (pag.30)
- 22** **SANZIONI** - Istanza di accertamento con adesione - Regime sanzionatorio: conseguenze - Cassazione, Sentenza n. 12006 del 10 giugno 2015 (pag.30)
- 23** **STATUTO DEL CONTRIBUENTE** - Art. 8, comma 4 della L. n. 212 del 2000 - Diritto al rimborso del costo della fideiussione: condizioni - Cassazione, Sentenza n. 16409 del 5 agosto 2015 (pag.30)

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

Parte prima
Legislazione



ACCERTAMENTO - Abuso del diritto o elusione fiscale - Nuova nozione - D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, art. 1

- Il Decreto Legislativo delegato n. 128 del 5 agosto 2015, contenente disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, emanato in attuazione degli artt. 5, 6 e 8, comma 2, della Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014, è stato pubblicato sulla G.U. n. 190 del 18 agosto 2015, ed è in vigore dal 2 settembre 2015.

- L'art. 1 del Decreto, mediante l'inserimento dell'art. 10-*bis* nella L. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), delinea la nozione di 'abuso del diritto', finora codificata soltanto dalla giurisprudenza comunitaria e di Cassazione, equiparandola a quella di 'elusione fiscale', ambito, quest'ultimo, finora disciplinato dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973. Tale norma viene abrogata dal Decreto e viene altresì previsto che le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono ora riferite all'articolo 10-*bis* della L. n. 212 del 2000, in quanto compatibili. Più in particolare, il Decreto indica i tratti essenziali che integrano una situazione di abuso del diritto, i suoi profili procedurali e la decorrenza della nuova disciplina, come segue. E' configurabile abuso del diritto in presenza di una o più operazioni (i) prive di sostanza economica e (ii) che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Si considerano operazioni 'prive di sostanza economica' i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, ad esempio:

- la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e
- la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

Sono 'vantaggi fiscali indebiti' i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

- Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. Inoltre, resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. Come già previsto dall'abrogato art. 37-*bis*, le operazioni abusive non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi, tenuto conto di quanto versato dal contribuente.

- Il contribuente può proporre interpello ex art. 11 L. n. 212 del 2000 (interpello c.d. ordinario) per sapere se le operazioni che intende realizzare, o che sono state già effettuate, integrano la fattispecie dell'abuso del diritto. L'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alle operazioni oggetto della richiesta.
 - L'abuso del diritto è accertato con una apposita procedura: l'Amministrazione finanziaria deve notificare al contribuente, a pena di nullità, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo, una richiesta di chiarimenti, da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. L'atto impositivo deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente.
 - L'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, mentre il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali non marginali.
 - Il Decreto precisa inoltre che in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo in via residuale, ossia solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.
 - Alle fattispecie di elusione/abuso del diritto non sono applicabili sanzioni penali, ferma restando l'applicazione di sanzioni amministrative.
 - Viene riproposta la previsione, prima contenuta nel comma 8 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, che permette al contribuente di disapplicare, mediante istanza di interpello, eventuali disposizioni antielusive specifiche.
 - La nuova previsione sull'abuso del diritto non si applica ai diritti doganali, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del D.Lgs. n. 374 del 1990, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea.
- Quanto alla decorrenza, le nuove norme in materia di abuso del diritto hanno efficacia a decorrere dal 1 ottobre 2015 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.



ACCERTAMENTO - Raddoppio dei termini - Modifiche - D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, art. 2

- In base alla legislazione vigente il raddoppio dei termini di accertamento, introdotto dal D.L. n. 223 del 2006, opera in presenza di una violazione che comporti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000. Inoltre, il raddoppio dei termini opera anche se non è ancora stata inoltrata una formale denuncia ovvero se la stessa è stata inoltrata dopo che i termini ordinari di accertamento sono ormai spirati.

- Con il Decreto in oggetto l'art. 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, e, in ambito IVA, l'art. 57, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, vengono modificati prevedendo che il raddoppio non opera qualora la denuncia penale, che deve essere effettivamente inviata da parte dell'Amministrazione finanziaria (inclusa la Guardia di finanza), sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di accertamento (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o quinto anno successivo al termine, in caso di dichiarazione omessa).

- Sono fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del Decreto (2 settembre 2015). Sono inoltre fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997 notificati alla data di entrata in vigore del Decreto, nonché dei processi verbali di constatazione dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015.

- Si considerano oggetto della procedura di collaborazione volontaria, e beneficiano quindi della relativa non punibilità, anche gli imponibili, le imposte e le ritenute correlati alle attività dichiarate nell'ambito di tale procedura per i quali è scaduto il termine per l'accertamento. Questo al fine di superare le incertezze conseguenti il disallineamento tra il termine di prescrizione dell'azione penale e quello di decadenza dell'accertamento amministrativo tributario.



ACCERTAMENTO - Regime dell'adempimento collaborativo - D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, artt. 3 - 7

Finalità e oggetto

Al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, è istituito il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti.

Requisiti

L'adesione al regime è subordinato al possesso, da parte del contribuente, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario. Inoltre, tale sistema deve essere inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Deve, ad esempio, prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione che illustri, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate, i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, e le attività pianificate.

Doveri

- Il regime comporta, per l'Agenzia delle Entrate, i seguenti doveri: valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità, del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime; pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva; promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza; realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime; esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile; debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.

- Il regime comporta per i contribuenti, i seguenti doveri: istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, e attuazione delle modifiche eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle Entrate; comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all' Agenzia delle Entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva; risposta alle richieste della Agenzia delle Entrate nel più breve tempo possibile; promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

Effetti

L'adesione al regime comporta, tra gli altri, i seguenti effetti per i contribuenti:

- La possibilità di pervenire con l'Agenzia delle Entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.
- Una procedura abbreviata (il termine per la risposta è di soli quarantacinque giorni) di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, per i quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali.
- Una riduzione alla metà delle sanzioni amministrative, per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali. Tali sanzioni non possono in ogni caso essere applicate in misura superiore al minimo editto e la loro riscossione è sospesa fino alla definitività dell'accertamento.
- Esonero dall'obbligo di prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.

Competenze e procedure

- L' Agenzia delle Entrate è competente in via esclusiva per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime.

- I contribuenti che intendono aderire al regime devono inoltrare domanda in via telematica utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate la quale, verificata la sussistenza dei requisiti, comunica ai contribuenti l'ammissione entro i successivi centoventi giorni. Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia.

- In fase di prima applicazione il regime è riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro.



AGEVOLAZIONI - Attività di ricerca e sviluppo ex art. 1, comma 35, della Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 - Disposizioni attuative - Decreto del 27 maggio 2015

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 174 del 29 luglio 2015 ed è in vigore dalla stessa data il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro dello Sviluppo del 27 maggio 2015. Tale Decreto (di seguito 'il Decreto attuativo') contiene le disposizioni attuative della disciplina del credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo come ridefinito con l'art. 1, comma 35, della Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di Stabilità 2015), che ha sostituito l'art. 3 del D.L. n. 145 del 2013 (cfr. la nostra [TNL n. 12/2014](#)). Qui di seguito vengono brevemente riassunte le disposizioni del Decreto attuativo, che conferma le previsioni della Legge di Stabilità 2015, integrandole con alcuni chiarimenti.

Attività ammissibili

- L'art. 2 del Decreto attuativo conferma che le attività ammissibili (ossia quelle la cui spesa incrementale dà diritto al credito di imposta) includono:

- lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;
- ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);
- acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;

- produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.
- Non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

Soggetti beneficiari

L'art. 3 del Decreto attuativo conferma che il beneficio in questione spetta a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in una o più delle attività di ricerca e sviluppo sopra elencate, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019 (dal 2015 al 2019, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare).

Costi eleggibili al credito di imposta

- L'articolo 4 del decreto attuativo indica la tipologia dei costi (connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo sopra indicata) che danno diritto a fruire del credito di imposta e cioè:
- a) costi relativi al personale altamente qualificato in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced (*International Standard Classification of Education*) o di cui all'allegato 1 annesso al D.L. n. 145 del 2013. Il personale può essere dipendente dell'impresa, oppure in rapporto di collaborazione (compresi gli esercenti arti e professioni), purché impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo. Inoltre, il decreto specifica che deve essere preso in considerazione il costo effettivamente sostenuto dall'impresa, ossia la retribuzione lorda prima delle imposte e dei contributi obbligatori, in rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo.
 - b) Quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con D.M. del 31 dicembre 1988, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'IVA. Il decreto attuativo chiarisce che gli strumenti e le attrezzature di laboratorio devono essere acquisiti dall'impresa a titolo di proprietà o di utilizzo, e definisce i criteri di determinazione dei costi ammissibili nel caso di acquisizione dei beni mediante locazione finanziaria o non finanziaria.

- c) Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'art. 25 del D.L. n. 179 del 2012, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, purché tali imprese siano residenti o localizzate in Stati membri dell'UE, in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia.
- 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.

- Per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale sono inoltre ammissibili, entro il limite massimo di euro 5.000, le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile.

- La collocazione temporale dei costi suddetti va individuata secondo i criteri di cui all'art. 109 del TUIR.

Agevolazione concedibile

- 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) di cui sopra e
- del 25 per cento della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere b) e d) di cui sopra.

- 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.

Modalità di fruizione del credito d'imposta

- Il credito d'imposta in questione:

- deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi;
- non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 (interessi passivi) e 109, comma 5 (spese generali), del TUIR;
- è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante Modello F24 ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti.

- Non si applicano i limiti di cui all'art. 1, comma 53, della L. n. 244 del 2007, e di cui all'art. 34 della L. n. 388 del 2000.

Documentazione

- 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, o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, certificazione che deve essere allegata al bilancio.

- 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. Le imprese con bilancio certificato sono esentate dagli obblighi documentali di cui sopra.

- In ogni caso, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi in relazione ai quali hanno fruito del beneficio e, in particolare:

- per quanto riguarda i costi del personale, 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, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo;
- per quanto riguarda gli strumenti e le attrezzature di laboratorio, la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;
- per quanto concerne i contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative, i contratti e una relazione sottoscritta concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

Controlli

L' Agenzia delle Entrate (con parere anche del Ministero dello sviluppo economico, ove necessario) effettua controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio e la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati a quanto previsto dal decreto attuativo. Nel caso in cui, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'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. Sono fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo.



IMPOSTE SUI REDDITI - Svalutazioni e perdite su crediti verso la clientela di banche, finanziarie e assicurazioni - Art. 16 del D.L. n. 83 del 27 giugno 2015, convertito in L. n. 132 del 6 agosto 2015

- Il D.L. 27 giugno 2015, n. 83, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 147 del 27 giugno 2015, ed in vigore dalla stessa data, è stato convertito mediante la L. n. 132 del 6 agosto, pubblicata in G.U. n. 192 del 20 agosto 2015, Supplemento Ordinario n. 50.

- L'articolo 16 del decreto non è stato modificato dalla legge di conversione. Risultano pertanto confermate le modifiche all'art. 106, co. 3 del TUIR, nel senso che, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015 (salva la applicazione di apposite misure transitorie), la deducibilità integrale, nell'esercizio di imputazione a bilancio, già prevista per le perdite, realizzate mediante cessione a titolo oneroso, su crediti vantati da banche, altre società finanziarie e assicurazioni verso la clientela, iscritti in bilancio a tale titolo, è estesa anche alle svalutazioni e alle perdite, diverse da quelle derivanti da cessione a titolo oneroso, sugli stessi crediti (cfr. nostra [TNL n. 6 del 2015](#)).



IMPOSTE SUI REDDITI - Trasformazione delle attività per imposte anticipate su avviamento e attività immateriali in crediti di imposta - Blocco a decorrere dal bilancio 2015 - Art. 17 del D.L. n. 83 del 27 giugno 2015, convertito in L. n. 132 del 6 agosto 2015

La L. n. 132 del 6 agosto 2015, di conversione del D.L. n. 83 del 2015, non introduce alcuna modifica all'art. 17 del decreto. Pertanto, risulta confermato che la trasformazione in crediti di imposta delle attività per imposte anticipate, relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, possibile in presenza di perdite civilistiche o fiscali (IRES) o di valore della produzione netta negativo (IRAP), non sarà applicabile alle attività iscritte per la prima volta nei bilanci a partire dall'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 83 ossia, in genere, dai bilanci 2015 (cfr. nostra [TNL n. 6 del 2015](#)).



IVA - Modifiche al regime delle cessioni intracomunitarie di beni in sospensione di imposta - Legge n. 115 del 29 luglio 2015

- In data 3 agosto 2015 è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 178 la Legge Europea 2014 (Legge n. 115 del 29 luglio 2015) la quale è entrata in vigore in data 18 agosto 2015.

- La suddetta Legge, introdotta a seguito della decisione della Corte di Giustizia CE nel caso *Dresser-Rand* (C-606/12 e C-607/12 del 6 marzo 2014), introduce importanti cambiamenti al regime delle cessioni intracomunitarie di beni in sospensione di imposta, allineando la disciplina italiana (di cui agli art. 38 e 41 del D.L. n. 331 del 1993) a quella europea, contenuta nell'art. 17, comma 2, lett. f) della Direttiva 112/2006. Con tale modifica l'Italia intende inoltre porre fine alla procedura di infrazione n. 6286/14 aperta nei suoi confronti dalla Commissione Europea.

Le nuove regole in materia di cessioni intracomunitarie di beni in sospensione di imposta

- Il precedente regime delle cessioni intracomunitarie di beni in sospensione di imposta prevedeva che:

- l'introduzione di beni nel territorio dello Stato provenienti da altro Stato Membro non è assimilata ad un acquisto intracomunitario di beni qualora questi, dopo essere stati oggetto di perizie, di operazioni di perfezionamento o di manipolazione usuali, siano successivamente trasportati in altro Stato Membro UE ovvero fuori dall'Unione Europea;
- l'invio di beni dal territorio dello Stato in altro Stato Membro non è assimilato ad una cessione intra-comunitaria di beni qualora questi, in detto altro Stato, siano oggetto di perizie, di operazioni di perfezionamento o di manipolazione a prescindere dalla loro destinazione successiva.

- Il nuovo regime delle cessioni intracomunitarie di beni in sospensione di imposta prevede, invece, che:

- non costituiscono acquisti intracomunitari solamente le introduzioni di beni nel territorio dello Stato destinati ad essere oggetto di perizie, di operazioni di perfezionamento o di manipolazione usuali, a condizione che detti beni siano successivamente trasportati o spediti al committente soggetto passivo nello stesso Stato Membro di provenienza;
- non costituiscono cessioni intracomunitarie i soli trasferimenti di beni in altro Stato Membro, ed ivi oggetto di perizie, operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, a condizione che detti beni siano successivamente trasportati o spediti al medesimo committente nello Stato Membro di provenienza del bene.

Conseguenze operative della modifica legislativa

I soggetti passivi IVA non stabiliti in Italia che introducono beni in Italia per essere quivi periziati, lavorati ovvero manipolati, dovranno procedere all'identificazione IVA in Italia al fine di adempiere gli obblighi, ed esercitare i diritti, in materia di imposta sul valore aggiunto derivanti dall'acquisto intracomunitario assimilato di beni propri, a meno che detti beni non siano successivamente trasportati o spediti al medesimo committente nello Stato Membro di provenienza del bene.

8

IVA - Fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture e dei relativi dati - D.Lgs. n. 127 del 5 agosto 2015

Il decreto delegato n. 127 del 5 agosto 2015, recante disposizioni sulla trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici, emanato in attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettere d) e g), della Legge delega 11 marzo 2014, n. 23, è stato pubblicato in G.U. n. 190 del 18 agosto ed è in vigore dal 2 settembre. Di seguito le principali novità.

- A decorrere dal 1° luglio 2016, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione un servizio gratuito per la generazione, la trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche.
- A decorrere dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze metterà a disposizione dei soggetti passivi il Sistema di Interscambio (oggi già utilizzato per trasmettere le fatture elettroniche alla PA) gestito dall' Agenzia delle Entrate, ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche, e di eventuali variazioni delle stesse, relative a operazioni che intercorrono tra soggetti privati residenti nel territorio dello Stato. Condizione necessaria è che il contribuente utilizzi il formato della fattura elettronica PA. A decorrere dalla stessa data l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione del contribuente, mediante l'utilizzo di reti telematiche, le informazioni acquisite. Un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate definirà le modalità di messa a disposizione di tali informazioni.
- Inoltre, con riferimento alle operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2017, i soggetti passivi potranno scegliere di trasmettere per via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati di tutte le fatture emesse e ricevute, comprese le relative variazioni. L'opzione vale per 5 anni ed è rinnovabile. I soggetti passivi che esercitano l'opzione saranno esonerati da un certo numero di obblighi di segnalazione, quali la presentazione della Comunicazione delle

operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. Spesometro), delle Comunicazioni relative alle operazioni con i paesi *black list* e degli elenchi Intrastat per gli acquisti intracomunitari di beni e servizi. Inoltre, i loro rimborsi IVA saranno eseguiti in via prioritaria entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza dei presupposti di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972. Un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sentite le associazioni di categoria nell'ambito di forum nazionali sulla fatturazione elettronica istituiti in base alla decisione della Commissione europea COM (2010) 8467, definirà regole, soluzioni tecniche e termini per la trasmissione telematica.

- Infine, a decorrere dal 1 ° gennaio 2017, sono previste ulteriori semplificazioni degli adempimenti per determinate categorie di soggetti passivi IVA di minori dimensioni, da individuare con un apposito decreto del Mef che optino per la trasmissione telematica dei dati di tutte le fatture (ad esempio, vengono meno gli obblighi di registrazione e di apposizione del visto di conformità o la presentazione di garanzia per la concessione dei rimborsi ex art. 38-bis).



MONITORAGGIO - Accordo FATCA - Legge n. 95 del 18 giugno 2015 - Disposizioni attuative - D.M. 6 agosto 2015

Il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze di attuazione della Legge 18 giugno 2015, n. 95, legge che ratifica l'Accordo con gli Stati Uniti per l'implementazione della normativa FATCA (*'Foreign Account Tax Compliance Act'*), firmato a Roma il 10 gennaio 2014 (cfr. nostra [TNL 7 del 2015](#)), è stato approvato in data 6 agosto 2015 e pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 187 del 13 agosto. E' in vigore dal giorno successivo alla pubblicazione.

A hand holding a smartphone with a blurred background. The phone's screen shows various app icons. A diagonal white line separates the image into two sections. The text is positioned in the lower right area, overlapping the white section.

Parte seconda
Prassi



MONITORAGGIO - FATCA - Disposizioni attuative - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 106541 del 7 agosto 2015

E' stato pubblicato nel sito dell'Agenzia delle Entrate il provvedimento che stabilisce modalità e termini di trasmissione dei dati oggetto di comunicazione annuale da parte delle istituzioni finanziarie italiane all'Agenzia delle Entrate, in esecuzione dell'articolo 5, comma 4 del D.M. 6 agosto 2015, attuativo dell'accordo FATCA.



RISCOSSIONE - Rimborsi da assistenza fiscale - Divieto di autocompensazione con debiti iscritti a ruolo scaduti: non riguarda i rimborsi da assistenza fiscale - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 73 del 4 agosto 2015

A norma dell'art. 15 del D.Lgs. n. 175 del 2014 (Decreto Semplificazioni), a decorrere dal 2015, i sostituti d'imposta recuperano le somme rimborsate ai sostituiti e i versamenti di ritenute o imposte sostitutive superiori al dovuto dandone evidenza nel modello di pagamento F24 (c.d. compensazioni da assistenza fiscale). Il divieto di autocompensazione in F24 con i debiti iscritti a ruolo scaduti, di cui all'art. 31 del D.L. n. 78 del 2010, non si applica a dette compensazioni da assistenza fiscale. Tale divieto si applica infatti esclusivamente all'utilizzo in compensazione 'orizzontale o esterna' dei crediti, categoria in cui non rientrano le compensazioni dei rimborsi da assistenza fiscale.

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

1 ACCERTAMENTO - Difformità tra residenza anagrafica e residenza indicata nella dichiarazione dei redditi: prevale la seconda - Cassazione, Sentenza n. 15258 del 21 luglio 2015

In caso di difformità tra la residenza anagrafica e quella indicata nella dichiarazione dei redditi, la notificazione di atti dell'Amministrazione finanziaria che si sia perfezionata presso l'indirizzo indicato nella dichiarazione dei redditi deve considerarsi valida, nonostante che tale indicazione sia difforme (non importa se per errore o per malizia) rispetto alle risultanze anagrafiche.

2 ACCERTAMENTO - Avviso di accertamento che modifica il classamento indicato dal contribuente - Mancata indicazione del criterio adottato - Nullità: sussiste - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3460/64/15 del 23 luglio 2015

L'avviso di accertamento in materia di classamento catastale non può limitarsi a contenere l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'ufficio, ma deve anche specificare in modo chiaro, a pena di nullità dell'avviso stesso, a quale presupposto la modifica debba essere associata (conformi: Cass. n. 17322 del 2014, Cass. n. 3394 del 2014 e Cass. n. 4223 del 2015). In altri termini, è comunque necessario che l'atto impositivo enunci il criterio in base al quale è stata attribuita all'immobile una diversa classe e determinato un maggiore valore, con le eventuali specificazioni ed illustrazioni concrete richieste dalle peculiarità della fattispecie.

3 ACCERTAMENTO - Accertamento induttivo 'puro' - Inapplicabilità in caso di lieve scostamento tra contabilità 'nera' e contabilità ufficiale - Cassazione, Sentenza n. 16251 del 31 luglio 2015

Nell'ipotesi di un accertamento induttivo puro, le omissioni o le false od inesatte indicazioni inficiano più radicalmente l'attendibilità degli altri dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria può 'prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti' ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c. (conforme: Cass. n. 17952 del 2013). Tuttavia, il secondo comma dell'art. 39 D.P.R. n. 600 del 1973 scatta solo quando, dal raffronto tra la contabilità regolare e quella 'in nero' rinvenuta dai verificatori, emerga uno scostamento, qualitativo e quantitativo, rilevante, tale da rendere la contabilità dell'impresa, nel suo complesso, del tutto inattendibile. Nella specie, la differenza tra i corrispettivi 'in nero' e quelli regolarmente annotati nella contabilità formale, rappresentante una 'lieve discrepanza, inferiore all'1%', è inidonea a giustificare la rideterminazione del reddito secondo il metodo induttivo c.d. puro.



ACCERTAMENTO - Abuso del diritto - Cointeressenza propria - Fattispecie - Cassazione, Sentenza n. 17159 del 26 agosto 2015

L'orientamento consolidato della giurisprudenza di Cassazione, secondo cui l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 costituirebbe espressione del principio generale del divieto dell'abuso del diritto, e pertanto le operazioni elencate in tale norma rappresenterebbero soltanto alcuni esempi di fattispecie nelle quali è più facilmente riscontrabile il pericolo di un abuso, è opinabile, in quanto trascura la lettera dell'art. 37-*bis*, che ha previsto, quale condizione per l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria degli effetti dell'elusione fiscale, l'utilizzazione di una o più tra le operazioni elencate nel comma 3. Ciò premesso, la ripresa a tassazione dei costi derivanti da contratti di cointeressenza stipulati da una società con altre società del gruppo, finalizzati a distribuire tra i vari contraenti i proventi di alcune vendite immobiliari, è comunque legittima. Infatti tali accordi, privi di una causa economica, avrebbero consentito, da un lato, la deduzione dei costi derivanti dalla cointeressenza da parte della società accertata, e, dall'altro, per effetto dell'attribuzione degli utili alle società cointeressate, l'assorbimento di perdite fiscali in scadenza.



ACCERTAMENTO - Contratto immobiliare di *sale & lease back* - Abuso del diritto - Intento elusivo: non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 17175 del 26 agosto 2015

- L'operazione di *lease back* immobiliare non può essere considerata in sé elusiva solo perché la società cedente in questo modo può dedurre in minor tempo il costo dell'immobile.

- Infatti, da un lato la norma tributaria disciplina il regime fiscale delle operazioni di *leasing* riconoscendo ad esse dignità pari a quella rinvenibile nell'acquisto dell'immobile con finanziamento, atteso che il *lease back* costituisce operazione socialmente tipica anche perché disciplinata, quanto alla rappresentazione di bilancio, dall'art. 2425 c.c.

- Inoltre non è dato rinvenire nell'ordinamento tributario alcun obbligo giuridico del soggetto che ha acquistato la proprietà del bene immobile strumentale di rimanere necessariamente vincolato a tale regime fiscale.

- Quindi, dovendo contrarre un finanziamento, il contribuente può ricorrere all'operazione di *lease back*, ponendo così in essere una scelta meno gravosa sotto il profilo fiscale, scelta che lo stesso ordinamento tributario prevede. La mera e astratta configurabilità di un vantaggio fiscale, realizzato in elusione delle norme tributarie sui redditi (e quindi un vantaggio fiscale c.d. 'indebito'), non risulta sufficiente ad integrare abuso del diritto, in quanto è necessaria anche la concomitante condizione dell'inesistenza di non marginali ragioni economiche diverse dal risparmio di imposta (cfr. anche Cass. n. 25758 del 2014).

- Nel caso di specie, la buona situazione finanziaria della società non è indice di una mancanza di valide ragioni economiche, poiché la estinzione di pregressi debiti o passività bancarie è stata realizzata mediante l'acquisizione di nuova liquidità a condizioni di finanziamento ritenute convenienti a giudizio della stessa impresa.

6 AGEVOLAZIONI - Legge n. 383 del 2001 (Tremonti-bis) - Investimenti in 'altre immobilizzazioni immateriali': non spettanza dell'agevolazione - Cassazione, Sentenza n. 16596 del 7 agosto 2015

Ai sensi dell'art. 4, L. n. 383 del 2001, l'agevolazione spetta per gli investimenti in beni strumentali nuovi e fiscalmente ammortizzabili ex artt. 67 e 68 TUIR (oggi artt. 102 e 103), trattandosi di misure dirette ad agevolare gli investimenti in beni patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'attività economica esercitata. Da ciò deriva che le spese incrementative di un immobile che non sia di proprietà del contribuente rilevano ai fini dell'agevolazione solo se questi dimostri che i relativi costi possono essere contabilizzati in bilancio tra le immobilizzazioni materiali, in quanto possano qualificarsi come opere aventi una loro autonoma funzionalità ed individualità, a prescindere dal bene altrui cui accedono.

7 AGEVOLAZIONI - Art. 8, commi 2 e 7, L. n. 388 del 2000 - Beni in comodato utilizzati dal comodatario nell'esclusivo interesse dell'impresa comodante - Spettanza dell'agevolazione: sussiste - Cassazione, Sentenza n. 16731 del 12 agosto 2015

In caso di esternalizzazione a impresa terza dell'attività di distribuzione di carni vendute dalla contribuente, i costi di acquisto di veicoli di proprietà della contribuente, ma concessi in comodato all'impresa che svolge in esclusiva l'attività di trasporto, sono ammortizzabili dalla contribuente comodante ai sensi dell'art. 67 (attualmente: art. 102) del TUIR; ciò in quanto le spese per la detta esclusiva attività di distribuzione si inseriscono nel programma economico della contribuente e debbono perciò ritenersi inerenti la sua attività produttiva; con la conseguenza che l'investimento per l'acquisto da parte della contribuente dei detti automezzi è agevolabile ai sensi dell'art. 8, commi 2 e 7, della L. 23 dicembre 2000, n. 388, per il quale l'agevolazione spetta per l'acquisto di beni ammortizzabili ai sensi del citato art. 67 del TUIR.

8

IMPOSTE SUI REDDITI - *Transfer pricing* - Metodologie di controllo: criteri - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3165/34/15 del 9 luglio 2015

- Nell'ambito dell'attività di accertamento dei prezzi di trasferimento, gli Uffici devono attenersi alle Linee Guida OCSE in vigore per l'annualità soggetta a verifica, se intendono disconoscere le metodologie utilizzate dall'impresa (non è, quindi, possibile fare riferimento alle *Guidelines* del 2010, se l'annualità accertata è il 2008).

- Le *Guidelines* OCSE vigenti nel 2008, che l'ufficio avrebbe dovuto applicare nel caso di specie, stabiliscono una rigida gerarchia per l'utilizzo dei metodi per determinare i prezzi di trasferimento, ossia il metodo del confronto del prezzo (CUP) è il preferibile e, ove non sia possibile applicarlo, l'ufficio deve passare ad altri metodi 'tradizionali' (*Cost Plus* e *Resale Price Method*) e, infine, ove anche questa strada sia percorribile, deve servirsi dei metodi reddituali (TNMM). Il metodo tradizionale è sempre preferibile ad uno reddituale e, quando applicabile, il CUP è da preferire a qualsiasi metodo. Ove l'ufficio scelga un metodo diverso, come il TNMM, deve in ogni caso motivare la scelta, a differenza di quanto ha fatto nel caso di specie.

- Nell'analisi di comparabilità, deve tenersi conto dell'effettiva attività svolta dalla società, non basandosi solo su dati formali quali i codici ATECO, e devono essere prese in considerazione anche le società in perdita (escluse, nella specie, dai verificatori).

- I prezzi praticati vanno comparati con quelli riferiti a prodotti simili scambiati tra parti indipendenti, e non solo con quelli riferiti alle altre transazioni avvenute all'interno del gruppo.

9

IMPOSTE SUI REDDITI - Costi di sponsorizzazione - Deducibilità anche in assenza di maggiori ricavi: sussiste se inerenti - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3421/67/15 del 20 luglio 2015

È deducibile per l'impresa sponsor il costo dipendente da un contratto di sponsorizzazione anche se dalla sponsorizzazione non sono stati ottenuti maggiori ricavi. Nel caso di specie, l'inerenza del costo sostenuto sussiste perché l'immagine dell'impresa risulta regolarmente esposta e pubblicizzata durante tutti gli eventi sportivi cui ha partecipato l'associazione sportiva sponsorizzata, sicché il messaggio pubblicitario ha raggiunto non solo il pubblico locale, ma anche un numero maggiore di soggetti, potenziali clienti, tramite la stampa locale ed altri mezzi di trasmissione. Inoltre, sussistono i presupposti documentali poiché risultano le fatture emesse e le ricevute rilasciate dalla associazione, con contestuali prelievi dal conto corrente.

10

IMPOSTE SUI REDDITI - Indeducibilità dei costi ex art. 110, co. 10 del TUIR - Contrasto con la Convenzione Italia-Svizzera - Prevale il regime convenzionale - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 6728/44/15 del 24 luglio 2015

In caso di contrasto tra la normativa interna, in particolare l'art. 110, co. 10 del TUIR, e la convenzione contro la doppia imposizione in essere tra Italia e Svizzera, in forza della quale i costi sostenuti dalle imprese italiane per le prestazioni ricevute o per gli acquisti di beni da soggetti residenti in Svizzera devono soggiacere alle medesime regole di deducibilità dei medesimi costi per operazioni concluse con soggetti italiani, tale conflitto va risolto a vantaggio della applicabilità della normativa convenzionale. E ciò anche alla luce dell'art. 117 della Costituzione, in forza del quale gli obblighi internazionali costituiscono un vincolo alla potestà legislativa dello stato e delle regioni. Pertanto il regime previsto dall'art. 110 del TUIR non può trovare applicazione.

11

IMPOSTE SUI REDDITI - Beni di valore unitario inferiore a 25,82 euro - Deducibilità nell'esercizio di sostenimento del costo - Cassazione, Sentenza n. 16596 del 7 agosto 2015

Il costo dei beni *gadget*-omaggio, di valore unitario inferiore a 25,82 euro, erogati dalla società ai propri clienti, è interamente deducibile nell'anno in cui è stato sostenuto, ai sensi dell'art. 74 (ora art. 108), comma 2, del TUIR, in virtù del generale principio di competenza, con conseguente esclusione della possibilità di una deduzione di tale costo anche negli esercizi successivi, per la parte rimasta in giacenza.

12

IMPOSTE SUI REDDITI - Beni in comodato utilizzati dal comodatario nell'esclusivo interesse dell'impresa comodante - Inerenza dei costi relativi: sussiste - Cassazione, Sentenza n. 16730 del 12 agosto 2015

In caso di esternalizzazione a impresa terza dell'attività di distribuzione di carni vendute dalla contribuente, i costi per carburanti, manutenzione, ammortamento, autostrada ecc. relativi ai veicoli di proprietà della contribuente, ma concessi in comodato all'impresa che svolge in esclusiva l'attività di trasporto, sono deducibili ai sensi dell'art. 75, comma 5, (attualmente: art. 109, comma 5) del TUIR; e ciò in quanto le spese per la detta esclusiva attività di distribuzione si inseriscono nel programma economico della contribuente e debbono perciò ritenersi inerenti la sua attività produttiva (conformi: Cass. n. 1369 del 2011 e Cass. n. 1465 del 2009).

13 **IMPOSTE SUI REDDITI - Credito d'imposta non indicato in dichiarazione integrativa - Compensazione con debito di un successivo periodo d'imposta: è inammissibile - Cassazione, Sentenza n. 16982 del 19 agosto 2015**

Il contribuente, in assenza della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-*bis* del D.P.R. n. 322 del 1998, non può compensare il proprio credito d'imposta con l'obbligazione tributaria (nella fattispecie IRPEG) relativa all'annualità successiva né può farlo valere in sede di opposizione all'accertamento ex art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 avente ad oggetto l'obbligazione tributaria relativa all'annualità successiva. Tuttavia il credito suddetto potrà essere fatto valere dal contribuente, mediante istanza di rimborso, nei termini e nelle forme ordinari.

14 **IMPOSTA DI REGISTRO - Riorganizzazione societaria - Art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973: inapplicabilità - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3153/5/15 del 9 luglio 2015**

L'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 non è applicabile ai fini dell'imposta di registro perché tale norma riguarda le imposte dirette e non quella di registro.

15 **IMPOSTA DI REGISTRO - Riorganizzazione societaria - Art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973: inapplicabilità in presenza di valide ragioni economiche - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3153/5/15 del 9 luglio 2015**

Non vi è elusione né abuso del diritto ove i contribuenti abbiano dimostrato l'esistenza di valide ragioni economiche sottese all'ampio piano di riorganizzazione, anche a livello internazionale, del Gruppo. Tale è ad esempio il notevole incremento di fatturato per la società interessata dall'operazione, la quale, prima della riorganizzazione, versava in una situazione precaria in termini di fatturato, con un elevato grado di indebitamento. Infatti, in tal caso il risparmio d'imposta conseguente all'operazione non deriva dall'uso distorto di strumenti giuridici, bensì da una coerente scelta imprenditoriale.

16 **IVA - Operazioni inesistenti - Detrazione dell'IVA relativa: condizioni - Obbligo di versamento dell'IVA relativa: condizioni - Cassazione, Sentenza n. 10939 del 27 maggio 2015**

- In caso di emissione di fattura per operazione in tutto od in parte inesistente il destinatario della fattura non è legittimato a portare in detrazione l'IVA indebitamente fatturata, laddove non sussista - o non

venga ripristinata con procedura di variazione o ancora non sia possibile ripristinare - la corrispondenza tra rappresentazione cartolare e reale operazione economica, fatta salva in ogni caso la 'buona fede' del destinatario (qualora lo stesso risulti estraneo alla eventuale frode, e dimostri di avere adempiuto a tutti gli obblighi formali e di diligenza richiesti all'operatore del settore ex art. 1176 comma 2 c.c. -in base alle concrete circostanze del rapporto intrattenuto con l'emittente-, e di essere stato nella oggettiva impossibilità di avere consapevolezza della frode). Ciò perché non è possibile far gravare sul contribuente che ha adempiuto correttamente agli obblighi di legge le conseguenze pregiudizievoli della condotta illecita imputabile in via esclusiva ad altri soggetti (conformi: Corte di Giustizia CE, Sentenza, 11 maggio 2006, in causa C-384/04, *Federation of Technological Industries*; Sentenza 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling sprl*, punto 51; Sentenza 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans EOOD*, punti 48-50, Cass. n. 23560 del 2012; Cass.n. 6229 del 2013)

- L'emittente della fattura è tenuto, quale soggetto passivo, a versare l'IVA liquidata in fattura (in base al 'principio di cartolarità' di cui all'art. 21, par. 1, lett. c) della VI direttiva CEE e dell'art. 203 della direttiva CE n. 112 del 2006, recepito nell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972), nel caso in cui non abbia tempestivamente provveduto ad avvalersi della specifica disciplina prevista dall'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 per emendare gli errori concernenti la emissione o la indicazione dei dati riportati nella fattura. La inottemperanza dell'emittente alla procedura di regolarizzazione prevista dall'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 non osta al riconoscimento del rimborso dell'IVA indebita versata in eccedenza, qualora, con accertamento in fatto riservato al Giudice di merito, risulti che sia stato in tempo utile definitivamente eliminato qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale. E ricorre la definitiva eliminazione del rischio in questione, quando risulti accertato che la fattura o il documento ad essa considerato equipollente non sia stata 'emessa' ai sensi dell'art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero quando la fattura erroneamente 'emessa' sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale (annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione), o ancora quando l'Amministrazione finanziaria (anche a seguito di segnalazione dello stesso emittente, ovvero nell'esercizio dei poteri di verifica di ufficio) abbia contestato e definitivamente disconosciuto con provvedimento divenuto definitivo - o riconosciuto legittimo con accertamento passato in giudicato- il diritto alla detrazione vantato dal destinatario della predetta fattura.



IVA - Cessione gratuite precedenti successive forniture - Esclusione dalla base imponibile ex art. 15 del D.P.R. n. 633 del 1972 - Cassazione, Sentenza n. 16030 del 29 luglio 2015

Le cessioni gratuite di beni (nel caso specifico di farmaci) contrattualmente collegate a successive forniture soggette ad IVA sono assimilate alle operazioni escluse dalla base imponibile ex art. 15 del D.P.R. n. 633 del 1972 (sconti ed abbuoni previsti contrattualmente) piuttosto che alle cessioni contemplate dall'art. 2, comma 2, n. 4, del D.P.R. n. 633 del 1972.



IVA - Operazioni inesistenti - Onere della prova - Cassazione, Sentenza n. 16437 del 5 agosto 2015

Nel caso in cui l'Ufficio ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, cioè sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'IVA e/o deduzione dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata (ad esempio, provando che la società emittente la fattura è una 'cartiera') e a quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Quest'ultima prova non potrà consistere, però, nella esibizione della fattura, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (conformi: Cass. n. 15228 del 2001, n. 12802 del 2011).



IVA - Erronea applicazione dell'imposta - Rimborso - Soggetti legittimati - Cassazione, Sentenza n. 17169 del 26 agosto 2015

- In caso di addebito di IVA non dovuta, una corretta lettura degli artt. 17 e 18 del D.P.R. n. 633 del 1972 consente di identificare nel cedente del bene (o nel prestatore del servizio) il soggetto legittimato a pretendere il rimborso dall'amministrazione finanziaria ed eventualmente obbligato a restituire al cessionario (o al committente) la somma pagata a titolo di rivalsa.

- Tuttavia, tutte le volte in cui l'indebita IVA versata in rivalsa sull'acquisto di beni e servizi destinati all'esercizio dell'attività economica venga a riflettersi sulla liquidazione della imposta nella dichiarazione annuale del contribuente, la legittimazione ad agire nei confronti dell'Erario, che abbia contestato, in tutto od in parte, la detrazione dell'IVA in rivalsa, spetta al cessionario o acquirente.

- Nel caso in cui, come avviene nella fattispecie oggetto di giudizio, l'acquirente ponga in essere esclusivamente operazioni esenti, per cui questi assume, ai fini fiscali, la stessa posizione del consumatore finale, non insorge a suo favore un diritto alla detrazione (e dunque al rimborso) dell'IVA assolta sugli acquisti.

20

IVA - Applicazione in fattura di un'aliquota superiore al dovuto - Detrazione dell'eccedenza: non compete - Soggetto legittimato a chiedere il rimborso: è il cedente o prestatore - Cassazione, Sentenza n. 17173 del 26 agosto 2015

- La erronea liquidazione in fattura dell'IVA (nella specie, dovuta all'applicazione dell'aliquota ordinaria del 20% anziché di quella ridotta del 4%) non autorizza l'acquirente che abbia assolto all'obbligazione di rivalsa a portare in detrazione l'imposta ovvero a richiedere il rimborso della eccedenza, atteso che l'art. 17, par. 1 e 2, e l'art. 20, par. 1, lett. a) della VI direttiva del Consiglio del n. 77/388/CEE, come interpretati dalle sentenze della Corte di Giustizia, riconoscono il predetto diritto esclusivamente nei limiti dell'importo dell'IVA 'effettivamente dovuta' in relazione alla operazione commerciale conclusa dalle parti.

- Una corretta lettura degli artt. 17 e 18 del D.P.R. n. 633 del 1972 consente di identificare nel cedente del bene (o nel prestatore del servizio) il soggetto, da un lato, legittimato a pretendere il rimborso dall'amministrazione finanziaria e, dall'altro, obbligato a restituire al cessionario (o al committente) la somma pagata a titolo di rivalsa.

- Ne consegue: che il cedente non può opporre al cessionario - il quale agisca nei suoi confronti per restituzione dell'indebito - l'avvenuto versamento dell'imposta; che il cessionario non può opporre all'amministrazione - che escluda la detrazione della imposta erroneamente liquidata in fattura - che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'amministrazione medesima; ed infine, che solo il cedente ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'amministrazione, la quale, pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente e cessionario, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa (conformi: Cass. n. 6419 del 2003, Cass. n. 6632 del 2003, Cass. n. 14933 del 2011).

21

PROCESSO TRIBUTARIO - Conciliazione giudiziale - Mancato pagamento - Fattispecie - Cassazione, Ordinanza n. 14547 del 13 luglio 2015

Il perfezionamento della definizione della conciliazione giudiziale non si ha con la formazione del verbale di conciliazione ma con il versamento delle somme o della prima rata. Tuttavia, ove il giudice abbia dichiarato subito l'estinzione, senza rinviare l'udienza, e poi il contribuente abbia omesso il versamento degli importi, la sentenza è appellabile dall'Ufficio, che non può essere privato di una decisione sul merito, né può essere costretto all'esecuzione di una conciliazione inesistente.

22

SANZIONI - Istanza di accertamento con adesione - Regime sanzionatorio: conseguenze - Cassazione, Sentenza n. 12006 del 10 giugno 2015

In caso di istanza di accertamento con adesione, non andata poi a buon fine, il contribuente perde, attesa appunto la presentazione dell'istanza e l'esito negativo della stessa, sia la possibilità di ottenere la riduzione delle sanzioni, prevista dal comma 5 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 218 del 1997 solo a seguito di definizione positiva, sia la possibilità di far ricorso all'acquiescenza di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997, espressamente condizionata proprio alla rinuncia a formulare istanza di accertamento con adesione. Infine, la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione non consente al contribuente di potere beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni di cui all'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997, concernente le sanzioni in generale, atteso che, in ordine alle 'sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetti dell'adesione commesse nel periodo di imposta', vi è la specifica previsione di cui agli articoli 2, comma 5, e 15, comma 1, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

23

STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Art. 8, comma 4 della L. n. 212 del 2000 - Diritto al rimborso del costo della fideiussione: condizioni - Cassazione, Sentenza n. 16409 del 5 agosto 2015

- Una volta accertato in via definitiva il diritto al rimborso dell'IVA, il contribuente, ai sensi dell'art. 8 della L. n. 212 del 2000, ha diritto alla restituzione del costo della fideiussione di cui all'art. 38-bis co. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, vigente *ratione temporis*, a prescindere dal fatto che il comma 6 di tale disposizione preveda l'emanazione di un decreto attuativo. Trattasi infatti di norma immediatamente precettiva poiché l'omessa emanazione del decreto ministeriale previsto dal comma 6 non è idonea ad impedire l'operatività immediata della norma, considerando

che le disposizioni di attuazione ivi contenute riguardano, data la rilevata compiutezza della disciplina primaria, aspetti di natura meramente pratico-operativa, la cui mancata regolamentazione non può ritenersi ostativa all'esecuzione della restituzione.

- Il diritto alla restituzione riguarda i costi di tutte le fideiussioni che il contribuente ha richiesto, dovendosi chiaramente intendere l'espressione 'ha dovuto richiedere' non nel senso dell'esistenza di un ipotetico obbligo normativo in tal senso, bensì con riferimento alla necessità (onere) della richiesta della fideiussione in rapporto allo scopo perseguito (ottenere la sospensione del pagamento di tributi o la rateizzazione o il rimborso).

- Il diritto alla restituzione concerne non solo i costi relativi a fideiussioni richieste dopo l'entrata in vigore della norma in esame, ma anche le spese per polizze anteriormente stipulate (conforme: Cass. n. 14024 del 2009).

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 8/2015

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").