



CONFINDUSTRIA

Nota di Aggiornamento

Novità fiscali

Marzo 2016

Aprile 2016

*“C'è solo una regola per chi è capo di un'azienda: fare prodotti della migliore qualità possibile, ai costi minori possibili e pagando i salari più alti possibili”
- H. Ford*

IRES/IRPEF

1. Credito d'imposta ricerca e sviluppo: primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (circ. n. 5/E/2016)
2. *Rulings* preventivi: definite le modalità operative (Prov. n. 2016/42295)
3. *Patent box*: prorogato il termine per integrare la documentazione (Prov. n. 2016/43572)
4. Acquisizione con indebitamento: istruzioni dell'Agenzia delle Entrate (Circ. n. 6/E/2016)
5. Lavoratori rimpatriati: emanato il provvedimento attuativo (Prov. n. 46244/2016)
6. Interessi passivi deducibili a prescindere dall'inerenza (Cass. sent. n. 4339/2016)
7. Rimborso IRPEG: il rifiuto prescinde dal termine di accertamento (Cass. sent. n. 5069/2016)
8. Bonus mobili per giovani coppie: indicazioni per beneficiare dell'incentivo (Circ. n. 7/E/2016)

IVA

9. *Reverse charge* per pc, tablet e console da gioco (D. Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24)
10. Approvato il modello IVA TR (Prov. n. 2016/42623)
11. Rinvio termine comunicazione black list (Prov. n. 45144/2016)
12. Dichiarazione fraudolenta: gli elementi fittizi devono ripercuotersi sulla dichiarazione (Cass. sent. 8668/2016)
13. Rimborsi IVA: il diritto si prescrive in 10 anni (Cass. sent. n. 4145/2016)
14. La TIA1 non è soggetta a IVA (Cass. Sez. Un. sent. n. 5078/2016)
15. La targa di prova non basta a dimostrare la cessione intracomunitaria (Cass. sent. n. 3608/2016)

VARIE

16. Applicabilità del *favor rei* nell'ambito della revisione delle sanzioni tributarie non penali (Circ. n. 4/E/2016)
17. Competenza territoriale della Commissione Tributaria: questione di legittimità costituzionale (sent. Corte Cost. n. 44/2016)
18. Sospensione degli atti impositivi in pendenza di giudizio per Cassazione (Ord. CTR Bari n. 217/2016)
19. Secondo avviso di accertamento valido anche senza nuovi elementi (Cass. sent. n. 3248/2016)

INTERNAZIONALE

20. Ecofin: concluso accordo CBCR
21. UE – *Report on VAT gap estimation*

ATTIVITA' DELL'AREA

22. Seminari Legge di Stabilità 2016
23. Presentazione *Country Report CE*
24. Convegno su decreto internazionalizzazione

IRES/IRPEF

1. Credito d'imposta ricerca e sviluppo: primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (circ. n. 5/E/2016)

[Circolare Agenzia delle Entrate n. 5 del 16 marzo 2016](#)

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato, il 16 marzo u.s., la circolare n. 5/E, relativa al credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo, disciplinato dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013 (come modificato dalla legge di Stabilità 2015 - art. 1, comma 35, legge n. 190/2014).

Il documento di prassi fornisce rilevanti chiarimenti circa le modalità di applicazione dell'incentivo: la misura, di carattere generale e applicabile per il quinquennio 2015-2019, è rivolta alle imprese residenti (nonché alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti) che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, incrementali rispetto alla media dei medesimi investimenti nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015; l'incentivo consiste nel riconoscimento di un credito di imposta, variamente modulato in ragione della tipologia di investimento, utilizzabile in compensazione.

I profili applicativi della norma sono stati oggetto di approfondimento, da parte di Confindustria, nella circolare n. 19980 del 31 luglio 2015 (a seguito della pubblicazione del decreto interministeriale 27 maggio 2015), nonché, più diffusamente, nella circolare n. 19936 del 29 gennaio 2016, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

La circolare n. 5/E precisa che le attività di R&S ammissibili al credito di imposta possono essere svolte anche in ambiti diversi da quello scientifico e tecnologico atteso che, in termini generali, le attività rilevanti sono quelle volte all'acquisizione di nuove conoscenze, all'accrescimento di quelle esistenti e all'utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni; qualora, al fine di chiarire la riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di R&S ammissibili, sia necessario il ricorso ad accertamenti di natura tecnica, i soggetti interessati potranno presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate, che provvederà ad acquisire un parere del Ministero dello Sviluppo Economico.

La circolare ha, inoltre, cura di precisare (come prefigurato da Confindustria nella citata circolare) che per il settore tessile e della moda, ai fini dell'individuazione delle attività ammissibili, restano valide le indicazioni fornite dal MiSE con la circolare n. 46586/2009.

Precisando l'ambito di applicazione soggettivo della norma agevolativa, l'Agenzia delle Entrate include, inoltre, nel novero delle imprese beneficiarie anche i consorzi e le reti di imprese.

L'Agenzia delle Entrate dettaglia, poi, le tipologie di investimenti agevolabili; in particolare:

- con riferimento ai collaboratori esercenti arti e professioni, risolvendo una

criticità sollevata anche da Confindustria, precisa che i costi sostenuti per l'attività di ricerca svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi e organizzazione possono rientrare nella categoria dei costi ammissibili ai sensi dell'art. 3, comma 6, lettera c), D.L. n. 145/2013 (c.d. ricerca *extra-muros*);

- precisa che, ai fini dell'agevolazione, rileva non solo l'incremento delle spese derivante dall'assunzione di nuovo personale, ma anche quello attribuibile ad un maggior impiego, in termini di ore lavorate di personale già in organico presso l'impresa (si tratta di una lettura analoga a quella proposta da Confindustria nella citata circolare);

- con riferimento ai beni materiali, l'Agenzia chiarisce che sono eleggibili le quote di ammortamento di beni non necessariamente tipici di laboratorio, solitamente utilizzati dall'impresa per una delle attività ammissibili (il tema è stato diffusamente trattato anche da Confindustria nella citata circolare, laddove si precisa che "nessuna preclusione può esistere a considerare strumenti e attrezzature rilevanti agli effetti in questione anche beni di uso comune");

- conferma che rilevano, ai fini dell'agevolazione, anche i costi sostenuti per il personale tecnico impiegato nella attività di R&S.

Particolarmente rilevanti le indicazioni dell'Agenzia in merito alla ricerca infra-gruppo; si tratta di precisazioni fortemente attese e auspiccate dal mondo delle imprese.

In particolare, l'Agenzia conferma che l'agevolazione può essere fruita, al ricorrere delle altre condizioni, da un soggetto (residente o stabile organizzazione in Italia di un soggetto estero) che commissiona un'attività di ricerca ad una società facente parte del medesimo gruppo.

Secondo l'Agenzia, i costi relativi all'attività di ricerca commissionata ad una società del gruppo rilevano "nei limiti in cui siano riconducibili alle categorie di costi ammissibili di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 6 dell'articolo 3"; occorre, cioè, procedere (come, peraltro, proposto da Confindustria nella citata circolare) ad una riqualificazione virtuale della fattispecie da "ricerca contrattuale" a "ricerca *intra-muros*".

Ulteriore, apprezzabile e condivisibile, chiarimento riguarda le spese di certificazione contabile che l'Agenzia qualifica - entro il limite di 5.000 € - come contributo aggiuntivo sotto forma di credito di imposta. Tale contributo, pertanto, come auspicato da Confindustria, si aggiunge al credito di imposta spettante e concorre alla determinazione dell'importo massimo annuale di 5 milioni di euro riconosciuto dal comma 3 dell'art. 3, cit. L'Agenzia precisa, altresì, la deducibilità delle spese sostenute per la certificazione della documentazione contabile dal reddito di impresa, per il loro intero importo.

La circolare fornisce, inoltre, indicazioni di rilievo circa gli oneri documentali per le imprese e la relativa certificazione.

Secondo quanto precisato dall'Agenzia non esiste un contenuto minimo per la

certificazione, né uno schema predefinito per la predisposizione della stessa; potrà, pertanto, trattarsi di un documento redatto in forma libera a condizione, tuttavia, che contenga l'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti.

In merito alla tipologia di documentazione da predisporre, il comma 5 dell'articolo 7 del decreto interministeriale cit. alle lettere da a) a c) delinea, in via orientativa e non esaustiva, la documentazione a supporto da conservare in relazione alle diverse tipologie di costi eleggibili.

In particolare, per quanto concerne le spese relative al "personale altamente qualificato", si indicano 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.

La medesima tipologia di documentazione dovrà essere, altresì, redatta per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo con un rapporto di collaborazione, compresi gli esercenti arti e professioni, che svolga la propria attività presso le strutture della impresa beneficiaria.

La circolare precisa, opportunamente, che, considerando che il decreto 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, 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 concerne gli "strumenti e attrezzature di laboratorio", in base alla lettera b) del comma 5 dell'articolo 7 del citato decreto, 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 gli "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.

2. Rulings preventivi: definite le modalità operative (Prov. n. 2016/42295)

Con provvedimento n. 2016/42295 del 21 marzo 2016, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni di carattere operativo e procedurale volte a consentire la definizione di accordi preventivi da parte di imprese che svolgono un'attività internazionale, in attuazione dell'art. 1, comma 3, del D. Lgs. 14 settembre 2015 n. 147, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese.

L'art. 1 del citato decreto, rubricato "Accordi preventivi per le imprese con

attività internazionale”, ha previsto la facoltà per tali imprese di accedere ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi con l’Agenzia delle Entrate, relativamente ai seguenti ambiti: (i) determinazione del valore normale per la definizione dei prezzi di trasferimento; (ii) determinazione dei valori di ingresso o di uscita in caso di trasferimento della residenza; (iii) attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione; (iv) valutazione della sussistenza degli elementi che possono configurare la presenza di una stabile organizzazione; (v) disciplina fiscale di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali.

Le istruzioni fornite dall’Agenzia delle Entrate valgono anche per le procedure dirette alla stipula di tali accordi, avviate prima dell’emanazione del citato provvedimento e non ancora conclusi.

Il documento definisce l’impresa che svolge un’attività internazionale, come quell’impresa residente da un punto di vista fiscale nel territorio dello Stato, che, in alternativa o congiuntamente:

- si trovi rispetto a società non residenti in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell’articolo 110 del TUIR;
- risulti partecipata da soggetti non residenti, ovvero partecipi al capitale, patrimonio o fondo di soggetti non residenti;
- abbia corrisposto a, o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi, *royalties* o altri componenti reddituali;
- eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato;
- si trovi nelle condizioni di cui agli artt. 166 o 166-bis del TUIR, ai fini della determinazione dei valori d’ingresso o dei valori di uscita in caso di trasferimento della residenza;
- eserciti la sua attività nel territorio dello Stato attraverso una base fissa configurabile una stabile organizzazione di un soggetto non residente.

Per accedere alla procedura, le imprese così definite devono inviare un’istanza in carta libera a mezzo raccomandata a/r o tramite consegna diretta all’Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell’Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, sezione di Roma, via Cristoforo Colombo, 426 c/d oppure sezione di Milano, via Manin, 25.

Con successivo provvedimento saranno definite le modalità di trasmissione dell’istanza per via telematica attraverso l’utilizzo dell’indirizzo di posta elettronica certificata o attraverso un apposito servizio telematico che sarà reso disponibile dall’Agenzia delle Entrate.

Il contenuto dell’istanza si differenzia in relazione all’oggetto dell’accordo preventivo. In ogni caso, indipendentemente dall’oggetto dell’accordo che si intende concludere, l’istanza dovrà contenere i seguenti elementi essenziali, a pena di inammissibilità:

- a) la denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la partita IVA e, eventualmente, l'indicazione del domiciliatario nazionale per la procedura;
- b) l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato del soggetto non residente, ed eventualmente, il domiciliatario nazionale incaricato dell'espletamento della procedura;
- c) l'oggetto dell'accordo preventivo;
- d) la documentazione per dimostrare la qualifica di impresa con attività internazionale;
- e) la firma del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Il provvedimento disciplina nel dettaglio le ipotesi di rigetto dell'istanza, precisa le modalità di svolgimento della procedura di *ruling*, nonché le ipotesi di violazione totale o parziale dell'accordo e modifica e rinnovo dello stesso.

L'istanza è dichiarata ammissibile, ovvero improcedibile, nel caso in cui per l'Ufficio non sia possibile valutare la sussistenza degli elementi essenziali richiesti ai fini della sua validità, entro 30 giorni dal suo ricevimento, con comunicazione inviata dall'Ufficio al soggetto istante.

In questo secondo caso, l'istante potrà integrare l'istanza entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione di improcedibilità e i 30 giorni per la dichiarazione di ammissibilità decorreranno dal ricevimento da parte dell'Ufficio della documentazione integrativa.

Nel caso in cui l'istanza sia priva degli elementi essenziali, o il soggetto istante non provveda ad integrarla entro il termine previsto, o la documentazione prodotta a supporto dell'istanza stessa non sia considerata idonea per integrare l'indicazione degli elementi richiesti per accedere alla procedura di *ruling*, l'istanza è dichiarata inammissibile.

Con particolare riguardo agli aspetti procedurali, il provvedimento dispone che, al termine dell'attività istruttoria, il legale rappresentante dell'impresa è invitato a comparire per verificare la completezza delle informazioni fornite, richiedere eventualmente l'esibizione di ulteriore documentazione e definire i termini di svolgimento del procedimento in contraddittorio. In ogni caso, la procedura che può svilupparsi in più incontri, deve concludersi entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza.

Nel corso della procedura, l'Ufficio potrà accedere presso la sede dell'impresa o della stabile organizzazione, nei tempi preventivamente concordati, per raccogliere gli elementi richiesti ai fini dell'attività istruttoria. Al termine di ogni attività, svolta in contraddittorio, sarà predisposto apposito verbale, la cui copia sarà consegnata al soggetto istante.

Qualora l'Ufficio lo ritenga necessario, potrà richiedere la collaborazione di

organi dell'Amministrazione finanziaria dello Stato estero; in queste ipotesi, il decorso dei termini procedurali descritti sarà sospeso fino all'ottenimento delle informazioni richieste.

La procedura si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo da parte del responsabile dell'ufficio e del rappresentante legale dell'impresa e acquista efficacia vincolante, per entrambe le parti, per il periodo d'imposta in corso al quale lo stesso è stato stipulato e per i quattro successivi.

Il procedimento si estingue in caso di mancata produzione, senza giustificato motivo, della documentazione richiesta o delle integrazioni all'istanza sollecitate dall'Ufficio, entro i termini previsti. Inoltre, la procedura è dichiarata estinta in caso di sopravvenuta conoscenza di fatti, elementi e notizie che pregiudicano il rapporto di trasparenza, fiducia e collaborazione, posto alla base dell'istituto.

L'accordo si intende violato totalmente o parzialmente in caso di inosservanza del suo contenuto, ovvero in caso di mancata collaborazione o trasparenza nel consentire verifiche sulla sua osservanza. Accertate le ipotesi di presunta violazione dell'accordo, l'Ufficio invita l'impresa a presentare memorie in difesa del suo operato, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione.

Nel caso in cui le memorie presentate non siano sufficienti a fornire una prova contraria alla presunzione di violazione dell'accordo, oppure in caso di mancata presentazione delle stesse, l'accordo si considera risolto a decorrere dalla data in cui risulta accertata la violazione, ovvero dal momento della sua conclusione.

Qualora si ravvisi la necessità di apportare delle modifiche alle condizioni originariamente poste alla base dell'accordo, l'Ufficio invita l'impresa a comparire per definire in contraddittorio la revisione dell'accordo. In caso di mancato raggiungimento del nuovo accordo, lo stesso si intende privo di efficacia a decorrere dalla data in cui è intervenuto il cambiamento delle condizioni inizialmente considerate, oppure dalla data di comunicazione dell'invito al contraddittorio.

In ogni caso, è riconosciuta all'impresa la facoltà di proporre modifiche all'accordo, mediante presentazione di apposita istanza, nella quale occorre illustrare opportunamente le ragioni che hanno determinato un cambiamento nelle condizioni assunte in sede di stipula dell'accordo originario, che rendono tali modifiche necessarie.

Per rinnovare l'accordo occorre, a pena di decadenza, inviare all'Ufficio un'istanza di rinnovo, almeno 90 giorni prima della scadenza del termine originario. Entro non oltre 15 giorni precedenti la scadenza di tale termine, l'Ufficio comunica l'accettazione dell'istanza e l'avvio dell'attività istruttoria necessaria per il rinnovo, ovvero il rigetto della stessa.

3. Patent box: prorogato il termine per integrare la documentazione (Prov. n. 2016/43572)

[Prov. Agenzia delle Entrate n. 2016/43572 del 23 marzo 2016](#)

Con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 2016/43572 del 23 marzo 2016, è stata prorogata di 30 giorni la scadenza del termine per integrare la documentazione da allegare alle istanze di accordo preventivo relative al regime di tassazione agevolata dei beni immateriali (c.d. *Patent Box*).

Il termine, inizialmente fissato a 120 giorni dalla data di presentazione della domanda, con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 1° dicembre 2015, è stato posticipato di altri 30 giorni, accogliendo le richieste delle imprese di disporre di un più lungo termine per adeguarsi alle numerose novità introdotte dal regime.

Potranno beneficiare di tale proroga i contribuenti che hanno presentato istanze di ruling tra il 1° dicembre 2015 e il 31 marzo 2016.

Per le istanze presentate a partire dal 1° aprile 2016, la documentazione integrativa dovrà essere trasmessa entro il termine ordinario di 120 giorni.

Il provvedimento anticipa, inoltre, la futura adozione di modalità di comunicazione telematica della documentazione richiesta ai fini della definizione dell’accordo preventivo.

4. Acquisizione con indebitamento: istruzioni dell’Agenzia delle Entrate (Circ. n. 6/E/2016)

[Circolare Agenzia delle Entrate n. 6 del 30 marzo 2016](#)

Con la circolare n. 6/E del 30 marzo 2016, l’Agenzia delle Entrate ha fornito importanti indicazioni in merito ai profili fiscali delle operazioni di acquisizione con indebitamento, c.d. “*leveraged buy-out*” (LBO), chiarendo alcune criticità legate alla deducibilità degli interessi passivi e al trattamento fiscale dei componenti di reddito derivanti dalle fonti di finanziamento, anche nel caso di coinvolgimento di soggetti non residenti.

La necessità di dirimere i dubbi legati a siffatte operazioni di investimento è stata sollecitata da diverse associazioni di categoria, tra le quali Confindustria, per consentire agli operatori economici di effettuare le proprie scelte in condizioni di maggiore certezza; nella recente circolare, l’Agenzia delle Entrate conferma, in linea di principio, la liceità fiscale delle operazioni di acquisizione con indebitamento, fornendo soluzioni ad alcune criticità operative.

Con l’espressione “operazioni di acquisizione con indebitamento” (LBO) si fa riferimento ad un’operazione - o ad un complesso di operazioni - attraverso le quali si realizza l’acquisizione di un’azienda o di una partecipazione in una determinata società, denominata “*Target Company*”. L’acquisizione della società Target, avviene attraverso la creazione di una apposita società veicolo (c.d. *Special Purpose Vehicle – SPV o BidCo o NewCo*), che viene finanziata

in parte mediante capitale proprio e in parte con capitale di debito. Al termine dell'operazione l'onere del finanziamento posto in essere dalla società veicolo viene trasferito sugli *assets* e sui flussi di cassa della società *Target*.

Le operazioni di LBO vengono comunemente realizzate attraverso una fusione per incorporazione della società *Target* nella società acquirente ("*merger leveraged buy-out*" o MLBO); con la fusione, il debito per il finanziamento concesso alla società acquirente si trasla anche sul patrimonio della società *Target*.

Come ricorda l'Agenzia, la scelta delle fonti per finanziare una determinata operazione di acquisizione di impresa o di partecipazioni è riconducibile fondamentalmente all'utilizzo dell'indebitamento come leva finanziaria; ciò comporta l'emersione di benefici e/o rischi incrementali fintanto che il costo del debito sia inferiore (o superiore) al rendimento del capitale di rischio. Ciò premesso, la circolare n. 6/E del 2016 si sofferma sui profili fiscali di operazioni cc.dd. *share deal*, che comportano acquisto di partecipazioni.

L'Agenzia delle Entrate, in primo luogo, con riferimento ai debiti assunti nel contesto di operazioni di LBO/MLBO, precisa che gli interessi passivi relativi ai prestiti contratti dalla SPV per l'acquisto di partecipazioni sono funzionali all'acquisizione della società *Target*, sia nelle ipotesi di fusione, sia nelle ipotesi in cui la compensazione intersoggettiva degli interessi avvenga mediante l'opzione per il consolidamento fiscale. Per i soggetti IRES – precisa l'Agenzia - gli interessi passivi derivanti dalle operazioni di LBO e MLBO devono considerarsi inerenti e, quindi deducibili nei limiti previsti dall'art. 96 del TUIR, e nel rispetto delle disposizioni in materia di *transfer pricing*. Tale precisazione, vale anche nel caso in cui all'operazione partecipino soci e/o finanziatori non residenti in Italia. Da ciò consegue la necessità di esaminare nuovamente le contestazioni aventi ad oggetto siffatti rilievi.

Altro profilo critico delle operazioni di LBO è quello relativo alla natura elusiva delle strutture di investimento: a tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate afferma che tali operazioni, che vedono nella fusione (anche inversa) il logico epilogo dell'acquisizione mediante indebitamento e rispondendo a finalità extra-fiscali, riconosciute dal Codice Civile, difficilmente potrebbero essere considerate finalizzate essenzialmente al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali.

Conseguentemente, l'Agenzia delle Entrate invita gli Uffici a riformulare eventuali contestazioni mosse a titolo di presunto abuso del diritto ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, ovvero ex art. 10-bis della L. n. 212/2000, alla luce delle considerazioni espresse nella recente circolare, facendo salve le contestazioni relative ad operazioni che presentano specifici profili di artificiosità.

Le medesime considerazioni valgono, ad avviso dell'Agenzia, per i casi di disapplicazione dei limiti antielusivi al riporto delle perdite di cui all'art. 172, comma 7, del TUIR, nell'ambito di operazioni di fusione conseguenti ad acquisizioni avvenute secondo schemi di MLBO.

Per quanto riguarda i finanziamenti erogati da soggetti non residenti a soggetti residenti, mediante soggetti IBLOR (*Italian Bank Lender Of Records*), banche residenti o stabili organizzazioni di soggetti non residenti che concedono prestiti attraverso altri intermediari residenti, l’Agenzia delle Entrate ha cura di specificare che:

- nel caso di IBLOR c.d. trasparenti, l’intermediario finanziato applicherà direttamente le ritenute sulla quota di interessi di spettanza dei creditori non residenti;
- nel caso di IBLOR c.d. opachi, l’intermediario finanziato, considerando valido unicamente il rapporto con la banca residente non applica alcuna ritenuta sugli interessi ad essa corrisposti.

Inoltre, nel caso in cui al finanziamento dell’operazione partecipino anche soci esteri, la circolare precisa che l’operazione deve essere condotta nel rispetto delle disposizioni in materia di *transfer pricing* e di deducibilità dei costi.

In particolare, la circolare invita gli Uffici a valutare l’operazione nella sua sostanza, riqualificando eventuali apporti di capitale proprio solo formalmente qualificabili come “*shareholder loan*”; a tal riguardo l’Agenzia delle Entrate suggerisce indici obiettivi, utili ad identificare l’effettiva natura del finanziamento. Nel caso in cui da tale valutazione risulti la non conformità dello *shareholder loan* rispetto alla sua sostanza economica, occorrerà operarne la riqualificazione anche ai fini fiscali, con conseguente indeducibilità degli interessi passivi, rideterminazione dell’agevolazione ACE, applicazione della disciplina dei dividendi in uscita a saldo degli interessi dovuti su tale finanziamento.

Infine, la circolare illustra la disciplina relativa all’applicazione delle ritenute sui dividendi destinati all’estero e alla tassazione delle plusvalenze realizzate in caso di cessione delle partecipazioni nella *NewCo*.

In particolare, in caso di cessione da parte di una società non residente di partecipazioni in una *NewCo*, residente in Italia, l’operazione determina una plusvalenza fiscalmente rilevante nello Stato di residenza della società estera, in presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, ovvero al ricorrere delle condizioni di cui all’art. 5, comma 5, del D.Lgs. n. 461/1997; o in caso contrario, una plusvalenza rilevante in Italia, ai sensi dell’art. 23, comma 1, lett. f), del TUIR.

In caso di cessione da parte della SPV, residente in Italia, delle partecipazioni in *MergerCo* alla società residente all’estero e successiva distribuzione a quest’ultima della plusvalenza sotto forma di dividendi, questi ultimi alternativamente:

- saranno esenti da ritenuta in applicazione dell’art. 27-bis del D.P.R. n. 600/1973;
- beneficeranno di una ritenuta ridotta nei confronti di società ed enti soggetti ad un’imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell’UE e negli Stati aderenti al SEE, in applicazione dell’art. 27, comma 3-ter del citato decreto;

- saranno assoggettati ad una ritenuta convenzionale nei confronti dei soggetti extra-UE residenti in Stati con cui esiste una Convenzione contro le doppie imposizioni o,
- sconteranno le ritenute ordinarie.

Infine la circolare, analizza ed esemplifica circostanze in cui entità intermedie (fondi di *private equity*) o società estere acquirenti, siano costituite al solo scopo di ottenere vantaggi fiscali indebiti abusando di alcune disposizioni per evitare un regime ordinario più gravoso. Nello specifico, nel caso in cui l'entità presenti una struttura organizzativa priva di un'effettiva attività (che configura un insediamento artificioso o una struttura finanziaria "passante", finalizzata ad evitare l'assoggettamento alla ritenuta in uscita dallo stato di residenza), i benefici fiscali indebiti saranno disconosciuti. Conseguentemente, ai dividendi in uscita non sarà possibile applicare la ritenuta ridotta dell'1,375% e le plusvalenze saranno assoggettate a tassazione nello stato della fonte, e non in quello di residenza, come, previsto dalla normativa convenzionale.

5. Lavoratori rimpatriati: emanato il provvedimento attuativo (Prov. n. 46244/2016)

[Prov. Agenzia delle Entrate n. 46244/2016 del 29 marzo 2016](#)

Con provvedimento del 29 marzo 2016, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in ordine alle modalità di esercizio dell'opzione per la disciplina agevolativa di cui all'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015 n. 147 (Regime speciale per lavoratori impatriati), da parte di soggetti destinatari della legge 30 dicembre 2010, n. 238 (c.d. "controesodo"), trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015.

Ricordiamo brevemente che l'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 ha previsto a favore dei lavoratori che hanno trasferito la loro residenza in Italia dal 1° gennaio 2016, una esclusione dalla formazione della base imponibile IRPEF, nella misura del 30%, dei redditi da loro prodotti nel nostro Paese, applicabile dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento e per i quattro periodi di imposta successivi.

Per beneficiare dell'agevolazione devono essere rispettate le seguenti condizioni:

- a. i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta anteriori al trasferimento e si impegnano a permanere nello Stato per almeno due anni;
- b. l'attività lavorativa viene svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- c. l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano;
- d. i lavoratori rivestono ruoli direttivi, ovvero sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione, che dovranno essere definiti in un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

Tale regime si pone come alternativo ed opzionale rispetto ai benefici fiscali

previsti dalla legge 30 dicembre 2010, n. 238, che prevede una tassazione agevolata nei confronti dei cittadini dell'Unione Europea che, dopo aver svolto all'estero negli ultimi 24 mesi una attività di lavoro (dipendente, autonomo o di impresa) ovvero aver conseguito una specializzazione *post lauream* all'estero, trasferiscono la loro residenza in Italia. Tale agevolazione prevede l'esclusione dalla formazione della base imponibile IRPEF dei redditi prodotti in Italia (di lavoro dipendente, d'impresa o di lavoro autonomo) nella misura del 70% per gli uomini, e dell'80% per le donne.

Il comma 4-bis del citato articolo 16 ha abrogato l'art. 10, comma 12-octies del D.L. n. 192/2014, che aveva disposto la proroga al 31 dicembre 2017 del regime di cui alla L. n. 238/2010, originariamente fruibile fino al 31 dicembre 2015, in quanto la misura si poneva in concorrenza con il nuovo incentivo. Tuttavia, l'art. 1, comma 259, della legge del 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) ha reintrodotto per i lavoratori in possesso dei requisiti della legge n. 238/2010, che hanno trasferito la loro residenza in Italia entro il 31 dicembre 2015, la proroga di tale regime originario al 31 dicembre 2017, concedendo a questi ultimi di optare, in alternativa, per il nuovo regime speciale di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, secondo le indicazioni fornite nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia, in commento.

L'Agenzia ha precisato che, per ragioni di semplificazione, essendo spesso inattuabile la verifica di alcuni dei requisiti di cui all'art. 16, i soggetti che intendono optare per il nuovo regime devono attestare solo il possesso dei requisiti soggettivi di accesso ai benefici di cui alla legge n. 238/2010.

Il provvedimento precisa, inoltre, che il rinvio alla legge n. 238/2010 opera anche in relazione alle disposizioni in materia di decadenza e di cumulo, pertanto il diritto al beneficio decade se il beneficiario trasferisce la propria residenza o il proprio domicilio fuori dall'Italia prima del decorso di cinque anni dalla data di prima fruizione del beneficio.

Con riferimento alla cumulabilità, si prevede che l'incentivo non consente di beneficiare di agevolazioni simili previste da altre norme, come gli incentivi per il rientro in Italia di ricercatori scientifici residenti all'estero, di cui all'art. 17 del D.L. n. 185/2008 e il credito d'imposta per nuovi investimenti nelle aree svantaggiate, di cui all'art. 1, commi da 271 a 279, della legge n. 296/2006.

Il provvedimento prevede, come auspicato da Confindustria, una remissione nei termini per accedere all'agevolazione fiscale prevista dalla legge n. 238/2010 per i soggetti che si erano trasferiti in Italia nel periodo compreso fra il 7 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 147/2015) ed il 31 dicembre 2015.

Tali soggetti, infatti, non confidando più nella proroga fino al 31 dicembre 2017 della legge n. 238/2010 (abrogata inizialmente dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 e reintrodotta successivamente dalla Legge di stabilità 2016 approvata il 30 dicembre 2015), non avevano provveduto a trasferire la loro

residenza o il proprio domicilio in Italia entro i termini previsti dalla legge n. 238, perdendone i relativi benefici fiscali.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tali lavoratori possono accedere al regime del "controesodo" purché trasferiscano la loro residenza in Italia entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente provvedimento.

Con riferimento ai soggetti percipienti redditi di lavoro dipendente, per beneficiare della riduzione del 30% della base imponibile ai fini IRPEF, questi ultimi dovranno presentare un'apposita richiesta scritta al proprio datore di lavoro, entro 3 mesi dalla data di entrata in vigore del provvedimento in commento, contenente specifiche indicazioni e dichiarazioni.

Conseguentemente, i sostituti di imposta dovranno operare le ritenute solamente sul 70% delle somme corrisposte a partire dal periodo di paga successivo al ricevimento della richiesta di accesso al regime fiscale speciale; e a fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro effettueranno il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti, ridotto alla percentuale suddetta, corrisposto a partire dal 1° gennaio 2016.

Per quanto riguarda, invece, i soggetti che hanno avviato un'attività di lavoro autonomo o di impresa, l'opzione per il nuovo regime agevolato è esercitabile direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2016.

6. Interessi passivi deducibili a prescindere dall'inerenza (Cass. sent. n. 4339/2016)

Con sentenza n. 4339 del 4 marzo 2016, la Corte di Cassazione ha disposto che gli interessi passivi siano deducibili dal reddito d'impresa, indipendentemente da un giudizio di inerenza, seppure nell'osservanza dei limiti previsti dalla legge.

La questione oggetto della pronuncia era stata originata da una contestazione dell'Agenzia delle Entrate che, con avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2002, emesso nei confronti di una società, recuperava a tassazione la quota di interessi passivi ritenuti non inerenti ai sensi dell'art. 75, comma 5, del TUIR (nel testo vigente all'epoca dei fatti), poiché determinati da operazioni considerate "anti-economiche", alla luce dei rilievi emersi da una precedente verifica effettuata dalla Guardia di Finanza.

In particolare, i verificatori avevano riscontrato che:

- relativamente alle fatture emesse nei confronti delle due società controllanti, la società accertata concedeva delle dilazioni di pagamento con termini molto ampi: dai sei agli otto mesi in più rispetto a quelli normalmente praticati ai clienti senza, peraltro, applicare gli interessi di mora previsti dalla legge;
- la società concedeva alle due società controllanti finanziamenti a tassi di interesse inferiori a quelli degli interessi passivi praticati dalle banche creditrici.

Da tali elementi i verificatori desumevano, pertanto, la carenza di una reale finalità commerciale di tali operazioni, destinate – secondo i verificatori - a finanziare le società controllanti.

Il ricorso della società contribuente veniva parzialmente accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale. La Commissione Tributaria Regionale adita, in seguito, accoglieva parzialmente l'appello della società, rigettando l'appello incidentale dell'Ufficio.

La società proponeva ricorso alla Corte di Cassazione, sulla base di otto motivi.

Con la sentenza in oggetto, la Corte di Cassazione ha considerato fondato il sesto motivo di ricorso, con cui si denuncia violazione dell'art. 75, comma 5, del TUIR; ad avviso della Corte, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, ai sensi dell'art. 75, comma 5, del TUIR sono sempre deducibili (nei limiti di legge) in via generale, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza.

In particolare la Corte ha precisato che, ai sensi del citato art. 75, comma 5, del TUIR: *“Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito (...)”*.

Conseguentemente i Giudici di legittimità hanno cassato la sentenza della Commissione Tributaria Regionale per erronea applicazione della disposizione citata, dichiarando che: *“Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, ai sensi dell'art. 75, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre n. 917, sono sempre deducibili, anche se nei limiti di cui all'art. 63 (ora 96) del detto D.P.R. n. 917 del 1986, che indica misura e modalità di calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza.”*

7. Rimborso IRPEG: il rifiuto prescinde dal termine di accertamento (Cass. sent. n. 5069/2016)

Con la sentenza n. 5069 del 15 marzo 2016 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono pronunciate in merito alla legittimità del disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, oltre i termini ordinari di decadenza, di un credito IRPEG chiesto a rimborso.

Nel caso di specie, una società aveva esposto in dichiarazione dei redditi un credito IRPEG e aveva presentato la relativa istanza di rimborso; successivamente, a seguito della formazione del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria, la società impugnava il provvedimento tacito innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale. La adita Commissione Tributaria accoglieva il ricorso della società, riconoscendo il diritto al rimborso; la Commissione Tributaria Regionale confermava la sentenza di *primae curae*. L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso presso la Corte di Cassazione; gli

atti venivano poi trasmessi dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione alle Sezioni Unite Civili.

Ciò premesso, nella sentenza in commento, le SS. UU. della Corte di Cassazione, hanno accolto le ragioni esposte dall'Amministrazione finanziaria ricorrente, sulla base del principio di diritto di cui all'art. 1442, comma 4, cod. civ. (*quae temporalia ad agendum, perpetua ad excipiendum*), secondo il quale i termini di decadenza sono stati apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui l'Amministrazione contesta la sussistenza di un proprio debito.

Secondo le Sezioni Unite, infatti, è onere del contribuente provare la spettanza del credito richiesto a rimborso, anche dopo il decorso del termine di accertamento: nella fattispecie, la società avrebbe mancato di provare con apposita documentazione, che avrebbe dovuto essere allegata quantomeno al ricorso presentato dinanzi al giudice di merito, la sussistenza del proprio credito.

A tal proposito, secondo la Corte, un credito ritenuto non spettante, non può "cristallizzarsi", determinandone il disconoscimento del relativo diritto di rimborso.

La spettanza del credito d'imposta, a parere delle Sezioni Unite, avrebbe dovuto essere verificata dai giudici di merito, valutando elementi fattuali non considerati nell'esame della vertenza.

Ciononostante, lo stesso organo giudicante pur riconoscendo che l'adozione di una simile soluzione giudiziaria determini una "disarmonia nel sistema", in quanto il decorso del termine previsto per l'accertamento consente all'Amministrazione finanziaria di contestare il contenuto di un atto dichiarativo del contribuente, al mero fine e nella misura in cui detta contestazione consenta ad essa di evitare un esborso, tale decisione viene legittimata e motivata in termini giuridici sulla base del citato principio di diritto.

Sulla base di tali considerazioni le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno cassato la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, rinviando la questione ad altra sezione della stessa che procederà a riesaminarla nel merito, valutando la spettanza del rimborso, in osservanza dei citati principi.

8. Bonus mobili per giovani coppie: indicazioni per beneficiare dell'incentivo (Circ. n. 7/E/2016)

[Circolare
Agenzia delle
Entrate n. 7 del
31 marzo 2016](#)

Con la Circolare n. 7/E del 31 marzo 2016, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine alle modalità di fruizione della detrazione concessa ex art. 1, comma 75, della legge 28 dicembre 2015 n. 208, (Legge di Stabilità 2016), alle giovani coppie che acquistino mobili destinati all'arredo dell'unità immobiliare adibita a loro abitazione principale.

Con particolare riguardo ai requisiti richiesti per fruire della detrazione, la circolare ha chiarito che:

- per "giovane coppia", deve intendersi un nucleo familiare composto da

coniugi, a prescindere dalla durata del vincolo matrimoniale e purché risultanti coniugati nell'anno 2016, oppure composto da conviventi *more uxorio* da almeno tre anni, nel quale nucleo almeno uno dei due componenti non abbia superato i 35 anni di età (la convivenza può essere dimostrata dall'iscrizione dei due componenti nello stesso stato di famiglia o da un'autocertificazione resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000);

- al fine di poter fruire del beneficio, è necessario aver acquistato, a titolo oneroso o gratuito, un'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale della giovane coppia. L'acquisto deve essere però effettuato dal componente che caratterizza anagraficamente la giovane coppia e, quindi, dal soggetto che non abbia superato il 35° anno di età nel 2016.

Con riguardo al requisito oggettivo relativo all'acquisto dell'immobile da destinare all'abitazione principale della giovane coppia, indispensabile per beneficiare della detrazione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che lo stesso si considera soddisfatto anche qualora l'acquisto dell'immobile, (che deve essere effettuato dal coniuge o dal convivente che non ha superato il 35° anno di età nel 2016) si perfezioni successivamente all'acquisto dei mobili destinati ad arredarlo, purché avvenga nel corso del 2016.

A tal proposito, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che l'acquisto dell'unità immobiliare è rilevante ai fini del "bonus", sia se effettuato nel 2016, sia se effettuato nell'anno 2015.

La detrazione dall'imposta lorda e fino a concorrenza del suo ammontare, che spetta nella misura del 50% delle spese sostenute, viene ripartita in dieci quote annuali di pari importo, ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 16.000 euro. Per ottenere l'agevolazione non rileva quale componente del nucleo familiare abbia realizzato l'acquisto dei mobili e, dunque, le relative spese possono essere sostenute indifferentemente da entrambi i componenti la giovane coppia, oppure da uno solo di essi, seppure diverso da colui che è proprietario dell'immobile e sebbene abbia superato i 35 anni di età.

Sono agevolabili i mobili acquistati tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre 2016 destinati ad arredare l'abitazione principale della giovane coppia. Ai fini dell'individuazione di detti beni, si fa rinvio alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 29/E del 2013, ove è stato chiarito che i mobili di arredo devono essere nuovi ed a titolo esemplificativo vengono citati: letti, armadi, cassettiere, librerie, scrivanie, tavoli, sedie, comodini, divani, poltrone, credenze, materassi, apparecchi di illuminazione che costituiscono un necessario completamento dell'arredo dell'immobile. Non sono invece agevolabili gli acquisti di porte, pavimentazioni, tende e tendaggi ed altri complementi di arredo.

Nel descrivere l'agevolazione, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato alcune differenze tra la detrazione in commento e l'agevolazione accordata per gli

interventi di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili di cui all'art. 16, comma 2, del D.L. n. 63/2013, c.d. "bonus mobili e grandi elettrodomestici" (prorogata al 31 dicembre 2016 dal comma 74, lettera c), dell'art. 1 della legge di stabilità del 2016). Tale ultima tipologia di spese di arredo risulta agevolabile nella misura in cui sia riconducibile a lavori in corso di esecuzione o terminati da un lasso di tempo tale da far presumere che l'acquisto successivo dei mobili sia volto al completamento dell'arredo dell'immobile su cui i lavori sono stati effettuati; differentemente, il "bonus mobili per giovani coppie" è fruibile in presenza di specifici e diversi requisiti soggettivi ed oggettivi e per una diversa soglia quantitativa.

Con riferimento alla cumulabilità della detrazione in commento con altre simili agevolazioni, l'Agenzia delle Entrate ha rimarcato quanto già disposto dal testo dell'art. 1, comma 75, della Legge di Stabilità 2016, ossia la non cumulabilità della detrazione in esame con il "bonus mobili e grandi elettrodomestici", precisando che non è consentito fruire di entrambe le agevolazioni per l'arredo della medesima unità abitativa, mentre non sussistono limitazioni qualora i mobili acquistati vengano destinati all'arredo di distinte unità abitative.

Con riferimento alla documentazione richiesta a supporto del sostenimento delle spese agevolate, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è necessario effettuare i relativi pagamenti mediante bonifico o carta di debito o credito. Inoltre, per le spese di ristrutturazione edilizia pagate mediante bonifico bancario o postale non si rende necessario l'impiego del bonifico appositamente predisposto da banche e Poste S.p.a. (bonifico soggetto a ritenuta). La circolare in oggetto supera l'orientamento di prassi esposto nella precedente circolare n. 29/E del 2013, affermando che anche per le spese che danno diritto al "bonus mobili e grandi elettrodomestici" non si rende necessario effettuare il pagamento mediante il c.d. "bonifico agevolato".

IVA

9. Reverse charge per pc, tablet e console da gioco (D. Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24)

[D. Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24](#)

Il 3 marzo u.s. è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 52, il D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24, recante disposizioni attuative delle direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE del Consiglio Europeo, del 22 luglio 2013, 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.

Il decreto legislativo ha introdotto importanti modifiche all'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, riformulando, per alcune tipologie di operazioni rilevanti ai fini IVA, l'ambito di applicazione del meccanismo di inversione contabile, e prevedendone l'applicazione temporanea per altre.

In primo luogo, il decreto in esame ha riformulato la rubrica dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, in modo più puntuale, con il riferimento al "debitore d'imposta", in luogo di quello al "soggetto passivo".

Il nucleo delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 24/2016 riguarda il sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/72. Si tratta, in particolare, delle seguenti:

- alla lettera b) viene eliminato il riferimento alle cessioni di componenti e accessori dei telefoni cellulari;
- la lettera c) è sostituita, prevedendo che il meccanismo del *reverse charge* si applichi alle cessioni di console da gioco, *tablet PC* e *laptop*, nonché ai dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione ceduti prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.
- le lettere d) e d-quinquies) sono abrogate, escludendo così dall'applicazione del meccanismo del *reverse charge* le cessioni di prodotti lapidei e quelle effettuate nei confronti della grande distribuzione, operazioni per le quali la necessaria autorizzazione di derogare alle ordinarie disposizioni della direttiva 2006/112/CE non è stata mai rilasciata dai competenti organi comunitari.

L'ambito oggettivo di applicazione del regime è stato, inoltre, ulteriormente ampliato dalla nuova formulazione del settimo comma, che prevede:

- la facoltà di applicare il meccanismo dell'inversione contabile anche alle fattispecie elencate negli artt. 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE, mediante l'emanazione di appositi decreti ministeriali;
- la facoltà di prevedere, con appositi decreti ministeriali, nuove fattispecie alle quali applicare il *reverse charge*, in conformità a quanto previsto dall'art. 199-ter della direttiva 2006/112/CE che ha introdotto il meccanismo di reazione rapida (*Quick Reaction Mechanism – QRM*) per contrastare frodi improvvise e generalizzate che potrebbero comportare gravi perdite di gettito;
- nei casi diversi da quelli sopra menzionati, in cui è necessario il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE, la facoltà di individuare con regolamento ministeriale adottato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nuove tipologie di operazioni da assoggettare al meccanismo del *reverse charge*.

Quanto all'efficacia delle disposizioni, il D.Lgs. n. 24/2016 precisa che l'applicabilità del regime è limitata alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2018, per:

- le cessioni di apparecchiature terminali di servizio radiomobile terrestre di telecomunicazione fatte a rivenditori (comma 6, lett. b);
- le cessioni di console da gioco, *tablet PC* e *laptop*, dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (comma 6, lett. c);

- i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (comma 6, lett. d-bis);
- i trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (comma 6, lett. d-ter);
- le cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore (comma 6, lett. d-quater);

Infine, con riguardo all'entrata in vigore delle nuove regole, il decreto stabilisce che il *reverse charge* per le cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, dispositivi di circuito integrato di cui alla lett. c) del sesto comma del citato art. 17, sarà applicabile alle operazioni effettuate a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello della sua entrata in vigore, ovvero dal 2 maggio p.v.

10. Approvato il modello IVA TR (Prov. n. 2016/42623)

[Prov. Agenzia delle Entrate n. 2016/42623 del 21 marzo 2016](#)

Con provvedimento n. 2016/42623 del 21 marzo u.s., l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello IVA TR per la richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale e le relative istruzioni.

Il nuovo modello sostituisce quello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate il 20 marzo 2015, aggiornato a suo tempo in considerazione delle modifiche apportate all'art. 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, introdotte dal D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175 (Decreto semplificazioni fiscali) e dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015)

Rispetto al modello pubblicato l'anno scorso, il nuovo modello tiene conto delle ultime novità, in termini di aliquote d'imposta, introdotte:

- dalla L. 28 dicembre 2015 n. 208 (Legge di Stabilità 2016) con la previsione dell'aliquota del 5 per cento applicabile alle prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale.
- dal D.M. 26 gennaio 2016, in merito alle percentuali di compensazione per le cessioni aventi per oggetto determinati prodotti (nello specifico, prodotti del settore lattiero-caseario e animali vivi delle specie bovina e suina), utilizzate nell'ambito del regime speciale IVA per il settore agricolo.

11. Rinvio termine comunicazione black list (Prov. n. 45144/2016)

[Prov. Agenzia delle Entrate n.](#)

Con provvedimento n. 45144/2016 del 25 marzo u.s., l'Agenzia delle Entrate ha differito al 20 settembre 2016, il termine per l'invio della comunicazione

[45144/2016 del
25 marzo 2016](#)

annuale dei dati relativi alle operazioni effettuate nel 2015 con operatori economici localizzati in stati o territori a fiscalità privilegiata, previsto dall'art. 1 del decreto legge 25 marzo 2010, n. 40.

Secondo quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate, dapprima nel comunicato stampa diffuso il 24 marzo scorso e poi confermato nel provvedimento in esame, la proroga del termine è volta a consentire ai soggetti obbligati ad assolvere tale adempimento, di poter apportare gli aggiornamenti informatici e procedurali necessari per una più agevole trasmissione della comunicazione annuale che, per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 21 del D.Lgs. n. 175/2014 (Decreto semplificazioni fiscali), ha sostituito le singole comunicazioni trimestrali o mensili.

Il Provvedimento in esame conferma, quindi, implicitamente, la possibilità di trasmissione della comunicazione dei dati relativi alle operazioni effettuate nel 2015 con operatori economici localizzati in stati o territori a fiscalità privilegiata, in modo separato rispetto alla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. spesometro), di cui all'art. 21 del decreto legge 31 maggio 2010 n. 78, questione sulla quale anche Confindustria aveva richiesto conferma all'Agenzia delle Entrate.

12. Dichiarazione fraudolenta: gli elementi fittizi devono ripercuotersi sulla dichiarazione (Cass. sent. 8668/2016)

Con la sentenza n. 8668 depositata il 3 marzo 2016, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito ad un presunto caso di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, ai sensi dell'art. 3, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Nel caso specifico, l'Agenzia delle Entrate contestava a due soci di una società di noleggio di imbarcazioni l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi rappresentati da costi non inerenti, poiché relativi a natanti non destinati ad attività di noleggio a terzi, ma all'uso personale degli stessi soci. A tal fine, l'Agenzia delle Entrate procedeva alla liquidazione delle nuove basi imponibili IVA e IRES.

Con particolare riguardo alle contestazioni mosse ai fini IVA, tali costi erano stati fatturati da una società di leasing quali operazioni non imponibili assimilate alle cessioni all'esportazione ai sensi dell'art. 8-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. A tal fine, i giudici di merito rilevavano che: *“l'imposta ancorché non possa ritenersi tecnicamente “detratta” proprio perché non addebitata, è pur sempre, all'evidenza, un'imposta fraudolentemente risparmiata dalla società, trattandosi di bene non inerente e, quindi, escluso dall'esenzione.”*

Secondo la Corte di Cassazione, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, non sussisterebbe nel caso specifico, perché non essendo stata detratta alcuna imposta, la stessa non sarebbe stata inserita nemmeno in dichiarazione; elemento indispensabile, espressamente richiesto dalla norma,

ai fini della configurabilità del reato contestato.

Inoltre, secondo i Giudici di legittimità il solo utilizzo o inserimento in contabilità di fatture false non è sufficiente ai fini della configurabilità del reato in esame, che può considerarsi commesso solo se tale irregolarità si ripercuote sul contenuto della dichiarazione.

Pertanto, confermando un orientamento consolidato, la Corte di Cassazione ha dichiarato che: *“deve confermarsi il principio che tutti i comportamenti tenuti dall’agente prima della presentazione della dichiarazione, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti fittizi ovvero di false rappresentazioni anche con uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l’accertamento, sono irrilevanti ai fini penali e non possono dare luogo nemmeno ad una forma di tentativo punibile, in quanto per la configurabilità dei reati in esame è indispensabile la presentazione della dichiarazione e l’effettivo inserimento nella stessa degli elementi fittizi.”*

13. Rimborsi IVA: il diritto si prescrive in 10 anni (Cass. sent. n. 4145/2016)

Con sentenza n. 4145, depositata il 2 marzo 2016, la Corte di Cassazione ha confermato il suo ormai consolidato orientamento con riguardo ai termini di decadenza per esercitare il diritto al rimborso di un credito IVA.

In particolare, la società oggetto del procedimento impugnava il diniego di rimborso di un credito IVA relativo all’anno d’imposta 1999, esposto nell’apposito quadro della dichiarazione, in cui dichiarava la cessazione dell’attività, e relativamente al quale, nel giugno 2006, presentava istanza di rimborso.

L’Agenzia delle Entrate rigettava tale istanza di rimborso, in quanto presentata oltre il termine biennale di cui all’art. 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale *“la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.”*

La Commissione Tributaria Regionale, confermando la decisione del giudice di primo grado, sosteneva che, in mancanza di una specifica disciplina in materia di IVA, e considerando che il termine di cui all’art. 21 comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 si riferisce solo all’ipotesi della restituzione di tributi non dovuti, trovasse applicazione il termine di prescrizione decennale di cui all’art. 2946 c.c.

Secondo il parere della Corte di Cassazione, alla quale l’Agenzia delle Entrate ricorreva impugnando la decisione della Commissione Tributaria Regionale, favorevole alla contribuente *“... la domanda di rimborso dell’IVA deve ritenersi già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro*

relativo al credito, mentre la presentazione del modello di rimborso costituisce esclusivamente presupposto per l'esigibilità del credito e, quindi, adempimento necessario solo per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso; ne consegue che, una volta manifestata in dichiarazione la volontà di recuperare il credito d'imposta, il diritto al rimborso, pure in difetto dell'apposita, ulteriore domanda, non può considerarsi assoggettato al termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21 comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992, ma solo quello di prescrizione ordinario decennale ex art. 2946 c.c. ” (Cass. 12 settembre 2012 n. 15229; 30 settembre 2011, n. 20039).

Di conseguenza, il soggetto passivo d'imposta ha a disposizione tale più ampio termine per la presentazione dell'apposito modello per la richiesta di rimborso, al quale è riconosciuta valenza di mero presupposto per l'esigibilità del credito, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

In altri termini, secondo la Corte di Cassazione, tale ulteriore adempimento ha il solo scopo di dare avvio al procedimento di esecuzione del rimborso, ma non costituisce condizione indispensabile per l'esercizio del relativo diritto, già espresso con l'indicazione del credito nell'apposito quadro della dichiarazione, e soggetto al termine di prescrizione ordinario, decennale.

14. La TIA1 non è soggetta a IVA (Cass. Sez. Un. sent. n. 5078/2016)

Con sentenza numero 5078 del 15 marzo 2016, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono pronunciate nuovamente in merito all'assoggettamento ad IVA della Tariffa di Igiene Ambientale di cui all'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (TIA 1).

La questione, rinviata all'esame dei Giudici di legittimità, è stata originata dall'ingiunzione, emessa dal Giudice di Pace, relativa alla ripetizione dell'IVA applicata sulla TIA1 da una società concessionaria del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, operazione ritenuta fuori dal campo di applicazione dell'imposta, in considerazione della natura tributaria della Tariffa.

Tale decisione è stata confermata anche in sede di appello, sulla base della sentenza della Corte Costituzionale n. 64/2010 e di successive pronunce della stessa Corte di Cassazione, che hanno escluso l'assoggettabilità della TIA1 all'IVA per l'assenza di una normativa specifica che imponesse tale adempimento, sia perché la tariffa non ha natura di corrispettivo ma di entrata tributaria.

La società concessionaria ha impugnato la decisione del giudice d'appello e, rilevando posizioni divergenti tra le sentenze della prima sezione (civile) e quelle della quinta sezione (tributaria) della Suprema Corte, ha chiesto il rinvio della questione alle Sezioni Unite.

A tal riguardo, la società ha eccepito la legittimità dell'applicazione dell'IVA sui servizi erogati in base alle seguenti motivazioni:

- a) le prestazioni di raccolta e smaltimento di rifiuti sarebbero ricomprese nella III parte della Tabella A allegata al D.P.R. n. 633/1972 e, quindi, assoggettabili ad IVA con aliquota del 10%;
- b) la sussistenza di un rapporto sinallagmatico tra il servizio di smaltimento dei rifiuti e la controprestazione gravante sugli utenti, beneficiari del servizio;
- c) violazione e falsa applicazione dell'art. 13 co. 1 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, relativamente all'inapplicabilità del regime di esclusione dall'IVA previsto dalla norma per attività o operazioni esercitate da enti di diritto pubblico in qualità di pubbliche autorità, per mancanza del requisito soggettivo.

Nel disciplinare la questione i Giudici delle Sezioni Unite hanno dichiarato infondate le eccezioni sollevate.

La Suprema Corte, infatti, non ha potuto che ribadire i principi già affermati dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 64/2010, e i precedenti orientamenti giurisprudenziali da essa stessa formulati, in base ai quali la tariffa di igiene ambientale (TIA1), non costituendo un'entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU, assume la qualifica di tributo. A tal fine è stato precisato che: *“l'imposta sul valore aggiunto mira a colpire una qualche 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. 26 ottobre 1972, n. 633, non quando si paga un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio lo stesso contribuente.”* (sent. n. 3293 del 02 marzo 2012; sez. 5, sent. n. 3756 del 09 marzo 2012; sez. 5, sent. n. 5831 del 13 aprile 2012).

Le Sezioni Unite hanno osservato, inoltre, che la TIA1 si caratterizza per l'assenza di volontarietà nel rapporto tra gestore e utente, per la totale predeterminazione dei costi da parte del soggetto pubblico e, soprattutto, per l'assenza del rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento ad IVA, che, in conformità al costante orientamento della giurisprudenza comunitaria, sussisterebbe *“qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario”*.

E', inoltre, definitivamente disatteso l'orientamento espresso da altre sezioni della Corte di Cassazione stessa, secondo cui la TIA1 fosse assoggettabile ad IVA indipendentemente dalla sua natura di tributo o corrispettivo, poiché la disposizione che assoggetta ad aliquota ridotta IVA del 10 per cento le prestazioni di raccolta, smaltimento e recupero dei rifiuti sarebbe stata introdotta nella tabella A allegata al D.P.R. n. 633/1972 dall'art. 4 comma 1 del D.L. n. 557/1993, quando era ancora in vigore la TARSU, la cui natura tributaria non è mai stata messa in discussione. Le Sezioni Unite hanno, infatti, indicato che tale norma si applica solo nel caso in cui le prestazioni

siano erogate “con corrispettivo”, ovvero nell’ambito di un rapporto sinallagmatico.

Viene infine chiarito che le prestazioni di servizi rese dalla società concessionaria, una società per azioni che svolge attività di impresa, non sono qualificabili come operazioni esenti, ai sensi dell’art. 13 della Direttiva Iva, poiché la stessa non ha percepito i relativi canoni, diritti o contributi in qualità di ente pubblico che esercita una pubblica autorità.

15. La targa di prova non basta a dimostrare la cessione intracomunitaria (Cass. sent. n. 3608/2016)

Con la sentenza n. 3608 del 24 febbraio 2016 la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito all’accertamento dell’effettiva fuoriuscita di un bene dal territorio nazionale, richiesta per qualificare l’operazione quale cessione intracomunitaria, non imponibile ad IVA, ai sensi dell’art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

Nel caso sottoposto all’esame della Suprema Corte, una concessionaria di automobili riceveva un avviso di accertamento, per l’anno 2002, con il quale l’Agenzia delle Entrate contestava l’irregolarità di una cessione intracomunitaria, in quanto l’autovettura oggetto dell’operazione, non risultava, secondo l’Agenzia delle Entrate, uscita dal territorio nazionale.

Conseguentemente, in assenza di tale presupposto, richiesto dalla legge per l’attuazione del regime di non imponibilità IVA, l’Ufficio procedeva al recupero dell’imposta.

La società si difendeva dalle contestazioni mosse dall’Agenzia delle Entrate, dando prova dell’effettiva esistenza della società francese cessionaria, regolarmente iscritta nel Registro delle Imprese locale, ed esibendo i pagamenti effettuati nei confronti di quest’ultima, nonché il certificato di assicurazione relativo alla targa di prova unitamente all’autodichiarazione di aver provveduto al trasporto dell’autovettura in Francia presso la società cessionaria.

Tali elementi probatori sono stati ritenuti sufficienti per ottenere l’annullamento dell’atto impugnato in primo grado e in appello, ma non in sede di legittimità.

Infatti, l’Agenzia delle Entrate proponendo ricorso in Cassazione ha sostenuto che l’effettività della cessione intracomunitaria oggetto della contestazione, e riconosciuta dalla Commissione Tributaria Regionale, non è stata sufficientemente documentata, poiché:

i) la documentazione bancaria attestante i pagamenti effettuati non soddisfa i requisiti di certezza ed incontrovertibilità, diversamente da attestazioni rilasciate da amministrazioni pubbliche;

ii) il certificato di assicurazione non è idoneo a dimostrare l’avvenuto trasporto dell’autovettura in Francia, *“in quanto le “targhe prova” rimovibili per loro natura non possono dare alcuna certezza sull’incontrovertibile identificazione di un autoveicolo”*; inoltre la copia di tali targhe non sarebbe neppure stata allegata al ricorso, né sarebbe stata fornita copia del documento di trasporto

completa dei dati identificativi del veicolo.

A tal proposito, i Giudici di legittimità ritenendo fondati i motivi eccepiti dall'Agenzia delle Entrate hanno cassato la sentenza della CTR.

VARIE

16. Applicabilità del favor rei nell'ambito della revisione delle sanzioni tributarie non penali (Circ. n. 4/E/2016)

[Circolare
Agenzia delle
Entrate n. 4 del 4
marzo 2016](#)

L'Agenzia delle Entrate, lo scorso 4 marzo, ha emanato la Circolare n. 4/E che fornisce istruzioni per la definizione dell'ambito di operatività del principio del *favor rei* a seguito delle modifiche introdotte al sistema sanzionatorio amministrativo dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, in attuazione della legge 11 marzo 2014, n. 23, legge delega di riforma fiscale ed efficaci dal 1° gennaio 2016, in base alle previsioni recate dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2016).

Nella circolare, l'Agenzia delle Entrate chiarisce, in primo luogo, i principi generali di applicazione del *favor rei*: a tale riguardo, l'Agenzia ricorda che il principio del *favor rei* comporta che si applichi la legge più favorevole ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sia quando una legge posteriore prevede che la stessa fattispecie non sia più punibile, sia quando la nuova legge stabilisce sanzioni di entità diversa rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione.

La disposizione di cui al comma 2 riguarda sia i casi in cui la legge sopravvenuta abolisca direttamente la sanzione, non eliminando l'obbligo prima sanzionabile, sia le ipotesi in cui tale obbligo venga eliminato comportando, solo indirettamente, il venir meno della previsione sanzionatoria. Le misure recate dal comma 3 del citato art. 3 comportano, invece, che le sanzioni più favorevoli trovino applicazione, non solo per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, ma per tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni, nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo.

La circolare precisa, inoltre, che nella valutazione del maggiore o minore *favor* normativo, l'Ufficio debba applicare i principi generali del diritto penale, seppure tenendo conto delle peculiarità proprie del diritto tributario. Ciò comporta che il confronto tra le diverse norme sanzionatorie volto ad individuare quale sia il trattamento più mite deve compiersi in concreto, tenendo conto di tutte le circostanze aggravanti, attenuanti o esimenti e verificando gli effetti derivanti dalla loro applicazione alla condotta illecita.

Sugli atti emessi a partire dal 1° gennaio 2016 e riferiti a violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015 saranno esposte le circostanze di fatto e di diritto che

giustificano l'applicazione del regime di maggior favore per il contribuente.

Per gli atti non definitivi emanati antecedentemente al 1° gennaio 2016, in base alle previgenti disposizioni, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il contribuente ha diritto di ottenere il ricalcolo dalla sanzione alla luce del *favor rei*, dietro presentazione di una istanza all'Ufficio. Al riguardo la circolare indica che:

- l'atto originariamente notificato non verrà sostituito, né modificato in autotutela, in quanto il suo contenuto sanzionatorio risulta legittimo, perché attuativo della normativa vigente fino al 31 dicembre 2015;
- a seguito della ricezione dell'istanza, l'Ufficio provvede a ricalcolare la sanzione, ne comunica l'esito evidenziando quelle che sono le misure effettivamente più favorevoli e consegna al contribuente il nuovo modello di pagamento per la definizione agevolata delle sanzioni ricalcolate;
- la presentazione dell'istanza non sospende i termini per la proposizione del ricorso giudiziario avverso l'Ufficio, che non dovesse rispondere con tempestività alla richiesta della parte debitrice;

Qualora, infine, un ricorso sia pendente innanzi alle Commissioni tributarie occorre distinguere, secondo quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate, se alla fattispecie oggetto dell'atto si renda applicabile il comma 2 oppure il comma 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997. In particolare:

- nei casi in cui la legge tributaria successiva abolisca la sanzione che veniva precedentemente comminata (art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997), gli Uffici devono emettere un nuovo atto, provvedendo autonomamente a ricalcolare i provvedimenti emessi a quel tempo e devono comunicare l'esito della revisione sia al contribuente, sia all'organo giudicante.
- nel caso, invece, in cui sussistano i presupposti per l'applicazione della sanzione più favorevole (art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997), gli Uffici effettuano il ricalcolo della sanzione irrogata, o direttamente oppure su richiesta dell'organo innanzi al quale pende la controversia.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate indica che, per gli atti notificati entro il 31 dicembre 2015 e definiti in acquiescenza nel 2016 non opera l'abolizione della definizione agevolata delle sanzioni di cui all'art. 15, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 218/1997, disposta dall'art. 1, comma 639, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015). Pertanto, il contribuente conserva, per questi atti, il diritto di usufruire della definizione agevolata con riduzione ad 1/6 delle sanzioni irrogate e successivamente rideterminate alla luce della disciplina del *favor rei*, dal momento che la disciplina relativa alla definizione agevolata era ancora vigente al momento dell'emanazione dell'atto tributario originario. Va, infatti, ricordato, secondo l'Agenzia delle Entrate, che, per espressa previsione della legge di stabilità 2015, la soppressione del comma 2-bis del citato art. 15 opera solamente con riferimento "agli atti notificati dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° gennaio 2016".

17. Competenza territoriale della Commissione Tributaria: questione di legittimità costituzionale (sent. Corte Cost. n. 44/2016)

Con sentenza n. 44 del 3 marzo 2016 la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disciplina del processo tributario relativa alla competenza territoriale dei giudici tributari di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 546/1992 (nel testo ante-riforma operata dall'art. 9, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 156/2015) per violazione dell'art. 24 della Costituzione.

Con la stessa sentenza, la Corte ha altresì dichiarato l'illegittimità dell'art. 4, come novellato dall'intervento del D.Lgs. n. 156/2015, nella parte in cui afferma la competenza della Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché in quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore.

La disposizione oggetto della pronuncia prevede che per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione (oggi nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) sia competente la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione hanno sede gli stessi concessionari, anche nel caso in cui tale sede ricada in una circoscrizione diversa da quella in cui ricade la sede dell'ente concedente.

La questione di costituzionalità è stata sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cremona con due diverse ordinanze, per mezzo delle quali si rilevava la presunta violazione degli artt. 24 e 97 della Costituzione ad opera della citata norma, nella parte in cui disponeva che, per le controversie proposte contro i concessionari privati dei servizi di accertamento e riscossione dei tributi propri di un ente locale, è competente la Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione hanno sede i concessionari, anziché quella della circoscrizione in cui ha sede l'ente concedente.

Nel caso di specie, il Comune della provincia di Cremona si era avvalso di una società di riscossione, della provincia di Cuneo, per notificare avvisi di accertamento per il recupero dell'ICI relativa alle annualità dal 2008 al 2010.

Nei giudizi instaurati dai contribuenti presso la Commissione Tributaria Provinciale di Cremona, il soggetto concessionario aveva eccepito l'incompetenza territoriale del Giudice adito, fondando tale eccezione sul consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo il quale la competenza territoriale del giudice è determinata in relazione al luogo di ubicazione dell'ufficio che ha emanato l'atto impugnabile. Pertanto, nel caso prospettato, il giudice competente a disciplinare la specifica questione sarebbe dovuto essere la Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo, e ciò anche nel rispetto del principio di inderogabilità della competenza delle commissioni tributarie sancito dall'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992.

Nell'esaminare la questione, la Corte Costituzionale ha dichiarato infondata

l'eccezione di inammissibilità addotta ai sensi dell'art. 97 della Costituzione, e fondata quella relativa all'art. 24 della Costituzione.

Con riferimento alla prima eccezione, la Consulta ha osservato che il Giudice rimettente non intendeva sindacare la completa discrezionalità, libertà geografica e spaziale di cui gode la P.A. concedente nella scelta del concessionario del servizio di accertamento e riscossione dei tributi, bensì si doleva del criterio di individuazione della competenza giudiziaria territoriale contenuto nell'art. 4 del D.Lgs. n. 546/1992, individuato nella sede del concessionario.

A tal proposito, a parere della Corte, la questione di legittimità costituzionale, relativamente all'art. 97 della Costituzione non sarebbe fondata, poiché, sulla base della costante interpretazione operata dalla giurisprudenza costituzionale, il principio del buon andamento della pubblica amministrazione può essere applicato in materia di amministrazione della giustizia solamente con riguardo all'organizzazione ed al funzionamento degli uffici giudiziari, ma non anche alle modalità di esercizio della funzione giurisdizionale, oggetto della norma processuale censurata.

La seconda eccezione, relativa all'art. 24 della Costituzione è stata, invece, accolta: secondo la Consulta, lo spostamento richiesto al contribuente per agire in giudizio e tutelare i propri interessi, costituisce un impedimento sostanziale al suo diritto alla difesa, in termini di maggiori oneri a suo carico, che potrebbe distoglierlo del tutto dall'esercitare un diritto costituzionalmente garantito.

La Corte rileva, inoltre, che a mente dell'art. 52, comma 5, lett. c), del D.Lgs. n. 446/1997, l'individuazione, da parte dell'ente locale, del concessionario del servizio di accertamento e riscossione dei tributi e delle altre entrate non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente.

Per le suddette ragioni ed in particolar modo per il contrasto con l'art. 24 della Costituzione, la disciplina relativa alla competenza territoriale per le liti sulla riscossione è stata dichiarata costituzionalmente illegittima, nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti di concessionari del servizio di riscossione è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i concessionari stessi hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale concedente.

La declaratoria di incostituzionalità ha effetto anche sul testo della norma, come risultante dalle modifiche operate dal recente D.Lgs. n. 156/2015.

18. Sospensione degli atti impositivi in pendenza di giudizio per Cassazione (Ord. CTR Bari n. 217/2016)

L'Ordinanza n. 217 del 29 febbraio 2016 della Commissione Tributaria Regionale di Bari fornisce uno dei primi esempi di applicazione del nuovo art. 62-bis del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 9, comma 1, lett. aa) del D.Lgs. n. 156/2015. La norma riconosce al contribuente che abbia proposto ricorso la facoltà di richiedere la sospensione totale o parziale dell'esecutività della sentenza impugnata, in tutti i gradi del processo tributario.

Nella fattispecie posta all'attenzione della Commissione Tributaria Regionale adita, il contribuente, dopo aver proposto ricorso per Cassazione avverso una sentenza della stessa Commissione Tributaria Regionale, chiedeva, in via principale, la sospensione dell'esecuzione dell'atto di accertamento all'origine della controversia e, in via subordinata, la sospensione dell'esecutività della impugnata sentenza della Commissione Tributaria Regionale, ai sensi del cit. art. 62-bis, comma 1 del D.Lgs. n. 546/1992.

Il contribuente, nel dettaglio, evidenziava la possibilità di un danno grave e irreparabile a causa dei due provvedimenti, considerando la gravosità dell'importo preteso dall'Amministrazione finanziaria.

La Commissione tributaria, dopo aver esaminato le prove documentali prodotte dal contribuente, ha ritenuto sussistente il presupposto del *periculum in mora* (gravità ed irreparabilità del danno) in considerazione degli altri debiti tributari, oggetto di rateizzazione, a carico del contribuente.

La Commissione Tributaria Regionale ha, inoltre, ritenuto non necessario procedere ad alcuna valutazione circa la fondatezza del ricorso (*fumus boni iuris*), trattandosi di un giudizio riservato alla Corte di Cassazione.

Alla luce delle esposte considerazioni, la Commissione Tributaria Regionale, verificata l'impossibilità di adempiere del contribuente, ha disposto la sospensione dell'esecuzione dell'atto di accertamento iniziale, senza necessità di presentazione di alcuna idonea garanzia, demandando alla Suprema Corte anche la liquidazione delle spese di giudizio.

19. Secondo avviso di accertamento valido anche senza nuovi elementi (Cass. sent. n. 3248/2016)

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 3248 del 18 febbraio 2016, ha ridefinito i parametri che l'Amministrazione finanziaria deve osservare ai fini di un corretto e legittimo esercizio del potere di annullamento dei propri atti in via di autotutela sostitutiva, ai sensi dell'art. 2-quater del D.Lgs. n. 564/1994.

Nella fattispecie sottoposta all'esame della Suprema Corte, il contribuente, nel presentare ricorso avverso un avviso di accertamento IRAP - notificatogli in sostituzione di quello precedente che risultava essere privo della pagina relativa all'irrogazione delle sanzioni e pertanto già impugnato con separato ricorso nonché annullato in autotutela - asseriva l'illegittimità del suddetto ulteriore atto, in quanto non solo non ricorrevano nuovi fatti e/o nuovi elementi che ne consentissero l'emissione, ma soprattutto riportava la pretesa di maggiori tributi rispetto a quanto originariamente accertato.

A tal proposito, la Corte ha affermato che l'avviso di accertamento emesso in sostituzione di un altro precedentemente annullato in autotutela dalla stessa Amministrazione tributaria, non si pone come atto meramente integrativo di quello che era stato originariamente emesso, bensì costituisce esercizio dell'ordinario potere di accertamento, non consumatosi nell'emanazione

dell'atto annullato.

Rispetto ai precedenti orientamenti, la citata sentenza assume un'efficacia innovativa. Infatti, nella precedente sentenza n. 4372 del 2011, la Cassazione, dopo aver fornito precisazioni in ordine alla distinzione esistente tra accertamento integrativo ed accertamento sostitutivo, aveva affermato che, ai sensi dell'art. 43, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 (e, in ambito IVA, ai sensi dell'art. 57, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972) *“fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte”*.

Da tale pronuncia si evince che per poter integrare un avviso di accertamento già emanato è necessaria la sopravvenienza di nuovi elementi, che siano stati accertati dall'Amministrazione finanziaria successivamente al primo atto notificato. Tali fatti sopravvenuti possono essere considerati “nuovi” solo se in precedenza non conosciuti né conoscibili dall'Ente impositore.

Nella recente sentenza, invece, la Corte di Cassazione ha dichiarato che l'avviso di accertamento di imposte sui redditi emesso in sostituzione di un altro precedentemente annullato non costituisce un'integrazione del primo, perché rappresenta ordinario esercizio sia del potere di accertamento, non esauritosi in capo all'Amministrazione, sia del potere di autotutela, in riferimento al quale essa non gode di margini di discrezionalità, in quanto con il nuovo atto si vanno soltanto ad integrare quelle parti che hanno causato l'invalidità del provvedimento precedente.

Pertanto, secondo i Giudici di legittimità, il nuovo avviso di accertamento può essere emesso anche in mancanza della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, come richiederebbe, invece, l'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, rendendosi sufficiente una diversa e più approfondita valutazione degli elementi già noti ed in possesso dell'Ufficio.

Secondo la Suprema Corte, tale decisione trova giustificazione nella legittimità del potere riconosciuto all'Amministrazione finanziaria di procedere all'annullamento in autotutela dei propri provvedimenti, compresi quelli emessi in senso favorevole al contribuente, per tutelare l'interesse pubblico a reperire le entrate legalmente accertate, in osservanza dell'art. 2-quater, comma 1, del D.L. n. 564/1994 e oltre alle ipotesi non espressamente previste dall'art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997 n. 37.

INTERNAZIONALE

20. Ecofin: concluso accordo CBCR

L'8 marzo u.s., il Consiglio Europeo ha raggiunto un accordo politico per

l'approvazione della proposta di direttiva in materia di *Country By Country Reporting* (CBCR) inserita nel pacchetto anti-elusione presentato dalla Commissione europea il 28 gennaio scorso (c.d. DAC4).

La proposta, che agisce nel perimetro del rafforzamento della cooperazione amministrativa tra Stati membri, disciplina forme riservate di trasmissione e scambio delle informazioni relative ai CBCR (alle quali è riconducibile anche il nuovo adempimento introdotto dall'art. 1, comma 145, della legge di stabilità 2016)

Perseguendo un'iniziativa parallela e distinta da quella sopracitata, la Commissione Europea ha annunciato l'intenzione di presentare, entro la metà del mese di aprile, una nuova proposta che, intervenendo sulla Direttiva Bilanci (dir. 2013/34/UE), mira ad introdurre per le imprese multinazionali nuovi oneri di rendicontazione pubblica, Paese per Paese, relativamente ad alcune informazioni di carattere economico e fiscale.

21. UE – Report on VAT gap estimation

L'11 marzo 2016, la Commissione europea ha pubblicato sul [sito internet](#) della Direzione Generale Fiscalità e Dogane (DG Taxud) un *report* relativo al concetto di *Tax Gap*, elaborato dal “*Tax Gap Project Group*”, gruppo di lavoro creato nell'ambito dei lavori relativi al programma “Fiscalis 2020” e costituito da esperti provenienti da 15 Stati membri dell'Unione Europea.

Lo studio, che fornisce un quadro complessivo sui limiti e le criticità delle metodologie attualmente applicate dai governi europei nella stima del fenomeno dell'evasione fiscale, con un *focus* particolare sull'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, è stato condotto con riferimento alle informazioni raccolte nel 2015.

ATTIVITA' DELL'AREA

22. Seminari Legge di Stabilità 2016

Durante il mese di marzo, l'Area Politiche Fiscali ha proseguito l'attività di aggiornamento e formazione sul territorio, con riferimento alle novità di maggior rilievo introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 e alle agevolazioni su ricerca e innovazione (credito di imposta R&S e *patent box*). Gli incontri si sono tenuti presso le associazioni territoriali di: Benevento, Biella, Centro Sicilia, Foggia, Livorno, Potenza, Rimini, Salerno, e Confindustria Toscana sud.

23. Presentazione Country Report CE

Il 18 marzo u.s. l'Area Politiche Fiscali ha partecipato al seminario di approfondimento, relativo alla presentazione del *Country Report* sull'Italia, tenutosi presso la sede della rappresentanza della Commissione Europea a Roma.

24. *Convegno su decreto internazionalizzazione*

Il 16 marzo u.s., rappresentanti dell'Area Politiche Fiscali hanno partecipato in qualità di moderatori, ad un convegno organizzato a Roma dall'ABI, dedicato al c.d. "decreto internazionalizzazione", in attuazione della delega fiscale.