



CONFINDUSTRIA

Nota di Aggiornamento

# Novità fiscali

## Gennaio 2016

Febbraio 2016

*“Tutti possono migliorare a dispetto delle circostanze e raggiungere il successo se si dedicano con passione a ciò che fanno.”*  
- Nelson Mandela

**IRES/IRPEF**

1. Pubblicazione dei modelli per le dichiarazioni
2. Regole procedurali per le istanze di interpello (Prov. n. 27/E/2015)
3. Statistiche IRES 2013
4. Accertamento integrativo: valido se c'è conoscenza di nuovi elementi (Cass. sent. n. 576/2016)
5. L'adesione al condono “tombale” della società non esclude accertamenti in capo ai soci (Cass. n. 386/2016)

**IVA**

6. Approvati i modelli di dichiarazione IVA 2016 (Prov. n. 7772/2016)
7. Expo Milano 2015 – trattamento fiscale delle operazioni di smantellamento (Circ. n. 1/E/2016)
8. Rimborsi IVA anche dopo i 2 anni (Cass. sent. n. 1426/2016)
9. Detraibilità dell'imposta in caso di frodi (Cass. sent. n. 25001/2015)

**VARIE**

10. Modalità e termini di fruibilità del credito d'imposta per le imprese alberghiere (Prov. n. 6743/2016)
11. Decadenza dell'accertamento dell'imposta di registro in caso di operazioni elusive (Cass. n. 25001/2015)

**AIUTI DI STATO**

12. La Commissione ritiene illegale il regime fiscale belga sugli utili in eccesso

**INTERNAZIONALE**

13. UE – pacchetto antielusione delle imprese
14. Aggiornate le linee guida del Comitato IVA

**ATTIVITA' DELL'AREA**

15. Convegno LUISS – novità fiscali e civilistiche in materia di bilancio introdotte dalla direttiva 2013/34/UE
16. Seminari Legge di Stabilità 2016

## IRES/IRPEF

### 1. Pubblicazione dei modelli per le dichiarazioni

[Prov. Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2016 e del 29 gennaio 2016](#)

Con i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 e del 29 gennaio uu.ss. sono stati approvati i modelli dichiarativi fiscali 2016: Certificazione Unica, 730, 770 semplificato e ordinario, UNICO (SC, SP, PF, ENC), Consolidato nazionale e mondiale (CNM), studi di settore ed IRAP 2016.

Per quanto riguarda il modello di **Certificazione Unica 2016**, relativo ai redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e dei redditi diversi corrisposti dal sostituto d'imposta nel 2015, sono introdotte le seguenti novità:

1. il modello CU 2016 viene sdoppiato nei seguenti modelli: la CU "sintetica" (utilizzata anche per le certificazioni dei titolari di redditi di lavoro autonomo, di provvigioni e di redditi diversi), da consegnare ai percipienti entro il 28 febbraio p.v., e la CU "ordinaria", da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate entro il prossimo 7 marzo p.v.;
2. la CU "ordinaria" includerà, oltre ai dati richiesti ai fini della predisposizione del modello 730 precompilato, anche ulteriori informazioni di dettaglio (assistenza fiscale e trattamento di fine rapporto), che l'anno precedente dovevano essere indicate nel modello 770 semplificato;
3. l'indicazione di dati relativi a somme liquidate a titolo di pignoramento presso terzi e delle somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio, altre indennità e interessi.
4. la facoltà per il sostituto d'imposta di inserire i dati fiscali e previdenziali non solo INPS ma anche di diverse gestioni;
5. l'indicazione del codice fiscale del coniuge del lavoratore dipendente, anche se non a carico. A tale riguardo si segnala che il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 5 dicembre u.s. prevede che l'indicazione di tale dato è facoltativo da parte del sostituto di imposta, mentre dalla lettura delle istruzioni alla compilazione della CU 2016, tale dato risulta obbligatorio. Confindustria ha chiesto una conferma ufficiale all'Agenzia delle Entrate sulla non obbligatorietà del predetto dato, in considerazione dell'incombenza che si recherebbe alle imprese nel reperimento di tale informazione con riferimento ai lavoratori cessati.

Con riferimento al **modello 770/2016 Semplificato**, per effetto del trasferimento di diversi obblighi informativi nel modello di CU 2016, tale dichiarazione conterrà esclusivamente i dati dei prospetti ST, SV, SX e SY. Tale modello dovrà essere trasmesso all'Agenzia delle Entrate entro il 1° agosto 2016.

Con riferimento al **modello 730/2016**, (ordinario e semplificato) segnaliamo di seguito le principali novità:

1. l'eliminazione del rigo C4 in cui indicare le somme percepite a titolo di incremento della produttività, poiché per il periodo di imposta 2015 non trova applicazione la tassazione agevolata di cui all'art. 1, comma 482 della legge n. 288/2012 (Legge di Stabilità 2013). Per completezza, si segnala che la Legge di Stabilità 2016 (art. 1, commi da 182 a 191 della legge n. 208/2015) ha reintrodotto una tassazione agevolata dei premi di risultato erogati a decorrere dal 1° gennaio 2016;
2. l'inserimento delle nuove caselle per indicare l'eventuale quota di TRF chiesto dal dipendente in busta paga, ai sensi dell'art. 1, comma 26 della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015);
3. l'aumento da 6.700 a 7.500 euro del limite oltre il quale il reddito di lavoro dipendente dei lavoratori frontalieri concorre a formare il reddito complessivo ai sensi dell'art. 1 comma 690 della legge n. 190/2014;
4. l'aumento da 640 a 960 euro all'anno dell'importo del bonus Irpef riconosciuto ai lavoratori dipendenti, e ad alcune categorie assimilate, con un reddito fino a 26.000 euro, ai sensi dell'art. 1 commi 12, 13 e 15 della legge n.190/2014;
5. la proroga delle detrazioni del 50% delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici a risparmio energetico per l'arredo dell'immobile oggetto della ristrutturazione, ai sensi dell'art. 1 comma 47 lett. b) della legge n.190/2014;
6. la proroga delle detrazioni del 65% delle spese sostenute per interventi finalizzati al risparmio energetico degli edifici; e di quegli interventi destinati all'adozione di misure antisismiche, su edifici localizzati in aree sismiche, ai sensi dell'art. 1 comma 47 lett. a) e b) della legge n.190/2014;

Si evidenzia che ai fini della predisposizione della dichiarazione dei redditi precompilata, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i dati relativi ai rimborsi delle **spese sanitarie** sostenute nel 2015, devono essere trasmessi al Sistema Tessera Sanitaria entro il 9 febbraio scorso (comunicato stampa 21 gennaio u.s.), da parte delle strutture sanitarie e i medici (come individuati dal Decreto del MEF del 31 luglio 2015); mentre i dati relativi alle spese sanitarie rimborsate nel 2015 da parte di enti e casse aventi esclusivamente fine assistenziale e di fondi integrativi del SSN, devono essere trasmessi da tali enti all'Agenzia delle Entrate entro il 29 febbraio 2016.

Inoltre, sempre ai fini della predisposizione della dichiarazione precompilata, con il decreto ministeriale del 13 gennaio scorso è stato previsto l'obbligo di inviare entro il 29 febbraio 2016 i dati concernenti: le **spese per la frequenza di corsi di istruzione universitaria, le spese**

## **funebri e i bonifici relativi a spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici.**

Per quanto riguarda il modello **Unico SC 2016**, si evidenziano le principali modifiche apportate, conseguenti all'emanazione del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. Decreto internazionalizzazione):

- quadro RF: tra le variazioni in diminuzione del reddito di impresa sono stati inseriti appositi riquadri per indicare: l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014 (c.d. "Patent box"), nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese estere, localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato per il contribuente intenda far valere la sussistenza della condizione di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR, ma non abbia presentato istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole (art. 3, comma 1, lett. d), DLgs n. 147/2015);
- quadro RQ: per effetto della sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2015, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (c.d. "Robin Hood Tax"), è stata eliminata la relativa sezione. Sono state introdotte, invece, nuove sezioni per i contribuenti che si avvalgono della possibilità di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e di eventuali addizionali;
- quadro FC: viene soppressa la sezione dedicata alla determinazione del reddito delle imprese estere residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, per effetto dell'abrogazione dell'art. 168 del TUIR, ad opera dell'art. 8 comma 3 del DLgs. n. 147/2015;
- quadro CE: è stato modificato per tenere conto del riconoscimento del credito d'imposta al soggetto residente per le imposte estere pagate sugli utili conseguiti da partecipate, residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, per i quali operi la condizione di disapplicazione della normativa CFC di cui alla lett. a) del comma 5 dell'art. 167 del TUIR (art. 3, comma 1, lett. e) del D. Lgs. n. 147/2015).

## ***2. Regole procedurali per le istanze di interpello (Prov. n. 27/E/2015)***

Con il provvedimento n. 27 del 15 gennaio 2016, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le indicazioni operative per la presentazione delle istanze di interpello ex art. 11 L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), sulla base delle disposizioni di cui agli artt. da 2 a 8 del D.Lgs. del 24 settembre 2015 n. 156 (Revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario).

In particolare, l'Agenzia delle Entrate fornisce indicazioni riguardo: le modalità di presentazione delle predette istanze di interpello, l'individuazione degli Uffici competenti a riceverle, nonché le modalità di comunicazione delle relative risposte.

Si precisa che le istanze, redatte in forma libera ed esente da bollo, possono essere presentate agli uffici competenti con le seguenti modalità: consegna a mano, spedizione a mezzo plico raccomandato, presentazione per via telematica attraverso posta elettronica certificata ovvero attraverso l'utilizzo di un servizio telematico erogato dall'Agenzia delle Entrate.

In merito all'individuazione degli uffici competenti, viene chiarito che:

- le istanze di interpello concernenti tributi erariali, comprese quelle provenienti da stabili organizzazioni di soggetti non residenti, sono presentate alla Direzione Regionale competente in relazione al domicilio fiscale del soggetto istante;
- le istanze relative ad imposte ipotecarie dovute per tributi diversi da quelli di natura traslativa, tasse ipotecarie e tributi speciali catastali, anche se oggetto di interpello ordinario e qualificatorio, devono essere presentate alla Direzione Regionale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello.

Le amministrazioni centrali dello Stato, gli enti pubblici a rilevanza nazionale, i soggetti non residenti (indipendentemente dalla nomina di un rappresentante fiscale in Italia o dall'identificazione ai fini IVA ex art. 35-ter c. 1 DPR n. 633/1972) e i soggetti di più rilevanti dimensioni<sup>1</sup> (di cui all'art. 27, comma 10 del D.L. n. 185/2008) presentano le istanze:

- alla Direzione Centrale Normativa, se si tratta di istanze che hanno per oggetto tributi erariali;
- alla Direzione centrale Catasto, per le questioni relative ad imposte ipotecarie dovute per tributi diversi da quelli di natura traslativa, tasse ipotecarie e tributi speciali catastali, anche se oggetto di interpello ordinario e qualificatorio.

Con particolare riferimento agli interpelli "anti abuso", di cui all'art. 11 lett. c) della legge n. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente), le istanze dovranno essere trasmesse, in via transitoria fino al 31 dicembre 2017, direttamente alla Direzione Centrale Normativa.

L'Agenzia delle Entrate precisa che le notificazioni e le comunicazioni dirette ai contribuenti istanti saranno effettuati attraverso l'indirizzo di posta elettronica certificata, per i contribuenti obbligati a dotarsi di PEC ovvero per coloro che, seppur non obbligati, abbiano fornito nell'istanza un

---

<sup>1</sup> Imprese che nell'anno d'imposta presentano un volume d'affari o ricavi non inferiore a centocinquanta milioni di euro

indirizzo di PEC.

### **3. Statistiche IRES 2013**

[Pubblicazioni  
statistiche MEF](#)

Il 18 gennaio 2016 il Dipartimento delle Finanze ha completato il pacchetto statistico relativo al periodo di imposta 2013 pubblicando i dati delle dichiarazioni IRES (i dati IRPEF sono stati rilasciati il 28 maggio 2015). Nel periodo esaminato, le società di capitali dichiaranti sono state 1.104.875, cifra in aumento rispetto al 2012 dello 0.68%.

Il 9.2% delle società risulta in fallimento, in liquidazione o estinta. I fallimenti appaiono in significativo aumento (+3.1% rispetto al 2012) ed incidono in maniera relativamente maggiore il settore manifatturiero (24.1%), il commercio all'ingrosso e al dettaglio (22.7%) ed il settore delle costruzioni (20%).

L'area territoriale con maggior numero di società dichiaranti si conferma il nord-ovest (307.262) seguita dal centro (278.822) e dal nord-est (215.930), a breve distanza il sud (213.214) e infine le isole (89.647). Tuttavia, mentre le ultime quattro aree registrano un incremento dei dichiaranti rispetto al 2012 (+2.14% al sud, +1.36% nelle isole, +0.45% al centro e +0.40% nel nord-est) nel nord-ovest si evidenzia un lieve decremento (-0.10%).

La veste giuridica più ricorrente è quella di s.r.l. (87.5%, +0.3% rispetto al 2012), diminuiscono le s.p.a. (3.1%, -0.2% rispetto al 2012) e le cooperative (7.2%, -0.1% rispetto al 2012), rimangono costanti le altre forme (2.2%).

Da un'analisi per attività economica emerge che circa il 50% dei dichiaranti opera in tre settori: commercio (19%), costruzioni (17%) e manifatturiero (13%). Gli incrementi più consistenti nel numero di dichiaranti si sono avuti nei seguenti comparti: servizi di alloggio e ristorazione (+5.3% sul 2012), attività professionali, scientifiche e tecniche (+2.8%), commercio all'ingrosso e al dettaglio (+1.8%). Al contrario, il settore delle costruzioni fa registrare una contrazione significativa (-1.8%).

Il 60% delle imprese indica un reddito fiscale (+1.4% rispetto al 2012) mentre il 34% registra una perdita fiscale (-1.5%). I soggetti con reddito imponibile risiedono per il 50% nel nord del Paese, per il 25% al centro e per un ulteriore 25% al sud e nelle isole. Anche l'incidenza delle perdite è maggiore al nord (46%), relativamente più bassa al centro (22%) e nel Sud e isole (28%).

Il reddito fiscale totale dichiarato per il 2013 dalle società di capitali ammonta a 148 miliardi di euro (-6.2% sul 2012). Il decremento è attribuibile in massima parte alla flessione evidenziata dal settore finanziario, il cui reddito fiscale passa dai 43.6 miliardi del 2012 ai 36.1 miliardi del 2013 (-17.1%); l'andamento negativo è giustificato, oltre che

dalle difficoltà congiunturali, delle modifiche apportate alle regole fiscali del settore (si ricorda che la Legge di Stabilità 2014 (L. n. 145/2013) ha sostanzialmente ampliato i margini per la deducibilità delle rettifiche su crediti verso la clientela, operate da banche, assicurazioni e società finanziarie).

Le perdite fiscali totali ammontano a 55 miliardi di euro (+2.7%). Tra gli oneri deducibili ai fini IRES si sottolinea l'incidenza della deducibilità integrale dell'IRAP dovuta sul costo del lavoro (al netto delle deduzioni ex art. 11 D.Lgs. n. 446/97) fruita da 326.000 società per un totale di 7.9 miliardi, e della parziale deduzione dell'IMU versata sugli immobili strumentali (concessi in misura pari al 30% per il solo 2013, e al 20% a decorrere dal 2014), utilizzata da 153.300 soggetti per un totale di 1.1 miliardi.

Le società più grandi (con volume d'affari superiore a 50 milioni di euro) indicano la quota maggiore di reddito fiscale (43%) e di perdite (38%).

La base imponibile IRES totale nel 2013 è pari a 118 miliardi (-7% sul 2012). L'imponibile registra una diminuzione sia per le società che liquidano in regime ordinario (-3.2%) sia per quelle in consolidato (-12.7%). Il 56.8% dei soggetti ha dichiarato un'imposta, dato in linea con l'anno precedente, il restante 43% non ha un'imposta o ha un credito. L'imposta netta dichiarata dalle società in regime ordinario è pari a 20.2 miliardi (-3.3%) i gruppi che liquidano in consolidato dichiarano invece un IRES netta pari a 12.1 miliardi, in sostanziale decremento rispetto allo scorso anno (-12.7%), su tale andamento impattano le considerazioni di cui sopra riguardo i mutamenti che hanno interessato il settore finanziario e la relativa normativa fiscale.

Le imprese di maggiori dimensioni (volume di affari superiore a 50 milioni di euro) dichiarano oltre la metà dell'imposta netta totale, il 51.5%. Circa il 65% dell'IRES complessiva proviene da tre settori economici: dal manifatturiero (26.4%) dalle attività finanziarie (22.4%) e dal commercio (15.6%). Alcuni settori registrano comunque una forte contrazione dell'imposta netta dichiarata rispetto al precedente periodo, in particolare i servizi di informazione e comunicazione (-24%), il comparto finanziario (-19.8%). Il manifatturiero risulta in controtendenza con un incremento dell'IRES dichiarata di 2.8 punti percentuali.

Sul fronte delle addizionali si precisa che per il 2013 circa 660 società (+13.8% rispetto al 2012) hanno dichiarato la c.d. "Robin Hood Tax" con una maggiorazione di imposta complessiva di 1.2 miliardi di euro. Si ricorda che l'addizionale in questione, del 10.5%, prevista per il settore petrolifero ed energetico dall'articolo 81 del d.l. n. 112/2008 e ss.mm.ii., è stata dichiarata illegittima dalla corte costituzionale con effetti a decorrere dal 2015 (cfr. sentenza Corte Costituzionale n. 10 dell'11 febbraio 2015). Per il solo periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013 è stata

applicata anche un'addizionale IRES di 8.5 punti per il settore finanziario e assicurativo (art. 2, comma 2, del D.L. n. 133/2013) che ha interessato 1.400 soggetti per un incremento di imposta pari a circa 1.5 miliardi.

Le società di capitali che hanno fatto ricorso all'aiuto alla crescita economica - ACE, di cui all'art. 1 del d.l. n. 201/2011, per il 2013, sono state circa 260.000 (+8.8%) ed hanno maturato un diritto alla deduzione del rendimento del capitale proprio pari in totale a 6.8 miliardi di euro (+63% rispetto al 2012). Per maggiori dettagli riguardo l'utilizzo dell'ACE si rinvia alla nota di aggiornamento "ACE e suo utilizzo" pubblicata nella Comunità Fisco del sito internet di Confindustria il 28 gennaio u.s.

Relativamente agli importi deducibili si evidenzia, inoltre, che le società di capitali hanno iscritto a bilancio nel 2013 48.4 miliardi di euro di interessi passivi, mentre ulteriori 30.7 miliardi risultano riportati da periodi precedenti, per un totale di 79.1 miliardi. Di tale ammontare è stato dichiarato deducibile nel 2013 il 44.4%, con le seguenti modalità: 12.1 miliardi nei limiti degli interessi attivi e 23.1 miliardi nel rispetto della soglia del 30% del ROL.

Nell'ambito delle società che liquidano l'imposta in via ordinaria più di 139.000 soggetti hanno utilizzato le perdite in misura limitata per un ammontare complessivo di 6.7 miliardi (-19.4% sul 2012), mentre 29.000 soggetti hanno fatto ricorso alla deducibilità piena, per un totale di 663 milioni (-11.5%). Tra le società in consolidato, relativamente alla perdite maturate prima dell'ingresso nel regime, i soggetti che le hanno usate in misura limitata sono stati 1.200, per un ammontare di 681 milioni (-55%), mentre 600 soggetti le hanno dedotte in misura piena, per un ammontare di 151 milioni (-50%). Le perdite pregresse prodotte in costanza di regime ed utilizzate dalle consolidanti ammontano invece a 2.2 miliardi, in misura limitata, e 60 milioni in misura piena.

Hanno adottato il consolidato in tutto 23.154 società (+3.8% rispetto al 2012), le consolidanti risultano essere 5.654 (-0.8%). I settori che trasferiscono il maggior ammontare di redditi/perdite nell'ambito del consolidato si confermano il manifatturiero e il comparto finanziario.

Si segnala da ultimo che hanno presentato dichiarazione in qualità di soggetti passivi IRES nel 2013 anche 145.024 enti non commerciali (-0.1% sul 2012), indicando un reddito complessivo pari a 2.9 miliardi (+3.6%) ed un imposta netta di 602 milioni circa (+3.6%) dovuta in massima parte da enti di previdenza e assistenza, enti pubblici e fondazioni (incluse le fondazioni bancarie).

Per maggiori dettagli riguardo le statistiche delle dichiarazioni fiscali 2013 si rinvia alla sezione dedicata sul sito del Dipartimento delle finanze.

#### **4. Accertamento integrativo: valido se c'è conoscenza di nuovi elementi (Cass. sent. n. 576/2016)**

Con la sentenza n. 576 del 15 gennaio scorso, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito alla legittimità di un avviso di accertamento integrativo emesso dall'Agenzia delle Entrate, a seguito della conoscenza di nuovi elementi fattuali, sconosciuti al momento dell'emissione dell'avviso originario.

Nella controversia oggetto della sentenza, l'Agenzia delle Entrate aveva contestato con un primo avviso di accertamento alla società Alfa una maggiore plusvalenza imponibile ai fini delle imposte sui redditi, derivante da un'operazione di cessione di ramo d'azienda ad una società Beta.

A seguito della segnalazione da parte di un altro ufficio fiscale che il medesimo ramo d'azienda era stato riacquisito dall'impresa Alfa (entro 1 anno dalla precedente cessione) ad un valore di avviamento peritale maggiore, rispetto a quello determinato nel primo avviso di accertamento, l'Agenzia aveva notificato all'impresa Alfa un avviso di accertamento integrativo, ai sensi dell'art. 43 del DPR n. 600/1973.

Tale norma dispone che *“.. l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.”*

Il ricorso presentato dall'impresa Alfa contro l'avviso di accertamento integrativo era stato accolto dalla CTR della Lombardia sulla base dell'insussistenza dei requisiti richiesti per integrare l'avviso di accertamento in precedenza emesso ai sensi dell'art. 43 comma 3 del D.P.R. n. 600/1973.

La CTR aveva evidenziato nelle sue motivazioni che *“il valore della plusvalenza non revisionabile in aumento per mezzo della pura e semplice mutazione del maggiore valore attribuito successivamente ad altro evento negoziale”* perché l'art. 43 legittima l'emissione dell'accertamento integrativo solo in presenza di *“nuovi elementi reddituali incrementativi del reddito complessivo definito in precedenza, e non noti al momento dell'esercizio della precedente attività accertativa.”*

I giudici della Corte di Cassazione hanno cassato la sentenza della CTR della Lombardia ritenendo che *“.. la sopravvenienza di nuovi elementi richiesti dalla norma per l'emissione dell'accertamento integrativo non può essere restrittivamente interpretata quale sopravvenienza di “nuovi elementi reddituali”, poiché l'emersione di nuovi cespiti imponibili legittima senz'altro l'adozione di un autonomo avviso di accertamento.”*

La Suprema Corte ha precisato che *“ il contenuto preclusivo del DPR n.*

600/73, art. 43, deve essere limitato al divieto, *rebus sic stantibus*, di emettere un avviso di accertamento integrativo sulla base della semplice rivalutazione o maggiore approfondimento di dati probatori, già interamente noti all'Ufficio al momento della emissione dell'avviso originario”.

Nel caso di specie, concludono i giudici di legittimità, la segnalazione da parte di un altro ufficio fiscale dell'operazione di riacquisto del medesimo ramo d'azienda da parte dell'impresa Alfa costituisce sicuramente elemento nuovo sopravvenuto, probatoriamente rilevante ai fini fiscali, che legittima l'emissione da parte dell'avviso di accertamento integrativo ex art 43 DPR n. 600/1973.

### **5. L'adesione al condono “tombale” della società non esclude accertamenti in capo ai soci (Cass. n. 386/2016)**

Con sentenza n. 376 del 13 gennaio 2016, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito alla legittimità di un avviso di accertamento emesso nei confronti di un socio maggioritario di una società a responsabilità limitata, anche nelle ipotesi in cui la stessa società abbia preventivamente aderito al condono tombale, ex art. 9 della legge n. 289/2002.

Nel caso oggetto della pronuncia, l'Agenzia delle Entrate dopo aver eseguito una verifica fiscale nei confronti di una Srl dalla quale era emerso un maggior reddito imponibile, aveva emanato un avviso di accertamento direttamente nei confronti del socio maggioritario della stessa.

Tale avviso era stato emanato sulla base della presunzione semplice, nelle società di capitali a ristretta base partecipativa, di distribuzione pro quota ai soci degli utili extra-bilancio, ex art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973.

Il ricorso presentato dal contribuente contro il predetto avviso di accertamento era stato accolto dalla CTR della Lombardia, sezione distaccata di Brescia, la quale aveva dichiarato l'illegittimità dell'avviso sulla base dei seguenti motivi:

- l'avviso di accertamento era stato emesso direttamente nei confronti del socio, senza accertare preventivamente la società, titolare di una posizione soggettiva autonoma rispetto a quella dei soci,
- il reddito dell'impresa, attribuito pro-quota al socio, era stato oggetto di condono tombale da parte della società.

I giudici di legittimità confermano il costante orientamento giurisprudenziale che legittima la presunzione semplice di attribuzione “pro quota” ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria, con conseguente inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

La Suprema Corte precisa che tale presunzione “.. non viene meno in ipotesi di presentazione di domanda di condono da parte della società,

*essendo questa e il socio titolari di posizioni fiscali distinte e indipendenti (Cass. 20851/2015)."*

Infatti, l'adesione al condono tombale da parte della società non pregiudica la possibilità di emettere un avviso di accertamento nei confronti dei singoli soci, posto che gli effetti "preclusivi" del condono tombale non si estendono ai soci, stante la distinta soggettività e posizione fiscale di questi ultimi.

Sulla base di tali argomentazioni la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate, rinviando la questione ad un'altra sezione della CTR.

## IVA

### **6. Approvati i modelli di dichiarazione IVA 2016 (Prov. n. 7772/2016)**

[Prov. Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2016 Prot. n. 7772/2016](#)

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio u.s. sono stati approvati i modelli di dichiarazione IVA/2016 e IVA BASE/2016.

I nuovi modelli sono stati adeguati alle modifiche che hanno interessato la normativa IVA nel corso del 2015.

Le principali variazioni rispetto ai modelli dell'anno precedente sono state determinate dall'introduzione dello *split payment* e dei nuovi meccanismi di *reverse charge*, previsti dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015) che hanno interessato i quadri VE, VJ, VX e VS.

In particolare, il quadro VE è stato integrato per includere anche l'indicazione dell'imponibile e dell'imposta relativa a operazioni assoggettate al meccanismo del *reverse charge* per le "prestazioni del comparto edile e dei settori connessi" (servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relativi ad edifici per i quali l'Iva è dovuta dal committente, ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972); e le "operazioni del settore energetico" di cui alle lett. d-bis), d-ter) e d-quater) dello stesso art. 17 co. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi soggette a *split payment*, è stato inserito il campo VE38 "operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter".

Sempre con riguardo alle operazioni soggette ai nuovi meccanismi di inversione contabile e allo *split payment* il quadro VJ si arricchisce delle indicazioni relative agli acquisti di servizi del settore edile e dei settori connessi (VJ 17), agli "acquisiti di beni e servizi del settore energetico" (VJ18) e agli "acquisiti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA" (VJ19).

In attuazione di quanto previsto dall'ultimo periodo della lett. c) del primo comma dell'art. 1 del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746 – come modificato dall'art. 20 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 - è stato introdotto il quadro VI, per consentire ai fornitori degli esportatori abituali di comunicare i dati delle dichiarazioni d'intento ricevute con riferimento al 2015.

Anche il quadro VX, infine, è stato opportunamente modificato per indicare l'ammontare dei rimborsi con carattere prioritario, originati dall'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti.

### **7. Expo Milano 2015 – trattamento fiscale delle operazioni di smantellamento (Circ. n. 1/E/2016)**

[Circolare  
Agenzia delle  
Entrate n. 1 del  
20 gennaio 2016](#)

Con la circolare n. 1/E del 20 gennaio 2016, l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti in merito al trattamento fiscale relativo alle operazioni di smantellamento dei padiglioni espositivi, realizzati in occasione di Expo 2015, e del loro contenuto, che, ai sensi del regolamento Generale di Expo 2015, dovranno terminare entro maggio 2016.

Nel documento sono illustrati gli effetti fiscali delle operazioni di cessione dei padiglioni e dei loro contenuti, effettuate sia da Partecipanti Ufficiali che da Partecipanti Non Ufficiali.

#### **Cessione del padiglione effettuata da Partecipanti Ufficiali**

In merito alla cessione sia a titolo oneroso che a titolo gratuito del padiglione e di altri beni, da parte dei Partecipanti Ufficiali, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che se l'operazione rientra nella sfera istituzionale del Partecipante, non rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta. Per motivi di semplificazione, l'Agenzia riconosce che la cessione possa essere ricondotta alla sfera istituzionale del Partecipante Ufficiale se, in sede di acquisto/importazione dei beni utilizzati per la realizzazione di tale struttura, sia stato applicato legittimamente il regime di non imponibilità di cui all'articolo 10, comma 5 dell'Accordo BIE, concluso tra il Governo italiano e il *Bureau International des expositions* (Bie), che prevede la non imponibilità dei beni utilizzati durante l'esposizione.

Lo stesso criterio si applica ai Partecipanti Ufficiali titolari di partita IVA, in quanto è stato precisato, anche nella precedente circolare n. 26/E/2014 che: "l'acquisto o la costruzione del padiglione dei Partecipanti Ufficiali, in linea di principio, beneficia del regime di non imponibilità previsto per le attività istituzionali espositive anche per la parte di detta struttura che – nei ristretti limiti consentiti dal Regolamento Generale dell'esposizione universale – sia stata utilizzata per l'esercizio di un'attività di carattere commerciale (ad esempio per l'attività di ristorazione o di vendita gadget)."

In applicazione del principio di alternatività IVA/registro, la cessione a titolo oneroso fuori campo IVA è assoggettata ad imposta di registro nella misura del 3%, prevista per i trasferimenti di beni mobili. In caso di contratti

conclusi verbalmente o per corrispondenza, la registrazione è richiesta solo in caso d'uso.

La cessione del padiglione a titolo gratuito (donazione), anch'essa fuori campo IVA, deve essere assoggettata all'imposta sulle donazioni, dovuta dal donatario. Tuttavia, l'imposta non trova applicazione nel caso in cui il beneficiario sia un ente pubblico – Stato, Regioni, Province - una fondazione, o un'associazione legalmente riconosciuta che ha come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione o altre finalità di pubblica utilità, le ONLUS. Allo stesso modo l'imposta non si applica agli enti pubblici e alle fondazioni e associazioni aventi le stesse finalità, istituiti in Stati membri dell'Unione Europea e in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, e in condizioni di reciprocità, a tutti gli enti pubblici, fondazioni e associazioni di tutti gli altri Stati.

Per quanto riguarda le imposte sul reddito, la circolare ha chiarito che la cessione del padiglione da parte di un Partecipante Ufficiale è esente da imposizione, in osservanza dell'art. 10, comma 1 dell'Accordo BIE, secondo il quale: *“i Commissariati Generali di Sezione, i loro beni, averi e redditi sono esentati, nell'ambito delle attività istituzionali espositive e non commerciali, da ogni imposizione diretta e, nei limiti previsti dal presente articolo, dalle imposte dirette, da parte dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni”*.

### **Cessione del padiglione effettuata da Partecipanti Non ufficiali**

Nel caso di cessioni a titolo oneroso dei padiglioni effettuate dai Partecipanti Non Ufficiali, occorre verificare in primo luogo se la cessione attiene alla sfera istituzionale o a quella commerciale del soggetto cedente. Nel primo caso la cessione è da considerarsi non rilevante ai fini IVA, nel secondo caso soggetta ad imposta.

Nel caso di cessione a titolo oneroso soggetta ad IVA, in quanto effettuata da soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività commerciale, l'atto di cessione, qualora redatto in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, sconta l'imposta di registro in termini fissi nella misura di 200 euro.

La registrazione deve essere effettuata solo in caso d'uso se la cessione del padiglione viene effettuata per scrittura privata non autenticata e contenga solo disposizioni soggette ad IVA

Ai fini delle imposte sul reddito, la cessione del padiglione, effettuata sempre nell'esercizio di un'attività commerciale, dovrà essere assoggettata a tassazione secondo le disposizioni del TUIR, in quanto esercitata mediante una stabile organizzazione in Italia del soggetto partecipante.

Le cessioni effettuate a titolo gratuito, sono rilevanti ai fini IVA se il Partecipante svolge in via esclusiva o prevalente un'attività commerciale;

mentre nel caso in cui la cessione sia effettuata nei confronti di enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, e nei confronti di ONLUS, l'operazione è da considerarsi esente da IVA, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 12), del D.P.R. n. 633/1972.

Tuttavia, affinché il regime dell'esenzione trovi applicazione nei confronti del donatario, occorre soddisfare alcuni adempimenti: i) il cedente deve inviare una comunicazione all'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria competente, che nel caso di Expo Milano 2015, è la Direzione Provinciale II di Milano, nella quale bisognerà indicare la data, l'ora e il luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni e il prezzo d'acquisto dei beni ceduti gratuitamente; ii) il documento di trasporto o consegna; iii) l'attestazione del donatario sulla natura, qualità e quantità dei beni ricevuti.

### **Cessione di beni diversi dal padiglione effettuate da Partecipanti Ufficiali e da Partecipanti Non Ufficiali**

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il regime fiscale descritto per la cessione dei padiglioni trova applicazione anche nel caso di cessioni di beni diversi dai padiglioni o di beni utilizzati per la realizzazione di questi ultimi, effettuate sia da Partecipanti Ufficiali che da Partecipanti Non Ufficiali; conseguentemente gli stessi saranno soggetti ad IVA se la cessione si verifica nell'esercizio di un'attività commerciale (es. ristorazione, vendita gadget).

Nel caso in cui i partecipanti dispongano la cessione (sia a titolo gratuito che a titolo oneroso) del padiglione espositivo e di beni ad esso connessi (e/o di beni diversi dal padiglione), a soggetti residenti in Paesi non appartenenti all'Unione Europea, la circolare ha chiarito che la fuoriuscita dal territorio dello Stato di tali beni nello svolgimento di un'attività istituzionale, non è rilevante ai fini IVA; mentre se i beni attengono alla sfera commerciale del Partecipante, l'operazione costituisce un'esportazione non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8 D.P.R. n. 633/1972.

### **Trattamento delle operazioni di smontaggio e/o smantellamento**

Infine, sono stati forniti dei chiarimenti relativamente alle operazioni di smontaggio e/o smantellamento, rientranti nell'attività di demolizione dei padiglioni, assoggettati al meccanismo del *reverse charge* di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972 (come interpretato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27 marzo 2015).

In particolare, è stato precisato che se tali servizi sono effettuati da soggetti passivi IVA italiani nei confronti di committenti soggetti passivi d'imposta stabiliti in Italia, l'operazione è assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile, per cui il prestatore di servizi emetterà una fattura inserendo in luogo dell'imposta la dicitura "*reverse charge*"; sarà poi il committente a provvedere al suo assolvimento, emettendo una fattura con l'indicazione dell'imposta ed effettuando la relativa registrazione contabile in entrambi i registri iva (acquisti e vendite), in modo da rendere l'operazione neutrale.

Tuttavia, se il contratto per la demolizione è concluso con un committente estero, pur trattandosi di un servizio al quale sarebbe applicabile il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del D.P.R. n. 633/1972, l'operazione è fuori campo IVA in Italia per mancanza del presupposto territoriale.

In tal caso, ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis del D.P.R. n. 633/1972, il fornitore italiano emetterà una fattura indicando in luogo dell'imposta, l'annotazione "inversione contabile", se il committente è stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, e l'annotazione "non soggetta", se il committente è stabilito in uno Stato extra-UE.

### **8. Rimborsi IVA anche dopo i 2 anni (Cass. sent. n. 1426/2016)**

Con la sentenza n. 1426 del 26 gennaio 2016 la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito alla corretta interpretazione del termine di decadenza per esercitare il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente versata, di cui all'art. 21 comma 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

In particolare, nel caso oggetto della sentenza una società emetteva fatture per prestazioni di servizi nei confronti di un'altra società residente a Shanghai, addebitandole l'IVA. A seguito di un controllo dell'Agenzia delle Entrate, è stato rilevato che le operazioni fatturate erano da considerare fuori campo IVA. A tal fine, l'Ufficio emetteva un avviso di accertamento nei confronti della società committente per recuperare l'IVA indebitamente detratta.

La società prestatrice di servizi presentava, al contempo, un'istanza di rimborso per ottenere la restituzione dell'IVA indebitamente versata in relazione a tali fatture. Tuttavia, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente ha rifiutato l'istanza, in quanto presentata oltre il termine di cui all'art. 21 comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992. Secondo tale articolo, infatti: *"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 Corte di Cassazione, nell'esaminare il ricorso dell'Agenzia delle Entrate contro la decisione della CTR, favorevole al contribuente istante, osservava, in linea con i precedenti orientamenti domestici e comunitari, che l'art. 21 comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992 deve essere interpretato nel senso che il termine biennale per chiedere il rimborso del tributo indebitamente versato decorreva dall'epoca in cui la società committente aveva ricevuto dall'amministrazione finanziaria la richiesta di restituzione dell'IVA indebitamente detratta per l'operazione fuori campo IVA.

Infatti, secondo i giudici di legittimità la società istante può chiedere all'amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA anche dopo il decorso del termine di decadenza di cui all'art. 21 comma 2, D.Lgs. n. 546/1992,

solo nel caso in cui abbia a sua volta rimborsato l'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo.

Nel caso oggetto della sentenza, l'istante prestatore di servizi ha provveduto a restituire al committente, l'imposta indebitamente pagata, in relazione alle fatture emesse per operazioni rivelatesi fuori campo IVA, in seguito ai controlli dell'Agenzia delle Entrate, conclusi con l'emanazione dell'avviso di accertamento nei confronti della società committente per il recupero dell'imposta indebitamente detratta e poi versata da quest'ultima, in adempimento a tale atto.

Conseguentemente, non essendoci il pericolo di una perdita di gettito per l'erario, la Corte di Cassazione ha confermato la sentenza dei giudici di appello, rigettando il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

### ***9. Detraibilità dell'imposta in caso di frodi (Cass. sent. n. 25001/2015)***

Con la sentenza n. 25898 del 23 dicembre 2015 la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito ad un presunto caso di indetraibilità dell'IVA in conseguenza di frodi carosello.

In particolare, nel caso oggetto della sentenza l'Agenzia delle Entrate, in seguito ad una verifica della Guardia di finanza, aveva emesso due avvisi di accertamento, in relazione agli anni d'imposta 2006 e 2007, per il recupero dell'IVA indebitamente detratta perché relativa ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, in quanto emesse da una società "cartiera".

La società accertata, sostenendo la sua estraneità ai fatti, impugnava l'avviso di accertamento, presentando ricorso alla CTP, che lo accoglieva annullando i due atti. Contro tale decisione l'Agenzia delle Entrate presentava ricorso in CTR, che confermava la precedente sentenza a favore del contribuente.

L'Agenzia delle Entrate ricorrendo in Cassazione, denunciava alcuni errori commessi dalla CTR nel valutare la presunta colpevolezza del cessionario. Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate lamentava, in particolare:

- l'insufficienza degli elementi forniti dal cessionario come prova dell'estraneità alla frode, dati essenzialmente dall'effettiva vendita della merce e dal pagamento del relativo prezzo, in linea con quelli del settore di appartenenza;
- l'erronea individuazione del presupposto per negare il diritto alla detrazione dell'imposta, da non associare al concetto di partecipazione alla frode ma, piuttosto alla consapevolezza o anche all'ignoranza colposa di entrare in un meccanismo di frode organizzato da terzi.

I giudici di legittimità, riconoscendo la fondatezza dei motivi di ricorso, hanno osservato che: *“ove si assuma che a monte delle operazioni commerciali vi sia una frode del tipo di quella indicata, è irrilevante notare che le operazioni siano avvenute secondo un andamento apparentemente “regolare”. (...) Il tema della frode carosello attuata mediante utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti impone all’amministrazione di provare la frode del cedente e la mera connivenza (e non già la partecipazione) del cessionario.”*

Inoltre, secondo la Corte, la consapevolezza del cessionario di partecipare ad una frode carosello, deve essere accertata anche sulla base di elementi oggettivi a sostegno della natura di “cartiera” della società emittente le fatture; spetterà poi al cessionario provare la sua estraneità ai fatti.

Nel caso oggetto della sentenza, dopo aver appurato che le fatture sono state emesse da una “cartiera”, sulla base dei rilievi trascritti negli avvisi di accertamento (come la carenza di personale e di strumenti adeguati all’esecuzione della prestazione), a sua discolpa, il cessionario doveva dimostrare che la prestazione non era stata effettivamente svolta dal fatturante.

Sulla base di tali considerazioni, la Corte di Cassazione ha cassato la sentenza della CTR, rinviando ad altra sezione della stessa il riesame della questione.

## VARIE

### **10. Modalità e termini di fruibilità del credito d’imposta per le imprese alberghiere (Prov. n. 6743/2016)**

[Prov. Agenzia delle Entrate del 14 gennaio 2016 prot. n. 6743/2016](#)

Con il provvedimento del 14 gennaio 2016, l’Agenzia delle Entrate ha precisato le modalità e i termini di fruizione del credito d’imposta concesso a favore delle imprese alberghiere di cui all’art. 10 del D.L. 31 maggio 2014, n. 83

Si ricorda che, l’agevolazione oggetto del provvedimento in questione, consiste nel riconoscimento, a favore delle imprese alberghiere, esistenti alla data del 1° gennaio 2012, di un credito di imposta pari al 30% delle spese sostenute per interventi di ristrutturazione edilizia e di eliminazione delle barriere architettoniche, fino ad un limite massimo di 200.000 euro per ciascun periodo d’imposta. L’agevolazione, concessa in tre quote annuali di pari importo, si estende dal periodo d’imposta 2014 al periodo d’imposta 2016.

Secondo l’art. 5 del D.M. 7 maggio 2015, recante disposizioni attuative della misura, il credito di imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997 e successive modificazioni, presentando il modello F24, esclusivamente attraverso i servizi telematici ENTRATEL o FISCONLINE messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate.

Il provvedimento ha, altresì, disposto che l'Agenzia delle Entrate verifichi, sulla base dei dati aggiornati trasmessi dal MIBACT (Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo), sulle imprese ammesse a beneficiare dell'agevolazione, l'effettiva spettanza del credito utilizzato in compensazione attraverso controlli automatizzati.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate verificherà che il credito utilizzato dall'impresa sia esistente, non eccedente rispetto a quello residuo effettivamente fruibile e che l'impresa rientri nell'elenco dei soggetti ammessi al beneficio. Nel caso in cui l'esito di tale controllo sia negativo per l'impresa, il relativo modello F24 sarà scartato. In ogni caso, i risultati di tale controllo saranno disponibili accedendo alla sezione servizi telematici del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

### ***11. Decadenza dell'accertamento dell'imposta di registro in caso di operazioni elusive (Cass. n. 25001/2015)***

Con la sentenza n. 25001 dell'11 dicembre 2015, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito alla corretta individuazione del termine di decadenza dell'azione accertatrice nell'ambito di un caso di presunta elusione dell'imposta di registro.

Nel caso specifico, l'Agenzia delle Entrate aveva emesso nei confronti di una Srl un avviso di liquidazione, ex art. 20 del DPR n. 131/1986, per la maggiore imposta di registro dovuta con riguardo ad una operazione di conferimento nella società stessa di un terreno, da parte di un socio, seguito dalla cessione della sua quota ai restanti soci.

Secondo l'Agenzia delle Entrate le operazioni poste in essere tra la società e il socio, dissimulavano un'operazione di compravendita di un terreno, posta in essere allo scopo di eludere il pagamento dell'imposta di registro in misura proporzionale.

Nell'esaminare la questione, la CTR della Lombardia aveva confermato la decadenza dell'azione accertatrice dell'Agenzia delle Entrate, in quanto l'atto impositivo era stato notificato oltre il termine triennale di cui all'art. 76, comma 2, D.P.R. n. 131/1986, decorrente dalla data di registrazione dell'atto di conferimento del terreno e non dall'atto di cessione delle quote come ritenuto dall'Agenzia.

La Corte di Cassazione ha osservato che *“ai fini della individuazione del termine iniziale di decadenza occorre valutare la natura della imposta di registro; la prestazione patrimoniale tributaria di registro, ha subito una evoluzione normativa dal regime della tassa (avente come oggetto l'atto inteso nella sua forma documentale, e come ottenuto una determinata quantità di denaro da riscuotere, in corrispettivo del servizio di registrazione), a quello dell'imposta (avente come oggetto la*

*manifestazione di capacità contributiva correlabile a una ben dimostrata forza economica)*

Pertanto, la Corte precisa che “ *nel caso di pluralità di atti non contestuali, nell'ambito dell'applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, va attribuita, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, preminenza alla causa reale dell'operazione economica rispetto alle forme negoziali in concreto adoperate dalle parti, di modo che, ai fini dell'individuazione del corretto trattamento fiscale, è consentito all'interprete considerare circostanze ed elementi di fatto diversi da quelli emergenti dal tenore letterale delle previsioni contrattuali. (Cass. sent. n. 6405 del 19 marzo 2014).*

Conseguentemente, secondo i giudici di legittimità, “*ove venga ravvisato un collegamento negoziale, il termine iniziale di decadenza, D.P.R. n. 131/1986, ex art. 76, stante l'unitarietà della causa e tenendo conto di tutti gli atti collegati, trattandosi di comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, va individuato con riferimento al momento in cui si verifica l'effetto giuridico finale dalla data di registrazione dell'atto di cessione delle quote e non dalla data di conferimento dell'immobile*”.

La Corte di Cassazione, ha, quindi, accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, rinviando il riesame della questione ad altra sezione della CTR, che dovrà accertare oltre al termine di decadenza dell'avviso di accertamento, l'effettiva sussistenza di un collegamento tra gli atti posti in essere tra i soci per produrre effetti analoghi a quelli di un atto di compravendita, ma che consentono di eludere l'imposta di registro.

## **AIUTI DI STATO**

### ***12. La Commissione ritiene illegale il regime fiscale belga sugli utili in eccesso***

L'11 gennaio 2016 la Commissione europea è giunta alla conclusione che i vantaggi fiscali selettivi concessi dal Belgio nell'ambito del regime fiscale sugli utili in eccesso sono illegali ai sensi delle norme UE sugli aiuti di Stato.

Il regime ha avvantaggiato almeno 35 multinazionali, prevalentemente dell'UE, che ora devono restituire le imposte non versate al Belgio.

Il regime fiscale belga sugli utili in eccesso, in vigore dal 2005, ha consentito ad alcune società facenti parte di gruppi multinazionali di versare imposte inferiori in Belgio in virtù di ruling fiscali. Il regime ha ridotto la base imponibile delle società di una percentuale compresa tra il 50% e il 90%, scontando gli utili in eccesso che deriverebbero dall'appartenenza ad un gruppo multinazionale. Dall'indagine approfondita

della Commissione, iniziata nel febbraio 2015, è emerso che il regime derogava dalla normale prassi prevista dalla normativa belga sulla tassazione societaria e dal cosiddetto "principio di libera concorrenza". Ciò è illegale ai sensi delle norme UE sugli aiuti di Stato.

Il regime sugli utili in eccesso era stato pubblicizzato dalle autorità fiscali con lo slogan "Only in Belgium". Esso ha avvantaggiato solo alcuni gruppi multinazionali cui era concesso un *ruling* fiscale basato su tale regime, mentre le società singole (ossia quelle che non fanno parte di un gruppo) attive solo in Belgio non avevano diritto ad analoghi vantaggi. Il regime rappresenta una distorsione molto grave della concorrenza nel mercato unico dell'UE che coinvolge numerosi settori economici.

Le multinazionali beneficiarie del regime sono principalmente società europee; nell'ambito del regime tali società hanno eluso la maggior parte delle imposte dovute, che ora il Belgio deve recuperare. La Commissione ritiene che l'importo complessivo da recuperare ammonti a circa 700 milioni di euro.

### **Il regime fiscale sugli utili in eccesso**

Le norme fiscali belghe impongono alle società una tassazione basata sugli utili effettivamente derivanti dalle attività esercitate in Belgio. Tuttavia, nel 2005 il regime sugli utili in eccesso, basato sull'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del "Code des Impôts sur les Revenus/Wetboek Inkomstenbelastingen", ha consentito alle società multinazionali di ridurre la propria base imponibile per i presunti utili in eccesso sulla base di *ruling* fiscali vincolanti, che di norma hanno validità quadriennale e possono essere rinnovati.

Nell'ambito di questi *ruling* fiscali, gli utili effettivi registrati da una multinazionale sono comparati agli utili medi ipotetici che una società singola avrebbe realizzato in una situazione analoga. La presunta differenza negli utili è ritenuta utile in eccesso dalle autorità fiscali belghe e la base imponibile della multinazionale viene proporzionalmente ridotta. Il regime si basa sulla premessa che le società multinazionali realizzino utili in eccesso in virtù della loro appartenenza a un gruppo multinazionale, vale a dire in ragione delle sinergie, delle economie di scala, della reputazione, delle reti di clienti e fornitori e dell'accesso a nuovi mercati. In pratica, gli utili effettivi registrati dalle società coinvolte venivano di norma ridotti di oltre il 50% e in alcuni casi fino al 90%.

L'indagine approfondita della Commissione ha dimostrato che scontando gli utili in eccesso dalla base imponibile di una società, il regime derogava sia dalla normale prassi ai sensi della normativa belga sulla tassazione societaria (garantendo alle multinazionali in grado di ottenere un tale *ruling* fiscale un sostegno preferenziale e selettivo rispetto alle altre imprese che non fanno parte di un gruppo multinazionale e che sono tenuti a versare le imposte sugli utili effettivi registrati in Belgio in base alla normale legislazione belga sulla tassazione societaria) sia dal "principio di libera concorrenza" in base alle norme UE sugli aiuti di Stato (anche supponendo

che una multinazionale generi tali utili in eccesso, in base al principio di libera concorrenza essi dovrebbero essere ripartiti tra le società del gruppo, in modo tale da riflettere la realtà economica, e quindi tassati nel paese in cui sono generati. Tuttavia, in base al regime belga sugli utili in eccesso essi sono semplicemente scontati unilateralmente dalla base imponibile di un'unica società del gruppo).

I vantaggi fiscali selettivi del regime non possono nemmeno essere giustificati dalla motivazione avanzata dal Belgio, secondo cui le riduzioni sono necessarie per evitare una doppia imposizione. Gli adeguamenti infatti sono stati effettuati unilateralmente dal Belgio, vale a dire che non coincidevano con una richiesta da parte di un altro paese di tassare gli stessi utili. Il regime non impone alle società di dimostrare una situazione o nemmeno il rischio di una doppia imposizione. In realtà, esso si è tradotto in una doppia non imposizione.

Il regime garantisce pertanto alle società un trattamento fiscale preferenziale che è illegale ai sensi delle norme UE sugli aiuti di Stato (articolo 107 del trattato sul funzionamento dell'UE).

### **Recupero**

Fin dall'avvio dell'indagine della Commissione nel febbraio 2015, il Belgio ha sospeso il regime sugli utili in eccesso e non ha concesso nuovi ruling fiscali nell'ambito dello stesso. Tuttavia le società cui era già stato concesso un ruling fiscale legato al regime in vigore dal 2005 hanno continuato a beneficiarne.

La decisione della Commissione prevede che il Belgio cessi di applicare il regime sugli utili in eccesso in futuro, ma, al fine di eliminare il vantaggio iniquo concesso ai beneficiari del regime e di ristabilire una concorrenza leale, il Belgio deve ora recuperare tutte le imposte non versate da almeno 35 multinazionali che hanno beneficiato del regime illegale. Le autorità fiscali belghe devono ora stabilire quali imprese hanno effettivamente beneficiato del regime fiscale illegale e l'importo esatto delle imposte da recuperare presso ciascuna impresa. La Commissione stima che ammontino a circa 700 milioni di euro in totale.

## **INTERNAZIONALE**

### **13. UE – pacchetto antielusione delle imprese**

Lo scorso 28 gennaio la Commissione Europea ha presentato un nuovo pacchetto di iniziative volto a migliorare i meccanismi di reazione dei Paesi membri dinnanzi ai fenomeni BEPS, (c.d. *anti-avoidance package*) composto da due proposte di direttiva, una raccomandazione ed una comunicazione.

La prima proposta di direttiva, ispirandosi alle raccomandazioni emanate dall'OCSE lo scorso ottobre nell'ambito del piano d'azione BEPS, impegna

gli Stati membri a dotarsi (entro un termine ancora da definire) di una gamma di discipline anti-elusive. Nello specifico vengono delineate regole armonizzate in materia di: limiti alla deducibilità degli interessi passivi, *exit tax*, clausola di *switch-over*, clausola generale anti-abuso, disciplina CFC e disallineamenti provocati dal ricorso ad entità e strumenti ibridi.

La seconda proposta di direttiva interviene per incrementare la trasparenza fiscale disponendo una nuova modifica alla direttiva 2011/16/UE in materia cooperazione amministrativa fiscale. Si prevede che le multinazionali con fatturato di gruppo superiore a 750 milioni di euro, a decorrere dal 2017 (con riferimento al 2016), producano ed inviino alle rispettive Amministrazioni una rendicontazione paese per paese (c.d. *Country by Country Reporting* - CbCR) di taluni indicatori economici e fiscali (utile lordo, imposte sul reddito versate e maturate, numero di addetti, capitale dichiarato, utili non distribuiti e immobilizzazioni materiali). Tali informazioni saranno poi scambiate in via automatica, periodica e obbligatoria tra i Paesi membri. Si precisa che l'Italia ha già raccolto le raccomandazioni OCSE emerse dal Piano d'azione BEPS introducendo tempestivamente l'obbligo di CbCR con l'art. 1, comma 145 della legge n. 208/2015 (legge di stabilità 2016)

Con riguardo alle due iniziative di *soft-law* che completano il pacchetto, la comunicazione (COM(2016)24 final) contiene nuove linee di indirizzo per rinnovare la strategia esterna dell'Unione riguardo la promozione della buona Governance fiscale. La raccomandazione, C(2016) 271 final, invece è specificatamente orientata al contrasto dei fenomeni di abuso dei trattati (in particolare del c.d. *treaty shopping*) al riguardo la Commissione invita i Paesi membri ad utilizzare una clausola generale anti-abuso (di cui la raccomandazione fornisce il testo) che risulti compatibile con il diritto comunitario.

Si ricorda che le iniziative brevemente illustrate rientrano nella più ampia strategia della Commissione europea finalizzata alla creazione di un sistema di tassazione per le società più equo ed efficace definita nel Piano d'azione presentato lo scorso giugno (*A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*) La nuova strategia comunitaria contempla anche la riproposizione di regole per la creazione di una Base Imponibile Consolidata Comune a livello europeo per talune società (Common Consolidate Corporate Tax Base - CCCTB). La proposta relativa alla CCCTB, è in fase di elaborazione e sarà probabilmente presentata nell'autunno 2016.

#### **14. Aggiornate le linee guida del Comitato IVA**

[Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee](#)

La Commissione Europea ha pubblicato sul proprio sito internet un documento contenente le linee guida concordate nel corso dei lavori del Comitato IVA, aggiornato al 15 gennaio 2016.

## **ATTIVITA' DELL'AREA**

### **15. *Convegno LUISS – novità fiscali e civilistiche in materia di bilancio introdotte dalla direttiva 2013/34/UE***

Il 25 gennaio u.s. si è tenuto presso l'università LUISS di Roma, un convegno sulle novità civilistiche derivanti dal recepimento della Direttiva 2013/34/UE in materia di bilanci, al quale l'Area ha partecipato.

Al convegno coordinato dal Presidente dell'IGS (Istituto per il Governo Societario) e dell'Accademia Romana di Ragioneria, hanno partecipato i vertici dell'Amministrazione finanziaria, tra cui la direttrice dell'Agenzia delle Entrate; il condirettore di Assonime, il segretario generale dell'OIC, illustri docenti universitari, rappresentanti della categoria dei dottori commercialisti e revisori legali.

### **16. *Seminari Legge di Stabilità 2016***

Il 20 gennaio u.s. l'Area Politiche Fiscali ha tenuto un seminario presso la sede dell'Unione Industriale di Napoli, per illustrare le novità fiscali di maggior rilievo introdotte dalla Legge di Stabilità 2016.

Sullo stesso tema, l'Area ha tenuto seminari presso la sede di Confindustria Venezia Giulia, il 27 gennaio; e presso le sedi di Confindustria Vicenza e Confindustria Treviso il 29 gennaio scorso.