

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

LE NOVITA' FISCALI DI GIUGNO 2015

IRES/IRPEF

1. Modifiche alla disciplina ACE apportate dal D.L. n. 91/2014

Con la [circolare n. 21/E del 3 giugno 2015](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito primi chiarimenti sulle novità apportate alla disciplina ACE dal D.L. 24 giugno 2014, n. 91 (c.d. Decreto competitività), nonché sulle modalità di applicazione della disciplina antielusiva prevista dall'art. 10 del D.M. 14 marzo 2012 (c.d. Decreto ACE). Con riferimento al primo punto, si ricorda che le modifiche introdotte dall'art.19 del D.L. n. 91/2014, hanno rafforzato l'ACE prevedendo:

- a) una maggiorazione del 40% della variazione in aumento del capitale proprio per le società le cui azioni sono quotate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione di Stati membri della UE o aderenti allo Spazio economico europeo società quotate (c.d. "base ACE" maggiorata), per il periodo di imposta di ammissione alla quotazione e per i due successivi,
- b) la facoltà, per i soggetti IRES ed IRPEF, di convertire le eccedenze ACE non utilizzate nell'anno in un credito d'imposta fruibile ai fini IRAP, da utilizzare in quote costanti per cinque periodi d'imposta.

In merito alla "base ACE maggiorata" per le società quotate, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'agevolazione, la cui efficacia è subordinata all'acquisizione dell'autorizzazione della Commissione europea, si applicherà al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014. L'Agenzia precisa che le eccedenze del rendimento nozionale ACE di periodo possono, a scelta del contribuente:

- essere riportate nelle annualità successive senza limiti temporali, ai fini IRES, oppure
- essere convertite, in tutto o in parte, in un credito di imposta utilizzabile ai fini IRAP.

Per esigenze di certezza e di semplificazione operative, l'Agenzia delle Entrate precisa che la scelta di convertire le eccedenze ACE in un credito di imposta fruibile a riduzione dell'IRAP dovuta, non può essere più revocata dal contribuente. Con riferimento alle modalità di utilizzo del conseguente credito di imposta, l'Agenzia delle Entrate precisa che tale credito non è utilizzabile in compensazione orizzontale con altre imposte ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, né può essere oggetto di istanza di rimborso o di cessione infragruppo. Ciò comporta che non si

[Circolare Agenzia delle Entrate n. 21 del 3 giugno 2015](#)

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

applicheranno a tale credito di imposta né il limite annuale alle compensazioni orizzontali (700 mila euro annui), né il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori di ammontare superiore a 1.500 euro. Sulla base delle medesime ragioni, l'utilizzo del predetto credito in dichiarazione non è subordinato all'apposizione del visto di conformità e non opera il limite di compensazione di 250 mila euro, previsto per i crediti agevolativi indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi. L'Agenzia precisa che tali disposizioni si applicheranno esclusivamente alle eccedenze ACE maturate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014, mentre sono escluse le eccedenze pregresse le quali potranno comunque, essere riportate nei periodi di imposta successivi ai fini IRES, senza limiti temporali. Utili indicazioni sono fornite anche riguardo le modalità di applicazione della disciplina ACE nei confronti dei soggetti che hanno aderito ai regimi fiscali speciali (consolidato fiscale e trasparenza). Le eccedenze ACE generatesi presso le singole società consolidate, non attribuibili alla fiscal unit perché originate in periodi precedenti l'esercizio dell'opzione per il consolidato, potranno essere oggetto di trasformazione in credito di imposta, utilizzabile esclusivamente a riduzione dell'IRAP delle singole società che le hanno generate. Tale regola si applica anche ai soggetti che hanno aderito al regime della trasparenza. Pertanto le eccedenze ACE generatesi in capo alla società trasparente, non attribuibili ai soci perché maturate nei periodi di imposta antecedenti l'esercizio dell'opzione, sono utilizzabili esclusivamente dalla società partecipata. Con riferimento alla disciplina antielusiva in materia ACE, finalizzata ad evitare che si possano produrre effetti moltiplicativi del beneficio fiscale nell'ambito delle operazioni infragruppo, l'Agenzia fornisce ai suoi uffici locali alcune istruzioni operative per la gestione degli interpelli disapplicativi presentati dalle imprese, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600. In particolare, viene confermato che l'interpello disapplicativo deve essere inviato all'Agenzie delle Entrate almeno 90 giorni (termine necessario per l'espletamento dell'istruttoria da parte degli uffici fiscali) prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta oggetto dell'istanza. L'Agenzie precisa, altresì, che la disciplina antielusiva ai fini ACE si applica alle sole operazioni poste in essere tra soggetti (società, enti commerciali residenti e stabili organizzazioni) appartenenti al medesimo gruppo. L'Agenzia raggruppa le operazioni potenzialmente elusive della disciplina ACE nei seguenti due gruppi:

- a) operazioni che comportano una penalizzazione sul soggetto attivo che li pone in essere (es. conferimenti a favore di altri soggetti del gruppo,

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

acquisizione di partecipazioni, di aziende o di rami di azienda, già appartenenti al gruppo, incremento dei crediti di finanziamento nei confronti di soggetti del gruppo);

- b) operazioni che comportano una penalizzazione in capo al soggetto passivo, ossia il conferitario (es. conferimenti provenienti da soggetti esteri che non risultano inclusi nell'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione ACE).

Con riferimento alle operazioni rientranti nella lettera a), l'Agenzia delle Entrate invita gli uffici ad effettuare preliminarmente i seguenti controlli: - accertare se il soggetto che presenta l'istanza di disapplicazione ha ricevuto conferimenti in denaro provenienti da qualsiasi soggetto, anche non appartenente al gruppo; - verificare la presenza di finanziamenti provenienti da altri soggetti appartenenti al gruppo. Le imprese quotate - che fruiscono della "base ACE maggiorata" a causa dell'incremento di capitale conseguente alla quotazione - dovranno sterilizzare dalla propria base ACE i conferimenti in denaro effettuati in società controllate: non rileva, secondo l'Agenzia delle Entrate, la circostanza che le somme di denaro oggetto di conferimento da parte della società madre conferente, provengono dal "mercato" e non da un soggetto appartenente al gruppo. Viene confermato che per le operazioni infragruppo (conferimenti in denaro, acquisti di partecipazioni o aziende) la sterilizzazione della base ACE del soggetto attivo prescinde dalla persistenza di un rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio. La disciplina antielusiva non si applica, invece, agli incrementi dei crediti di finanziamento operati a favore di soggetti fuoriusciti dal gruppo societario prima del termine del periodo imposta in cui si determina l'agevolazione ACE. Non sono ugualmente prese in considerazione come operazioni potenzialmente elusive, le acquisizioni di partecipazioni di controllo mediante corrispettivo in natura, posto che non si realizza in tali ipotesi alcun trasferimento di denaro potenzialmente idoneo ad essere utilizzato per duplicare la base ACE. Per i soggetti che svolgono attività diversa da quella bancaria e finanziaria, si precisa che possono assumere rilevanza anche i crediti originati dai depositi irregolari (es. contratti per mezzo del quale le eccedenze di liquidità dei partecipanti ad un gruppo sono depositate temporaneamente presso altre società), qualificabili come crediti da finanziamento. In tali ipotesi, sarà onere degli uffici verificare, caso per caso, l'effettiva possibilità del depositario di disporre delle somme per compiere operazioni potenzialmente elusive ai fini ACE. A tale riguardo l'Agenzia precisa che i trasferimenti monetari infragruppo derivanti da contratti di cash pooling nella forma del c.d. zero balance system, per caratteristiche

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

proprie del contratto non possono mai configurarsi come operazioni elusive della disciplina ACE. Riguardo le operazioni rientranti nella lettera b) l'Agenzia delle Entrate precisa che la sterilizzazione della base ACE del conferitario opererà solo se il controllante residente ed il conferente estero sono inclusi nel medesimo gruppo cui appartiene la società conferitaria. Dove il conferimento provenga da un soggetto estero non white listed, la sterilizzazione della base ACE del conferitario opererà a prescindere dall'appartenenza al gruppo. L'Agenzia precisa che per la nozione di controllo societario (di diritto o di fatto) si deve far riferimento all'art. 2359 del codice civile. In caso di strutture con più livelli gli uffici dovranno verificare le caratteristiche dell'effettivo soggetto controllante del conferente estero (c.d. look through approach). Con riferimento alle società quotate residenti, le sottoscrizioni di azioni da parte di soggetti non white listed, rilevano ai fini della neutralizzazione della variazione ACE soltanto se i sottoscrittori esteri partecipano la società residente in misura superiore al 2% del valore del patrimonio netto contabile. Per evitare di penalizzare i conferimenti provenienti da soggetti esteri residenti in Paesi non white listed, l'Agenzia delle Entrate consente ai contribuenti di presentare un'apposita istanza di disapplicazione, cambiando il suo precedente orientamento (risoluzione n. 26/2002 e circolare n. 12/2014). A tale fine, il contribuente dovrà fornire all'Amministrazione finanziaria documentazione utile a dimostrare che:

- le risorse finanziarie ricevute dal soggetto non white listed provengono da un soggetto white listed;
- non sussistono fenomeni di duplicazione dell'agevolazione ACE. L'Agenzia delle Entrate analizza anche altre fattispecie considerate elusive, non espressamente considerate dall'art. 10 del Decreto ACE, quali i conferimenti finanziati a debito, tramite "operazioni circolari" realizzate tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggetti terzi.

L'Agenzia fornisce chiarimenti anche sugli elementi positivi che rilevano come variazione del capitale proprio, ai fini dell'agevolazione ACE. In particolare, viene chiarito che l'apporto di capitale originato dalla rinuncia ai crediti vantati dai soci verso la società, nonché la loro compensazione, rileva solo se si tratta di crediti derivanti da un precedente finanziamento in denaro. Per quanto concerne gli incrementi di capitale proprio derivanti dalla riclassificazione di riserve, in origine non disponibili (es. riserve di rivalutazione), l'Agenzia ne ammette la rilevanza ai fini della spettanza dell'agevolazione ACE, solo se le stesse si sono originate dopo il periodo d'imposta 2011. Infine, l'Agenzia delle entrate fornisce utili esempi sulle

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

modalità di applicazione della disciplina ACE alle stabili organizzazioni in Italia, con riferimento alle variazioni del "fondo di dotazione".

2. Modifiche alla disciplina IRAP introdotte con Legge di Stabilità 2015

Con la [circolare n. 22/E del 9 giugno 2015](#) l'Agenzia delle Entrate ha risposto ad alcuni quesiti – sollevati anche dai rappresentanti delle associazioni di categoria - relativi a dubbi interpretativi concernenti le novità normative introdotte in materia di IRAP dalla Legge di Stabilità 2015 (art. 1, commi da 20 a 24 della Legge 23 dicembre 2014 n. 190). Si riporta di seguito una sintesi dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in relazione ai singoli quesiti.

1. Imprese operanti in concessione e a tariffa

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che anche le imprese operanti in concessione e a tariffa (c.d. public utilities), alle quali non sono applicabili le deduzioni sul cuneo fiscale, possono beneficiare della deducibilità integrale del costo sostenuto per i lavoratori impiegati a tempo indeterminato, ai fini del calcolo della deduzione di cui all'art. 11, co. 4-octies) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, determinata come differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater dell'art. 11 del medesimo decreto legislativo.

2. Contratti di somministrazione e distacco

L'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla possibilità di beneficiare della deduzione integrale del costo del personale assunto con contratto di somministrazione, precisa che l'agevolazione è ammissibile solo in presenza di un contratto sottostante (tra datore di lavoro e dipendente) che sia a tempo indeterminato. In questo caso, il beneficio è riconosciuto in capo all'utilizzatore in relazione al tempo di effettivo impiego del lavoratore somministrato. Anche il costo del lavoro relativo al personale distaccato, assunto a tempo indeterminato, è deducibile dalla base imponibile IRAP dell'impresa distaccante.

3. TFR e accantonamenti

Con riferimento ai costi relativi al TFR e alle quote rivalutate, ai fini della determinazione del costo del lavoro deducibile dall'IRAP, la circolare – prendendo a riferimento una impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare - precisa che sono incluse le quote di TFR maturate a partire dall'esercizio 2015, compresa la rivalutazione di quelle accantonate fino a tutto il 2014, in quanto considerati debiti certi. Tuttavia, gli accantonamenti per oneri futuri relativi al

[Circolare Agenzia delle Entrate n. 22 del 9 giugno 2015](#)

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

personale, effettuati a partire dal 2015, non sono deducibili dall'IRAP poiché di natura estimativa.

4. Accantonamenti pregressi

Anche i fondi relativi agli oneri per il personale dipendente accantonati in anni precedenti all'entrata in vigore della norma e che non hanno trovato riconoscimento fiscale in sede di accantonamento, concorrono alla determinazione del costo del personale deducibile dall'IRAP a partire dal periodo d'imposta 2015, se si è verificato l'evento che ne ha determinato l'iscrizione in bilancio. Se tali accantonamenti hanno concorso alla determinazione dell'IRAP deducibile dalle imposte sui redditi, bisognerà recuperare l'imposta precedentemente dedotta, mediante la rilevazione di una sopravvenienza attiva.

5. Contratti a termine

La circolare precisa che la deducibilità integrale del costo del lavoro dall'IRAP non si applica ai rapporti di lavoro a termine, anche se tale temporaneità è fisiologica dell'attività o del settore in cui il lavoratore risulta impiegato, es. calciatori con contratto di durata massima quinquennale o lavoratori stagionali.

3. Modifiche all'istituto del ravvedimento operoso introdotte dalla L. di Stabilità 2015

Con la [circolare n. 23/E del 9 giugno 2015](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sulle modifiche apportate dall'art. 1 comma 637 della L. n. 190 del 23 dicembre 2014 alla disciplina dell'istituto del ravvedimento operoso, prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997. Al fine di incentivare la "compliance fiscale", l'istituto è stato modificato per consentire al contribuente di ravvedere le violazioni commesse contando su termini più ampi, che si estendono fino alla scadenza dei termini per l'accertamento, purché non sia ancora stata notificata una comunicazione di irregolarità ai sensi dell'art. 36-bis, e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972. La prima questione su cui l'Agenzia delle Entrate si sofferma è relativa all'ambito di applicazione della lett. b-quater) del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, che stabilisce che la sanzione è ridotta ad 1/5 del minimo se il ravvedimento operoso viene effettuato successivamente alla constatazione della violazione e quindi con un processo verbale di constatazione "in mano". A differenza delle previsioni delle lettere b-bis) e b-ter), che dispongono, rispettivamente, la riduzione della sanzione ad 1/7 e ad 1/6 del minimo entro ed oltre i due anni, la lettera b-quater) non stabilisce esplicitamente che la misura è applicabile ai soli "tributi amministrati dall'Agenzia

[Circolare Agenzia delle Entrate n. 23 del 9 giugno 2015](#)

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

delle Entrate”: ciononostante l’Agenzia ha indicato che l’ambito applicativo sia il medesimo e quindi che anche tale fattispecie possa essere utilizzata soltanto quando la pretesa impositiva è riconducibile all’Agenzia delle Entrate stessa. L’Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che la previsione di cui alla lett. a-bis) - si applica, invece, anche con riferimento a tributi diversi da quelli da lei amministrati, ovvero anche nei confronti di tributi locali e regionali, tra i quali le tasse automobilistiche. Tale fattispecie prevede, si ricorda, l’ulteriore riduzione sanzionatoria ad un nono del minimo in caso di pagamento del tributo entro il novantesimo giorno dalla commissione della violazione, che va ad aggiungersi a quella già disciplinata dalla lett. a), comma 1, dell’art. 13 del suddetto decreto che, invece, concede una riduzione della sanzione ad un decimo del minimo in caso di pagamento del tributo entro trenta giorni dalla scadenza del versamento. Con riferimento alla fattispecie disciplinata dalla lett. a-bis) del comma 1 dell’art. 13, la circolare fornisce altresì indicazioni in merito alla decorrenza del termine di novanta giorni nelle ipotesi di errore legato ad una dichiarazione. Il dato letterale della norma portava, infatti, a conseguenze poco logiche: ad esempio, nel caso di mancato versamento del saldo Irpef al 16 giugno 2015, il contribuente avrebbe potuto beneficiare della riduzione ad 1/9 soltanto per i 90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione (cioè dal 1° ottobre fino al 29 dicembre), mentre fino al 30 settembre 2015, sfumati i 30 giorni e con essi la possibilità di ridurre le sanzioni ad 1/10, avrebbe dovuto pagare una sanzione maggiore (ridotta ad 1/8). L’Agenzia, per ovviare a questa contraddizione, indica che, in un caso del genere, la regolarizzazione del versamento con la riduzione della sanzione ad 1/9 debba avvenire entro 90 giorni dalla scadenza del pagamento (e non dal termine di presentazione della dichiarazione alla quale il versamento è legato). Quindi, se il ravvedimento attiene alla regolarizzazione di un omesso versamento dell’imposta risultante dalla dichiarazione, il termine di novanta giorni decorrerà dalla data di scadenza del versamento, e non dalla data di presentazione della dichiarazione, in quanto le violazioni non si perfezionano con la presentazione della dichiarazione dei redditi ma con l’inutile decorso del termine di scadenza del versamento. Il riferimento al termine per la presentazione della dichiarazione si rende invece applicabile alle sole violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione, come, ad esempio, quelle relative al contenuto e alla documentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette e sul valore aggiunto. Infine, per completezza, l’Agenzia ricorda che, se decorrono i termini per procedere alle regolarizzazioni di cui alle lettere a) e a-bis) del nuovo art. 13, è

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

comunque possibile sanare le irregolarità commesse entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ai sensi della lett. b) comma1) o, solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, entro i più ampi termini previsti dalle lett. b-bis) e b-ter) dello stesso decreto.

4. Correzione di errori contabili

Con la [risoluzione n. 57/E dell'8 giugno 2015](#), l'Agenzia delle Entrate fornisce una risposta ad una istanza di interpello ordinario, chiarendo la procedura e i termini entro i quali effettuare correzioni di errori contabili. Nel caso specifico, la Società istante aveva deliberato un aumento del capitale sociale sottoscritto dalla società Alfa, con la quale aveva successivamente stipulato anche un contratto di usufrutto avente ad oggetto le stesse azioni sottoscritte. In conseguenza di tale contratto che qualificava la società Alfa nuda proprietaria delle azioni e la Società istante usufruttuaria, quest'ultima si impegnava a corrispondere un compenso ad Alfa in relazione ai dividendi conseguiti. Tuttavia, nel 2008 e nel 2009 in adempimento al predetto contratto la Società ha corrisposto compensi ad Alfa senza contabilizzarli in bilancio, pagando conseguentemente maggiori imposte, per costi non dedotti. A tal fine, la società nel presentare un'istanza di interpello all'Agenzia, riteneva che fosse possibile recuperare la deducibilità di detti costi, rettificando le dichiarazioni dal 2009 in poi, secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 31/E emanata il 24 settembre 2013, poiché il periodo d'imposta 2008 risultava ancora accertabile, in conseguenza del verificarsi di fatti penalmente rilevanti che hanno determinato il raddoppio dei termini di accertamento ai sensi dell'art. 43, terzo comma del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973. Secondo l'Agenzia delle Entrate, la possibilità di rettificare le dichiarazioni dei redditi secondo le procedure della circolare n. 31/E del 2013 è concessa entro il termine ordinario previsto dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ovvero entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Ai fini della determinazione del predetto termine, l'Agenzia ha precisato che bisogna considerare solo il termine di decadenza ordinario dell'accertamento, quindi non rileva il maggior termine di cui al comma 3 dell'art. 43, che è invece previsto solo a favore dell'Amministrazione finanziaria, per consentirle di disporre di elementi istruttori raccolti nel corso delle indagini penali, per un periodo di tempo più ampio rispetto ai termini ordinari previsti per l'accertamento.

[Risoluzione
Agenzia delle
Entrate n. 57 dell'8
giugno 2015](#)

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

5. L'irap si applica alle società a prescindere dall'autonoma organizzazione

Con la sentenza n. 10600/2015 del 22 maggio scorso la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi in materia di IRAP, con particolare riferimento agli elementi che ne configurano il presupposto. Nel caso specifico, una S.n.c. che effettua prestazioni di servizi professionali e tecnici nel settore edile, presentava all'Agenzia delle Entrate, istanza di rimborso relativa all'IRAP pagata in precedenti periodi d'imposta, ritenendo l'imposta non dovuta, per mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione. L'Agenzia delle Entrate, soccombente anche in secondo grado, ha presentato ricorso in Cassazione sostenendo la legittimità del tributo, ritenendo che l'attività esercitata da società ed enti costituisce in ogni caso presupposto d'imposta. Nel disciplinare la controversia la Corte, sulla base di precedenti pronunce, ha osservato che "l'attività svolta dalle società commerciali costituisce in ogni caso presupposto d'imposta ai sensi del D. Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, della cui legittimità non sembra possibile dubitare alla luce di Corte Cost. 2001/156 che, com'è noto, ha ritenuto l'elemento organizzativo connaturato alla nozione stessa d'impresa." (Cass. 25741/2009, 25315/2014). Conseguentemente, il requisito dell'autonoma organizzazione assume la natura di requisito di secondo grado, rispetto alla soggettività societaria che presuppone di per sé lo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata. Pertanto, la Corte ha accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate.

6. Accesso al regime premiale degli studi di settore

Con il [Provvedimento 78324 del 9 giugno 2015](#) sono stati individuati gli studi di settore interessati dal regime premiale per il periodo di imposta 2014, ai sensi dall'art. 10, commi 9 e ss. del Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201. Tale regime premiale riconosce benefici fiscali, in termini di minori controlli fiscali, ai contribuenti soggetti agli studi di settore che rispettano precisi requisiti di tax compliance. Per accedere a tale regime premiale i contribuenti devono risultare congrui alle stime degli studi di settore, anche per effetto di adeguamento in dichiarazione, assolvere regolarmente agli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché risultare coerenti rispetto a tutti gli indicatori di coerenza e normalità previsti dalle studio. I contribuenti che rispettano tali requisiti beneficiano dei seguenti vantaggi:

- a) l'esclusione da accertamenti analitico presuntivi basati su presunzioni semplici;
- b) la riduzione di 1 anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento;

[Provvedimento
78324 Agenzia
delle Entrate del 9
giugno 2015](#)

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

- c) la determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa solo dove il reddito accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato dal contribuente.

La normativa assegna, infatti, all'Agenzia delle Entrate il potere di differenziare i termini di accesso al predetto regime, sentite le associazioni di categoria, tenendo conto del tipo di attività svolta. Per il periodo di imposta 2014 sono stati ammessi al regime premiale 157 studi di settore sui 204 in vigore (con un incremento di 41 studi rispetto al periodo di imposta precedente) per i quali risultano approvati almeno 4 tra le seguenti tipologie di indicatori di coerenza economica:

- efficienza e produttività del fattore lavoro;
- efficienza e produttività del fattore capitale;
- efficienza e gestione delle scorte;
- redditività;
- struttura.

7. Studi di settore – comunicazioni preventive a controlli per promuovere dialogo e ravvedimento

Con il [provvedimento 83314 del 18 giugno 2015](#) in commento sono individuate le modalità con le quali l'Agenzia delle Entrate renderà disponibili ai contribuenti soggetti agli studi di settore le informazioni a sua disposizione, relative ai modelli trasmessi, in attuazione alle disposizioni per favorire la tax compliance previsti dall'art. 1, commi da 634 a 636 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015). In particolare, il contribuente, accedendo al "Cassetto fiscale" nell'area dedicata ai servizi telematici dell'Agenzia, potrà segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze in relazione alle comunicazioni di anomalie ricevute e alle situazioni di non congruità, non normalità e/o incoerenza risultante dall'applicazione degli studi di settore, ovvero regolarizzare (eventuali errori od omissioni eventualmente commesse sui modelli trasmessi). Le irregolarità riscontrate sono sanabili mediante l'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 DLgs. 18 dicembre 1997 n. 472, come modificato dall'art. 1 comma 637 della legge di stabilità 2015.

[Provvedimento
83314 Agenzia
delle Entrate del
18 giugno 2015](#)

8. Addizionale regionale IRPEF – maggiorazione applicata alle regioni in deficit sanitario

La [risoluzione n. 5/DF del 15 giugno 2015](#) del Dipartimento delle finanze chiarisce alcuni dubbi sulle modalità di applicazione dell'incremento automatico di 0,30 punti

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

percentuali dell'addizionale regionale all'IRPEF, disposto dall'art. 2, comma 86, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 per le Regioni sottoposte ai piani di rientro dai deficit sanitari. Tale disposizione prevede che, nelle Regioni con deficit sanitari che non raggiungono gli obiettivi fissati dai piani di rientro, scatta automaticamente una maggiorazione di 0,15 punti percentuali dell'aliquota IRAP e di 0,30 punti percentuali dell'aliquota IRPEF. La questione sottoposta all'esame del Dipartimento delle Finanze verte sul potenziale conflitto tra la predetta norma e la disposizione contenuta all'art. 6, comma 3 del D.Lgs. 6 maggio 2011 n. 68 (c.d. Decreto sul Federalismo fiscale regionale), dove si prevede il divieto di applicazione, a decorrere dal 2015, di una maggiorazione oltre i 0,5 punti percentuali sui redditi ricadenti nel primo scaglione IRPEF (fino a 15.000 euro), di cui all'art. 11 del TUIR. Ciò sembrerebbe comportare che, per le Regioni con deficit sanitario che hanno già stabilito una maggiorazione di 0,5 punti percentuali dell'addizionale regionale IRPEF sul primo scaglione di redditi, non sarebbe applicabile l'ulteriore incremento di 0,30 punti percentuali, disposto dalla legge n. 191/2009. Il Dipartimento delle Finanze risolve tali dubbi interpretativi chiarendo che la ratio dell'art. 6, comma 3 del D.Lgs. n. 68/2011 è quella di tutelare i contribuenti con redditi fino a 15.000 euro da modifiche "discrezionali" delle addizionali regionali IRPEF operate dalle singole Regioni. Diversamente, le Regioni che non hanno raggiunto gli obiettivi fissati dal piano di rientro perdono tale discrezionalità, e le maggiorazioni di aliquote IRPEF e IRAP si applicano automaticamente al fine di assicurare i livelli essenziali delle prestazioni sanitarie previste dall'art. 32 della Costituzione. Pertanto, il Dipartimento delle Finanze chiarisce che le Regioni sottoposte al Piano di rientro dal deficit sanitario, sono obbligate ad applicare l'incremento di 0,30 punti percentuali dell'addizionale regionale IRPEF su tutti gli scaglioni di reddito.

IVA

9. Approvato modello IVA TR per rimborso o compensazione - Esercenti cinematografici ammessi al rimborso del credito IVA in via prioritaria. ([Ris. n. 61/E](#))

Il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 27 aprile 2015 ha individuato una nuova categoria di contribuenti per i quali i rimborsi IVA sono eseguiti in via prioritaria, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, si tratta degli operatori economici titolari del codice ATECO 2007 n. "59.14.00" (attività di proiezione cinematografica). Si ricorda che il

[Risoluzione
Dipartimento
delle Finanze n. 5
del 15 giugno
2015](#)

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

D.M. 27 aprile 2015 – nell'individuare questa nuova categoria di soggetti beneficiari della possibilità di ottenere rimborsi IVA in via prioritaria – ha precisato che resta fermo quanto previsto dall'art. 2 del D.M. 22 marzo 2007, che detta alcune condizioni per poter accedere ai rimborsi in via prioritaria. In particolare, i rimborsi sono eseguiti in via prioritaria qualora, al momento della richiesta, sussistano contestualmente le seguenti condizioni:

- esercizio dell'attività da almeno tre anni;
- eccedenza detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di richiesta rimborso annuale ed a 3.000,00 euro in caso di richiesta di rimborso trimestrale;
- eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10 per cento dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

Le richieste di rimborso del credito IVA in via prioritaria per questa nuova categoria di contribuenti possono essere presentate a partire da quelle relative al secondo trimestre dell'anno d'imposta 2015. Ciò considerato, la [Risoluzione n. 61/E del 24 giugno 2015](#), in attuazione del D.M. 27 aprile 2015, ha precisato che, per accedere in via prioritaria all'erogazione del rimborso, questi soggetti indicheranno nel rigo TD8 del modello alla casella 1, (contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso) il codice 7.

10. Approvati i nuovi modelli di polizza fideiussoria bancaria per i rimborsi IVA

Con il [Prov. n. 87349/2015 del 26 giugno 2015](#), l'Agenzia delle Entrate ha approvato il nuovo modello di polizza fideiussoria richiesto per ottenere il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto aggiornato alle disposizioni previste dal D. Lgs. del 21 novembre 2015 n. 175. Inoltre, sono state apportate modifiche anche al modello per la costituzione di deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato per il rimborso dell'IVA in ragione del calcolo degli interessi da considerare ai fini della determinazione dell'importo oggetto della garanzia. In particolare, con riferimento ai rimborsi in procedura semplificata, sono eliminati dall'importo oggetto di garanzia gli interessi per il ritardo nella loro effettiva concessione. Con riferimento, invece, ai rimborsi in procedura ordinaria la garanzia per la copertura degli interessi per il ritardo nell'ottenimento dei rimborsi non sarà più commisurata ad un periodo presuntivo di 120 giorni, ma ad un periodo di 60 giorni.

[Risoluzione
Agenzia delle
Entrate n. 61 del
24 giugno 2015](#)

[Provvedimento
Agenzia delle
Entrate n.
87349/2015 del 26
giugno 2015](#)

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

11. Le tasse di concessione del suolo comunale sono imponibili IVA

Con la [sentenza dell'11 giugno 2015 relativa alla causa C-256/14](#) la Corte di Giustizia Europea si è pronunciata sul tema della corretta determinazione della base imponibile IVA ai sensi degli artt. 9, 73 e 78, comma 1, lettera a) e 79, primo comma, lettera c) della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006. In particolare, nella causa oggetto della sentenza in esame, una società portoghese concessionaria del servizio di distribuzione di gas naturale, contestava la non imponibilità ai fini IVA delle tasse comunali di occupazione del sottosuolo, al momento della fatturazione delle prestazioni consistenti nell'utilizzo della rete di distribuzione del gas alla società incaricata della commercializzazione del servizio gas stesso, ritenendo che il pagamento di tali imposte al comune non costituisca un'attività economica né creasse valore aggiunto al servizio. Inoltre, secondo la società concessionaria assoggettare l'imposta comunale ad IVA determinerebbe una violazione del principio di neutralità, non essendo la stessa imponibile al momento della riscossione da parte del comune. Il giudice del rinvio, nell'esaminare le motivazioni eccepite dalla ricorrente, ha deciso di sospendere il procedimento per sottoporre due questioni pregiudiziali alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Nello specifico, il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di chiarire se, al momento dell'erogazione del servizio da parte di un'impresa privata che distribuisce gas naturale ad un'altra impresa incaricata della vendita del gas al consumatore finale, secondo il diritto comunitario, sia corretto assoggettare ad IVA anche l'importo relativo all'imposta comunale per la concessione dell'utilizzo del sottosuolo comunale. Inoltre, il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte se, essendo le imposte comunali non imponibili da IVA nella fase della riscossione da parte del comune, il diritto comunitario sia contrario all'applicazione dell'IVA anche sulle stesse, al momento della distribuzione del gas naturale da parte dell'impresa concessionaria ad un'altra che ne cura la commercializzazione. Secondo la Corte, le disposizioni relative alla determinazione della base imponibile IVA contenute nella direttiva IVA, devono essere interpretate nel senso che l'importo delle tasse versate al comune da parte della società concessionaria della rete di distribuzione di gas fatturate all'altra società incaricata della commercializzazione e infine riversate da quest'ultima al consumatore finale, deve essere incluso nella base imponibile IVA relativa alla prestazione effettuata da parte della prima società nei confronti della seconda, sulla base dell'articolo 73 della direttiva. Tale articolo prevede, infatti, che la base imponibile IVA relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore

[Sentenza Corte di Giustizia Unione Europea 11 giugno 2015, causa C- 256/14](#)

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

VARIE

12. IMU e TASI – soluzioni per adempimenti dichiarativi

Con la [Circolare n. 2/DF, diramata il 3 giugno 2015](#) dal Dipartimento delle Finanze, è stato chiarito che ai fini della dichiarazione TASI i contribuenti possono utilizzare il modello di dichiarazione IMU, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 30 ottobre 2012. La circolare, da noi sollecitata, fa seguito alla precedente risoluzione n. 3/DF del 25 marzo u.s. con la quale il Dipartimento aveva precisato che, per ottemperare agli adempimenti dichiarativi relativi al tributo per i servizi indivisibili, si sarebbe utilizzato un unico modello nazionale. Con la circolare in commento, l'Amministrazione finanziaria osserva che le informazioni richieste per il controllo e l'accertamento dell'obbligazione tributaria sono sostanzialmente le medesime sia ai fini IMU sia ai fini TASI e, pertanto, anche nell'ottica di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, non sussiste la necessità di emanare un nuovo modello di dichiarazione solo per la TASI.

13. L'amministratore di fatto non risponde delle violazioni tributarie dell'ente

Con la sentenza n. 12007 del 10 giugno 2015, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito ad una serie di violazioni fiscali ai fini Irpeg, Irap e Iva, imputate all'amministratore di fatto di due società ritenute essere delle c.d. "cartiere" e originate dalla contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti. Soccombente dal giudizio in C.T.P., l'amministratore di fatto ha presentato ricorso in C.T.R., che ha annullato le pretese dell'Agenzia delle Entrate in relazione alle imposte dirette mentre ha confermato quelle relative all'IVA. Dopo aver confermato la qualifica di amministratore di fatto, accertata dalla C.T.R., la Corte di Cassazione ha rilevato che i giudici di merito hanno attribuito all'amministratore di fatto responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, relative ad IVA senza aver accertato l'effettiva distrazione di attività dal patrimonio della società per fini diversi dal pagamento delle imposte. Inoltre, osserva la Corte, l'autonomia patrimoniale perfetta, propria delle società di capitali, implica che la responsabilità prevista dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 sia imputabile alla società e non all'amministratore di fatto, poiché ha natura civilistica e non tributaria. In particolare, sul punto la Corte ha sottolineato che, ai sensi dell' art. 7 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269, la responsabilità delle

[Circolare
Dipartimento
delle Finanze n. 2
del 3 giugno 2015](#)

Gestione imprese

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 46 DEL 30 LUGLIO 2015

sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica è posta esclusivamente a carico della persona giuridica. Tale norma rende inapplicabile la disciplina della responsabilità solidale del contribuente per le sanzioni amministrative e tributarie prevista dall'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997, che condannava l'autore materiale della violazione in solido con l'ente collettivo. Sulla base delle predette motivazioni, la Corte di Cassazione ha respinto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate ed ha accolto i ricorsi presentati dal contribuente con conseguente annullamento di tutti gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti.