

/ LUNEDÌ, 26 OTTOBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Rebus remissione in bonis per consolidato e trasparenza

/ Massimo NEGRO e Alfio CISSELLO

Su *Eutekne.info*, è stato rilevato di recente che, a seguito del DLgs. 175/2014, le opzioni per la trasparenza fiscale (art. 115 TUIR), il consolidato nazionale (art. 119 TUIR), la *tonnage tax* (art. 155 TUIR) e la determinazione della base imponibile IRAP degli imprenditori individuali e delle società di persone con le regole dettate per le società di capitali (art. 5-bis del DLgs. n. 446/1997) vanno tutte indicate nella "dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione" (si veda "Opzione per consolidato e trasparenza con la dichiarazione integrativa" del 13 ottobre 2015). Sono state effettuate interessanti considerazioni in merito alla possibilità di inserire dette opzioni in una dichiarazione integrativa, rilevando le varie interpretazioni giurisprudenziali che caratterizzano il menzionato istituto, che, tra l'altro, potrà essere [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Dubbi sull'utilizzabilità del regime di vantaggio anche nel 2016

La possibilità di continuare a utilizzare il regime malgrado la sua abrogazione è prevista, allo stato, solo per chi lo utilizzava nel 2014

/ Paola RIVETTI

Una questione che è recentemente emersa, con riferimento ai soggetti che hanno scelto nel 2015 il regime di vantaggio con imposta sostitutiva al 5%, riguarda l'applicabilità del regime stesso anche nel 2016 e per il residuo periodo di durata. Resta, invece, fermo che, dal medesimo anno, esaurendosi l'effetto della proroga, il regime di vantaggio non potrà più essere scelto da chi inizia l'attività.

Per chiarire la questione si deve partire dalla L. 190/2014 la quale, nell'istituire il nuovo regime forfetario, aveva dettato una serie di disposizioni volte a **coordinare** il passaggio dai precedenti regimi che venivano abrogati a quello nuovo (art. 1 commi da 86 a 88). Una di queste prevedeva che i soggetti che avessero applicato al 31 dicembre 2014 il regime di vantaggio avrebbero potuto **continuare** ad applicarlo fino a scadenza naturale, nonostante l'abrogazione delle norme istitutive.

Successivamente, l'art. 10 comma 12-undecies del DL 192/2014 ha prorogato il regime di vantaggio per il 2015 senza, tuttavia, intervenire direttamente sulla L. 190/2014.

Questo susseguirsi di norme ha fatto sì che i soggetti che utilizzavano il regime di vantaggio nel 2014 potranno pacificamente continuare ad applicarlo negli anni successivi fino a **scadenza naturale**, proprio in virtù dell'art. 1 comma 88 della L. 190/2014, che considera espressamente coloro che lo hanno utilizzato "nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014" (analogo riferimento è contenuto nei commi 86 e 87, che consentono il passaggio dal regime di vantaggio a quello forfetario). In assenza di un rinvio espresso, tale disposizione **non è automaticamente** estensibile a coloro che lo hanno scelto nel 2015 in virtù della proroga.

Per questa ragione, in dottrina è stato sostenuto che per questi ultimi non sia possibile utilizzare il regime oltre il 2015.

In senso contrario, va rilevato come, proprio nel disporre la proroga, l'art. 10 comma 12-undecies del DL 192/2014 abbia stanziato, fino al prossimo 2020, le **risorse** necessarie a coprire i minori introiti nelle casse dello Stato derivanti dalla reintroduzione del [...]

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Incentivo per le assunzioni "ridotto" per il 2016

Art Bonus "a regime" nella legge di stabilità

Al contribuente l'onere di provare i requisiti per il reverse charge in edilizia

Le irregolarità sul contributo unificato possono "costare" sino al 200%

Nuove sanzioni amministrative con favor rei

Controllo "doppio" sulle controllate

FISCO

Assegnazione agevolata di fabbricati con registro al 4,5%

/ Gianluca ODETTO

Nell'attesa che si avvii l'iter parlamentare del disegno di legge di stabilità 2016, è opportuno iniziare a fare alcune valutazioni di massima in merito all'opportunità di beneficiare delle norme agevolative sull'assegnazione e la cessione agevolata di **beni ai soci**, ovvero sulla trasformazione in società semplice. Tali valutazioni interessano in particolar modo le società di comodo e, tra queste, molte società immobiliari. Se le norme agevolative in materia di imposte sui redditi sono [...]

A PAGINA 4

Rebus remissione in bonis per consolidato e trasparenza

Non è chiaro se tale istituto sia fruibile ora che le opzioni avvengono all'interno del modello UNICO

/ Massimo NEGRO e Alfio CISSELLO

Su *Eutekne.info*, è stato rilevato di recente che, a seguito del DLgs. 175/2014, le opzioni per la trasparenza fiscale (art. 115 TUIR), il **consolidato nazionale** (art. 119 TUIR), la *tonnage tax* (art. 155 TUIR) e la determinazione della base imponibile IRAP degli imprenditori individuali e delle società di persone con le regole dettate per le società di capitali (art. 5-bis del DLgs. n. 446/1997) vanno tutte indicate nella “dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione” (si veda “Opzione per consolidato e trasparenza con la dichiarazione integrativa” del 13 ottobre 2015).

Sono state effettuate interessanti considerazioni in merito alla possibilità di inserire dette opzioni in una **dichiarazione integrativa**, rilevando le varie interpretazioni giurisprudenziali che caratterizzano il menzionato istituto, che, tra l'altro, potrà essere oggetto di un intervento delle Sezioni Unite (si veda “Alle Sezioni Unite i «confini» dell'emendabilità della dichiarazione” del 19 settembre 2015).

Secondo una certa interpretazione, sostenuta da più parti, il fatto che, ora, le suddette opzioni siano confluite nel modello UNICO ha comportato l'**inapplicabilità** della remissione in bonis. In altri termini, l'opzione potrebbe avvenire, se non esercitata tempestivamente, secondo le regole della dichiarazione integrativa ex art. 2 del DPR 322/98.

Altri autori, invece, optano per una soluzione diversa.

L'art. 2 comma 1 del DL 16/2012 prevede la possibilità di fruire dei **benefici** di natura fiscale e dei regimi opzionali, che siano subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione o di altro adempimento di carattere formale, anche in caso di omissione di detto obbligo presentando, ancorché tardivamente, la relativa comunicazione entro la “prima dichiarazione utile” e versando una sanzione di 258 euro.

Questa tesi prende le mosse dal fatto che, *in parte qua*, nulla sia cambiato: siamo sempre in presenza di un regime opzionale subordinato ad una **preventiva** comunicazione, comunicazione che ora avviene all'interno del modello UNICO. In sostanza, è mutata solamente la modalità della comunicazione e, quale che essa sia, rimane pure sempre operante la re-

missione in bonis.

Se si opta per detta tesi, l'opzione per il triennio 2015-2017 ad esempio per il consolidato fiscale, da esercitare nel modello UNICO 2015, può essere effettuata entro il 30 settembre 2016 (termine relativo alla “prima dichiarazione utile”), presentando un modello **UNICO 2015 integrativo** comprensivo di opzione e pagando la sanzione di 258 euro.

Invece, se si opta per il regime della dichiarazione integrativa, siamo in presenza di un'opzione non esercitata, e possiamo seguire “due strade”.

La prima consiste nel ritenere che la fattispecie rientri nell'ambito dell'integrativa “a favore” (art. 2 comma 8-bis del DPR 322/98), quindi, restando nell'esempio riportato, entro il **30 settembre 2016** il contribuente dovrebbe solo presentare un modello UNICO 2015 integrativo con l'opzione regolarmente esercitata.

Per cautela versare 258 euro

Detto ciò, si potrebbe ritenere la dimenticanza dell'opzione un “errore”, quindi far ricadere la fattispecie nel comma 8 del richiamato art. 2, allora, entro i relativi termini, bisognerebbe presentare il modello UNICO 2015 integrativo con l'opzione ed, eventualmente, pagare la sanzione di 258 euro da dichiarazione inesatta ridotta (art. 8 del DLgs. 471/97) per effetto del **ravvedimento**.

Per evitare ogni tipo di contestazione, il contribuente potrebbe, entro il 30 settembre 2016, presentare un modello UNICO 2015 integrativo pagando la sanzione da 258 euro: così, egli, nel contempo, rispetterebbe sia le condizioni per l'integrativa a favore sia quelle per la *remissione in bonis*.

A nostro avviso, non può essere sostenuto che l'esercizio tardivo dell'opzione debba avvenire con dichiarazione presentata entro **novanta giorni** dal termine (art. 2 comma 7 del DPR 322/98), in quanto essa concerne una fattispecie del tutto diversa, ovvero il termine entro cui è possibile presentare una dichiarazione non trasmessa entro il termine ordinario.

Dubbi sull'utilizzabilità del regime di vantaggio anche nel 2016

La possibilità di continuare a utilizzare il regime malgrado la sua abrogazione è prevista, allo stato, solo per chi lo utilizzava nel 2014

/ Paola RIVETTI

Una questione che è recentemente emersa, con riferimento ai soggetti che hanno scelto nel 2015 il regime di vantaggio con imposta sostitutiva al 5%, riguarda l'applicabilità del regime stesso anche nel **2016** e per il residuo periodo di durata. Resta, invece, fermo che, dal medesimo anno, esaurendosi l'effetto della proroga, il regime di vantaggio non potrà più essere scelto da chi inizia l'attività.

Per chiarire la questione si deve partire dalla L. 190/2014 la quale, nell'istituire il nuovo regime forfetario, aveva dettato una serie di disposizioni volte a **coordinare** il passaggio dai precedenti regimi che venivano abrogati a quello nuovo (art. 1 commi da 86 a 88). Una di queste prevedeva che i soggetti che avessero applicato al 31 dicembre 2014 il regime di vantaggio avrebbero potuto **continuare** ad applicarlo fino a scadenza naturale, nonostante l'abrogazione delle norme istitutive.

Successivamente, l'art. 10 comma 12-*undecies* del DL 192/2014 ha prorogato il regime di vantaggio per il 2015 senza, tuttavia, intervenire direttamente sulla L. 190/2014.

Questo susseguirsi di norme ha fatto sì che i soggetti che utilizzavano il regime di vantaggio nel 2014 potranno pacificamente continuare ad applicarlo negli anni successivi fino a **scadenza naturale**, proprio in virtù dell'art. 1 comma 88 della L. 190/2014, che considera espressamente coloro che lo hanno utilizzato "nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014" (analogo riferimento è contenuto nei commi 86 e 87, che consentono il passaggio dal regime di vantaggio a quello forfetario). In assenza di un rinvio espresso, tale disposizione **non** è **automaticamente** estensibile a coloro che lo hanno scelto nel 2015 in virtù della proroga.

Per questa ragione, in dottrina è stato sostenuto che per questi ultimi non sia possibile utilizzare il regime oltre il 2015.

In senso contrario, va rilevato come, proprio nel disporre la

proroga, l'art. 10 comma 12-*undecies* del DL 192/2014 abbia stanziato, fino al prossimo 2020, le **risorse** necessarie a coprire i minori introiti nelle casse dello Stato derivanti dalla reintroduzione del regime agevolato, il che indurrebbe a ritenere che lo stesso sia, invece, applicabile anche oltre il 2015.

Quest'ultimo approccio sembra il **più coerente** anche da un punto di vista sistematico: sarebbe altrimenti paradossale limitare la fruibilità del regime a una sola annualità a fronte di soggetti che, per aver aperto partita IVA poco prima, potrebbero beneficiarne per cinque anni e anche più.

D'altra parte, non va trascurato che il predetto quadro normativo potrebbe essere **inciso** dalla prossima legge di stabilità, il cui Ddl. già prevede modifiche al regime forfetario.

Possibilità di transito al regime forfetario

Per i soggetti che hanno scelto il regime di vantaggio nel 2015 potrebbe, in ipotesi, essere previsto il **transito automatico** al regime forfetario – possibilità attualmente riservata solo per chi era "minimo" nel 2014 – il quale, non a caso, verrebbe modificato nel senso di:

- **aumentare** il limite di ricavi/compensi per l'accesso/permanenza;
- consentire l'accesso ai lavoratori dipendenti e pensionati che hanno anche un'attività autonoma, a condizione che il reddito da lavoro dipendente e assimilati non superi i **30.000 euro**;
- **ridurre** l'aliquota dell'imposta sostitutiva dal 15% al 5% per i primi cinque anni ai soggetti che avviano una nuova attività.

Per avere un quadro più completo sarà, quindi, necessario attendere l'evolversi dei lavori parlamentari e la progressiva definizione della manovra.

Assegnazione agevolata di fabbricati con registro al 4,5%

Se l'operazione è imponibile IVA si applicano le normali aliquote del 4%, 10% o 22%

/ Gianluca ODETTO

Nell'attesa che si avvii l'iter parlamentare del disegno di legge di stabilità 2016, è opportuno iniziare a fare alcune valutazioni di massima in merito all'opportunità di beneficiare delle norme agevolative sull'assegnazione e la cessione agevolata di **beni ai soci**, ovvero sulla trasformazione in società semplice. Tali valutazioni interessano in particolar modo le società di comodo e, tra queste, molte società immobiliari. Se le norme agevolative in materia di imposte sui redditi sono sufficientemente chiare ed esaustive, alcune insidie (e alcuni costi inattesi) potrebbero invece annidarsi nel regime di tali operazioni previsto per l'**IVA**, l'imposta di **registro** e le imposte **ipotecaria e catastale**.

Nel disegno di legge di stabilità viene specificato che, per le assegnazioni e le cessioni soggette all'imposta di registro proporzionale, le aliquote di tale imposta sono ridotte al **50%** e le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura **fissa**.

Appare quindi in primo luogo evidente che, se la norma verrà confermata nella sua attuale formulazione e non vi saranno sul punto aperture a livello interpretativo dell'Agenzia delle Entrate, non potrà beneficiare di alcuna agevolazione la trasformazione in società semplice, che la prassi dell'Amministrazione finanziaria (da ultimo, la circolare n. 25/2007) ha più volte ricondotto tra le ipotesi di destinazione dei beni a finalità **estranee** all'esercizio dell'impresa, le quali rientrano quindi nel campo di applicazione dell'IVA.

In questi casi, per i beni la cui "estromissione" dal regime d'impresa avviene in esenzione IVA (tipicamente i fabbricati a destinazione abitativa), l'imposta di **registro non** potrebbe beneficiare della riduzione dell'aliquota da quella ordinaria del 9% a quella agevolata del **4,5%** (oltre a subire la "tagliola" della rettifica della detrazione IVA, se sussistessero i relativi presupposti); potrebbe, in questo senso, trattarsi di una mera dimenticanza del legislatore che, se da un lato non ha previsto apposite esclusioni "speciali" da IVA per la trasformazione (in altre occasioni era stata prevista una maggiorazione dell'imposta sostitutiva), non ha probabilmente considerato che così facendo l'imposizione indiretta prevista per la trasformazione sarebbe quella **ordinaria**, laddove invece l'imposizione diretta sarebbe agevolata, al pari di quanto avviene per l'assegnazione e la cessione.

Trasformazione in società semplice "dimenticata"

Con riferimento a queste due operazioni valgono le regole ordinarie, fatta salva, come detto, la riduzione al 50%

dell'aliquota per l'imposta di registro e per le ipocatastali fisse.

Per quanto riguarda gli immobili a destinazione **abitativa**, è dovuta l'IVA (senza sconti) se ad assegnare è l'impresa costruttrice (obbligatoriamente se l'immobile è stato costruito da non oltre cinque anni, per opzione se è stato costruito da oltre cinque anni). L'assegnazione avviene invece in **esenzione IVA** se l'immobile di civile abitazione è attribuito al socio dall'impresa costruttrice che non abbia esercitato l'opzione per l'imponibilità o (è questo il caso probabilmente più frequente) da società diverse da quella costruttrice; in questi casi, l'imposta di registro è dovuta nella misura del 4,5% (il 50% della misura ordinaria), ovvero dell'1% (il 50% del 2%) se il socio assegnatario può beneficiare dell'agevolazione "prima casa". In ogni caso, per le assegnazioni di immobili abitativi le imposte ipotecaria e catastale sono comunque **fisse**, per cui l'agevolazione non esplica effetti.

Il regime delle assegnazioni di fabbricati strumentali è modellato sulla falsariga di quello visto per i fabbricati di civile abitazione, con **due differenze**. In primo luogo, l'assegnazione posta in essere da soggetti diversi dall'impresa costruttrice può scontare l'IVA a seguito dell'opzione; in secondo luogo, le imposte ipotecaria e catastale sono ordinariamente dovute nella misura rispettiva del 3% e dell'1%. Proprio con riferimento a questo secondo aspetto, dalla formulazione della norma agevolativa non seguirebbe alcun beneficio: le imposte ipocatastali sono, infatti, dovute in misura fissa (sempre in base al dato testuale della norma) **solo se** l'assegnazione sconta l'imposta di registro proporzionale, mentre le assegnazioni di immobili strumentali scontano, salvo poche eccezioni, l'imposta di registro in misura fissa. Per gli immobili (abitativi e strumentali) acquisiti senza addebito dell'IVA "a monte", l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in passato per l'assegnazione **fuori campo IVA** (con, quindi, imposta di registro proporzionale, ridotta al 50% in base alla norma agevolativa, e imposte ipocatastali fisse, anch'esse grazie alle nuove disposizioni, anche per i fabbricati strumentali).

In ogni caso, per le assegnazioni senza IVA "a valle" va tenuto conto della possibile necessità di effettuare la rettifica dell'IVA detratta a norma dell'art. 19-bis2 del DPR 633/72.

Da ultimo, va ricordato che in taluni casi le assegnazioni agevolate potrebbero avvenire, se assoggettate ad IVA, in regime di **inversione contabile**, traslando la qualifica di debitore d'imposta sul socio assegnatario, se naturalmente quest'ultimo ha la qualifica di imprenditore.

Incentivo per le assunzioni “ridotto” per il 2016

Tra le novità del Ddl. di stabilità, anche il ritorno della detassazione sui premi di produttività e il part time per i lavoratori prossimi alla pensione

/ Luca MAMONE

Il Ddl. di stabilità 2016 contiene diverse **novità** in materia di lavoro e previdenza, quali, ad esempio, la proroga dell'incentivo contributivo per le assunzioni a tempo indeterminato, la reintroduzione dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività, nonché l'introduzione del part time per accompagnare i lavoratori più anziani al pensionamento in maniera attiva. Inoltre, rilevano la conferma per il 2016 dell'aliquota contributiva al **27%** per i lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata dell'INPS, la settima operazione a favore dei c.d. “salvaguardati”, nonché la proroga del regime sperimentale di accesso alla pensione ex L. 243/2004, denominato “opzione donna”.

Per quanto riguarda lo **sgravio** contributivo per le nuove assunzioni a tempo indeterminato effettuate nel corso del 2016, si segnala che rispetto alle previsioni originarie ex art. 1, comma 118 della L. 190/2014 (legge di stabilità 2015), l'importo e la durata del beneficio risultano fortemente ridotti, dal momento che la manovra per il prossimo anno prevede che l'esonero dal versamento del **40%** (anziché il 100%) dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, sia riconosciuto per un periodo massimo di **24 mesi** (e non più 36 mesi) nel limite massimo di un importo di esonero pari a **3.250 euro** su base annua (a fronte degli 8.060 euro previsti per il 2015). Sul punto, ricordiamo che nell'ambito applicativo del bonus non sono inclusi i contratti di apprendistato e di lavoro domestico.

Una seconda novità di rilievo riguarda poi la reintroduzione (con riferimento al 2015 non erano state reperite coperture per la sua applicazione) dell'imposta **sostitutiva** sui premi di produttività erogati ai lavoratori del settore privato. In particolare, il Ddl. in esame stabilisce che, salva espressa rinuncia scritta dal lavoratore, sono soggetti all'imposta sostitutiva dell'IRPEF (addizionali comunali e regionali comprese) pari al **10%**, entro il limite di importo complessivo di **2.000 euro** lordi, i premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, nonché le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

L'aspetto più interessante della disposizione è che il tetto dei 2.000 euro (estendibile a 2.500 se vengono contrattati anche

istituti di partecipazione) sarà utilizzabile per tutti i redditi fino a **50.000 euro** (il valore massimo previsto dalle previgenti disposizioni era di 40.000 euro), concretizzando anche per i quadri e i livelli impiegatizi più elevati la possibilità di accedere a tale bonus.

Un'altra misura di rilievo prevede, per i lavoratori dipendenti del settore privato iscritti all'Assicurazione Generale Obbligatoria (**AGO**), i quali matureranno i requisiti per poter accedere alla pensione di vecchiaia entro il 31 dicembre 2018, la possibilità di poter richiedere il **part time**, ma senza avere penalizzazioni sul piano pensionistico, in quanto la contribuzione figurativa sarà a carico dello Stato. Nello specifico, il lavoratore potrà richiedere una riduzione dell'orario di lavoro in una misura compresa tra il **40 e il 60%**, ottenendo mensilmente dal datore di lavoro una somma corrispondente alla contribuzione previdenziale a fini pensionistici a carico dell'azienda, relativa alla prestazione lavorativa non effettuata. Come accennato, per i periodi di riduzione della prestazione lavorativa verrà riconosciuta dall'INPS la contribuzione figurativa commisurata alla retribuzione corrispondente alla prestazione lavorativa non effettuata.

Per quanto riguarda invece le altre misure, segnaliamo il rifinanziamento degli ammortizzatori sociali in deroga (250 milioni per il 2016), mentre è previsto il “blocco” al **27%**, anche per il 2016, dell'aliquota contributiva per i professionisti iscritti alla Gestione separata dell'INPS che, nelle previsioni dell'art. 10-bis del DL 192/2014, il prossimo anno sarebbe dovuta diventare del 28% (si veda “Contributo per i professionisti senza Cassa «fermo» al 27% anche per il 2016” del 21 ottobre).

Inoltre, il Ddl. di stabilità rende operativa la settima operazione di “salvaguardia” a favore di circa 24.000 “**esodati**”, i quali potranno dunque accedere alla pensione sulla base dei criteri di accesso antecedenti la riforma del sistema pensionistico, introdotta dall'art. 24 del DL 201/2011.

Infine, trova applicazione anche per il 2016 il regime sperimentale ex L. 243/2004 (c.d. “**opzione donna**”), a favore delle lavoratrici che intendono accedere al trattamento pensionistico con 35 anni di contributi e 57-58 anni di età, previo ricalcolo del relativo assegno con il metodo contributivo.

Art Bonus “a regime” nella legge di stabilità

Il testo del Ddl. per l'agevolazione prevede un'aliquota pari al 65%

/ Pamela ALBERTI

Il Ddl. di stabilità 2016 rende **permanente** il credito d'imposta per le erogazioni liberali a favore della cultura di cui all'art. 1 comma 1 del DL n. 83/2014 convertito (c.d. “**Art-Bonus**”).

Attualmente, si tratta di un regime fiscale agevolato di **natura temporanea** in favore delle persone fisiche e giuridiche che effettuano erogazioni liberali in denaro per interventi a favore della cultura e dello spettacolo, sotto forma di credito di imposta, nella misura del 65% delle erogazioni effettuate nel 2014 e nel 2015 e del 50% delle erogazioni effettuate nel 2016.

Nello specifico, si tratta di un credito d'imposta riconosciuto per gli interventi di manutenzione, protezione e restauro di **beni culturali** pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica, delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo (si veda “Per i mecenati, «ArtBonus» al 65% per il 2014 e 2015” del 10 giugno 2014).

Nel disegno di legge di stabilità 2016, viene eliminato il riferimento al **limite temporale** di spettanza dell'agevolazione attualmente previsto per i tre periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2013 (2014, 2015 e 2016 per i soggetti “solari”), rendendo così l'agevolazione “a regime” e non più temporanea.

Inoltre, è prevista un'**aliquota unica** del credito d'imposta in commento, a prescindere dal periodo in cui vengono effettuate le erogazioni. Viene, infatti, previsto che il credito d'imposta spetti nella misura del **65%** delle erogazioni effettuate, eliminando il riferimento all'aliquota del 50% inizialmente prevista per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (2016 per i soggetti “solari”).

Si ricorda che la disciplina dell'“ArtBonus” si pone in **espressa deroga** temporanea alla **detrazione** del 19% ai fini IRPEF di cui all'art. 15 comma 1 lett. h) e i) del TUIR (applicabile anche ai fini IRES nei confronti degli enti non commerciali, per effetto del richiamo operato dall'art. 147 del TUIR) e alla deducibilità dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 100 comma 2 lett. f) e g) del TUIR.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (circ. n. 24/2014, § 1), la suddetta disciplina del TUIR resta, comunque, in vigore per le fattispecie non contemplate dall'art. 1 del DL 83/2014, come ad esempio le erogazioni liberali per l'acquisto di beni culturali.

Modifiche anche ai tax credit per il cinema

Sempre in tema di agevolazioni, nel Ddl. di stabilità 2016 sono previste alcune modifiche ai crediti d'imposta per il **settore cinematografico**.

Il credito d'imposta di cui all'art. 1 comma 327 lett. b) n. 1 della L. 244/2007 viene riconosciuto alle imprese di **distribuzione cinematografica** in misura pari al 15% delle spese sostenute per la distribuzione non solo nazionale, ma anche **internazionale**, di opere di nazionalità italiana riconosciute di interesse culturale (con un limite massimo annuo di 1.500.000 euro per ciascun periodo d'imposta).

È, invece, prevista l'abrogazione del credito d'imposta del 10% per la distribuzione nazionale di opere di nazionalità italiana espressione di lingua originale italiana di cui al n. 2 della citata lett. b).

Più in generale, si evidenzia che vengono rafforzati, potenziandone le **risorse** a disposizione, i crediti d'imposta a sostegno del settore cinematografico e audiovisivo. I fondi per tali crediti d'imposta previsti dall'art. 8 comma 3 del DL 91/2013 sono infatti aumentati di **25 milioni** di euro, passando dai 115 milioni di euro del 2015 ai 140 milioni di euro nel 2016.

Al contribuente l'onere di provare i requisiti per il reverse charge in edilizia

Se l'operazione è estranea al settore edile non si applica il reverse per i subappalti

/ Emanuele GRECO

La Commissione tributaria regionale dell'Aquila, con la recente sentenza n. 693 depositata il 13 luglio 2015, si è pronunciata in merito alle condizioni che legittimano l'applicazione, da parte di un prestatore di **servizi in subappalto nel settore edile**, del meccanismo del reverse charge di cui all'art. 17 comma 6 lett. a) del DPR 633/72.

Stando al tenore letterale, la disposizione **si applica** alle prestazioni di servizi rese, nel settore edile, da soggetti subappaltatori nei confronti:

- delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili;
- ovvero, nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

A differenza della più recente norma introdotta dalla legge di stabilità 2015 alla lettera *a-ter*), la disposizione in esame ha come **presupposti** per la sua applicabilità la sussistenza di:

- una prestazione di servizi riconducibile al "settore edile";
- un rapporto giuridico di subappalto (per approfondimenti si rinvia allo specifico capitolo del quaderno Eutekne "IVA in edilizia").

Nel caso all'esame dei giudici abruzzesi, erano in dubbio tanto l'esistenza di un rapporto di subappalto tra le controparti commerciali, quanto la natura di "prestazioni di servizi rese nel settore edile" delle **operazioni fatturate**.

Stando alla descrizione dei fatti, secondo quanto emerge dalla sentenza di secondo grado, la società destinataria dell'atto di accertamento aveva applicato il meccanismo del reverse charge, pur essendo la sua attività contrassegnata, nella Tabella ATECO 2007, dal codice "13.96.20" ("fabbricazione di altri articoli tessili tecnici ed industriali") e, in precedenza, nella Tabella ATECO 2002, dal codice "36.14.1" ("fabbricazione di altri mobili in legno per arredo domestico"). Non vi era, altresì, alcun elemento che potesse far ritenere l'operazione resa nell'ambito di uno schema giuridico di subappalto.

La Commissione tributaria regionale, riformando la sentenza di primo grado, afferma che l'**onere probatorio** circa la sussistenza dei requisiti per l'applicazione del reverse charge di cui all'art. 17 comma 6 lett. a) del DPR 633/72 spetta al contribuente e tale onere non era stato assolto nel precedente grado di giudizio.

Per cui, con un'analisi di merito, i giudici identificano le reali operazioni effettuate dal **soggetto passivo** in questione.

Si ricorda che, contrariamente a quanto affermato in prima analisi dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 37 del 29 dicembre 2006), si ritiene non determinante la circostanza che la prestazione sia resa da un soggetto identificato con un codice ATECO della Sezione F, "essendo comunque necessario fare riferimento alla attività da questi effettivamente svolta" (ris. Agenzia delle Entrate 24 aprile 2008 n. 173).

L'attività esercitata dalla società, nonché le **fatture emesse** ed oggetto del procedimento, erano relative a forniture con posa in opera di strutture in legno e alluminio.

Per cui, pur prescindendo dal codice ATECO identificativo dell'attività della società (comunque estraneo al settore F), nel caso di specie:

- la natura dell'operazione "non rientrava e non rientra oggettivamente nel settore, pur ampio, delle costruzioni (c.d. settore edile)";
- la stessa ragione sociale evidenziava la non appartenenza della società al novero delle imprese del settore edile.

Queste ultime considerazioni risultano di particolare interesse, in quanto estendibili anche alla più ampia fattispecie di reverse charge nel settore edile, introdotta dal 2015 alla lettera *a-ter*) dell'art. 17 comma 6 del DPR 633/72.

Infatti, stando a quanto indicato nella sentenza della Commissione abruzzese, l'attività di fabbricazione e vendita di strutture in legno o in alluminio (ad esempio mobili o infissi) si ritiene **prevalente** rispetto alle operazioni di installazione, adattamento e montaggio. Molto chiaramente i giudici evidenziano che, per un'attività di questo tipo, "il profilo principale dal punto di vista economico-commerciale è rappresentato dalla produzione-vendita dei beni più che dalla posa in opera, attività ultima e accessoria alla prima".

Ne consegue che – essendo il meccanismo del reverse charge di cui all'art. 17 comma 6 lettere a) e *a-ter*) del DPR 633/72 applicabile alle sole prestazioni di servizi – ne risulta **esclusa** un'attività come quella di fabbricazione e vendita di prodotti in legno, laddove l'installazione abbia natura meramente accessoria.

Le irregolarità sul contributo unificato possono “costare” sino al 200%

Per i giudici l'omesso, e non il tardivo o parziale, pagamento legittima la sanzione nella misura massima

/ Alessandro BORGOGGIO

Nel caso in cui il ricorrente in Commissione tributaria abbia **completamente omesso** il versamento del contributo unificato e non vi abbia provveduto neppure a seguito di invito al pagamento, si rende applicabile la sanzione amministrativa del 200% del contributo dovuto, oltre agli interessi maturati. È quanto stabilito dalla C.T. Prov. di Milano, con la sentenza n. 7680 del 30 settembre 2015.

Occorre premettere che, ai sensi dell'art. 9 del DPR 115/2002, il contributo unificato è previsto per ciascun grado di giudizio, ed il suo ammontare è determinato sulla base della **tabella** contenuta nell'art. 13 comma 6-*quater* del DPR 115/2002, recante i diversi importi fissi del contributo in funzione degli scaglioni del valore della lite: sino a 2.582,28 euro, 30 euro; oltre 2.582,28 e sino a 5.000 euro, 60 euro; oltre 5.000 e sino a 25.000 euro e cause di valore indeterminabile, 120 euro; oltre 25.000 e sino a 75.000 euro, 250 euro; oltre 75.000 e sino a 200.000 euro, 500 euro; oltre 200.000 euro, 1.500 euro.

Il contributo unificato può essere versato con il **modello F23**, utilizzando il codice tributo “171T”, e la quietanza di pagamento deve essere consegnata unitamente al deposito del ricorso nella segreteria della Commissione tributaria.

Ogni irregolarità, quindi dall'omesso/insufficiente versamento alla mancata dichiarazione di valore della causa, non comporta alcuna sanzione processuale, ma solo **pene pecuniarie** e maggiorazioni del contributo. La segreteria, pertanto, non può rifiutare di ricevere un appello o un ricorso per la presenza delle predette irregolarità.

Ai sensi dell'art. 248 del DPR 115/2002, nei casi di omesso o insufficiente versamento del contributo unificato, entro trenta giorni dal deposito dell'atto cui si collega il pagamento o l'integrazione del contributo, l'Ufficio notifica alla parte l'invito al pagamento dell'importo dovuto, quale risulta dal raffronto tra il valore della causa ed il corrispondente scaglione, con espressa avvertenza che si procederà ad iscrizione a **ruolo**, con addebito degli interessi al saggio legale, in caso di mancato pagamento entro un mese. Tale invito può anche essere notificato via PEC.

Entro dieci giorni dal pagamento delle somme indicate nell'avviso (utilizzando il modello F23, con il codice tributo

“173T”), il contribuente deve depositare in segreteria la quietanza di versamento. Se il ricorrente non adempie all'invito e neppure versa successivamente allo scadere dei 30 giorni da questo previsti il contributo dovuto (utilizzando, in quest'ultimo caso, il consueto codice tributo “171T” per il contributo unificato, e “172T”, per gli interessi), allora la segreteria della Commissione tributaria irroga la sanzione, recupera gli interessi e provvede all'iscrizione a ruolo.

In particolare, ai sensi dell'art. 71 del DPR 131/1986, a cui rinvia l'art. 16 del DPR 115/2002, la sanzione applicabile è quella dal **100% al 200%** del contributo.

A tal proposito, il MEF, con la circ. n. 1/2011, ha invitato le segreterie a osservare la seguente **gradazione**: 33% del dovuto, se il pagamento avviene dopo la scadenza del termine indicato nell'invito ma entro 60 giorni dalla sua notifica; 150% dell'importo dovuto, se il pagamento avviene tra il sessantunesimo giorno e il novantesimo giorno successivo alla notifica dell'invito; 200% dell'importo dovuto, negli altri casi.

Attenzione agli scaglioni di valore

Dai fatti di causa relativi alla sentenza in commento emerge che, nella situazione concreta esaminata, il ricorrente aveva completamente omesso il versamento del contributo unificato, né aveva adempiuto all'invito al pagamento entro i trenta giorni previsti od anche successivamente e, pertanto, l'Ufficio aveva irrogato la **sanzione massima** del 200%. In effetti, sembrerebbe proprio questa l'ipotesi degli “altri casi”, soggetti a sanzione del 200%, a cui fa riferimento la circolare sopra menzionata.

I giudici di merito, convalidando l'impostazione dell'Ufficio, hanno stabilito che l'irrogazione del massimo edittale è stata correttamente **commisurata** alla tipologia di violazione contestata – omesso versamento – sicuramente più grave di un versamento tardivo o di un versamento parziale del tributo richiesto.

Si segnala che, peraltro, non dovrebbero sussistere motivi ostativi per la **definizione agevolata** delle sanzioni (un terzo) ai sensi dell'art. 16 del DLgs. 472/97.

Nuove sanzioni amministrative con favor rei

Restano valide le sanzioni pregresse ai fini della procedura di voluntary disclosure

/ Alfio CISSELLO

Tra i decreti legislativi attuativi della L. 23/2014 (c.d. delega per la riforma fiscale) pubblicati in Gazzetta Ufficiale questo mese, il decreto 24 settembre 2015 n. 158 è quello che, senza dubbio, desta maggiore interesse tra gli operatori del diritto tributario.

Infatti, la riforma delle **sanzioni amministrative** intacca quasi tutte le partizioni di questa branca del diritto: si spazia dalle violazioni dichiarative a quelle sui versamenti e sulle compensazioni, dalle violazioni dei sostituti d'imposta a quelle tipiche dell'IVA (fatturazioni, reverse charge...), andando anche a modificare importanti istituti tipici delle imposte d'atto (dichiarazione di successione, registrazione degli atti, occultazione di corrispettivo).

Ed è proprio relativamente a tale problematica che, a ben vedere, possono emergere delicate questioni interpretative.

Anche se sul punto ci sono orientamenti diversi, riteniamo che, per dirimere ogni dubbio sull'applicabilità dell'art. 3 del DLgs. 472/97, sia necessaria una norma che **abroghi** l'art. 32 comma 1 del DLgs. 158/2015, secondo cui il menzionato decreto opera dal **1° gennaio 2017**.

Del resto, se fosse così pacifica l'applicazione del favor rei, non si vede il perché il legislatore abbia sentito la necessità di **specificare** che le sole disposizioni del titolo II (quelle sulle sanzioni amministrative) operano da una certa data, e non anche quelle del titolo I (che concerne le sanzioni penali).

Nell'ultima bozza del Ddl. di stabilità si dice, da un lato, che

il decreto si applica dal 1° gennaio 2016, ma, nel contempo, si specifica che rimangono valide le misure delle sanzioni pregresse ai fini della procedura di voluntary disclosure ex L. 186/2014. Da ciò si può ricavare la volontà del legislatore di **prevedere comunque** il favor rei, posto che in caso contrario la precisazione in punto voluntary disclosure sarebbe assolutamente superflua.

Contenzioso pendente da gestire "con cautela"

Ma, a parte queste problematiche, è certo che, specie alla luce delle possibili intenzioni del legislatore in sede di legge di stabilità 2016, i contribuenti faranno bene a tenere in piedi i contenziosi in corso, siccome se l'atto è definitivo il favor rei **non può operare**.

E' opportuno comparare il nuovo sistema con quello pregresso, evidenziando quando si potrebbe trattare di successione di leggi nel tempo e quando, invece, si potrebbe essere in presenza di un fenomeno di **abolizione** della condotta sanzionabile.

A volte, la questione è della massima importanza specie per chi ha ricorsi pendenti in Cassazione, ad esempio sul "vecchio" art. 5 comma 5 del DLgs. 471/97 (**rimborso** chiesto in difformità dalla dichiarazione IVA): riteniamo si tratti di abolizione della condotta sanzionabile, per cui, se ciò venisse condiviso dalla Cassazione, il debito sanzionatorio sarebbe in automatico **estinto**.

Controllo “doppio” sulle controllate

Il Tribunale di Milano si sofferma anche sulle ipotesi di attività di direzione e coordinamento esercitata sia dalla holding che dalla subholding

/ Maurizio MEOLI

La sentenza n. 13179/2014 del Tribunale di Milano, già oggetto di commento su *Eutekne.info* (si veda “Cash pooling e deposito liquidità con meno preoccupazioni” del 24 ottobre 2015) approfondisce anche **ulteriori profili** dell’attività di direzione e coordinamento che appare interessante evidenziare.

Tale attività è in sé legittima, ma deve essere esercitata osservando principi di **corretta gestione societaria** ed imprenditoriale delle controllate, nel senso che l’“unitarietà” non può giustificare la gestione delle controllate ad esclusivo interesse della controllante, ma il coordinamento tra i due interessi.

In pratica – osservano i giudici milanesi – la disciplina codicistica **individua solo i limiti** di tale attività, ovvero i casi e le situazioni in cui, in presenza di determinate circostanze, essa diviene illegittima.

Ed è il socio della società eterodiretta che invochi la responsabilità ex art. 2497 c.c. a dover allegare e provare:

- la sussistenza di una situazione di direzione e coordinamento in capo alla convenuta;
- le concrete modalità di esercizio della stessa in tesi illegittime;
- l’**evento dannoso**, ovvero il pregiudizio arrecato al valore o alla redditività della partecipazione in ragione di detto concreto esercizio.

Per attività di direzione e coordinamento, poi, deve intendersi l’esercizio in concreto di una **pluralità sistematica e costante** di atti di indirizzo idonei a incidere sulle decisioni gestorie dell’impresa, cioè sulle scelte strategiche e operative di carattere finanziario, industriale e commerciale che attengono alla conduzione degli affari sociali.

Si tratta di un “**potere di ingerenza**” suscettibile di esplicarsi attraverso un flusso costante di istruzioni impartite alla società eterodiretta e che si concretizzano in decisioni dei suoi organi.

L’esercizio di detto potere di ingerenza, peraltro, non si manifesta in forme tipiche e ricorrenti, ma assume **connotati multiformi** e, dunque, si può esprimere con le modalità più svariate (si pensi, ad esempio, al colloquio tra soggetti presenti o solo telefonico, ovvero allo scambio di mail).

Modalità che vengono, in pratica, ad essere annullate nel caso di organi amministrativi della holding e della società eterodiretta che siano composti in maggioranza dalle **stesse persone** (in tal caso, infatti, la volontà della società “dirigente” si traduce automaticamente in volontà della società “diretta”).

Il potere di direzione e coordinamento può discendere dal

controllo partecipativo, ma non è necessariamente collegato ad esso, potendosi esprimere nel contesto unitario dell’impresa entro il cui perimetro si collocano le società del gruppo a prescindere dalla relazione diretta di controllo.

A rilevare non è la mera possibilità di esercitare un’influenza dominante su una o più società, ma l’**esercizio effettivo** di tale influenza attraverso un’attività di direzione e coordinamento.

Ciò consente di comprendere il senso della presunzione di cui all’art. 2497-sexies c.c. In particolare, la presunzione riguarda solo l’eventuale eterodirezione in capo all’ente che controlla o è tenuto al consolidamento del bilancio della società eterodiretta, restando salva la possibilità di provare il **non concreto esercizio** dell’attività di direzione e coordinamento ovvero che l’ente che effettivamente esercita tale attività sia diverso da quello che si trova rispetto alla società eterodiretta nelle condizioni di cui all’art. 2497-sexies c.c. (con onere probatorio che ricade su chi agisce).

Diversi scenari se la struttura prevede una holding ed una subholding

In presenza di una struttura societaria che preveda una **holding** ed una **subholding** sono possibili diversi scenari.

Innanzitutto, ben può essere che la holding di vertice eserciti direttamente l’attività di direzione e coordinamento sulla società eterodiretta per taluni profili (ad esempio, per la gestione degli aspetti finanziari), mentre la subholding eserciti, del tutto autonomamente, un’attività di direzione e coordinamento per altri (ad esempio, per la gestione degli aspetti produttivi e commerciali).

Inoltre:

- la holding di vertice potrebbe essere il soggetto che esercita l’attività di direzione e coordinamento sulla controllata indiretta, **rispondendo direttamente** verso i soci ed i creditori di questa ex art. 2497 comma 1 c.c.;
- la holding di vertice potrebbe esercitare un’**influenza sulla subholding** che si uniforma alle sue direttive nell’esercitare la propria attività di direzione e coordinamento sulla controllata, rispondendo di eventuali scorrettezze unitamente alla holding di vertice che, attraverso l’influenza predetta, partecipa al fatto lesivo ex art. 2497 comma 2 c.c. (ai sensi del quale della scorretta direzione risponde in solido chi abbia comunque preso parte al fatto lesivo);
- la holding di vertice, pur non esercitando attività di direzione e coordinamento sulla controllata indiretta e non influenzando l’attività della subholding, potrebbe avvantaggiarsi

dalla **scorretta attività** di direzione e coordinamento di quest'ultima (ad esempio, in termini di incremento del valore della sua partecipazione nella subholding "scorretta"), rispondendo verso i soci ed i creditori della società eterodiretta (nei limiti del vantaggio conseguito), in quanto soggetto

che ha **consapevolmente tratto beneficio** dal fatto lesivo ex art. 2497 comma 2 c.c. (ai sensi del quale della scorretta direzione risponde in solido, nei limiti del vantaggio conseguito, anche chi ne abbia consapevolmente tratto beneficio).