

CIRCOLARE INFORMATIVA INVIATA A CURA DI

**STUDIO COLOMBO ALTAMURA POMETTO
COMMERCIALISTI**

NOVITÀ

3	IMPRESE	Chiarimenti ufficiali sul regime del consolidato fiscale
4	SOGGETTI IRAP	Autonoma organizzazione non definibile con l'interpello
4	SOGGETTI IRAP	Chiarimenti sulla deduzione IRAP per dipendenti a tempo indeterminato
6	TUTTI I SOGGETTI	Capitali percepiti in caso di morte in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita
7	TUTTI I SOGGETTI	Chiarimenti in materia di monitoraggio fiscale
8	DIPENDENTI	Trattamento dei rimborsi spese per il servizio di <i>car sharing</i> utilizzato dai dipendenti all'interno del comune sede di lavoro
9	IMPRESE	<i>Patent box</i> – Marchi in corso di registrazione con procedimento di opposizione pendente
10	IMPRESE	Credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo – Inapplicabilità ai corsi di formazione senza carattere innovativo
10	PERSONE FISICHE	Deducibilità IRPEF delle spese mediche e di assistenza per disabili
11	SOGGETTI DI GRANDI DIMENSIONI	Regime di adempimento collaborativo
12	IMPRESE	Regime CFC " <i>non black list</i> " – Determinazione dell'effettivo livello di tassazione estera
14	IMPRESE	Regime dei costi <i>black list</i> per il periodo di imposta 2015
15	IMPRESE	Assegnazione e cessione dei beni ai soci e trasformazione in società semplice
16	ENTI CREDITIZI NON RESIDENTI	Finanziamenti erogati da banche UE – Insussistenza dell'obbligo di dichiarazione in Italia degli interessi esenti

PROCEDURE PRATICHE

17	TUTTI I SOGGETTI	Riammissione alla dilazione dei ruoli
21	TUTTI I SOGGETTI	Riammissione alla dilazione da accertamento con adesione/acquiescenza

FISCALE

CHIARIMENTI UFFICIALI SUL REGIME DEL CONSOLIDATO FISCALE

Circ. Agenzia delle Entrate 26.9.2016 n. 40

IMPRESA

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 40/2016, commenta le novità introdotte dal DLgs 147/2015 in materia di consolidato fiscale ex artt. 117 e ss. del TUIR.

STABILI ORGANIZZAZIONI DI SOGGETTI NON RESIDENTI

In tema di stabili organizzazioni, il nuovo co. 2 dell'art. 117 del TUIR prevede che il soggetto non residente possa esercitare l'opzione per il consolidato alle seguenti condizioni:

- essere residente in un Paese con il quale è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione che consenta un adeguato scambio di informazioni;
- deve esercitare nel territorio dello Stato un'attività d'impresa mediante una stabile organizzazione che assume la qualifica di consolidante.

Ai sensi del nuovo co. 2-ter dell'art. 117 del TUIR, i soggetti residenti in Stati UE/SEE controllati (art. 2359 co. 1 n. 1) c.c.) da soggetti residenti nel territorio dello Stato o in Stati UE/SEE o in Stati extra UE, con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione che consenta un adeguato scambio di Informazioni possono esercitare l'opzione per il consolidato in qualità di controllate mediante una stabile organizzazione.

DESIGNAZIONE DI UNA SOCIETÀ "SORELLA"

Il DLgs. 147/2015 ha introdotto la possibilità, per il soggetto controllante non residente, di consolidare le basi imponibili delle società sorelle e delle loro stabili organizzazioni, previa designazione di una società controllata residente o di una stabile organizzazione di società controllata residente in Paesi UE/SEE al ruolo di consolidante.

In pratica, se Alfa è un soggetto UE privo di stabile organizzazione in Italia, lo stesso può designare una sua controllata in Italia affinché eserciti l'opzione per il consolidato con tutte le altre controllate.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate chiarisce anche la portata dell'art. 119 co. 1 lett. a) del TUIR nella parte in cui prevede, ai fini dell'efficacia dell'opzione, che vi sia identità tra esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante. Secondo l'Agenzia, detta condizione deve considerarsi riferita solo alla controllata designata e non anche alla controllante non residente, poiché quest'ultima non consolida il proprio reddito imponibile.

La controllante deve in ogni caso esercitare un'effettiva attività economica, in modo coerente con quanto stabilito dal principio della libertà di stabilimento, il quale vale solo in presenza di entità non artificiose.

FISCALE

AUTONOMA ORGANIZZAZIONE NON DEFINIBILE CON L'INTERPELLO

Ris. Agenzia delle Entrate 28.9.2016 n. 82

SOGGETTI IRAP

Con la ris. 28.9.2016 n. 82, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la sussistenza di un'autonoma organizzazione e il conseguente assoggettamento ad IRAP del contribuente non possono essere verificati tramite la mera valutazione della documentazione prodotta in sede di interpello. È, invece, necessario appurare le modalità di esercizio dell'attività svolta tramite un esame fattuale, non esperibile in tale sede.

Nel documento di prassi in esame, l'Amministrazione finanziaria ricorda che la disciplina degli interPELLI contenuta nell'art. 11 della L. 212/2000 (Statuto del contribuente) è stata riscritta dall'art. 1 del DLgs. 128/2015, in attuazione dell'art. 6 della legge delega n. 23/2014.

Con l'interpello ordinario qualificatorio - che qui interessa - il contribuente può richiedere un parere riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla corretta qualificazione di una fattispecie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza.

Come rilevato dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 9/2016 (§ 1.1), con tale interpello, il legislatore ha esplicitato l'applicabilità dell'interpello anche ai casi - prima esclusi - in cui oggetto di obiettiva incertezza è la qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie e, dunque, l'applicazione della norma, più che l'interpretazione della stessa. La relazione illustrativa allo schema di DLgs. osserva che la facoltà di presentazione dell'istanza *"presuppone in ogni caso l'esistenza di un'obiettiva incertezza sulla qualificazione della fattispecie, con la conseguenza che quelle ricorrenti, se non caratterizzate da elementi di peculiarità o, comunque, di complessità, non possono costituire oggetto dell'istanza"*.

FISCALE

CHIARIMENTI SULLA DEDUZIONE IRAP PER DIPENDENTI A TEMPO INDETERMINATO

Circ. Assonime 26.9.2016 n. 23

SOGGETTI IRAP

Con la circolare 26.9.2016 n. 23, Assonime ha fornito alcuni chiarimenti sulla deducibilità integrale dei costi afferenti i dipendenti a tempo indeterminato, prevista dall'art. 11 co. 4-*octies* del DLgs. 446/97 a partire dal 2015 (con effetto, quindi, per la prima volta, sulla dichiarazione IRAP 2016).

INDICAZIONE DELLA DEDUZIONE NELLA DICHIARAZIONE IRAP 2016

Sotto il profilo pratico, la facoltà di portare, per l'intero importo, i citati costi a riduzione della base imponibile IRAP viene riconosciuta sotto forma di "deduzione residuale".

Infatti, come confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 22/2015, è stato introdotto un criterio di deducibilità "per differenza" tra:

- il costo del lavoro complessivo sostenuto in relazione ai rapporti di impiego a tempo indeterminato;
- le deduzioni spettanti a fronte dell'impiego di personale già operanti prima del 2015.

I modelli IRAP 2016 sono stati quindi predisposti prevedendo un apposito rigo dedicato alla deduzione di tale eccedenza. Invece, sarebbe stato preferibile che fosse esclusa la necessità di evidenziare, in sede di compilazione della dichiarazione stessa, l'importo delle deduzioni dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato spettanti in base alle norme preesistenti, dal momento che tali deduzioni sono "assorbite" dalla nuova deduzione calcolata in base alla quantificazione analitica dei costi.

Al riguardo, nella circolare 23/2016, Assonime osserva che l'inesatta od omessa indicazione delle deduzioni preesistenti, con la conseguente indicazione di un maggiore ammontare della deduzione residuale analitica nel rigo deputato ad accoglierla, dovrebbe costituire violazione meramente formale (*ex art. 6 co. 5-bis del DLgs. 472/97*), non passibile di sanzione.

ACCANTONAMENTI PER ONERI FUTURI CONNESSI AL RAPPORTO DI LAVORO

In conformità alla disciplina IRAP, non sono deducibili gli accantonamenti effettuati a partire dal 2015 per eventuali oneri futuri connessi al rapporto di lavoro (es. accantonamenti stanziati a fronte di controversie oppure relativi ad erogazioni spettanti al personale dopo la cessazione del rapporto di lavoro, quali gli incentivi all'esodo). Detti accantonamenti saranno deducibili all'atto dell'effettivo sostenimento della spesa che l'accantonamento stesso è chiamato a coprire.

Ad avviso di Assonime, tali costi possono essere dedotti (ovviamente sempre nell'anno di effettivo sostenimento), anche qualora siano previsti nel quadro di un'operazione di natura straordinaria e, come tali, classificabili (fino ai bilanci 2015) nella voce E.21 del Conto economico. Infatti, la norma che prevede la deducibilità integrale del costo dei dipendenti a tempo indeterminato prescinde dalla classificazione contabile dell'onere, essendo collocata non nell'art. 5 del DLgs. 446/97, bensì all'interno dell'art. 11 del medesimo DLgs.

DEDUCIBILITÀ DEL TFR IN CAPO AI SOGGETTI IAS/IFRS

Secondo Assonime, le imprese *IAS adopter* che, in base al criterio attuariale, imputano in bilancio un importo superiore a quello maturato, sotto il profilo giuridico, ai sensi dell'art. 2120 c.c., non possono dedurre tale maggior importo, non solo in ragione di una naturale simmetria con le imprese che adottano i principi contabili interni, ma anche e soprattutto perché quello previsto civilisticamente è l'entità dell'accantonamento giustificabile come un effettivo debito in senso giuridico.

Invece, nel caso in cui la somma delle componenti di c.d. *service cost* e *interest cost* e perdite/utili attuariali risulti inferiore al debito per TFR maturato civilisticamente, andrebbe confermata la deducibilità dell'eccedenza (purché nei limiti di cui all'art. 2120 c.c.) a prescindere dallo stanziamento di bilancio.

FISCALE

CAPITALI PERCEPITI IN CASO DI MORTE IN DIPENDENZA DI CONTRATTI DI ASSICURAZIONE SULLA VITA

Ris. Agenzia delle Entrate 16.9.2016 n. 76

TUTTI I SOGGETTI

L'Agenzia delle Entrate torna nuovamente sul tema della determinazione dei redditi di capitale imponibili derivanti dalle polizze vita miste, specificando quanto chiarito nella precedente circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2016 n. 8.

QUADRO NORMATIVO

L'attuale formulazione dell'art. 34 del DPR 601/73 circoscrive il regime di esenzione IRPEF alle polizze assicurative per il caso morte di puro rischio, rendendo l'eccedenza imponibile come reddito di capitale a norma dell'art. 44 co. 1 lett. *g-quater*) del TUIR.

Secondo la disciplina in vigore dall'1.1.2015, l'esenzione da IRPEF si applica ai soli capitali percepiti, in caso di morte dell'assicurato, a copertura del rischio demografico, dai beneficiari di assicurazione sulla vita. Nel regime previgente, invece, l'esenzione dalla tassazione era intesa con riferimento all'intera somma che risarciva il verificarsi dell'evento morte a prescindere dalla natura finanziaria di parte della prestazione corrisposta ai beneficiari della polizza.

In merito, la circ. Agenzia delle Entrate 8/2016, in assenza di esplicite previsioni normative, ha indicato i criteri utilizzabili da parte delle imprese di assicurazione per individuare con certezza la parte delle prestazioni erogate caso morte che rappresenti il rendimento finanziario dell'investimento che sconta l'imposta sostitutiva di cui all'art. 26-*ter* del DPR 600/73.

Il criterio principale da utilizzare per individuare la parte imponibile della prestazione è la differenza tra:

- il valore di riscatto (che sarebbe stato riconosciuto all'assicurato) come determinato al momento individuato sulla base delle pattuizioni contrattuali;
- e l'ammontare dei premi pagati al netto di quelli corrisposti per la copertura del rischio morte.

COPERTURA DEL RISCHIO DEMOGRAFICO E INVESTIMENTO FINANZIARIO

La ris. 76/2016 ha ribadito che, anche nel caso di polizze vita con prestazioni ricorrenti per le quali sia previsto un premio unico, gli operatori, qualora possiedano i dati relativi

all'attribuzione dei premi a ciascuna delle due componenti della prestazione (copertura del rischio demografico e investimento finanziario), devono utilizzarli nella determinazione del reddito imponibile.

Diversamente, nei casi in cui non sia possibile, sulla base di dati certi, una "ripartizione" dei premi riferibili alle due tipologie di prestazioni delle polizze sopra citate, gli operatori, necessariamente, dovranno applicare il criterio proporzionale suggerito nella circ. 8/2016 (§ 2).

FISCALE

CHIARIMENTI IN MATERIA DI MONITORAGGIO FISCALE

Ris. Agenzia delle Entrate 16.9.2016 n. 77

TUTTI I SOGGETTI

Con la ris. 77/2016, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito i criteri da utilizzare per l'indicazione delle attività nel quadro RW, in presenza di investimenti esteri in valuta diversa dall'euro.

Secondo quanto previsto dalle istruzioni al modello UNICO, per gli importi in valuta estera, il contribuente deve indicare in RW il controvalore in euro, utilizzando il cambio indicato nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili agli effetti delle norme contenute nei Titoli I e II del TUIR.

Tuttavia, in merito non era chiaro se per ogni annualità fosse necessario "aggiornare" alla valuta corrente il valore dell'attività da indicare nel quadro RW anche con riferimento ad investimenti "statici" ed effettuati diversi anni addietro.

COORDINAMENTO TRA CAMBI STORICI E CAMBI ATTUALI

L'Agenzia ha affrontato il caso del possesso di un immobile detenuto in Svizzera, situazione in cui il valore per il quadro RW e l'IVIE è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto e, in mancanza, dal valore di mercato rilevabile al termine dell'anno (o del periodo di detenzione) nel luogo in cui è situato l'immobile.

Si chiarisce che nel caso in cui si utilizzi il costo di acquisto si applicherà il cambio medio del mese in cui ricade la data di acquisto, come indicato nel provvedimento di accertamento dei tassi di cambio, senza necessità di aggiornare il valore indicato nella dichiarazione. Differentemente, in ipotesi di utilizzo del valore di mercato, rilevabile al termine dell'anno (o del periodo di detenzione), si applicherà il cambio medio del mese in cui ricade detto termine o periodo. In questa seconda ipotesi, la risoluzione precisa che sarà necessario aggiornare annualmente il valore indicato nella dichiarazione.

In merito alla reperibilità dei cambi risalenti ad annualità lontane nel tempo, viene ricordato che fino all'emanazione del DM 28.12.2000, in vigore dal 12.1.2001, l'accertamento dei cambi delle valute estere era di competenza del Ministero delle Finanze.

FISCALE

TRATTAMENTO DEI RIMBORSI SPESE PER IL SERVIZIO DI *CAR SHARING* UTILIZZATO DAI DIPENDENTI ALL'INTERNO DEL COMUNE SEDE DI LAVORO

Ris. Agenzia delle Entrate 28.9.2016 n. 83

DIPENDENTI

Con la ris. 28.9.2016 n. 83, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità di equiparare le fatture emesse dalle società di *car sharing* ai documenti che attestano il sostenimento delle spese di trasporto, come ad esempio le ricevute del taxi o dei mezzi di trasporto pubblico, il cui rimborso non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 51 co. 5 del TUIR.

RIMBORSI SPESE DI TRASPORTO ALL'INTERNO DEL COMUNE

L'art. 51 co. 5 del TUIR, in relazione alle trasferte effettuate nel medesimo Comune ove è ubicata la sede di lavoro, dispone che *“le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto, comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito”*.

Pertanto, nell'ipotesi in cui la trasferta o missione si svolga all'interno del Comune ove è ubicata la sede di lavoro, sono esclusi da tassazione i soli rimborsi delle spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, mentre sono da assoggettare a tassazione le indennità e i rimborsi di altre spese di viaggio.

RIMBORSI SPESE PER IL SERVIZIO DI *CAR SHARING*

La risoluzione in commento ha chiarito che i rimborsi delle spese sostenute dai dipendenti per l'utilizzo del servizio di *car sharing*, in occasione di trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale in cui è ubicata la sede di lavoro, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 51 co. 5 del TUIR.

A tal fine, il documento rilasciato al dipendente dalla società che fornisce il servizio deve attestare l'effettivo spostamento dalla sede di lavoro e l'utilizzo del servizio da parte del dipendente, analogamente ai documenti provenienti dal vettore.

La suddetta esenzione opera anche nell'ipotesi in cui la società/datore di lavoro è intestataria della fattura emessa dalla società di *car sharing* ed al lavoratore è rimborsata la spesa sostenuta per l'utilizzo del veicolo (c.d. “utilizzo incrociato”).

FISCALE

PATENT BOX – MARCHI IN CORSO DI REGISTRAZIONE CON PROCEDIMENTO DI OPPOSIZIONE PENDENTE

Ris. Agenzia delle Entrate 27.9.2016 n. 81

IMPRESE

Con la ris. 27.9.2016 n. 81, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito all’ambito oggettivo di applicazione del regime di tassazione agevolata disciplinato dall’art. 1 co. 37-45 della L. 190/2014 e dal DM 30.7.2015 (c.d. *Patent box*).

MARCHI IN CORSO DI REGISTRAZIONE

L’art. 6 co. 1 lett. iii) del DM 30.7.2015 include tra i beni immateriali che consentono alle imprese di accedere al regime opzionale di tassazione agevolata i “*marchi d’impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione*”.

La circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 ha chiarito che per marchi di impresa, siano essi registrati o in corso di registrazione, si intendono i marchi registrati dai competenti uffici per la proprietà industriale, variamente denominati. In particolare, per marchi “in corso di registrazione” si intendono le domande di registrazione di marchio depositate presso gli Uffici competenti.

La prova dell’avvenuto deposito della domanda, secondo quanto affermato dalla citata circolare e ribadito nella risoluzione in commento, è fornita mediante la produzione di una ricevuta rilasciata dall’ufficio competente.

PROCEDIMENTO DI OPPOSIZIONE PENDENTE

Secondo la risoluzione in commento, sono ammissibili al *Patent box* anche i marchi in corso di registrazione in presenza di un procedimento di opposizione pendente, purché sussista una ricevuta rilasciata dagli uffici competenti attestante l’avvenuto deposito della domanda di registrazione.

La citata documentazione è, infatti, sufficiente a soddisfare, da un punto di vista definitorio, i requisiti previsti dall’art. 6 co. 1 lett. iii) del DM 30.7.2015.

L’Agenzia precisa, inoltre, che la presenza di un procedimento di opposizione in corso di svolgimento potrebbe inficiare la registrazione del marchio in caso di diniego di registrazione da parte dell’autorità competente, con conseguenze sull’istituto agevolativo del *Patent Box*. Pertanto, nell’adottare un atteggiamento prudentiale in sede di sfruttamento dell’agevolazione, l’impresa dovrà tempestivamente segnalare all’Agenzia delle Entrate qualsiasi evento che possa portare alla mancata registrazione del marchio.

FISCALE

CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN RICERCA E SVILUPPO – INAPPLICABILITÀ AI CORSI DI FORMAZIONE SENZA CARATTERE INNOVATIVO

Ris. Agenzia delle Entrate 23.9.2016 n. 80

IMPRESE

Con la ris. 23.9.2016 n. 80, l'Agenzia delle Entrate non considera ammissibili al credito di imposta ex art. 3 del DL 145/2013 i costi sostenuti per l'attività di ricerca e sviluppo intrapresa nell'ambito di corsi di formazione basati su una didattica attiva e concentrati su problematiche e su metodologie per risolverle.

L'istante aveva sostenuto che i suddetti corsi di formazione erano caratterizzati da un forte carattere innovativo, soprattutto con riferimento alle modalità con cui questi venivano svolti e alla capacità di rispondere alle nuove esigenze del mercato di riferimento attraverso una didattica attiva.

MANCANZA DEL CARATTERE INNOVATIVO

L'Agenzia delle Entrate ha richiesto il parere del Ministero dello Sviluppo economico, il quale ha chiarito che:

- i corsi di formazione per cui era stata richiesta l'agevolazione non presentano un vero e proprio carattere innovativo. In particolare, viene sostenuto che il carattere innovativo non può essere riconosciuto al singolo corso di formazione trattandosi, più propriamente, di una base di conoscenza comune in tale ambito;
- il fatto che il prodotto abbia una destinazione commerciale e conseguentemente una remunerazione è motivo espresso di esclusione dal credito d'imposta.

FISCALE

DEDUCIBILITÀ IRPEF DELLE SPESE MEDICHE E DI ASSISTENZA PER DISABILI

Ris. Agenzia delle Entrate 23.9.2016 n. 79

PERSONE FISICHE

Con la ris. 23.9.2016 n. 79, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in relazione alla deducibilità ai fini IRPEF, ai sensi dell'art. 10 co. 1 lett. b) del TUIR, delle spese mediche e di assistenza specifica necessarie nei casi di grave invalidità o menomazione, sostenute dai soggetti portatori di *handicap*, indicati nell'art. 3 della L. 5.2.92 n. 104.

CERTIFICAZIONE DELLA SITUAZIONE DI *HANDICAP*

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la grave e permanente invalidità o menomazione, menzionata dall'art. 10 del TUIR, non implica necessariamente la condizione di *handicap* grave di cui all'art. 3 co. 3 della suddetta L. 104/92.

Ai fini della deducibilità delle spese in esame, è quindi sufficiente la certificazione rilasciata ai sensi della L. 104/92, relativa alla situazione di *handicap* (anche non grave).

RICONOSCIMENTO DELL'INVALIDITÀ CIVILE

L'Agenzia delle Entrate ribadisce quanto già affermato nella precedente circ. 14.6.2001 n. 55 (§ 1.2.10), secondo cui, ai fini della deduzione in esame, non si può invece ritenere sufficiente il solo riconoscimento dell'invalidità civile, dal momento che l'accertamento dell'invalidità civile concerne la valutazione del grado di capacità lavorativa, mentre l'accertamento dell'*handicap* attiene allo stato di gravità delle difficoltà sociali e relazionali di un soggetto che, se accertato, consente l'accesso a servizi sociali e previdenziali nonché a particolari trattamenti fiscali; si tratta, quindi, di accertamenti concettualmente distinti in quanto perseguono finalità diverse.

Nel caso di riconoscimento dell'invalidità civile occorre, dunque, accertare la grave e permanente invalidità o menomazione.

Secondo la risoluzione in esame, tuttavia, la gravità dell'invalidità, laddove non sia espressamente indicata nella certificazione, può essere ravvisata nelle ipotesi in cui:

- sia attestata un'invalidità totale;
- sia attribuita l'indennità di accompagnamento.

FISCALE

REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Circ. Agenzia delle Entrate 16.9.2016 n. 38

SOGGETTI DI
GRANDI
DIMENSIONI

La circ. Agenzia delle Entrate 16.9.2016 n. 38 fornisce chiarimenti in merito al regime di adempimento collaborativo, disciplinato dagli artt. 3 - 7 del DLgs. 128/2015, il quale consente ai contribuenti di grandi dimensioni di instaurare con l'Amministrazione finanziaria un confronto costante per la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, in un momento antecedente alla presentazione della dichiarazione.

Si ricorda che possono accedere al regime i "contribuenti" con volume di affari o di ricavi non inferiori a dieci miliardi di euro ovvero a un miliardo di euro in caso di adesione al Progetto Pilota di cui all'invito pubblico del 25.6.2013, nonché le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, prestata a seguito di istanza di

interpello sui nuovi investimenti (art. 2 del DLgs. 147/2015), indipendentemente dal volume di affari o dai ricavi.

Riguardo ai requisiti dimensionali, l'Agenzia chiarisce che può essere escluso chi consegue, per tre esercizi consecutivi, livelli di ricavi o di volume di affari significativamente inferiori a quelli previsti per l'accesso al regime, senza tener conto di eventuali operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo.

FISCALE

REGIME CFC "NON BLACK LIST" – DETERMINAZIONE DELL' EFFETTIVO LIVELLO DI TASSAZIONE ESTERA

Prov. Agenzia delle Entrate 16.9.2016 n. 143239

IMPRESE

Con il provvedimento 16.9.2016 n. 143239, l'Agenzia delle Entrate ha individuato i criteri di determinazione del livello di tassazione effettiva nello Stato estero ai fini dell'applicazione della disciplina CFC alle società controllate residenti in Stati a fiscalità ordinaria, compresi gli Stati UE o aderenti allo SEE (art. 167 co. 8-*bis* del TUIR).

Tale disciplina si applica se la controllata estera, oltre a ritrarre più del 50% dei propri proventi dai c.d. *passive income* (dividendi, interessi, ecc.), è assoggettata ad una tassazione effettiva inferiore di oltre il 50% rispetto a quella italiana.

Secondo il provvedimento 16.9.2016 n. 143239, a tali fini occorre confrontare:

- la tassazione effettiva estera, pari al rapporto tra l'imposta estera e l'utile *ante* imposte risultante dal bilancio della controllata;
- la tassazione "virtuale" domestica, pari al rapporto tra l'imposta che la controllata avrebbe pagato in Italia, corrispondente al reddito imponibile rideterminato secondo le disposizioni fiscali italiane in materia di reddito d'impresa, e l'utile *ante* imposte risultante dal bilancio della controllata.

Ferme restando le particolarità che verranno di seguito precisate, si consideri ad esempio la situazione di una controllata che presenta un utile *ante* imposte di 100 (supposto per semplicità pari al reddito imponibile) e che su tale ammontare ha assolto un'imposta estera di 15.

Per effetto della rideterminazione del reddito imponibile estero secondo le regole italiane, esso ammonta a 120 (per effetto, ad esempio, di variazioni fiscali permanenti) e porta ad un'IRES virtuale di 33 (120 x 27,5%).

La tassazione effettiva estera (15%, pari al rapporto tra 15 e 100) risulta inferiore di oltre il 50% rispetto a quella virtuale domestica (33%, pari al rapporto tra 33 e 100), per cui la controllata rientra potenzialmente nella disciplina CFC.

IMPOSTE RILEVANTI

Nella determinazione della tassazione effettiva estera, rilevano esclusivamente le imposte sul reddito dovute nello Stato di localizzazione, al lordo di eventuali crediti di imposta per i redditi prodotti in Stati diversi da quello di insediamento.

In presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, le imposte sul reddito sono quelle ivi individuate nonché quelle di natura identica o analoga intervenute successivamente.

Sul fronte interno, rilevano l'IRES e le sue eventuali addizionali, al lordo di eventuali crediti di imposta per i redditi prodotti in uno Stato diverso da quello di localizzazione della controllata.

CRITERI DI DETERMINAZIONE DELLA TASSAZIONE EFFETTIVA ESTERA E DELLA TASSAZIONE VIRTUALE DOMESTICA

Rilevano i seguenti criteri:

- per il calcolo della tassazione virtuale domestica si parte dai dati risultanti dal bilancio di esercizio o dal rendiconto della controllata, redatti secondo le norme dello Stato di localizzazione; se il bilancio o il rendiconto sono redatti in conformità ai principi contabili internazionali, il socio residente è tenuto a determinare il reddito della controllata secondo le disposizioni previste per i soggetti che adottano tali principi;
- per determinare la tassazione effettiva estera, le imposte sul reddito effettivamente dovute nello Stato estero devono trovare evidenza nel bilancio o rendiconto di esercizio della controllata, nella relativa dichiarazione dei redditi, nelle connesse ricevute di versamento, nonché nella documentazione relativa alle eventuali ritenute subite ad opera di sostituti d'imposta o altri soggetti locali;
- se la controllata aderisce a una forma di tassazione di gruppo nello Stato estero, assumono rilievo esclusivamente le imposte sul reddito di competenza della medesima, singolarmente considerata;
- sono irrilevanti le variazioni non permanenti della base imponibile, con riversamento certo e predeterminato in base alla legge o per piani di rientro (ad esempio, gli ammortamenti); tale previsione non riguarda il riversamento collegato alle predette variazioni che sono state considerate rilevanti nei periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del DLgs. 147/2015 (2015 "solare");
- occorre tenere conto dell'agevolazione ACE in Italia e di regimi analoghi applicati in base alla normativa dello Stato o territorio di localizzazione, mentre non rilevano i regimi fiscali opzionali cui la controllata avrebbe potuto aderire qualora residente in Italia;
- l'imposizione italiana nei limiti del 5% dei dividendi o delle plusvalenze di cui agli artt. 87 co. 1 lett. c) e 89 co. 3 del TUIR si considera equivalente a un regime di esenzione totale che preveda, nello Stato di localizzazione della controllata, l'integrale indeducibilità dei costi connessi alla partecipazione;
- non si tiene conto del limite dell'80% per l'utilizzo delle perdite fiscali pregresse (art. 84 co. 1 primo periodo del TUIR) e delle limitazioni di analoga natura previste

dalla normativa estera;

- non rilevano gli effetti di eventuali agevolazioni di carattere non strutturale riconosciute dallo Stato estero, per un periodo non superiore a cinque anni, alla generalità dei contribuenti; per contro, assumono rilevanza le forme di riduzione di imposte diverse dalle precedenti, nonché quelle ottenute dal singolo contribuente in base ad un apposito accordo concluso con l'Amministrazione fiscale estera.

FISCALE

REGIME DEI COSTI *BLACK LIST* PER IL PERIODO DI IMPOSTA 2015

Circ. Agenzia delle Entrate 26.9.2016 n. 39

IMPRESA

La circ. Agenzia delle Entrate 26.9.2016 n. 39, nel riepilogare l'evoluzione normativa che ha interessato la disciplina dei costi *black list*, ha fornito chiarimenti in merito al regime di cui all'art. 110 co. 10 e ss. del TUIR, il quale interessa ancora il periodo di imposta 2015 (UNICO 2016) ed è, invece, abrogato, per effetto delle modifiche apportate dalla L. 208/2015, dal periodo di imposta 2016 "solare".

Si ricorda che, per il periodo di imposta 2015, in seguito alle novità introdotte dal DLgs. 147/2015, i suddetti costi sono deducibili integralmente se entro il valore normale e, per l'eccedenza, a fronte della prova che l'operazione corrisponda ad un effettivo interesse economico ed abbia avuto concreta esecuzione. In entrambi i casi, resta fermo l'obbligo di separata indicazione in dichiarazione dei redditi.

CONGRUITÀ RISPETTO AL VALORE NORMALE

La prova della congruità del costo dedotto rispetto al relativo valore normale del bene o servizio acquistato deve essere fornita dal contribuente. Più precisamente, qualora il contribuente abbia portato in deduzione l'importo integrale del costo, in sede di eventuale controllo, dovrà fornire la dimostrazione che tale importo è corrispondente al valore normale del bene acquistato o del servizio ricevuto da operatori localizzati in un paradiso fiscale.

EFFETTIVO INTERESSE ECONOMICO

Ai fini della prova dell'interesse economico, ferme restando le considerazioni contenute nella circ. 51/2010, § 9, occorre valorizzare tutte le circostanze, legate alla specificità del caso concreto che, rivestendo carattere di eccezionalità, giustifichino un valore sostenuto superiore a quello di mercato, rendendo le transazioni non comparabili sul mercato da un punto di vista soggettivo o oggettivo.

INDICAZIONE DEI COSTI SOSTENUTI FINO AL 10.5.2015 E FINO AL 19.11.2015

Con riferimento alla decorrenza delle modifiche apportate al DM 23.1.2002 (contenente la c.d. “*black list*”), dal DM 27.4.2015 e dal DM 18.11.2015, viene precisato che la disciplina di cui all’art. 110 co. 10 del TUIR “*continua a trovare applicazione in relazione alle operazioni commerciali con gli Stati espunti dalla black list intercorse entro il giorno precedente l’entrata in vigore del relativo decreto*”.

Ne risulta, spiega l’Agenzia, che devono essere indicati in UNICO 2016:

- i costi derivanti da operazioni con Malesia, Filippine e Singapore sostenuti entro il 10.5.2015;
- i costi derivanti da operazioni con controparti residenti in Hong Kong sostenuti entro il 29.11.2015.

INAPPLICABILITÀ DEL *FAVOR REI*

Per ciò che concerne il regime sanzionatorio, l’Agenzia delle Entrate specifica che l’abrogazione delle norme contenute nell’art. 110 co. da 10 a 12-*bis* del TUIR, con conseguente venir meno dell’obbligo di separata indicazione in dichiarazione, ha effetto dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015, quindi dal 2016 “solare” (art. 1 co. 144 della L. 208/2015).

In tal caso, secondo l’Agenzia, si realizza una deroga al *favor rei* ammessa dall’art. 3 del DLgs. 472/97 (“*salvo diversa disposizione di legge*”), quindi, come altresì stabilito dalla Cass. n. 6651/2016, le sanzioni restano irrogabili per il pregresso.

FISCALE

ASSEGNAZIONE E CESSIONE DEI BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

Circ. Agenzia Entrate 16.9.2016 n. 37

IMPRESE

Con la circolare 16.9.2016 n. 37, l’Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti sulle operazioni agevolate ai sensi dell’art. 1 co. 115 ss. della L. 208/2015 (assegnazione e cessione di beni ai soci, nonché trasformazione in società semplice), dopo quelli contenuti nella precedente circolare 1.6.2016 n. 26. I principali chiarimenti della nuova circolare sono i seguenti:

- in caso di assegnazione, è necessario annullare riserve di patrimonio netto in misura pari al valore attribuito al bene in sede di assegnazione, che può essere pari, superiore o inferiore al valore netto di iscrizione in bilancio del bene;

- è possibile compensare le plusvalenze e le minusvalenze da assegnazione solo se l'immobile è un "bene merce", mentre nella cessione agevolata le plusvalenze e le minusvalenze sono sempre compensabili;
- se viene assegnato un bene con annullamento di una riserva in sospensione d'imposta, il socio di società di capitali realizza un utile in natura, ma può scomputare da questo le somme assoggettate ad imposta sostitutiva del 13% in capo alla società;
- le riserve in sospensione d'imposta possono essere utilizzate solo dopo avere esaurito le altre riserve (di utili o di capitale) presenti in bilancio;
- l'opzione per l'imposta di registro sul valore catastale è subordinata alla medesima opzione per l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze; per gli immobili abitativi assegnati o ceduti a persone fisiche non imprenditori, invece, sono possibili scelte distinte.

FISCALE

FINANZIAMENTI EROGATI DA BANCHE UE – INSUSSISTENZA DELL'OBBLIGO DI DICHIARAZIONE IN ITALIA DEGLI INTERESSI ESENTI

Ris. Agenzia delle Entrate 29.9.2016 n. 84

ENTI CREDITIZI NON RESIDENTI

Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 29.9.2016 n. 84 gli enti creditizi comunitari (e gli altri intermediari qualificati) non sono tenuti a dichiarare in Italia gli interessi percepiti in relazione ai finanziamenti a medio-lungo termine erogati a imprese italiane; l'esenzione da ritenuta prevista dall'art. 26 co. 5-*bis* del DPR 600/73 va, infatti, intesa quale esenzione da ogni forma di imposizione italiana, al di là di un non perfetto coordinamento tra le norme che regolano la fattispecie.

FISCALE

RIAMMISSIONE ALLA DILAZIONE DEI RUOLI

DL 24.6.2016 n. 113, conv. L. 7.8.2016 n. 160

TUTTI I SOGGETTI

L'art. 13-*bis* co. 1 del DL 24.6.2016 n. 113, conv. L. 160/2016, ha introdotto una riammissione alla dilazione per i contribuenti che, all'1.7.2016, sono decaduti da una dilazione già concessa, se la domanda viene presentata entro il 20.10.2016.

Si evidenzia che, nel sistema antecedente alle modifiche del DLgs. 159/2015, la decadenza dalla dilazione si sarebbe verificata con il mancato pagamento di otto rate, anche non consecutive. Attualmente, di contro, la decadenza si verifica con il mancato versamento di cinque rate, anche non consecutive.

Dovrebbe essere irrilevante, ai fini dell'accesso a tale dilazione, la tipologia di debito rateizzata; quindi, sempre che si tratti di decadenza da una dilazione concessa ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/73 (in sostanza, di debiti iscritti a ruolo o derivanti da accertamenti "esecutivi"), rientrano nel beneficio, tra le altre, le rateazioni sia di tributi (IRPEF, IRES, IVA, imposta di registro, ICI, IMU, ecc.) che di contributi dovuti all'INPS o di premi INAIL.

La particolarità della riammissione consiste nel fatto che il contribuente, già decaduto, può fruire nuovamente della dilazione senza dover onorare tutte le rate scadute.

Scaduto il termine del 20.10.2016, è possibile, di norma, essere riammessi alla dilazione a condizione che siano state pagate le rate scadute.

PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA

Per fruire della riammissione alla dilazione, i contribuenti devono presentare apposita domanda presso gli uffici di Equitalia, entro il 20.10.2016.

Per come è formulata la norma, non sembra necessario dimostrare lo stato di difficoltà finanziaria, quale che sia l'importo delle somme da dilazionare. Quindi, anche per gli importi superiori a 60.000,00 euro (ove di norma la richiesta presuppone l'esame dei bilanci o della dichiarazione ISEE), la riammissione alla dilazione è automatica.

La domanda può essere presentata mediante consegna presso gli uffici di Equitalia oppure con il servizio postale. In quest'ultima eventualità, ai fini del rispetto, per prudenza, del termine, è bene prendere come riferimento la data di ricezione del plico ad opera dell'Agente della Riscossione, e non quella di spedizione ad opera del contribuente.

Stando alle informazioni presenti sul sito internet di Equitalia, sembra che, per gli importi sino a 60.000,00 euro, sia possibile inoltrare la richiesta per via telematica, ma per l'utilizzo di questa modalità di invio è meglio contattare direttamente l'Agente della Riscossione.

A tal fine, Equitalia ha predisposto il modello "RR1", scaricabile gratuitamente dal relativo sito internet, che si riporta di seguito.



A Equitalia Servizi di riscossione SpA

RR1

**RICHIESTA DI RIAMMISSIONE ALLA RATEIZZAZIONE
PER PIANI DECADUTI AL 30/06/2016**

(art. 13 – bis comma 1 DL n. 113 del 2016 convertito con Legge n.160/2016)

Il/La sottoscritto/a..... nato/a il.....

a..... (Prov.....) codice fiscale.....

indirizzo.....

Comune..... (Prov.....)

in proprio (per persone fisiche);

in qualità di titolare/rappresentate legale/tutore/curatore del/della.....

codice fiscale

ai fini dell'esame e della trattazione di questa richiesta dichiara di **eleggere domicilio presso:**

la propria abitazione;

il proprio ufficio/la propria azienda;

altro.....

Comune..... (Prov.....)

Indirizzo..... CAP.....

Telefono..... e-mail/PEC

Il/La sottoscritto/a si impegna a comunicare le eventuali variazioni successive¹, e riconosce che Equitalia Servizi di riscossione SpA non si assume alcuna responsabilità in caso di irreperibilità del destinatario all'indirizzo anagrafico o di Posta elettronica dichiarato.

VISTO

Il comma 1 dell'art. 13-bis del dl n. 113 del 2016 convertito con Legge n. 160/2016, secondo cui: "il debitore decaduto alla data del 1 luglio 2016 dal beneficio della rateizzazione prevista dall'art. 19, commi 1, 1-bis e 1-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, concessa in data antecedente o successiva a quella di entrata in vigore del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, può nuovamente rateizzare l'importo sino ad un massimo di 72 rate, fatti salvi i piani di rateizzazione con un numero di rate superiore a 72, già precedentemente approvati, anche se, all'atto della presentazione della richiesta, le rate scadute alla stessa data non siano state integralmente saldate. La nuova richiesta di rateazione deve essere presentata, a pena di decadenza, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto."

DICHIARA

di essere decaduto, entro il 30 giugno 2016, dal beneficio della rateizzazione relativamente ai seguenti piani:

1. prot.....concesso il.....per un n. originario di rate pari a.....
2. prot.....concesso il.....per un n. originario di rate pari a.....
3. prot.....concesso il.....per un n. originario di rate pari a.....
4. prot.....concesso il.....per un n. originario di rate pari a.....
5. prot.....concesso il.....per un n. originario di rate pari a.....

¹ Eventuali comunicazioni al riguardo dovranno contenere espresso riferimento al numero di protocollo assegnato alle nuove rateizzazioni.

CONSIDERATO CHE

il numero massimo di rate concedibili, fermo restando che l'importo di ciascuna rata non potrà essere inferiore a 50 euro, è pari:

- a 72 rate mensili² per piani originari di tipo "ordinario";
- al numero di rate originariamente concesse per i piani di tipo "straordinario".

CHIEDE³

la dilazione del debito residuo, oggetto dei suddetti piani, nel seguente numero di rate mensili:

1. n.....rate mensili per il prot.....;
2. n.....rate mensili per il prot.....;
3. n.....rate mensili per il prot.....;
4. n.....rate mensili per il prot.....;
5. n.....rate mensili per il prot.....;

DICHIARA ALTRESI'

sotto la propria responsabilità, ai sensi dell'art. 46 e 47 del DPR n. 445/200, e consapevole delle sanzioni penali previste dall'art. 76 dello stesso decreto (in caso di dichiarazioni mendaci e di formazione o uso di atti falsi):

- di essere tutore/ titolare/rappresentante legale/curatore della persona/ditta/società/ente/associazione sopra indicata (barrare solo in caso di richieste da parte di tutore, ditta, società ente associazione).
- che non è stato depositato un accordo di ristrutturazione (art. 182-bis R.D. n. 267/1942 – Legge fallimentare), una domanda di concordato preventivo (art. 161 R.D. n. 267/1942 – Legge fallimentare) ovvero una proposta di accordo o di piano per la composizione della crisi da sovraindebitamento (artt.6 e seguenti Legge n. 3/2012)⁴.

Luogo e data _____

Firma _____

DELEGA ALLA PRESENTAZIONE

(da compilare esclusivamente nell'ipotesi di presentazione da parte di un soggetto diverso dal richiedente)

Io sottoscritto/a.....

- in proprio
- in qualità di titolare/rappresentante legale/tutore/curatore del/della.....
delego il/la Sig./Sig.ra

- a consegnare la presente richiesta di rateizzazione;
- a modificare (sottoscrivendone le parti modificate) la presente richiesta di rateizzazione;
- a ritirare, sottoscrivendone copia per ricevuta, qualsiasi ulteriore comunicazione e/o provvedimento connesso alla presente richiesta (comunicazione di avvio del procedimento, preavviso di rigetto, provvedimento di accoglimento della richiesta, provvedimento di rigetto).

Luogo e data.....

Firma del delegante

N.B. Allegare fotocopia del documento di identità del delegante e del delegato

² Per le società in liquidazione, il nuovo piano di rateizzazione potrà essere concesso per un massimo di 24 rate mensili.

³ In caso di riammissione al beneficio della rateizzazione e concessione del nuovo piano, la decadenza interviene con il mancato pagamento di due rate, anche non consecutive.

⁴ In mancanza di tale dichiarazione la rateizzazione non potrà essere concessa.

SPAZIO RISERVATO AL PERSONALE

Equitalia Servizi di riscossione SpA, Agente della riscossione per l'ambito provinciale di

allego copia del documento di riconoscimento del soggetto richiedente, acquisito ai sensi dell'art. 45 del DPR n. 445/2000.

OPPURE

attesto, ai sensi dell'art. 38 del DPR n. 445/2000, che la sottoscrizione della richiesta di cui sopra è apposta in mia presenza dal/dalla Sig./Sig.ra
identificato/a mediante documento di riconoscimento numero
rilasciato da in data

Data Nome, cognome e firma del dipendente addetto

INFORMATIVA SUL TRATTAMENTO DEI DATI PERSONALI

(Articolo 13, del Dlgs n. 196/2003)

Equitalia Servizi di riscossione SpA Titolare del trattamento dei dati personali per le finalità istituzionali previste dalla legge, utilizza i dati che La riguardano per dar seguito alla richiesta di rateizzazione ovvero di estensione o di proroga della medesima da Lei avanzata ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 19 del DPR n. 602/1973.

Il trattamento dei Suoi dati avviene anche mediante l'utilizzo di strumenti elettronici, per il tempo e con logiche strettamente correlate alle predette finalità e comunque in modo da garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto delle previsioni di cui all'art. 11 Dlgs n. 196/2003, nonché degli obblighi imposti dall'art. 4 del Codice Deontologico dei Concessionari e degli Ufficiali di riscossione (D.M. 16/11/2000) e dall'art. 35 del Dlgs n. 112/1999.

Il conferimento dei dati personali è, al fine di cui sopra, necessario. I dati personali contenuti nella documentazione da Lei eventualmente trasmessa saranno trattati unicamente per la predetta finalità. La società potrà avvalersi dei recapiti (posta elettronica, telefono, fax, indirizzo) da Lei eventualmente indicati, per le comunicazioni inerenti alla richiesta.

I dati personali non possono essere oggetto di diffusione, tuttavia, se necessario per la finalità di cui sopra, possono essere comunicati:

- ad altra società del Gruppo Equitalia;
- ai soggetti a cui la comunicazione dei dati debba essere effettuata in adempimento di un obbligo previsto dalla legge, da un regolamento o dalla normativa comunitaria, nonché da convenzioni in materia di riscossione;
- ai soggetti designati dal Titolare, in qualità di Responsabili esterni ovvero interni e di Incaricati del trattamento.

Lei ha il diritto (art. 7 Dlgs n. 196/2003), in qualunque momento, di ottenere la conferma dell'esistenza di dati personali che La riguardano e la loro comunicazione in forma intelligibile, nonché di conoscere finalità, modalità e logica del trattamento. Tali richieste, corredate da copia di idoneo e valido documento di riconoscimento, possono essere inoltrate a Equitalia Servizi di riscossione SpA, Responsabile pro-tempore Funzione Legale, via Grezar 14 – 00142 Roma, oppure all'indirizzo di posta elettronica: privacy@equitaliariscossione.it

I diritti di cui al citato articolo 7, relativi ai dati personali presupposti all'affidamento dei carichi all'agente della riscossione, possono essere esercitati con richiesta rivolta direttamente all'Ente creditore. Informazioni dettagliate sono disponibili sul sito web www.gruppoequitalia.it, nonché presso gli sportelli della scrivente.

Mod. RR1 – rev 01 del 20/08/16

PIANO DI DILAZIONE

Il piano di dilazione può essere accordato per un massimo di 72 rate mensili, escludendo la possibilità di richiedere la c.d. “dilazione straordinaria” sino a 120 rate mensili.

Rimane comunque fermo l'eventuale maggior numero di rate concesso, se il contribuente fruiva già di una dilazione “straordinaria”. Sulla base delle indicazioni presenti nel modello “RR1”, i debitori che beneficiavano della dilazione “straordinaria”, possono infatti ottenere un numero di rate pari alla dilazione originaria.

Una volta ottenuto, il piano non può essere prorogato, nemmeno in costanza di peggioramento dello stato di difficoltà finanziaria del debitore.

La decadenza dalla dilazione si verifica, in tal caso, con il mancato pagamento di due rate, anche non consecutive.

Sulla base del dato normativo, la domanda di dilazione:

- inibisce l'adozione del fermo di beni mobili registrati e dell'ipoteca esattoriale, ferma restando la validità delle misure già disposte;
- osta all'avvio di nuove azioni esecutive.

Il pagamento della prima rata, comunque, sospende le esecuzioni in corso, salvo la presenza di atti espropriativi "irreversibili" (si pensi all'esito positivo dell'incanto o all'istanza di assegnazione).

Oltre a ciò, pagata la prima rata, il debitore dovrebbe poter ottenere il DURC e, come prevede l'art. 48-*bis* del DPR 602/73, non dovrebbe più essere considerato inadempiente ai fini del "blocco" dei pagamenti delle Pubbliche amministrazioni.

Relativamente al fermo già disposto, il contribuente può provare a chiederne la sospensione ad Equitalia, presentando l'apposito modello.

FISCALE

RIAMMISSIONE ALLA DILAZIONE DA ACCERTAMENTO CON ADESIONE/ACQUIESCENZA

DL 24.6.2016 n. 113, conv. L. 7.8.2016 n. 160

TUTTI I SOGGETTI

L'art. 13-*bis* co. 3 del DL 113/2016, conv. L. 160/2016, ha previsto una riammissione alla dilazione per i contribuenti decaduti da un piano di rateazione concesso ai sensi dell'art. 8 del DLgs. 218/97, anche se le rate pregresse non sono interamente onorate al momento della richiesta.

Si rammenta che, per effetto dell'art. 8 del DLgs. 218/97 nella versione antecedente al DLgs. 159/2015, le somme derivanti da accertamento con adesione e da acquiescenza potevano essere rateizzate in un numero massimo di 8 rate trimestrali, elevate a 12 se superavano, nel complesso, i 50.000,00 euro. Nel sistema attuale, invece, se gli importi superano nel complesso i 50.000,00 euro, le rate possono al massimo essere sedici trimestrali.

Il contribuente decade dalla dilazione se non paga una rata successiva alla prima entro il termine per il versamento di quella posteriore, in sostanza entro il trimestre successivo. Come conseguenza di ciò, l'intero carico è riscosso, e sulle somme residue dovute a titolo di tributo è irrogata, unitamente alla cartella di pagamento, una sanzione pari al 60%, ridotta al 45% dal DLgs. 159/2015.

La formulazione normativa induce a sostenere che la riammissione, in costanza dei requisiti descritti, opera nel momento in cui, dopo la domanda del contribuente, venga accettata dall'Agenzia delle Entrate, a prescindere dal fatto che sia già stata notificata la

cartella di pagamento, che sia stata chiesta e ottenuta la dilazione dei ruoli o che, addirittura, sia iniziata l'espropriazione con notifica del pignoramento.

Si ritiene che l'Agenzia delle Entrate non disponga di poteri discrezionali in relazione all'accoglimento della richiesta, potendola negare solo in caso di manifesta insussistenza dei requisiti di legge.

REQUISITI PER LA RIAMMISSIONE

Per essere riammessi alla dilazione, è necessario che la decadenza (ovvero il mancato pagamento della rata successiva alla prima entro il termine per il versamento di quella posteriore) si sia verificata nel lasso temporale compreso tra il 16.10.2015 e l'1.7.2016.

È imprescindibile che la relativa domanda venga presentata entro il 20.10.2016. In assenza di una modulistica ufficiale, si ritiene sufficiente una richiesta in carta semplice, da consegnare alla Direzione provinciale/DRE competente sulla base del domicilio fiscale del contribuente, oppure da spedire a mezzo posta, per cautela utilizzando il plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Sino a quando verranno diramati chiarimenti ufficiali, per prudenza, è meglio contattare la singola DRE/Direzione provinciale per appurare la possibilità di inoltrare la richiesta in via telematica.

Può essere opportuno inserire, nella richiesta, un recapito, anche telematico, per eventuale corrispondenza, ad esempio relativa all'elaborazione del nuovo piano di ammortamento del debito.

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

L'art. 13-bis co. 3 del DL 113/2016 si riferisce a piani di rateazione "*nelle ipotesi di definizione degli accertamenti di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997 n. 218, o di omessa impugnazione degli stessi*", quindi non vi sono limitazioni connesse alla tipologia di tributo. Ciò induce ad affermare che, in sostanza, si può trattare di ogni tributo gestito dall'Agenzia delle Entrate incluse le ritenute, per cui imposte sui redditi, IRAP, IVA, imposta di registro, sulle successioni/donazioni, ipocatastali e così via.

Considerato che l'accordo di adesione e l'acquiescenza riguardano necessariamente i contributi previdenziali e assistenziali determinati nell'ambito del modello UNICO, la riammissione concerne pure dette entrate, le quali non hanno natura tributaria (si tratta, in breve, dei contributi dovuti alla Gestione separata e alla Gestione artigiani e commercianti dell'INPS).

Il dato normativo consente di asserire che la riammissione spetta a tutti i contribuenti e ai sostituti d'imposta, tanto persone fisiche quanto persone giuridiche.

La norma individua, quale oggetto della riammissione, le dilazioni conseguenti a definizioni e a omesse impugnazioni rientranti nel DLgs. 218/97, quindi è palese il riferimento all'accertamento con adesione e all'acquiescenza. Per esigenze di ordine sistematico, sono comprese anche le dilazioni conseguenti ad adesione ai "PVC" e ad adesione agli inviti.

Non sono richiamate, quindi non beneficiano della riammissione, le dilazioni relative a mediazione e conciliazione giudiziale (artt. 17-bis e 48 del DLgs. 546/92). In merito alla

decadenza da definizione degli avvisi bonari (art. 3-*bis* del DLgs. 462/97), essa, del pari, non rientra nella riammissione, stante il chiaro dettato legislativo.

ASPETTI APPLICATIVI

La concessione della riammissione alla dilazione postula solo due requisiti: il debitore deve essere decaduto nello iato temporale intercorrente tra il 16.10.2015 e l'1.7.2016, e la relativa domanda va presentata entro il 20.10.2016.

Detto ciò, l'art. 13-*bis* co. 3 del DL 113/2016 si limita a precisare che si ottiene *“la concessione di un nuovo piano di rateazione anche se, all'atto della presentazione della richiesta stessa, le rate eventualmente scadute non siano state saldate”*.

Acquisita la domanda entro il 20.10.2016, l'Agenzia delle Entrate potrebbe elaborare un nuovo piano di ammortamento e comunicarlo al contribuente.

Il numero di rate potrebbe essere determinato con riferimento a quelle non versate nel piano originario: pertanto, in caso di opzione per il pagamento in 12 rate, se il contribuente non ha versato la quarta rata, le residue saranno solo più nove.

A ben vedere, c'è spazio anche per una diversa interpretazione, considerato che la legge parla di “nuovo” piano di rateazione, e non di riammissione alla medesima. Valorizzando ciò, si può sostenere che l'Agenzia delle Entrate, accolta la domanda, conceda una vera e propria nuova dilazione, come per le situazioni ordinarie, per un massimo di 8 rate trimestrali, elevate a 16 se gli importi, nel complesso, superano i 50.000,00 euro.

Per ciò che riguarda la scadenza delle rate, in assenza di chiarimenti ufficiali, è bene prendere contatto con la Direzione provinciale o con la DRE competente.

Il dato normativo non prevede alcun obbligo di comunicazione della volontà di fruire della riammissione ad enti diversi dall'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, nulla vieta che, per cautela, il contribuente notizi dell'avvenuta presentazione della domanda l'Agente della Riscossione competente e/o l'INPS.

EFFETTI DELLA RIAMMISSIONE

Benché l'art. 13-*bis* co. 3 del DL 113/2016 non lo dica espressamente, dovrebbe venire meno la sanzione, pari al 60% o al 45% dei residui tributi dovuti, che è stata o è in procinto di essere contestata unitamente alla cartella di pagamento. Detta sanzione, infatti, è una conseguenza automatica della decadenza dalla dilazione, decadenza che è destinata a venire meno per effetto della riammissione alla dilazione stessa.

Lo stesso, a nostro avviso, si deve affermare per gli interessi di mora e gli aggi di riscossione, ma ciò potrebbe non incontrare il favore delle amministrazioni.

Inoltre, rimane fermo che sugli importi dovuti a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non sono dovuti sanzioni e interessi (art. 2 co. 5 del DLgs. 218/97).

Pur in assenza di un'espressa indicazione in tal senso ad opera del Legislatore, si ritiene che, a seguito dell'approvazione della domanda, siano inibite nuove azioni esecutive e/o cautelari (si pensi ai fermi e alle ipoteche).