

## **QUESITI TELEFISCO 2016**

### **SANZIONI**

**L 8)** Il nuovo sistema sanzionatorio decorrente dal 2016 sarà applicabile alle violazioni commesse dal 1° gennaio 2016 ovvero dagli atti emessi da tale data anche se riferiti a violazioni commesse in precedenza? Per gli atti già notificati ai contribuenti e non ancora divenuti definitivi è applicabile il favor rei in base alle nuove sanzioni previste?

### **Risposta - Rosaria Bosso Direzione Centrale Accertamento**

Il decreto legislativo n. 158/2015, emanato in attuazione della delega contenuta nell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23, prevede al Titolo II la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo. Per effetto di quanto previsto dall'articolo 1, comma 33, della legge di Stabilità 2016 (L. 28 dicembre 2015, n. 208), che ha modificato l'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 158, gli effetti delle modifiche normative in commento decorrono dal 1° gennaio 2016.

Tuttavia, in applicazione del principio di legalità (c.d. favor rei) contenuto nell'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le modifiche delle disposizioni sanzionatorie aventi effetti per il contribuente più favorevoli rispetto alla previgente disciplina sono applicate a violazioni commesse anche prima del 1° gennaio 2016, relativamente alle situazioni non ancora rese definitive.

Il citato principio, in una ottica di favore per il contribuente, prevede infatti che nessuno possa essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile e che, se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applichi la legge più favorevole, salvo che il provvedimento sia divenuto definitivo.

Pertanto, le sanzioni più favorevoli al contribuente, determinate secondo le disposizioni che disciplinano la revisione del sistema sanzionatorio

amministrativo, trovano applicazione anche in relazione alle violazioni contestate in atti notificati prima della decorrenza degli effetti della nuova normativa (1° gennaio 2016), a condizione che non siano divenuti definitivi.

Peraltro, le misure più favorevoli al contribuente delle sanzioni previste dalla nuova disciplina sanzionatoria trovano applicazione anche in sede di ravvedimento operoso in relazione alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016.

## **PATENT BOX**

R.1 L'articolo 12 del Dm 30 luglio 2015 stabilisce che la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali è effettuata, nell'ambito di un ruling con l'agenzia delle Entrate, sulla base degli standard internazionali dell'Ocse, con particolare riferimento alle linee guida sui prezzi di trasferimento. Il *discussion paper* diffuso in bozza dall'Organismo italiano di valutazione in data 4 dicembre 2015 illustra quattro metodi per la determinazione di tale contributo economico. Si chiede conferma che tali metodi sono ritenuti conformi alle indicazioni del Dm e che dunque i contribuenti possono utilizzarli nell'ambito dei ruling in fase di attuazione. Si chiede altresì se vi sono altri metodi che l'agenzia delle Entrate ritiene possano eventualmente essere adottati nei descritti ruling.

### **Risposta - Roberta Cucciniello, Direzione centrale Accertamento**

L'articolo 12 del Dm 30 luglio 2015, al punto 3, stabilisce che ai fini della determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali, lo stesso vada determinato sulla base degli "standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE con particolare riferimento alle linee guida in materia di prezzi di trasferimento".

Il nuovo Capitolo VI delle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento, denominato "Intangibles", al paragrafo D.2.5., fornisce

alcune indicazioni per la selezione del metodo più appropriato finalizzato alla valutazione del prezzo di trasferimento di beni immateriali o dei diritti sugli stessi. Al riguardo, si evidenzia che i principi da seguire nella selezione del MAM (most appropriate method) sono quelli tracciati nel Capitolo II delle Guidelines Ocse, paragrafi dal 2.1- al 2.11.

Come detto, anche nell'ambito delle transazioni intercompany aventi ad oggetto beni immateriali, valgono gli stessi principi e le stesse regole previste per le altre tipologie di beni. Pertanto, occorre applicare il metodo più appropriato al caso di specie tenendo conto che, a parità di condizioni di applicabilità:

- il metodo del confronto di prezzo (CUP) è preferibile a tutti gli altri;
- i metodi tradizionali basati sulla transazione sono preferibili a quelli reddituali basati sull'utile delle transazioni (es. Profit split).

Tuttavia, pur sussistendo tale “gerarchia naturale”, come precisato nel Capitolo II, esistono situazioni in cui i metodi basati sull'utile possono risultare più appropriati rispetto ai metodi tradizionali.

Ad esempio, nel caso in cui siano implicati beni immateriali di elevato valore e caratterizzati da profili di unicità, ovvero vi sia una carenza di informazioni disponibili e/o affidabili, può risultare difficile individuare sul mercato transazioni comparabili tra imprese indipendenti.

In tali casi, il metodo più appropriato può rivelarsi quello di ripartizione dell'utile (Profit Split).

Nell'ambito dell'applicazione del metodo del Profit Split, le Direttive Ocse, sia nel capitolo VI, sia nel Capitolo II, suggeriscono la possibilità di fare riferimento ai flussi attualizzati di reddito o di cassa attesi dalla parti della transazione, sia per la ripartizione del profitto residuale, sia come vero e proprio metodo di ripartizione degli utili.

Inoltre, al capitolo VI sugli “Intangibles” viene ulteriormente precisato che laddove non sia possibile identificare transazioni comparabili tra parti indipendenti sul libero mercato, e quindi non sia possibile applicare i

metodi tradizionali e reddituali previsti al capitolo II delle Direttive Ocse, è inoltre possibile utilizzare delle “valutazioni tecniche” per stimare il prezzo ad arm’s length del valore di trasferimento del bene immateriale.

In particolare, l’utilizzo di tecniche di valutazione basate sul reddito, che considerino quale premessa il calcolo del valore attualizzato dei flussi di reddito o dei flussi di cassa previsti futuri derivanti dallo sfruttamento dell’intangibile, possono essere particolarmente utili se correttamente applicate.

A seconda dei fatti e circostanze, le tecniche di valutazione possono essere utilizzate dai contribuenti e dalle amministrazioni fiscali come modalità applicative di uno dei metodi OCSE sui prezzi di trasferimento descritti nel capitolo II, o come strumento che può essere utilmente applicato per identificare il prezzo di mercato.

Ad ulteriore supporto di quanto appena riferito, si rappresenta che il punto 2.9 del Capitolo II delle Guidelines, consente l’applicazione di metodi differenti da quelli previsti nelle Linee Guida, purché i prezzi così determinati siano conformi al principio di arm’s length sancito in ambito OCSE e contenuto nelle Linee Guida.

Tali altri metodi, tuttavia, non dovrebbero essere utilizzati in sostituzione dei metodi previsti nel Capitolo II delle Linee Guida dall’OCSE, nel caso in cui questi ultimi risultino più appropriati tenendo conto dei fatti e delle circostanze di specie.

Si precisa, infine, che nei casi in cui si ricorra ad altri metodi, la relativa selezione andrebbe suffragata da una spiegazione del perché i metodi riconosciuti dall’OCSE siano stati considerati meno appropriati o non praticabili nelle circostanze di specie e delle ragioni per le quali si è ritenuto che il metodo selezionato fornisca una soluzione migliore.

31) R2 D. Secondo il comma 42-ter della legge 190/2014 (introdotto dalla legge 208/2015) distinti beni immateriali – che siano legati da vincoli di complementarietà e vengano utilizzati congiuntamente per realizzare un prodotto o un processo, o famiglie di prodotti o processi

– possono costituire un solo bene immateriale ai fini dell’agevolazione patent box. Questa disposizione ha carattere procedurale e può essere applicata anche per i regimi avviati con decorrenza dall’esercizio 2015, cioè alle opzioni e istanze di ruling presentate entro il 31 dicembre scorso?

### **Risposta – Iole De Leonardis Direzione Centrale Normativa**

L’articolo 6, comma 3, del decreto ministeriale 30 luglio 2015 prevede che “Qualora, nell’ambito delle singole tipologie dei beni immateriali individuati al comma 1 del presente articolo, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all’uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell’applicazione delle disposizioni del presente decreto”. L’articolo 1, comma 148, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Stabilità 2016) ha modificato l’articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Stabilità 2015) introducendo il nuovo comma 42-ter. Attraverso questo intervento, il legislatore ha chiarito che più beni collegati da un vincolo di complementarietà possono costituire un solo bene immateriale ai fini dell’agevolazione in argomento. In sostanza, il vincolo di complementarietà non è più limitato a beni della stessa tipologia e può riguardare anche beni di tipologia diversa utilizzati congiuntamente per la realizzazione di un prodotto o processo. Si ritiene che tale nuova disposizione possa applicarsi anche ai regimi avviati con decorrenza dall’esercizio 2015, cioè alle opzioni e istanze di ruling presentate entro il 31 dicembre scorso.

## **AMMORTAMENTI**

P1D1: La maggiorazione degli ammortamenti deducibili spetta anche ai contribuenti che hanno adottato il regime forfetario?

### **Risposta – Iole De Leonardis Direzione Centrale Normativa**

La possibilità di usufruire della maggiorazione del 40 per cento deve essere esclusa per i contribuenti forfetari, che determinano il reddito attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi. In tale ipotesi, infatti, l'ammontare dei costi sostenuti dal contribuente (inclusi quelli relativi all'acquisto di beni strumentali nuovi) non rileva ai fini del calcolo del reddito imponibile.

D3: La maggiorazione degli ammortamenti deducibili spetta anche ai contribuenti che hanno adottato il regime dei minimi?

### **Risposta – Iole De Leonardis Direzione Centrale Normativa**

Il procedimento di determinazione del reddito dei contribuenti minimi prevede che il costo di acquisto dei beni strumentali è deducibile dal reddito dell'esercizio in cui è avvenuto il pagamento (principio di cassa). Si ritiene che la deduzione del costo di acquisto di un bene strumentale secondo il principio di cassa non sia di ostacolo alla fruizione del beneficio in esame trattandosi, in sostanza, di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo.

D: La norma sui maxiammortamenti introduce l'agevolazione "ai fini delle imposte sui redditi". Il "bonus" si applica ai fini Irap?

### **Risposta – Vincenzo Cipriani Direzione Centrale Normativa**

L'articolo 1, comma 91, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 stabilisce che “Ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento”. Dal tenore letterale della norma si evince che l'applicazione della norma riguarda soltanto le imposte sui redditi e non produce effetti ai fini dell'IRAP. In particolare, si precisa che la disposizione in esame non produce effetti neanche nei confronti dei soggetti che determinano la base imponibile del tributo regionale secondo i criteri stabili per le imposte sui redditi, come ad esempio i soggetti che applicano le disposizioni di cui all'articolo 5-bis del D. Lgs. n. 446 del 1997.

P1D: La maggiorazione del costo rileva “con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria”. Sembra quindi esclusa ogni rilevanza ai fini del calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il test di operatività delle società non operative. È corretta questa interpretazione?

### **Risposta – Vincenzo Cipriani Centrale Normativa**

Sulla base del tenore letterale dell'articolo 1, comma 91, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, la maggiorazione del costo si applica esclusivamente con “riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria”. Ne deriva che tale maggiorazione non rileva ai fini del test di operatività.

P1D: Se una società consegue il reddito minimo richiesto dalla normativa sulle società non operative, ma per effetto dei super ammortamenti il reddito finale dichiarato scende al di sotto di questo livello, si chiede quali siano gli effetti rispetto alla disciplina di tali società.

## **Risposta – Vincenzo Cipriani Centrale Normativa**

Si conferma che la disciplina delle società non operative non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (cfr. circolare n. 25/E del 2007 e circolare n. 53/E del 2009). Ne deriva che la maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta (derivante dall'agevolazione) riduce il reddito minimo presunto rilevante nella disciplina delle società di comodo.

P4 D: Per fruire dell'agevolazione gli investimenti devono essere "effettuati" entro il 31 dicembre 2016. Trattandosi di acquisti di beni mobili, la data di effettuazione dell'investimento è quella di consegna o di spedizione del bene. L'agevolazione, però, consiste in un aumento della quota di ammortamento, e quindi diventa imprescindibile l'entrata in funzione del bene stesso, senza la quale l'ammortamento non inizierebbe. Si chiede una conferma della seguente impostazione: se un bene mobile, per esempio un impianto, viene consegnato entro il 31 dicembre 2016, ma entra in funzione successivamente, si tratta comunque di un bene agevolato, i cui ammortamenti potranno essere aumentati a partire dal periodo, successivo al 2016, nel quale il bene entra in funzione.

## **Risposta – Vincenzo Cipriani Centrale Normativa**

Sotto il profilo temporale, il comma 91 dell'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 dispone che la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione compete per gli investimenti effettuati in beni materiali strumentali nuovi "dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016". Ai fini della determinazione della spettanza della predetta maggiorazione, si è dell'avviso che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segua le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR. Si ritiene, inoltre, che la maggiorazione in questione, traducendosi in sostanza in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, possa essere dedotta - conformemente a quanto previsto dall'articolo 102, comma 1, del TUIR - solo "a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene". Pertanto, si condivide la soluzione prospettata nel quesito.

D2: Si chiede di chiarire il comportamento da adottare nel caso in cui, per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro, la maggiorazione del 40 produca il superamento di detto limite. Ad esempio, se viene acquistato un bene per un valore di 516,00 €, che verrebbe interamente dedotto nell'esercizio, con la maggiorazione del 40 per cento prevista dall'agevolazione, il costo risulterebbe maggiorato a 722,40 euro, superiore al limite di 516,46 euro. In questo caso sembrano possibili due soluzioni: 1) il bene "agevolato" può esser dedotto per intero per 722,40 euro; 2) il bene, superando il limite, deve essere ammortizzato secondo i coefficienti tabellari previsti dal DM 31 dicembre 1988. Quale delle due è la soluzione corretta?

### **Risposta – Vincenzo Cipriani Centrale Normativa**

Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro, l'articolo 102, comma 5, del TUIR consente "la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute".

L'articolo 1, comma 91, della legge di stabilità 2016 prevede che per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, "il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento".

Visto che, ai sensi del medesimo comma 91, tale maggiorazione opera "con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento", si ritiene che essa non influisca sul limite di 516,46 euro previsto dall'articolo 102, comma 5, del TUIR. Pertanto, la possibilità di deduzione integrale nell'esercizio non viene meno neanche nell'ipotesi in cui il costo del bene superi i 516,46 euro per effetto della maggiorazione del 40 per cento.

Si condivide, quindi, la soluzione 1).

P6 D: La norma di legge prevede una maggiorazione del costo ai fini dell'imposta sul reddito. È da chiarire il legame tra ammortamenti civilistici e variazione in diminuzione a fini fiscali, soprattutto quando l'importo imputato a bilancio è inferiore a quanto previsto dal DM 31 dicembre 1988. Ad esempio, per un bene di costo 100, con coefficiente di ammortamento 10, la variazione in diminuzione è pari

a 4 (cioè al 10% del maggior costo figurativo di 40). Se però l'impresa imputa a conto economico un ammortamento ridotto, per esempio pari a 8, ci si chiede se la variazione in diminuzione debba essere commisurata a questo importo (diventando 3,2, e cioè il 40% di 8) oppure se rimanga possibile effettuare la variazione in diminuzione a fini fiscali pari a 4. La seconda soluzione è quella che sembra più conforme alla norma. Si chiede una conferma.

### **Risposta – Vincenzo Cipriani Centrale Normativa**

Si condivide la soluzione proposta. In considerazione del fatto che la maggiorazione del 40 per cento si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, non correlata alle valutazioni di bilancio, si ritiene che la stessa vada fruita in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal DM 31 dicembre 1988, a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene. In caso di cessione o di eliminazione del bene stesso dal processo produttivo, non si potrà fruire di eventuali quote non dedotte della maggiorazione.

## **CONSOLIDATO**

**AL3** Con riferimento all'articolo 7 del provvedimento 6 novembre 2015, si fa il caso in cui la società non residente A controlli le società italiane B e C e B, a sua volta controlli la società italiana D, con la quale abbia esercitato l'opzione per il consolidato. Si chiede se siano corrette le seguenti soluzioni alle alternative consentite ad A:

- 1) se A designa B ad esercitare l'opzione come consolidante non si interrompe il consolidato fra B e D (punto 7.1 del provvedimento); C entra nel consolidato esercitando l'opzione congiunta con B e, limitatamente a C, il triennio decorre dall'opzione congiunta di B e C; in caso di successiva interruzione del consolidato con riferimento a B o C, le rispettive residue perdite non utilizzate devono essere

obbligatoriamente riattribuite a B e C con i criteri di cui al punto 2.7 del provvedimento;

2) se A designa D ad esercitare l'opzione come consolidante, si interrompe il consolidato fra B e D (perché D non può esercitare l'opzione come consolidante con una sua controllante (punto 2.6 del provvedimento); D può esercitare solo l'opzione con C e il triennio decorre dall'opzione; le eventuali residue perdite fiscali non utilizzate restano, salvo che il contratto di consolidato ne preveda la riattribuzione alla società che le ha prodotte, nella disponibilità della ex consolidante (B) e a tali perdite si applicano in ogni caso le disposizioni previste dall'articolo 118, comma 2, del TUIR per cui saranno utilizzabili solo da B;

3) se A designa C come consolidante, si interrompe il consolidato fra B e D (punto 7.2 del provvedimento), ma – in base al punto 7.3 del provvedimento – se B e D optano anch'esse per il consolidato con C per il periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 non si producono – in relazione al consolidato preesistente – gli effetti di cui all'articolo 124, commi 1, 2 e 3, del Tuir (sostanzialmente l'integrazione degli acconti). Resta invece applicabile il comma 4 per cui le eventuali residue perdite fiscali non utilizzate restano, salvo che il contratto di consolidato ne preveda la riattribuzione alla società che le ha prodotte, nella disponibilità della ex consolidante (B) e a tali perdite si applicano in ogni caso le disposizioni previste dall'articolo 118, comma 2, del Tuir per cui saranno utilizzabili solo da B e non potranno essere trasferite al nuovo consolidato. Decorre un nuovo triennio.

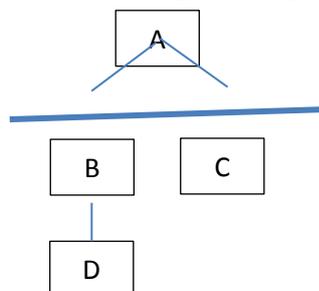
### **Risposta - Maria Gabriella Ferrazza Direzione Centrale Accertamento**

Il quesito attiene alle novità normative introdotte dall'articolo 6 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in tema di consolidato nazionale, e alle relative disposizioni attuative contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 novembre 2015. Tali disposizioni, contenute nell'articolo 117, comma 2-bis e nell'articolo 120 del TUIR, hanno ampliato la possibilità di esercitare l'opzione per il regime del consolidato anche alle società "sorelle", sia residenti in Italia, sia stabili

organizzazioni di società residenti in Stati appartenenti all'Unione Europea (UE) ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE) con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, consentendo di consolidare le proprie basi imponibili, purché il soggetto non residente controllante designi una delle società controllate "sorelle" a esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo e ad assumere la qualità di consolidante.

Nel caso prospettato, la società non residente A controlla le società italiane B e C; B, a sua volta controlla la società italiana D, con la quale ha

esercitato l'opzione per il consolidato. La società A non residente può designare, al ricorrere delle condizioni normativamente previste, una delle società residenti all'esercizio dell'opzione per il consolidato.



Preliminarmente, si osserva che tra la società non residente A e ciascuna delle società che optano per il consolidato, sia in qualità di consolidante designata, sia di consolidata, deve sussistere il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, numero 1) del codice civile, con i requisiti di cui all'articolo 120 del TUIR.

Tanto premesso, il quesito propone tre diverse soluzioni alternative consentite alla società non residente A, in relazione alle quali si formulano le osservazioni che seguono:

1. A designa B ad esercitare l'opzione per il consolidato, a seguito della quale B assume la qualità di consolidante. Pertanto, la società B che

era consolidante nel preesistente consolidato con D, diviene consolidante designata da A.

Nel perimetro di consolidamento entrano B, C e D, purché in capo ad A vi siano i requisiti del controllo rilevante sopra evidenziati, nei confronti di ciascuna delle società che opta per il consolidato.

Il consolidato preesistente tra B e D non si interrompe, ai sensi del punto 7.1 del citato provvedimento del Direttore, ma solo a condizione che l'opzione effettuata ai sensi del comma 2-bis dell'articolo 117 del TUIR sia esercitata da B per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto legislativo n. 147/2015 (7 ottobre 2015). Diversamente, qualora l'opzione sia esercitata per periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto (quindi a regime), il consolidato preesistente tra B e D si interrompe.

C può entrare nel consolidato esercitando l'opzione congiunta con B e, limitatamente a C, il triennio decorre dall'opzione congiunta di B e C.

Inoltre, in caso di successiva interruzione del consolidato con riferimento a B oppure C le rispettive perdite residue non utilizzate devono essere obbligatoriamente riattribuite a B o C con i criteri di cui al punto 2.7 del citato provvedimento.

2. A designa D ad esercitare l'opzione per il consolidato, a seguito della quale D assume la qualità di consolidante.

Nel perimetro di consolidamento entrano C e D e il triennio decorre dal periodo d'imposta di esercizio dell'opzione.

B non può entrare nel perimetro di consolidamento in quanto ai sensi del comma 2-bis dell'articolo 117 del TUIR *“La controllata designata non può esercitare l'opzione con le società da cui è partecipata”*.

Di conseguenza, il consolidato preesistente tra B e D si interrompe.

Eventuali residue perdite fiscali non utilizzate relative al consolidato nazionale preesistente restano, salvo che nella comunicazione dell'opzione non sia stato indicato un diverso criterio di attribuzione delle perdite residue, nella disponibilità della ex consolidante B. In tale ipotesi alle perdite residue attribuite a B non si applicano le

disposizioni previste dall'articolo 118, comma 2, del TUIR in quanto B non opta per il nuovo consolidato, ma divengono perdite proprie di B, dalla stessa utilizzabili ai sensi dell'articolo 84 del TUIR.

3. A designa C ad esercitare l'opzione per il consolidato, a seguito della quale C assume la qualità di consolidante.

Se optano per il consolidato solo C e B, il consolidato preesistente tra B e D si interrompe (punto 7.2 del provvedimento).

Se, invece, B e D optano entrambe per il consolidato con C, e solo se tale opzione è esercitata per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto legislativo n. 147/2015 (7 ottobre 2015), in base al punto 7.3 del provvedimento non si producono – in relazione al consolidato preesistente – gli effetti di cui all'articolo 124, commi 1, 2 e 3, del TUIR, mentre resta applicabile il comma 4 del medesimo articolo. Di conseguenza, le eventuali residue perdite non utilizzate del preesistente consolidato restano, salvo che nella comunicazione dell'opzione non sia stato indicato un diverso criterio di attribuzione delle perdite residue, nella disponibilità della ex consolidante B. A tali perdite si applicano in ogni caso le disposizioni previste dall'articolo 118, comma 2, del TUIR per cui non potranno essere trasferite da B al nuovo consolidato. Diversamente, qualora l'opzione sia esercitata da B e D con C per periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto (quindi a regime), il consolidato preesistente tra B e D si interrompe con gli effetti di cui all'articolo 124 del TUIR.

Il triennio di validità dell'opzione decorre dal periodo d'imposta con riferimento alla quale la nuova opzione è esercitata.

## **QUADRO RW**

**AM 2** Si chiede a quale importo vada applicata la sanzione di cui all'articolo 5 del DL 167 del 1990 nei seguenti casi di omessa compilazione del quadro RW.

Caso 1:

<b>Colonna 7 (valore iniziale)</b>	<b>Colonna 8 (valore finale)</b>	<b>Colonna 10 (giorni)</b>
1.000.000	1.100.000	365

Caso 2:

<b>Colonna 7 (valore iniziale)</b>	<b>Colonna 8 (valore finale)</b>	<b>Colonna 10 (giorni)</b>
1.000.000	1.015.323	31
1.015.323	1.030.647	28
1.030.647	1.045.970	31
1.045.970	1.061.293	30
1.061.293	1.076.616	31
1.076.616	1.091.940	30
1.091.940	1.107.263	31
1.107.263	1.122.586	31
1.122.586	1.137.909	30
1.137.909	1.153.233	31
1.153.233	1.168.556	30
1.168.556	1.183.879	31

Come si può notare, in entrambi i casi il valore finale medio (in funzione dei giorni di possesso) delle attività detenute all'estero è 1.100.000. La differenza fra i due casi è che nel primo caso il capitale iniziale è sempre

stato investito in un solo titolo che si è rivalutato; nel secondo caso, lo stesso capitale è stato oggetto di disinvestimento e reinvestimento ogni mese. Nel primo caso il totale degli importi di colonna 7 è 1.000.000 e quelli di colonna 8 è 1.100.000; nel secondo caso il totale di colonna 7 è 13.011.335 e quello di colonna 8 è 13.195.214. Si ritiene che le sanzioni debbano essere calcolate in entrambi i casi sui valori di colonna 8 ponderati con i giorni di possesso: 1.100.000 in entrambi i casi.

### **Risposta – Lorenzo Guadagnucci Direzione centrale Accertamento**

In merito alla compilazione del quadro RW, l'art. 4, comma 1, del dl 167, nella formulazione vigente, dispone l'obbligo dichiarativo a carico delle persone fisiche, degli enti non commerciali e delle società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, residenti in Italia e che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia.

Dal tenore del quesito, la fattispecie presentata risulta riferibile alla detenzione di un'attività finanziaria, e più in particolare alla detenzione, nel periodo di riferimento, di un singolo titolo. Nel primo caso il capitale iniziale è sempre stato investito in un solo titolo che si è rivalutato. Nel secondo caso, lo stesso capitale è stato oggetto di disinvestimento e reinvestimento in un singolo titolo al termine di ciascun mese.

In queste circostanze, quindi, le istruzioni della colonna 8 dei righe da RW1 a RW5 Modello Unico prevedono l'indicazione del valore al termine del periodo di detenzione.

Nelle ipotesi di omessa compilazione del modello RW, nel primo caso, la sanzione è determinata applicando la percentuale prevista dall'art. 5 DL 167/90 al valore al termine del periodo di detenzione, rappresentato dall'intero anno, pari a Euro 1.100.000.

Nel secondo caso, la determinazione della sanzione risulta più articolata, in quanto il capitale è stato disinvestito e reinvestito ogni mese nell'arco di un anno. Pertanto la sanzione dovrà essere determinata applicando la percentuale di cui all'art. 5 DL 167/90 al valore al termine di ciascun periodo di detenzione, ponderato per i giorni di possesso. La somma delle

sanzioni riferibili a ciascun periodo di detenzione determinerà la sanzione complessiva dovuta per le violazioni della normativa sul monitoraggio fiscale.

Resta fermo che dal punto di vista della temporalità delle operazioni di investimento e disinvestimento rientranti all'interno di un unitario rapporto finanziario, l'individuazione del termine si riferisce al rapporto finanziario nel suo complesso. Pertanto, gli adempimenti dichiarativi previsti dovranno prevedere l'indicazione del valore iniziale e del valore finale di detenzione della relazione finanziaria, non rilevando le eventuali singole variazioni della composizione di quest'ultima.

La soluzione prospettata nel quesito per la trattazione dei casi previsti trova, invece, attuazione per la detenzione di conti correnti (o libretti di risparmio), tenendo conto del valore finale medio, pari a Euro 1.100.000, in funzione dei giorni di possesso delle attività detenute all'estero. Nel secondo caso, quindi, è necessario moltiplicare ciascun importo da indicare nella colonna 8 (valore finale) per il rispettivo valore da indicare nella colonna 10 (giorni). La somma dei valori così determinati deve essere divisa per 365. Si rammenta che tra gli adempimenti previsti per la dichiarazione di conti correnti all'estero è richiesta l'indicazione, nella colonna 9 dei righi da RW1 a RW5 Modello Unico, dell'ammontare massimo raggiunto dall'attività nel corso del periodo d'imposta: il valore a base della determinazione della sanzione, ad avviso dello scrivente, resta comunque il valore medio di giacenza da indicare nella colonna 8 dei righi da RW1 a RW5 Modello Unico.

**AM 1** I soggetti delegati su un conto estero, per i quali esiste comunque l'obbligo di compilazione del modulo RW, sono tenuti al versamento dell'Ivafe pro quota o trattandosi di un'imposta patrimoniale è tenuto al versamento solo il titolare della disponibilità finanziaria?

**Risposta – Lorenzo Guadagnucci Direzione centrale Accertamento**

Come già precisato nella Circolare n. 28/E del 2 luglio 2012 (§ 2.1), si ribadisce che l'Ivafe è dovuta dalle persone fisiche residenti che detengono all'estero attività finanziarie a titolo di proprietà o di altro diritto reale,

indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione e, quindi, anche se pervengono da eredità o donazioni.

Pertanto, i soggetti delegati su un conto estero, comunque obbligati alla compilazione del modulo RW, non sono tenuti al versamento dell'Ivafe

## **CONTENZIOSO**

**Z.1** La Cassazione, con le sentenze del 9 novembre 2015, nn. 22800, 22803 e 22810, ha posto a carico dell'Agenzia delle Entrate l'onere di provare in giudizio la corretta attribuzione della delega alla sottoscrizione degli avvisi di accertamento da parte del titolare dell'Ufficio, essendo al riguardo sufficiente una generica contestazione da parte del contribuente, in quanto solo l'Ufficio dispone degli elementi adeguati per questo onere. Onde evitare un inutile contenzioso, l'amministrazione pensa di istituire una sezione del sito internet dell'Agenzia che consenta al contribuente e ai suoi consulenti la preventiva verifica di questa condizione di validità degli avvisi?

### **Risposta – Velia Di Fonzo Direzione Centrale Affari Legali, Contenzioso e Riscossione**

Sul sito *internet* dell'Agenzia, nella sezione "Amministrazione trasparente", è già pubblicato l'elenco degli estremi degli atti di conferimento di incarico dirigenziale nonché l'elenco dei funzionari incaricati di funzioni dirigenziali, cessati dal 26 marzo 2015.

L'articolo 15 del Dlgs n. 33/2013, prevede, infatti, che le amministrazioni rendano pubbliche le informazioni relative ai titolari di incarichi amministrativi di vertice e di incarichi dirigenziali.

Il contribuente e il suo difensore possono quindi accedere liberamente alle predette informazioni, senza necessità di accesso presso l'Ufficio. Inoltre, l'Ufficio fornisce al contribuente che ne abbia concreto ed attuale interesse le ulteriori informazioni utili per la propria tutela.

Per completezza si aggiunge che l'Ufficio non ha l'obbligo di allegare la delega di firma all'avviso di accertamento o altro atto impugnabile né di depositarla in giudizio. Sullo stesso incombe, invece, l'onere di prova dell'esistenza e validità della delega mediante deposito nel fascicolo di causa in caso di rituale motivo di ricorso sul punto, trattandosi di questione non rilevabile d'ufficio da parte del Giudice.

**Z.2** Abbiamo sino ad ora assistito al ricorso in Cassazione da parte dell'Agenzia delle Entrate talvolta anche per liti del valore di poche migliaia di euro. Le recenti modifiche introdotte nel decreto sul processo tributario lasciano intravedere una possibile tendenza all'abbandono delle liti di modesto importo nelle quali il contribuente abbia riportato successo nelle sentenze di merito?

**Risposta – Velia Di Fonzo Direzione Centrale Affari Legali, Contenzioso e Riscossione**

L'Agenzia delle Entrate è impegnata nell'incremento della qualità degli atti amministrativi emessi e della loro difesa in giudizio e, quindi, a ridurre la conflittualità nel rapporto con i contribuenti.

Va anzitutto fatto presente che meno del 10% degli avvisi di accertamento notificati vengono impugnati avanti le Commissioni Tributarie, mentre la stragrande maggioranza degli atti viene definita in via amministrativa. La predetta percentuale di impugnazione scende fortemente per le cartelle di pagamento, che sono impugate solo nel 2% dei casi circa.

Quindi solo una minima percentuale degli atti dell'Agenzia delle Entrate viene esaminata dal Giudice tributario. Le controversie tributarie, poi, arrivano in Cassazione mediamente nel 6% dei casi, sommando sia i ricorsi per cassazione del contribuente che quelli dell'ente impositore, e i relativi esiti sono prevalentemente favorevoli all'Agenzia.

Ciò premesso, si fa presente che vengono sistematicamente fornite indicazioni agli Uffici per l'abbandono delle controversie seriali per le quali si sia consolidato un orientamento sfavorevole della Cassazione.

Più in particolare, la prosecuzione del giudizio in Cassazione non avviene in modo "automatico", ma previa valutazione della rilevanza e sostenibilità della controversia, anche in relazione ai possibili riflessi su altre

controversie analoghe. Tale valutazione è svolta in prima battuta dalla Direzione Provinciale parte del giudizio e, successivamente, dalla Direzione regionale di riferimento d'intesa con l'Avvocatura generale dello Stato, che assiste e difende l'Agenzia nei giudizi in Cassazione, nonché, ove necessario, con la Direzione Centrale Affari Legali, Contenzioso e Riscossione.

Si forniscono alcuni dati sui ricorsi per cassazione.

Sulla base dei dati attualmente disponibili nel sistema informatico del contenzioso, il numero dei ricorsi per cassazione proposti nel 2015 risulta 9.163, di cui 4.379 (pari al 47,8%) da parte dell'Agenzia delle Entrate. In termini percentuali, l'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione avverso il 21% delle decisioni sfavorevoli delle Commissioni tributarie regionali.

Attualmente la media delle decisioni della Cassazione favorevoli all'Agenzia delle Entrate è del 78% (c.d. indice di vittoria numerica, calcolato in riferimento ai giudizi - proseguiti fino in cassazione - conclusi nell'anno). Sempre a livello nazionale, l'indice di vittoria per valore in Cassazione (calcolato sugli importi decisi a favore dell'Erario in rapporto a quelli contestati dal contribuente) si attesta all'82%.

## **BONUS RECUPERO EDILIZIO, MOBILI E RISPARMIO ENERGETICO**

A1. D. La detrazione per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici (articolo 16, comma 2, Dl 63/2013) è riservata ai contribuenti che fruiscono della detrazione del 50% sulle ristrutturazioni edilizie. La detrazione sugli arredi si applica alle spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2016, quella sulle ristrutturazioni edilizie alle spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2016. Fermo restando il rispetto degli altri requisiti, è corretto ritenere che un contribuente che ha sostenute spese di ristrutturazione nel secondo semestre del 2012 possa agevolare anche le spese per l'acquisto degli arredi sostenute nel 2016?

**Risposta – Federica De Martino Direzione Centrale Normativa**

Con circolare n. 11 del 2014 (punto 5.6) è stato rappresentato che, per l'anno 2014, era possibile fruire del bonus mobili da parte dei contribuenti che avessero sostenuto, a decorrere dal 26 giugno 2012, spese per gli interventi edilizi indicati con la circolare n. 29/E del 2013.

Considerato che la disposizione agevolativa, originariamente prevista per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2015, è stata ulteriormente prorogata, spostando il predetto termine al 31 dicembre 2016, si ritiene che possano considerarsi agevolate anche le spese sostenute entro l'anno 2016, correlate a interventi di recupero del patrimonio edilizio le cui spese siano state sostenute a decorrere dal 26 giugno 2012, fermo restando il rispetto del limite massimo di spesa agevolabile di 10 mila euro (cfr circ. n. 11 del 2014 par. 5.7).

## **DETRAZIONI PER GLI STUDENTI FUORI SEDE**

B1. D. Qual è il massimale su cui calcolare la detrazione per studenti fuori sede, nel caso di un figlio a carico dei genitori (al 50% per ciascuno) con una spesa per canoni di locazione superiore a 2.633 euro annui? Prendiamo il caso di uno studente con un canone annuo di 4.200 euro: è giusto ritenere che il limite massimo valga per ognuno dei due genitori (che quindi detraggono entrambi il 19% di 2.100 euro) oppure va considerato complessivamente (e quindi ogni genitore detrae il 19% di 1.316,50 euro)? La circolare 20/E/2011 ha esaminato il caso dei due figli a carico al 50% dei genitori, entrambi con contratti detraibili, affermando che “tale importo (2.633, ndr) costituisce il limite complessivo di spesa di cui può fruire ciascun contribuente anche se ci si riferisce a più contratti intestati a più di un figlio”. L'espressione “anche” induce a ritenere che lo stesso principio valga anche quando ci si riferisce a un figlio solo.

## **Risposta – Federica De Martino Direzione Centrale Normativa**

La circolare n. 34/E del 2008 - nel richiamare la circolare n. 11/E del 2007 che, in merito alle modalità di ripartizione tra i genitori delle detrazioni di cui all'art. 15 comma 2, del TUIR, ha confermato le indicazioni generali già fornite nei precedenti documenti di prassi e nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione- ha precisato che quando l'onere è sostenuto per i figli, la detrazione spetta al genitore al quale è

intestato il documento comprovante la spesa sostenuta; nel caso in cui il suddetto documento risulti, invece, intestato al figlio le spese devono essere suddivise tra i due genitori con riferimento al loro effettivo sostenimento, annotando sul documento comprovante la spesa la percentuale di ripartizione, se quest'ultima è diversa dal 50 per cento. In caso di contratto di locazione stipulato da entrambi i genitori, in favore del figlio studente universitario fuori sede, dovendosi presumere che la spesa verrà ripartita tra i genitori in parti uguali, la detrazione connessa al pagamento del canone spetta ad entrambi in egual misura nel limite massimo, per ciascun genitore, di euro 1.316,50.

La circolare n. 20/E del 2011 ha ribadito tale assunto precisando che l'importo di 2.633 euro, costituisce il limite complessivo di spesa di cui può fruire ciascun contribuente anche se ci si riferisce a più contratti intestati a più di un figlio. L'ipotesi ivi delineata, tuttavia, era quella di due figli titolari ciascuno di un distinto contratto di locazione e a carico di entrambi i genitori. A tali condizioni ciascun genitore avrebbe potuto beneficiare della detrazione del 19% sull'importo massimo per ciascuno di 2.633 euro.

Nel caso ora prospettato, invece, si conferma che la detrazione deve essere calcolata su di un importo massimo non superiore a 2.633 euro da ripartire tra i genitori con riferimento al loro effettivo sostenimento. Diversamente, infatti, in presenza di un solo figlio, verrebbe attribuita a ciascun genitore una detrazione calcolata su di un ammontare superiore a quello massimo stabilito dall'articolo 15 medesimo.

## **DETRAZIONE IRPEF 50% DELL'IVA PAGATA PER ACQUISTO DAL COSTRUTTORE**

H D. L'articolo 1, comma 56, legge 208/2015, dispone una detrazione dall'Irpef del 50% dell'Iva corrisposta per acquisto di abitazioni dall'impresa costruttrice. Si domanda:

- a. si tratta anche delle vendite fatte da impresa che ha eseguito lavori di recupero (manutenzione straordinaria, restauro, ristrutturazione) ?
- b. è detraibile l'Iva pagata in acconto del 2015 se la vendita è stipulata nel 2016 ?
- c. è detraibile l'Iva pagata in acconto nel 2016 se la vendita è stipulata nel 2017 ?

- d. è detraibile l'Iva pagata per acquisto di case costruite da più di 5 anni ?
- e. è detraibile l'Iva pagata per acquisto di un appartamento che l'impresa costruttrice, in attesa di venderlo, abbia concesso in locazione ?

### **Risposta – Federica De Martino Direzione Centrale Normativa**

L'art. 1, comma 56 della legge n. 208 del 2015 prevede che “Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50 per cento dell'importo corrisposto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2016, di unita' immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B ai sensi della normativa vigente, cedute dalle imprese costruttrici delle stesse. La detrazione di cui al precedente periodo e' pari al 50 per cento dell'imposta dovuta sul corrispettivo d'acquisto ed e' ripartita in dieci quote costanti nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei nove periodi d'imposta successivi.”

a) Dal tenore letterale della norma si desume che il presupposto agevolativo sia l'acquisto di immobili nuovi (ovvero quelli per i quali non sia intervenuto un acquisto intermedio) venduti direttamente dalle imprese costruttrici dei medesimi. Restano pertanto escluse le vendite effettuate da imprese che hanno solo eseguito lavori di recupero edilizio, per le quali potrebbero tuttavia ricorrere i presupposti per la diversa agevolazione di cui al comma 3, dell'articolo 16-bis, del TUIR.

b) La detrazione IRPEF, in vigore dal 1° gennaio 2016, è pari al “50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA in relazione all'acquisto” di unità immobiliari effettuato o da effettuare “entro il 31 dicembre 2016”. Ne consegue che, ai fini della detrazione ed in applicazione del principio di cassa, è necessario che il pagamento dell'IVA avvenga nel periodo di imposta 2016.

c) L'iva in acconto versata nell'anno 2016 per acquisti effettuati nel 2017 non è detraibile perché la norma si riferisce agli acquisti effettuati o da effettuare “entro il 31 dicembre 2016”.

d) Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 10 comma 1, n. 8-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dall'articolo 9 del d.l. n. 83 del 2012 (decreto sviluppo), la cessione di fabbricati abitativi da parte delle imprese costruttrici può essere assoggettata all'IVA anche dopo i cinque anni dalla fine dei lavori, purché l'impresa abbia manifestato espressamente l'opzione per la relativa imposizione. In presenza di quest' ultima condizione, la detrazione IRPEF, introdotta dalla norma agevolativa, può essere riconosciuta indipendentemente dalla data di fine lavori, posto che, al riguardo, il comma 56 in commento non indica alcun termine finale.

e) Nel silenzio della norma, si ritiene che l'acquisto nel periodo di imposta 2016 di un appartamento che l'impresa costruttrice cedente abbia precedentemente concesso in locazione consenta comunque di fruire della detrazione

### **AGEVOLAZIONE 'PRIMA CASA'**

G1B D. Se un contribuente vende l'abitazione comprata con l'agevolazione 'prima casa' e ricompra entro un anno un'altra 'prima casa', gli spetta il credito d'imposta.

Alla luce delle modifiche introdotte alle agevolazioni 'prima casa', spetta il credito d'imposta se il contribuente effettua il nuovo acquisto prima di vendere la casa preposseduta ?

### **Risposta – Lucia Grifoni Direzione Centrale Normativa**

L'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448 prevede l'attribuzione di un credito d'imposta ai contribuenti che provvedono ad acquisire, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con le agevolazioni, un'altra casa di abitazione, semprechè anche in relazione al secondo acquisto sussistano le condizioni per beneficiare delle agevolazioni 'prima casa'.

A parere della scrivente, alla luce delle modifiche che hanno interessato la normativa in materia di 'prima casa' deve ritenersi che il credito di imposta di cui al citato articolo 7 spetti al contribuente anche nell'ipotesi in cui proceda all'acquisto della nuova abitazione prima della vendita dell'immobile preposseduto. Una diversa interpretazione non risulterebbe, infatti, coerente con la ratio della

riforma che ha inteso agevolare la sostituzione della 'prima casa', introducendo una maggiore flessibilità nei tempi previsti per la dismissione dell'immobile preposseduto.

All'atto di acquisto del nuovo immobile con le agevolazioni 'prima casa' il contribuente potrà, quindi, fruire del credito di imposta per l'imposta dovuta in relazione al nuovo acquisto nel limite, in ogni caso, dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposte in occasione dell'acquisizione dell'immobile preposseduto.

G1 D. L'estensione dell'agevolazione 'prima casa' di cui all'articolo 1, comma 55, della legge di stabilità (il quale fa riferimento all'aliquota del 2 per cento dell'imposta di registro), spetta anche nel caso che il nuovo acquisto sia imponibile a Iva ?

#### **Risposta – Lucia Grifoni Direzione Centrale Normativa**

Le novità inserite nel corpo delle disciplina prima casa, nell'ambito della Nota II-bis citata, si applicano anche nell'ipotesi in cui il nuovo acquisto sia imponibile IVA.

Il punto 21) della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972, ai fini dell'applicabilità dell'aliquota Iva agevolata al 4 per cento, fa espresso rinvio, infatti, alla ricorrenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

La modifica delle condizioni stabilite dalla Nota II-bis esplica, quindi effetti anche ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata Iva del 4 per cento.

D. L'estensione dell'agevolazione 'prima casa' di cui all'articolo 1, comma 55, della legge di stabilità, spetta anche nel caso di nuovo acquisto a titolo gratuito (con impegno dell'acquirente di alienare la casa preposseduta entro un anno)?

## **Risposta – Lucia Grifoni Direzione Centrale Normativa**

L'acquisto del nuovo immobile in regime agevolato, con l'impegno a rivendere quello preposseduto, può essere effettuato anche a titolo gratuito. La disciplina agevolativa riservata alla prima casa di abitazione trova, infatti, applicazione, in via generale, anche con riferimento agli atti a titolo gratuito, in virtù di quanto disposto dall'articolo 69, commi 3 e 4 della legge 21 novembre 2000, n. 342. Tali disposizioni rinviano, infatti, alla ricorrenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

La modifica delle condizioni stabilite dalla Nota II-bis esplica, quindi effetti anche ai fini dell'applicazione delle agevolazioni 'prima casa' in sede di successione o donazione.

Resta inteso che, nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione con cui si acquista il nuovo immobile in regime agevolato, dovrà risultare l'impegno a trasferire entro un anno l'immobile preposseduto.

D. Se un contribuente ha acquistato il 1° ottobre 2015 una casa senza l'agevolazione 'prima casa' ed entro il 30 settembre 2016 vende l'abitazione preposseduta, potrà chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate per l'acquisto effettuato nel 2015 rispetto al prelievo con l'agevolazione 'prima casa'? In alternativa, può utilizzare un credito d'imposta?

## **Risposta – Lucia Grifoni Direzione Centrale Normativa**

La nuova disciplina recata dall'articolo 1, comma 55, della legge n. 208 del 2015 trova applicazione in relazione agli atti di acquisto di immobili posti in essere a decorrere dal 1° gennaio 2016, data di entrata in vigore della Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Per gli atti conclusi prima di tale data non può, dunque, essere richiesto il rimborso delle eventuali maggiori imposte versate rispetto

a quelle che sarebbero state dovute in applicazione delle nuove disposizioni né spetta un credito d'imposta.

## **CEDOLARE SECCA**

C.1 D. E' corretto applicare la cedolare secca quando l'inquilino, pur agendo nell'esercizio di attività di impresa o lavoro autonomo, utilizza l'immobile per finalità abitative di collaboratori, dipendenti, fornitori e clienti? Anche se la circolare del 1° giugno 2011, n. 26 ha inizialmente preso posizione in senso negativo, una lettura favorevole al contribuente pare maggiormente in linea con lo spirito e la lettera della norma di legge (articolo 3, D.lgs. 23/2011), che non prevede alcuna limitazione legata alle caratteristiche del conduttore e che è orientata ad agevolare tutte le locazioni con finalità abitativa, comprese quelle brevi o transitorie.

### **Risposta – Lucia Anna Todisco Direzione Centrale Normativa**

Com'è noto, l'articolo 3 del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha introdotto la possibilità per i possessori di immobili locati ad uso abitativo (persone fisiche titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate, che non agiscono nell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti e professioni), di optare per l'applicazione della 'cedolare secca' sugli affitti. L'imposta applicata nella forma della 'cedolare secca' sostituisce l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali sul reddito fondiario prodotto dall'immobile locato, nonché le imposte di registro e di bollo dovute sul contratto di locazione.

Il comma 6 del predetto articolo 3 del D.lgs. n. 23 del 2011 prevede, tra l'altro, che le disposizioni in materia di 'cedolare secca' "... non si applicano alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di un'attività d'impresa, o di arti e professioni".

Tenuto conto che la norma consente l'applicazione della 'cedolare secca' solo per gli immobili abitativi locati con finalità abitative,

escludendo quelle effettuate nell'esercizio di un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, con la circolare 1° giugno 2011, n. 26, è stato chiarito, per l'applicazione della 'cedolare secca' occorre porre rilievo anche all'attività del conduttore, restando esclusi dal regime i contratti conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, ancorché detti immobili vengano utilizzati dal locatario per soddisfare le esigenze abitative dei propri collaboratori o dipendenti.

Sono, invece, compresi nell'ambito applicativo della cedolare secca, i contratti conclusi con enti pubblici o privati non commerciali, purché risulti dal contratto la destinazione degli immobili a finalità abitative.

L'interpretazione resa con la citata circolare deve ritenersi confermata anche alla luce degli interventi normativi che sono stati di recente introdotti dal legislatore in materia.

Si rammenta che con l'articolo 9, comma 2, del D.L. 28 marzo 2014, n. 47, è stato esteso l'ambito applicativo della 'cedolare secca' ai contratti di locazione stipulati nei confronti di cooperative edilizie o enti senza scopo di lucro purché sublocate, tra l'altro, a studenti universitari.

In tale ipotesi, dunque, assume rilievo l'effettiva destinazione abitativa dell'immobile e, pertanto, nel caso in cui l'immobile venga utilizzato per soddisfare le finalità abitative degli studenti universitari può accedere al regime della 'cedolare secca' anche il contratto di locazione stipulato dal locatore con le cooperative edilizie o con gli enti senza scopo di lucro.

La circostanza che il legislatore abbia individuato in maniera puntuale le ipotesi in cui è possibile estendere l'ambito applicativo della 'cedolare secca', definendo le condizioni, esclude che detta estensione possa essere effettuata in via interpretativa e, pertanto, deve ritenersi confermato il principio indicato con la predetta circolare, secondo cui è escluso dal regime della 'cedolare secca' il contratto di locazione stipulato con conduttori che operano nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo.

## CEDOLARE SECCA – APPLICAZIONE DELL’ALIQUTA DEL 10 PER CENTO

E.1 D. Il decreto casa (articolo 9, DL n. 47 del 2014) estende la ‘cedolare secca’ con aliquota ridotta al 10 per cento, per gli anni 2014-17, anche ai contratti di locazione stipulati nei Comuni per i quali è stato deliberato lo stato di emergenza a seguito di calamità naturali nei cinque anni precedenti la data di entrata in vigore della legge di conversione (27 maggio 2014). Dato che molti di questi Comuni non rientrano tra quelli ad alta tensione abitativa né tra quelli individuati dal CIPE, mancano accordi locali tra proprietari e inquilini ai quali parametrare la locazione a canone concordato.

E’ corretto in questi casi rifarsi all’Accordo vigente nel comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale, anche situato in altra regione, così come previsto dal decreto interministeriale del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti e del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 14 luglio 2004?

### **Risposta – Lucia Anna Todisco Direzione Centrale Normativa**

L’articolo 9 del D.L. 28 marzo 2014, n. 47 prevede, al comma 1, che “Per il quadriennio 2014-2017, l’aliquota prevista all’articolo 3, comma 2, quarto periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dall’articolo 4 del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102 convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, è ridotta al 10 per cento”.

La predetta disposizione stabilisce, quindi, una riduzione dal 15 al 10 per cento dell’aliquota della ‘cedolare secca’ applicabile, ai sensi dell’articolo 3, comma 2, quarto periodo, del D.lgs. n. 23 del 2011, per i contratti a canone concordato (o concertato), stipulati sulla base di appositi accordi tra le organizzazioni della proprietà edilizia e degli inquilini di cui all’articolo 2, comma 3, della legge n. 431 del 1998 e all’articolo 8 della medesima legge, relativi ad abitazioni site nei comuni con carenze di disponibilità abitative e nei comuni ad alta tensione abitativa.

Il comma 2-bis dell'articolo 9 (del D.L. n. 47 del 2014) estende l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento anche "ai contratti di locazione stipulati nei comuni per i quali sia stato deliberato, negli ultimi cinque anni precedenti la data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, lo stato di emergenza a seguito del verificarsi degli eventi calamitosi di cui all'articolo 2, comma 1, lettera c), della legge 24 febbraio 1992, n. 225".

Qualora nei comuni per i quali sia stato deliberato lo stato di emergenza non siano mai stati definiti accordi tra le organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori per la determinazione del canone, è possibile fare riferimento, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta del 10 % della cedolare secca, all'Accordo vigente nel comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale, anche situato in altra regione, secondo i principi stabiliti dall'articolo 1, comma 2 del decreto Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti, emanato di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 14 luglio 2004.

## **ACCORDI DI RIDUZIONE DEL CANONE**

D.1 D. L'articolo 19 del Dl. n. 133 del 2004 prevede che la registrazione dell'atto con il quale le parti dispongono esclusivamente la riduzione del canone di un contratto di locazione ancora in essere è esente dalle imposte di registro e di bollo. È giusto ritenere che l'esenzione vale anche nel caso di atti che prevedono una riduzione per un certo periodo di tempo, ad esempio per un anno?

Nel caso in cui la registrazione dell'accordo preveda la riduzione del canone per l'intera durata del contratto è giusto ritenere esente anche la registrazione di un eventuale nuovo accordo con il quale, in un momento successivo, si riporta il canone al livello originariamente pattuito?

### **Risposta – Lucia Anna Todisco Direzione Centrale Normativa**

L'articolo 19, comma 1, del Dl. 12 settembre 2014, n. 133, convertito con la legge 11 novembre 2014, n. 164, stabilisce che la registrazione dell'atto, con il quale le parti dispongono esclusivamente la riduzione

del canone di un contratto di locazione in essere, è esente dall'imposta di registro e di bollo.

A parere della scrivente, tale agevolazione spetta anche nell'ipotesi in cui le parti concordino la riduzione del canone solo per un periodo di durata del contratto (ad esempio un anno).

Il beneficio non spetta, invece, nell'ipotesi in cui, successivamente alla registrazione dell'accordo che prevede la riduzione del canone per l'intera durata contrattuale, venga riportato il canone al valore inizialmente pattuito, in quanto la citata norma agevolativa trova applicazione 'esclusivamente' per l'accordo di riduzione.

## **AGEVOLAZIONI PER LA PICCOLA PROPRIETA' CONTADINA**

AG. 1 D. L'articolo 1, comma 907, della Legge di Stabilità estende i benefici fiscali previsti dall'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n.194, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2010, n.25, per l'acquisto a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di coltivatori diretti e IAP, anche agli acquisti effettuati dal coniuge e dai parenti in linea retta dei medesimi, purché proprietari di terreni agricoli e conviventi.

Si chiede di conoscere se anche tali soggetti debbano essere iscritti nella gestione previdenziale ed assistenziale come i coltivatori diretti o gli IAP.

### **Risposta – Lucia Anna Todisco Direzione Centrale Normativa**

Si rammenta che l'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n.194, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2010, n.25, stabilisce l'applicazione dell'imposta di registro ed ipotecaria nella misura fissa e dell'imposta catastale nella misura dell'1 per cento per "...gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale".

Sulla base di tale previsione, dunque, le agevolazioni per la piccola proprietà contadina trovano applicazione per gli acquisti effettuati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale tenuta presso l'INPS.

Con l'articolo 1, comma 907, della legge di stabilità (legge n. 208 del 28 dicembre 2015), il legislatore ha esteso l'agevolazione fiscale anche agli acquisti a titolo oneroso effettuati dal coniuge e dai parenti in linea retta conviventi con i predetti soggetti (coltivatori diretti e gli IAP iscritti nella relativa gestione previdenziale), purché già proprietari di terreni agricoli.

A parere della scrivente, in considerazione del dettato normativo deve ritenersi che per il coniuge e i parenti in linea retta l'iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale non sia necessaria per l'accesso alle agevolazioni in parola.

Resta ferma, tuttavia, l'applicazione delle cause di decadenza dall'agevolazione, previste dall'articolo 2, comma 4-bis del DL n. 194 del 2009 e, pertanto, si decade dall'agevolazione fruita in sede di acquisto qualora, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di trasferimento, vengano alienati volontariamente i terreni ovvero venga cessata la coltivazione degli stessi.

## **LEASING ABITATIVO**

F6 D. L'articolo 1, comma 83, della legge di stabilità 2016 dispone che all'acquisto della società concedente (effettuato tra il 1° gennaio 2016 e il 31 dicembre 2020) si applichi l'agevolazione 'prima casa' se ricorrono in capo all'utilizzatore i requisiti oggettivi e soggettivi previsti dalla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa.

Al riguardo, si chiede se le dichiarazioni richieste dalla legge all'acquirente quale presupposto per ottenere l'agevolazione 'prima casa' (ad esempio la dichiarazione di non avere la proprietà di altre case nel Comune) devono essere fatte dall'utilizzatore nel contratto di leasing o nel contratto di compravendita tra il fornitore e la società concedente.

Se queste dichiarazioni devono essere fatte nel contratto di leasing, vanno ripetute nel contratto di compravendita dall'utilizzatore o

dall'acquirente? In altre parole, l'utilizzatore deve intervenire al contratto di compravendita?

### **Risposta – Marcello Maiorino Direzione Centrale Normativa**

Com'è noto, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni 'prima casa', devono ricorrere le condizioni previste dalla nota II bis all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Tale disposizione stabilisce che le agevolazioni spettano a condizione che:

a) l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto

b) nell'atto di acquisto l'acquirente dichiarare di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

c) nell'atto di acquisto l'acquirente dichiarare di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni 'prima casa'.

La richiamata disciplina è stata integrata dall'articolo 1, comma 83, della legge di stabilità per il 2016, che alla lettera b) n. 2), ha previsto l'inserimento nell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, della nota II – sexies. Tale disposizione stabilisce che “Nell'applicazione della nota II- bis ai trasferimenti effettuati nei confronti di banche e intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di leasing finanziario, si considera, in luogo

dell'acquirente, l'utilizzatore e, in luogo dell'atto di acquisto, il contratto di locazione finanziaria”.

Dall'esame delle richiamate disposizioni, emerge, dunque che le condizioni per applicare le agevolazioni 'prima casa' all'atto di trasferimento dell'immobile devono ricorrere in capo all'utilizzatore e che tale soggetto sarà tenuto ad effettuare le dichiarazioni relative al possesso dei requisiti previsti dalla nota II bis.

Tali dichiarazioni potranno essere rese dall'utilizzatore sia nell'atto di acquisto dell'immobile da parte della società di leasing, intervenendo volontariamente all'atto, sia nel contratto di locazione finanziaria dell'immobile.

In tale ultima ipotesi, tuttavia, è necessario, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni 'prima casa' che il contratto di locazione finanziaria venga prodotto per la registrazione unitamente all'atto di trasferimento dell'immobile.

F11

D. L'articolo 1, comma 83, della Legge di Stabilità per il 2016 dispone che all'acquisto della società concedente si applichi l'agevolazione 'prima casa' se ricorrono i requisiti oggettivi e soggettivi previsti dalla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, in capo all'utilizzatore. Il leasing abitativo (articolo 1, comma 83, legge 208/2015) ha come presupposto la destinazione ad abitazione principale dell'utilizzatore della casa acquistata su sua indicazione. Si domanda se l'agevolazione 'prima casa' spetti a prescindere dal fatto che si tratti di una casa destinata ad abitazione principale dell'utilizzatore.

### **Risposta – Marcello Maiorino Direzione Centrale Normativa**

L'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, come modificato dall'articolo 1, comma 83, della legge di stabilità per il 2016 prevede l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1,5% per i trasferimenti effettuati nei confronti di banche e intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di leasing finanziario aventi per oggetto case di abitazione, di categoria catastale diversa da A1, A8 e A9, acquisite in locazione finanziaria da

utilizzatori per i quali ricorrono le condizioni di cui alla nota II - bis e II- sexies.

L'aliquota dell'1,5 per cento dell'imposta di registro trova applicazione all'atto di trasferimento dell'immobile a favore della società di leasing in presenza delle condizioni stabilite dalla Nota II-bis che devono essere sussistere in capo all'utilizzatore e, dunque a prescindere dalla circostanza che tale soggetto destini l'immobile oggetto del contratto di locazione finanziaria a propria abitazione principale.

F12

D. Il contratto di leasing (che è stipulato tra la società concedente e il soggetto utilizzatore) non deve essere registrato in termine fisso, perché è soggetto a registrazione solo in caso d'uso. Il successivo contratto di compravendita, stipulato in esecuzione del contratto di leasing, è usualmente firmato da tre soggetti (venditore, società concedente e soggetto utilizzatore). Nel contratto di compravendita è inevitabilmente fatta enunciazione del contratto di leasing. Questa enunciazione comporta la tassazione del contratto di leasing enunciato?

### **Risposta – Marcello Maiorino Direzione Centrale Normativa**

La Nota I all'articolo 1 della Tariffa, parte seconda, allegata al TUR, stabilisce che “i contratti relativi alle operazioni e ai servizi bancari e finanziari e al credito al consumo, ivi compresi quelli di locazione finanziaria immobiliare, per i quali il Titolo VI del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, prescrive a pena di nullità la forma scritta, sono assoggettati a registrazione solo in caso d'uso”.

Pertanto, gli atti aventi ad oggetto i contratti di locazione finanziaria immobiliare, se non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, sono soggetti a registrazione solo in caso d'uso.

Ai sensi dell'articolo 22 del TUR “Se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate.

Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69”.

Come precisato dalla Corte di Cassazione, con sentenza 14 marzo 2007, n. 5946, la disposizione dell'articolo 22 del TUR si riferisce anche all'enunciazione di atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso.

La Suprema Corte ha, infatti, chiarito che “...se il legislatore ha specificato, nella parte finale del comma 1, che se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69” è evidente che ha inteso includere anche gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso...” tra quelli per i quali trova applicazione l'articolo 22 del TUR .

Pertanto, nel caso in cui nel contratto di compravendita nel quale interviene anche l'utilizzatore del contratto di leasing si faccia riferimento al precedente contratto di leasing stipulato e non registrato, detta enunciazione comporta l'applicazione dell'imposta di registro anche per la disposizione enunciata.

Si precisa che per l'enunciazione del contratto di locazione finanziaria l'imposta di registro è dovuta nella misura fissa in applicazione del primo periodo del comma 1 dell'art. 40 del TUR secondo cui : “Per gli atti relativi a cessione di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa”.

## **IVA**

AC.4 D. Rispetto ai beni significativi, l'articolo 7, comma 1, lettera b) della legge 488/1999, in tema di aliquota d'imposta applicabile alle prestazioni di manutenzione ordinaria e straordinaria sui fabbricati a destinazione abitativa, prevede che l'aliquota Iva agevolata venga applicata ai “beni significativi”, tra cui rientrano anche gli infissi interni ed esterni la cui fabbricazione ha luogo normalmente su misura da parte di imprese artigiane. Si chiede di chiarire se le componenti e le parti staccate dall'infisso, come ad esempio le tapparelle e i materiali di consumo utilizzati in fase di montaggio, possano essere considerati come non facenti parte dell'infisso e – ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata del 10% – possano essere trattati al pari della prestazione di servizio.

## **Risposta - Pierangelo Dipalma Direzione Centrale Normativa**

Con Risoluzione del 6 marzo 2015, n. 25, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il valore dei "beni significativi" deve essere determinato in base ai principi di carattere generale che disciplinano l'imposta su valore aggiunto, non contenendo la norma agevolativa alcuna previsione in ordine alla quantificazione dell'imponibile.

In particolare, come precisato nella Circolare del 7 aprile 2000, n. 71, "assume rilievo l'art. 13 del D.P.R. n. 633 del 1972 in base al quale la base imponibile Iva è costituita dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali. Come valore dei beni elencati nel decreto ministeriale 29 dicembre 1999 deve quindi essere assunto quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti nell'esercizio della loro autonomia privata".

Tale valore dovrà, comunque, pur nel rispetto dell'autonomia contrattuale della parti, tener conto di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei suddetti beni significativi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi.

Con riferimento alle "parti e pezzi staccati di beni significativi", la suddetta Circolare ha, inoltre, chiarito che "il limite di applicabilità dell'agevolazione previsto per i beni significativi concerne i beni, indicati nel decreto Ministeriale, considerati nella loro interezza e non è riferibile alle singole parti o pezzi staccati che li compongono".

Le componenti staccate, quando vengono fornite nell'ambito di una prestazione di servizi avente ad oggetto un intervento di recupero agevolato, non assumono rilevanza autonoma ma confluiscono nel trattamento fiscale previsto per la prestazione.

Tutto ciò premesso, con riferimento al quesito prospettato, si ritiene che le componenti e le parti staccate degli infissi (quali le tapparelle), fornite in fase di installazione degli stessi, costituiscano parte integranti degli infissi e che, dunque, il loro valore debba confluire, ai fini della determinazione del limite cui applicare l'agevolazione, nel valore dei beni significativi e non nel valore della prestazione.

## SCONTRINI FISCALI

AB D. Gli esercizi pubblici che protraggono la loro attività oltre le ore 24, come ad esempio i bar o i ristoranti, possono stampare lo scontrino di chiusura giornaliera, anziché entro le 24 di ciascun giorno, al termine di effettivo svolgimento dell'attività, con riferimento alla data di inizio della giornata? Pertanto, lo scontrino di chiusura emesso alle ore 2.00 del 10 gennaio può essere annotato come corrispettivo del 9?

### **Risposta – Marco Denaro Direzione Centrale Normativa**

L'articolo 1, comma 4, del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, dispone: "4. Al termine di ogni giorno di attività è emesso dall'apparecchio misuratore fiscale un documento riepilogativo giornaliero degli incassi. Per gli esercizi la cui attività si protrae oltre le ore ventiquattro, il documento riepilogativo è emesso al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività con riferimento alla data di inizio dell'evento."

La norma in questione - dettata per gli esercenti attività di intrattenimento e spettacolo - è applicabile anche agli esercizi commerciali con attività protratta oltre la mezzanotte, con conseguente possibilità di emettere lo scontrino di chiusura giornaliera "al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività, con riferimento alla data di inizio dell'evento (quindi anche oltre la mezzanotte)."

Si conferma, pertanto, che lo scontrino di chiusura emesso alle ore 02:00 del 10 gennaio può essere annotato come corrispettivo del 9 gennaio.

## AC NOTE DI VARIAZIONE

AC.5 D. La nuova versione dell'articolo 26 del DPR 633/72 prevede che nelle ipotesi di procedure concorsuali elencate nel comma 11, l'organo della procedura che riceve la nota di accredito non dovrà annotarla con il segno meno nel registro degli acquisti. Questo comporta che mentre il cedente o il prestatore recupera l'Iva corrispondente al corrispettivo non riscosso, la procedura non deve specularmente rendersi debitrice dell'Iva e di conseguenza dell'imposta se ne fa carico lo Stato. Tale precisazione è opportuna in quanto in futuro la nota di credito potrà essere emessa all'inizio della procedura e non alla fine della medesima come avviene ora; quindi il

curatore o commissario che deve assolvere anche gli obblighi ai fini dell'Iva potrà ignorare la nota di credito ricevuta?

### **Risposta – Stefania Trocini Direzione Centrale Normativa**

L'art. 26 del DPR n. 633 del 1972, come sostituito dall'art. 1, comma 126, L. 28 dicembre 2015, n. 208, in vigore dal 1° gennaio 2016, stabilisce, al comma 4, che la nota di variazione in diminuzione può essere emessa dal cedente o prestatore, in caso il mancato pagamento, a partire dalla data della sentenza che dichiara il fallimento del debitore, o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti, di cui all'art. 182-bis della legge fallimentare, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lettera d), della stessa legge.

Il successivo comma 5 prevede che, a fronte della variazione in diminuzione effettuata dal creditore non sussiste, in caso di procedura concorsuale, l'obbligo di registrazione della corrispondente variazione in aumento. A ciò consegue che la procedura non è, altresì, tenuta al versamento della relativa imposta non essendone debitrice.

AC.6 D. Gli accordi di ristrutturazione del debito di cui all'articolo 182-bis, nonché il piano attestato di cui all'articolo 67, comma 3, lettera d) della legge fallimentare, non vengono classificati tra le procedure concorsuali. Pertanto, il debitore che a seguito della riduzione dell'ammontare dei debiti, accettata dai fornitori, riceve la nota di accredito, la deve registrare con il segno meno nel registro degli acquisti rendendosi debitore dell'imposta. Questa fattispecie assume particolare rilevanza ai fini della tenuta del piano di ristrutturazione in quanto se ad esempio viene concordato uno stralcio del 30% dei debiti occorre considerare che il debitore dovrà versare l'Iva corrispondente. È questa l'interpretazione da fornire alla disposizione?

## **Risposta – Stefania Trocini Direzione Centrale Normativa**

L'articolo 26, comma 5 del DPR n. 633 del 1972, dispone che, ove il cedente prestatore si avvalga della facoltà di emettere una nota di variazione in diminuzione, il cessionario committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 633 del 1972, deve registrare la corrispondente variazione in aumento nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato a titolo di rivalsa. Viene, tuttavia, escluso da tale obbligo il debitore sottoposto alle procedure concorsuali di cui al comma 4, lettera a), elencate nel dettaglio dal successivo comma 11 (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

Tra le suddette procedure concorsuali non rientrano l'accordo di ristrutturazione dei debiti e il piano attestato, di cui, rispettivamente, agli articoli all'art. 182-bis e 67, comma 3, lettera d) della legge fallimentare e, conseguentemente, alle medesime non è possibile estendere in via analogica l'eccezione disposta dall'ultimo periodo del comma 4, stante il principio di indisponibilità della pretesa fiscale.

## **CESSIONE D'AZIENDA**

M1 D. In tema di responsabilità solidale prevista nelle ipotesi di trasferimento di azienda tra cedente e cessionario, il nuovo articolo 14 del D.Lgs. 472/97 prevede che non sia applicata la disposizione quando la cessione avviene nell'ambito della "liquidazione del patrimonio". È quindi corretto ritenere che in tutte le ipotesi di liquidazione di società non sia necessario reperire il certificato dei carichi fiscali pendenti poiché è esclusa la responsabilità dell'acquirente?

## **Risposta – Marco Denaro Direzione Centrale Normativa**

L'articolo 14 del D.Lgs. 472 del 1997 disciplina la materia della responsabilità solidale tra cedente e cessionario nell'ambito della cessione di azienda, limitandola al valore dell'azienda stessa e con l'obbligo per l'Ufficio creditore di procedere, in primis, in via esecutiva nei confronti del cedente.

Il comma 2 del citato articolo 14 prevede un'ulteriore limitazione alla responsabilità del cessionario, disponendo che la sua obbligazione è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli Uffici finanziari o di altri Enti creditori, fatte salve le ipotesi di cessione in frode ai crediti tributari.

Al riguardo, ai sensi del successivo comma 3, il cessionario ha la facoltà di chiedere agli Uffici creditori il rilascio di un certificato in ordine all'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati ancora soddisfatti alla data della richiesta. Tale certificato, se negativo, ha effetto liberatorio per il cessionario.

Il nuovo comma 5-bis del richiamato articolo 14 – introdotto dall'articolo 16, comma 1, lettera g), del D.Lgs. n. 158 del 2015, in vigore dal 1° gennaio 2016 - esclude la responsabilità solidale del cessionario quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del RD n. 267 del 1942, di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del predetto RD o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio.

Tanto premesso, si ritiene che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, laddove la cessione di azienda avvenga nell'ambito delle procedure richiamate nell'articolo 14, comma 5-bis, del D.Lgs. 472 del 1997 - e, quindi, nel caso di liquidazione del patrimonio, in applicazione delle disposizioni contenute nel Capo II, Sezione II, della legge n. 3 del 2012 - il cessionario possa non richiedere il certificato dei carichi fiscali pendenti.

La responsabilità solidale del cessionario non è, invece, esclusa – e, quindi, lo stesso non è esonerato dal chiedere il certificato dei carichi fiscali pendenti ove voglia escludere la responsabilità solidale - nelle ipotesi di liquidazione ordinaria volontaria.

## MINIMI

AD 1 D. I soggetti che applicano il regime dei contribuenti minimi di cui all'articolo 27 del Dl 98/2011, possono continuare ad applicarlo fino alla scadenza naturale (il quinquennio oppure il raggiungimento

del 35° anno di età), tenuto conto che il comma 88 della legge 190/2014 non è stato abrogato?

**Risposta – Maria Lembo Direzione Centrale Normativa**

Il comma 88 della legge di stabilità per il 2015 non è stato modificato e, pertanto, i contribuenti che hanno aderito al regime di vantaggio, di cui all'art. 27 co.1 del DL 98/2011 potranno "... continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al trentacinquesimo anno di età". Analoga facoltà è riconosciuta anche a coloro che si sono avvalsi della proroga del regime di vantaggio disposta dal comma 12 undecies dell'art. 10 della legge n. 11 del 2015 di conversione del D.L. 192 del 31 dicembre 2014.

AD.3 Come noto, l'art. 1, commi da 54 a 89, della legge n.190 del 2014 ha introdotto, dal 1° gennaio 2015, il regime forfetario e ha abrogato tutti i precedenti regimi di favore riservati alle attività economiche di ridotte dimensioni. Il comma 88 del suddetto art. 1 ha, tuttavia, riconosciuto ai soggetti che nel 2014 applicavano il regime fiscale di vantaggio (art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98 del 2011), la possibilità di continuare ad avvalersene per il periodo residuo.

Tenuto conto delle rilevanti modifiche apportate al regime forfetario dalla legge di stabilità 2016, coloro che nel 2015 hanno optato per continuare ad applicare il regime di vantaggio, ovvero hanno optato per il regime ordinario, possono revocare la suddetta opzione nel 2016 e applicare il regime forfetario?

**Risposta – Maria Lembo Direzione Centrale Normativa**

Il regime forfetario, in vigore dal 1° gennaio 2015, disciplinato dalla legge 190 del 2014, commi da 54 a 89, costituisce il regime naturale dei soggetti che possiedono i requisiti previsti dal comma 54 e non incorrono in una delle cause di esclusione previste dal successivo comma 57. Al ricorrere di ambedue le suddette condizioni, coloro che,

nel 2014, applicavano il regime fiscale di vantaggio sono transitati di diritto, nel 2015, nel regime forfetario.

In alternativa, agli stessi contribuenti è stata riconosciuta la possibilità di:

- optare per l'applicazione dell'Iva e delle imposte sul reddito nei modi ordinari;
- optare per l'applicazione del regime fiscale di vantaggio per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e, comunque, fino al compimento del trentacinquesimo anno di età (comma 88);
- applicare il regime agevolato del comma 65, introdotto per favorire la costituzione di nuove attività produttive, per il periodo che residua dalla data di inizio dell'attività (comma 87).

La legge di stabilità per il 2016 ha, tuttavia, introdotto significative modifiche al regime forfetario, applicabili a partire dal 1° gennaio 2016. In particolare, sono state elevate le soglie relative ai ricavi o compensi percepiti nell'anno precedente cui fare riferimento per l'accesso al regime; è stata abrogata la norma che prevedeva l'esclusione dal regime di coloro che, nell'anno precedente, avevano percepito redditi d'impresa, arte o professione prevalenti rispetto a quelli di lavoro dipendente e assimilati; è stato previsto che possono accedere al regime i lavoratori dipendenti e pensionati con reddito massimo di 30.000 euro.

Anche le agevolazioni previste per le nuove attività, di cui al comma 65, hanno subito delle modifiche rilevanti, concernenti nello specifico: i criteri di determinazione del reddito imponibile (è stato abolito l'abbattimento di un terzo del reddito determinato forfetariamente); la misura dell'imposta sostitutiva applicabile (ridotta dal 15 per cento al 5 per cento); il periodo di applicazione del beneficio (da tre a cinque anni - a partire da quello in cui l'attività è iniziata).

Tanto premesso, sebbene, in via generale, l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincoli il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio (art. 3 del DPR n. 442 del 1997), nel caso di specie - stante le significative modifiche sopra elencate - si ritiene applicabile la deroga contenuta nell'articolo 1 del citato decreto, secondo cui "E' comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative."

Conseguentemente, i soggetti che, nel 2015, avevano optato per il regime ordinario, ovvero avevano scelto di applicare il regime fiscale di vantaggio, possono, dal 1° gennaio 2016, revocare detta opzione e accedere al regime forfetario. Nel caso, poi, in cui ne sussistano i presupposti, i medesimi soggetti possono scegliere di applicare le disposizioni di cui al comma 65 previste per le nuove attività economiche, per il periodo che residua al compimento del quinquennio dall'inizio dell'attività.

## **PRECOMPILATA E CERTIFICAZIONE UNICA**

I.1 La legge di Stabilità 2016 prevede la non sanzionabilità nel caso di lievi ritardi o errori non sostanziali nel primo invio delle comunicazioni dei dati afferenti la precompilata. Questo vale per tutte le certificazioni uniche o solo per gli adempimenti dei soggetti specificatamente richiamati dall'articolo 3 del Dlgs 175/2014? ~~Cosa si intende per «lieve ritardo»?~~ Per «primo anno previsto per la trasmissione» si intende il primo anno in cui la normativa specifica preveda l'obbligo di invio o il primo anno in cui, invece, scatta l'obbligo di trasmissione per il contribuente interessato?

### **Risposta – Stefania Lucchese Direzione Centrale Gestione Tributi**

L'articolo 1, comma 949, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), ha introdotto nell'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, il comma 5-ter il quale prevede che per le trasmissioni da effettuare nell'anno 2015, relative all'anno 2014, e comunque per quelle effettuate nel primo anno previsto per la trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati e delle certificazioni uniche utili per la predisposizione della dichiarazione precompilata, non si fa luogo all'applicazione delle sanzioni di cui al comma 5-bis del presente articolo, all'articolo 78, comma 26, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e successive modificazioni, all'articolo 4, comma 6-quinquies, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, nei casi di lieve tardività o di

errata trasmissione dei dati stessi, se l'errore non determina un'indebita fruizione di detrazioni o deduzioni nella dichiarazione precompilata.

Al riguardo, si fa presente che la disposizione trova applicazione non solo con riferimento agli adempimenti dei soggetti specificatamente richiamati dall'articolo 3 del decreto legislativo 175 del 2014, ma per tutte le trasmissioni per le quali si applicano le sanzioni indicate nella stessa disposizione in commento. In sostanza, si tratta delle sanzioni relative alla comunicazione dei dati delle spese mediche, tasse universitarie, ecc. (comma 5-bis dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 175 del 2014), dei dati degli interessi passivi per mutui, premi di assicurazione, ecc. (articolo 78, comma 26, della legge 30 dicembre 1991, n. 413) e delle certificazioni uniche (articolo 4, comma 6-quinquies, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322).

Con riferimento alla decorrenza, si chiarisce che la disposizione si applica nel primo anno in cui è richiesta la trasmissione dei dati. Pertanto, si applica con riferimento alle trasmissioni effettuate nell'anno di avvio della dichiarazione precompilata, per quelle effettuate nell'anno 2015 e relative all'anno 2014 (ad esempio, i dati delle certificazioni uniche e degli interessi passivi). Per quanto riguarda invece la trasmissione dei dati che sono richiesti successivamente al 2015, la non applicazione delle sanzioni opera esclusivamente nel primo anno in cui è stato introdotto il relativo obbligo e non in relazione al primo anno in cui il medesimo obbligo scatta per il singolo contribuente interessato. Pertanto, la non punibilità opera per le trasmissioni effettuate nel 2016 e relative a dati del 2015, ad esempio, delle spese sanitarie mentre non opera per la trasmissione delle certificazioni uniche effettuate nel 2016 e relative al 2015 in quanto, come è noto, per le stesse il primo anno di trasmissione previsto è il 2015 per le certificazioni relative al 2014.

La non applicazione delle sanzioni opera solo nei casi di lieve tardività o di errata trasmissione dei dati stessi, se l'errore non determina un'indebita fruizione di detrazioni o deduzioni nella dichiarazione precompilata. Pertanto la non punibilità non opera in caso di omissione della trasmissione della comunicazione.

I.2 La scadenza del prossimo 7 marzo per la trasmissione telematica delle Cu da parte dei sostituti d'imposta che hanno erogato redditi soggetti a ritenuta nel corso del 2015 è perentoria anche se la certificazione riguarda redditi esenti o che non possono essere dichiarati nel modello 730 (tipicamente, quindi, redditi d'impresa e di lavoro autonomo)? La circolare 6/E/2015 (punto 2.9) ha chiarito che *«nel primo anno l'invio delle certificazioni contenenti esclusivamente redditi non dichiarabili mediante il modello 730 (come i redditi di lavoro autonomo non occasionale) può avvenire anche dopo questa data, senza applicazione di sanzioni. Al fine di semplificare ulteriormente l'adempimento della trasmissione della Certificazione Unica, per il primo anno gli operatori potranno scegliere se compilare la sezione dedicata ai dati assicurativi relativi all'Inail e se inviare o meno le certificazioni contenenti esclusivamente redditi esenti»*. Tale chiarimento è ancora valido per la prossima scadenza per l'invio delle Cu?

### **Risposta – Stefania Lucchese Direzione Centrale Gestione Tributi**

Si ritiene che anche quest'anno, tenuto conto che la Certificazione Unica ha subito rilevanti modifiche, in aderenza ai chiarimenti forniti lo scorso anno con la circolare n. 6/E/2015, l'invio delle Certificazioni uniche che non contengono dati da utilizzare per l'elaborazione della dichiarazione precompilata può avvenire anche successivamente al 7 marzo senza l'applicazione di sanzioni, purché entro il termine di presentazione dei quadri riepilogativi (ST, SV, SX, SY) del modello 770.

I.3 In che termini la nuova Cu può avere «valore dichiarativo»? In relazione ai redditi esenti, i due adempimenti (Cu e 770) sono in tutto e per tutto alternativi e può essere lasciata al contribuente la scelta di quale modello inviare telematicamente entro la scadenza del 31 luglio, visto considerato anche la loro irrilevanza ai fini della precompilata?

## **Risposta – Stefania Lucchese Direzione Centrale Gestione Tributi**

Con le modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2016 all'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, è stato semplificato il precedente impianto normativo attribuendo valore dichiarativo alla Certificazione Unica.

Inoltre, al fine di evitare una duplicazione di informazioni, in relazione alla quale è stata manifestata un'esigenza di semplificazione da parte degli organi rappresentativi dei soggetti tenuti alla trasmissione, il modello 770 2016, approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2016, è composto dei soli quadri riepilogativi (ST, SV, SX, SY) e non contiene più i dati di dettaglio delle singole certificazioni uniche le quali sono trasmesse all'Agenzia delle Entrate autonomamente.

Pertanto, i due adempimenti non possono essere considerati alternativi atteso che le informazioni contenute nella Certificazione Unica non sono più ricomprese nel modello 770.

I.4 Quali saranno gli indicatori di incoerenza in base ai quali l'Agenzia delle Entrate potrà effettuare controlli preventivi sul modello 730 prima dell'erogazione dei rimborsi spettanti?

## **Risposta – Irene Emberti Gialloreti Direzione Centrale Gestione Tributi**

Nel caso di presentazione della dichiarazione direttamente ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, con modifiche rispetto alla dichiarazione precompilata, l'Agenzia delle Entrate può effettuare dei controlli preventivi, in via automatizzata o mediante verifica della documentazione giustificativa, se si rilevano degli elementi di incoerenza oppure se il rimborso che emerge dalla dichiarazione supera 4000 euro.

Gli elementi di incoerenza saranno determinati sulla base di alcuni indicatori collegati, ad esempio, alla tipologia e all'entità delle integrazioni effettuate dal contribuente o al maggior rimborso determinato rispetto alla dichiarazione proposta.

I.5 Nel caso in cui il rimborso superi i 4mila euro il controllo preventivo verrà sempre effettuato a prescindere dalla presenza di detrazioni per carichi familiari?

**Risposta –Irene Emberti Gialloreti Direzione Centrale Gestione Tributi**

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità per il 2016, nel caso di presentazione della dichiarazione direttamente ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, con modifiche rispetto alla dichiarazione precompilata, l'Agenzia delle Entrate può effettuare dei controlli preventivi, in via automatizzata o mediante verifica della documentazione giustificativa, se si rilevano degli elementi di incoerenza oppure se il rimborso che emerge dalla dichiarazione supera 4000 euro.

Pertanto, nel caso in cui dalla dichiarazione modificata dal contribuente, direttamente o tramite il sostituto d'imposta, emerga un rimborso di importo superiore a 4000 euro il controllo preventivo può essere effettuato dall'Agenzia anche a prescindere dalla presenza di detrazioni per familiari a carico.

I.6 I dati trasmessi da soggetti terzi per spese di iscrizione a corsi universitari, rimborsi per spese sanitarie, contributi versati per fondi di previdenza complementare saranno utilizzati anche per finalità di controllo oltre che per la dichiarazione precompilata? In caso affermativo e in caso di errori nei dati trasmessi, come potrà avvenire la correzione da parte del contribuente?

**Risposta –Irene Emberti Gialloreti Direzione Centrale Gestione Tributi**

Con riferimento ai dati relativi ai rimborsi delle spese sanitarie ed ai contributi versati alle forme di previdenza complementare, l'articolo 78, commi 25 e 25-bis, della legge n. 413 del 1991 prevede espressamente che l'Agenzia delle Entrate possa utilizzare i dati comunicati anche per finalità di controllo. Inoltre, l'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica n. 605 del 1973, con una disposizione di carattere generale, prevede che i dati trasmessi dagli enti esterni possano essere utilizzati dall'Agenzia anche per finalità di controllo.

Ciò premesso, se il contribuente riscontra, nella dichiarazione proposta dall'Agenzia delle Entrate, dati non corretti o incompleti, prima di procedere all'invio è tenuto a modificare la dichiarazione, direttamente on line oppure rivolgendosi al proprio sostituto d'imposta ovvero ad un Caf o professionista abilitato.

I.7 Per i contribuenti che hanno sostenuto spese per recupero edilizio e riqualificazione energetica nell'anno d'imposta 2015 i dati relativi ai bonifici effettuati comunicati dalle banche saranno inseriti direttamente nella dichiarazione o nel foglio informativo così che il diretto interessato possa valutare se ha effettivamente diritto alla detrazione?

**Risposta –Irene Emberti Gialloreti Direzione Centrale Gestione Tributi**

Per beneficiare delle detrazioni relative alle spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica sono previste particolari condizioni soggettive (ad esempio il possesso o la detenzione dell'immobile) ed oggettive (ad esempio la tipologia di

intervento e un limite di spesa), non desumibili dalle informazioni trasmesse dalle banche.

Inoltre, per quanto riguarda le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio, nella dichiarazione dei redditi vanno riportati anche i dati catastali identificativi dell'immobile o gli estremi di registrazione del contratto se i lavori sono effettuati dall'inquilino.

Ciò premesso, i dati relativi ai bonifici effettuati per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica non saranno inseriti direttamente nella dichiarazione precompilata, ma saranno riportati solo nel foglio informativo allegato alla dichiarazione, in modo che il contribuente possa verificarli e, qualora sia in possesso dei requisiti per fruire delle detrazioni, possa riportarli nella dichiarazione dei redditi.

I.8 Nel caso in cui il contribuente accetti nel 730 precompilato una detrazione che si rivela errata ~~, a quali conseguenze va incontro? Se e, successivamente, si accorge~~ si accorge dell'errore come può rimediare?

### **Risposta – Andrea Palma Direzione Centrale Gestione Tributi**

Il contribuente è sempre tenuto a verificare i dati proposti dall'Agenzia con la dichiarazione precompilata, apportando le necessarie modifiche o integrazioni nel caso in cui riscontri dati non corretti o incompleti.

Se il contribuente si accorge di un errore dopo aver accettato e inviato il 730 precompilato, può presentare un modello 730 integrativo o un modello Unico correttivo nei termini o integrativo con le modalità ed entro i termini descritti nella parte II, paragrafo 5, "Rettifica del modello 730", delle istruzioni per la compilazione del modello 730/2016.

I.9 Nel caso in cui il contribuente accetti un 730 precompilato che non contiene un reddito imponibile (perché non comunicato dal sostituto d'imposta o comunque perché non inserito nel modello) a quali conseguenze va incontro? Se si accorge dell'errore come può rimediare?

## **Risposta – Andrea Palma Direzione Centrale Gestione Tributi**

Come già evidenziato nella risposta precedente, il contribuente è sempre tenuto a verificare i dati proposti dall’Agenzia con la dichiarazione precompilata, apportando le necessarie modifiche o integrazioni nel caso in cui riscontri dati non corretti o incompleti.

Se il contribuente si accorge di un errore nell’indicazione dei dati reddituali dopo aver accettato e inviato il 730 precompilato, trattandosi di una correzione che comporta un maggior debito o un minor credito, il contribuente può rimediare all’errore presentando un Modello Unico Persone Fisiche correttivo nei termini o integrativo con le modalità ed entro i termini descritti nella parte II, paragrafo 5, “Rettifica del modello 730”, lettera D, delle istruzioni per la compilazione del modello 730/2016.

Sui dati reddituali indicati nella dichiarazione precompilata non opera l’esclusione dal controllo formale di cui all’articolo 5 del decreto legislativo n. 175 del 2014.

I.10 Le spese sanitarie sostenute per familiari a carico di più contribuenti (ad esempio i figli) saranno sempre inserite nelle dichiarazioni precompilate dei genitori in proporzione alle percentuali di carico così come risultanti in Anagrafe tributaria? In caso affermativo, sarà necessario integrare la dichiarazione nel caso in cui la percentuale di carico dovesse variare o la spesa risultasse sostenuta integralmente da uno solo dei genitori?

## **Risposta – Andrea Palma Direzione Centrale Gestione Tributi**

Come previsto dal provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 31 luglio 2015, se il familiare risulta a carico di più contribuenti, le spese sanitarie a lui riferite vengono inserite nelle dichiarazioni precompilate di questi ultimi in proporzione alla percentuale di carico.

L'Agenzia delle Entrate individua i familiari da considerare fiscalmente a carico esclusivamente sulla base delle informazioni, anche reddituali, comunicate dai sostituti d'imposta con le Certificazioni Uniche trasmesse all'Agenzia delle Entrate nei termini previsti dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 175 del 2014.

Il contribuente è tenuto a modificare la dichiarazione proposta dall'Agenzia delle Entrate se il familiare non è in possesso dei requisiti per essere considerato fiscalmente a carico o se la spesa è stata sostenuta da un soggetto diverso o in una percentuale diversa rispetto a quella risultante dal prospetto dei familiari a carico.

## **RAVVEDIMENTO**

N.1 La prima comunicazione inviata dagli uffici per avviare i controlli formali (ex articolo 36-ter del Dpr 600/1973), con la quale è normalmente richiesta la documentazione ai fini della verifica dei dati indicati nella dichiarazione, è ostativa al ravvedimento di eventuali irregolarità scoperte in sede di reperimento dei documenti richiesti?

### **Risposta – Andrea Palma Direzione Centrale Gestione Tributi**

Il comma 1 dell'articolo 13 del Dlgs n. 472/1997 consente l'accesso al ravvedimento "sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza".

Per effetto del comma 1-ter del medesimo articolo 13, tuttavia, la suddetta preclusione non opera per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate "salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e

successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.”.

In altri termini, per quanto riguarda il controllo formale, l'accesso al ravvedimento è precluso dal recapito della comunicazione degli esiti del controllo effettuato ai sensi dell'art. 36-ter, recante l'indicazione delle somme dovute dal contribuente, e non dall'eventuale richiesta di documentazione, finalizzata alla verifica dei dati indicati nella dichiarazione dei redditi.

Pertanto, le comunicazioni con cui è richiesta la documentazione, inviate al soggetto che ha prestato l'assistenza fiscale (Caf o professionista abilitato) e/o al contribuente, non costituiscono una preclusione all'esercizio del ravvedimento da parte del contribuente, purché lo stesso avvenga prima della ricezione della comunicazione degli esiti del controllo effettuato ai sensi dell'art. 36-ter.