



A.N.T.I. – Sezione Friuli Venezia Giulia

**Udine – Palazzo Torriani**  
**mercoledì 11 gennaio 2017, dalle ore 14.30 alle 18.30**

## **NOVITA' TRIBUTARIE 2017**

*a cura di **Luca Lunelli***  
*dottore commercialista e tributarista in Udine*

### **0. SOMMARIO**

<b>1. Riflessi fiscali del D.Lgs. 139/2015.....</b>	<b>pag. 2</b>
<b>2. Perdite fiscali. Computo perdite in caso di accertamento fiscale. Possibilità di cessione intersocietaria.....</b>	<b>pag. 11</b>
<b>3. Dichiarazione integrativa a favore e ravvedimento (operoso) .....</b>	<b>pag. 14</b>
<b>4. Indagini finanziarie e presunzioni: novità .....</b>	<b>pag. 18</b>
<b>5. Abolizione studi di settore, nuovi indicatori di <i>compliance</i> e grado di affidabilità .....</b>	<b>pag. 20</b>
<b>6. Esecutività sentenze tributarie, processo telematico, notifiche atti via <i>PEC</i> .....</b>	<b>pag. 21</b>

- Relazione resa definitiva in data 5 gennaio 2017 -

## 1. Riflessi fiscali del D.Lgs. 139/2015

▪ **Riferimenti normativi (prioritari): art. 11 del D.Lgs. 18.08.2015, n. 139 e art. 83 del T.U.II.RR.**

### 1.1. Premessa e decorrenza delle nuove norme.

Il D.Lgs. 139/2015 – recependo la Direttiva 34/2013/UE – ha **aggiornato**

- **la disciplina del codice civile in merito ai bilanci d'esercizio; e**
- **la disciplina del D.Lgs. 127/1991 in tema di bilancio consolidato.**

Come sarà illustrato in prosieguo viene, tra l'altro,

- eliminata la sezione straordinaria del Conto Economico;
- introdotto il criterio del costo ammortizzato per crediti e debiti;
- eliminata la possibilità di capitalizzare i costi di ricerca e pubblicità;
- modificate le regole di capitalizzazione per i costi di sviluppo;
- modificato il trattamento contabile dei derivati;
- modificato il trattamento contabile delle azioni proprie.

Le nuove norme si applicano ***“ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016”*** (cfr., art. 12, co. 1, D.Lgs. 139/2015): dunque, per i “solari”, dall'esercizio 1.1.2016-31.12.2016; per quelli “a cavallo”, ad esempio, dall'esercizio 1.07.2016-30.06.2017, e così via: con effetti sia sui dati di chiusura dei bilanci 2016, sia su quelli comparativi dell'esercizio 2015.

L'art. 12, co. 2, prevede inoltre una **disciplina transitoria**, ma circoscritta solo:

- ai criteri di ammortamento dell'avviamento (cfr., art. 2426, co. 1, n. 6, Cod. Civ.);
- al criterio del costo ammortizzato ai fini della valutazione dei titoli, dei crediti e dei debiti (cfr., art. 2426, co. 1, n. 1 e 8, Cod. Civ.).

per i quali, le variazioni del D.Lgs. 139/2015 possono non essere applicate se le predette operazioni non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio. In altre parole, le operazioni pregresse potranno continuare ad essere contabilizzate con le vecchie regole, fino al momento in cui si esauriscono gli effetti in bilancio.

Per contro, in tutti gli altri casi in cui non è previsto un regime transitorio, le nuove regole bilancistiche si applicano alle operazioni in essere all'1.1.2016 in termini retroattivi e cioè come se fossero da sempre stati adottati i relativi criteri.

**N.B.: sono previste delle semplificazioni (di rilievo) per le società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata<sup>1</sup> e per le c.d. “micro-imprese”<sup>2</sup>: in particolare, possono indicare il**

---

<sup>1</sup> I soggetti che – ex art. 2435-bis del Cod. Civ. – per due esercizi consecutivi non abbiano superato due dei seguenti limiti: totale attivo S/P 4,4 mln; ricavi vendite e prestazioni 8,8 mln, dipendenti occupati in media durante l'esercizio 50 unità.

solo valore netto delle immobilizzazioni; raggruppare le voci destinate alle rivalutazioni ed alle svalutazioni di derivati<sup>3</sup> con quelle relative alle rivalutazioni e svalutazioni delle attività e passività finanziarie; quanto al criterio del c.d. “costo ammortizzato”, possono iscrivere i titoli al costo d’acquisto, i crediti al presumibile realizzo e i debiti al valore nominale.

Di conseguenza, quanto sarà illustrato in seguito dovrà essere considerato tenuto conto di tali semplificazioni.

## **1.2. Difficoltà di coordinamento con alcuni principi del T.U.II.RR.**

Al di là delle (indubbie) conseguenze sotto il profilo contabile e “civilistico”, **le nuove regole sembrano avere un impatto anche sotto il profilo tributario**, e ciò quantunque **l’art. 11 del D.Lgs. 139/2015** abbia statuito che **“dall’attuazione del presente decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica”<sup>4</sup>**.

L’auspicata invarianza di gettito delle nuove disposizioni – e dunque la loro sostanziale “neutralità fiscale” – **appare tuttavia in contrasto** (quanto meno apparente ed in difetto di una normativa di coordinamento) con alcuni dei **“principi angolari”** in tema di determinazione del reddito imponibile d’impresa:

- il c.d. **“principio di derivazione”**, sancito dall’**art. 83 del T.U.II.RR.**, secondo cui *“il reddito complessivo (rectius, imponibile) è determinato apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all’esercizio chiuso nel periodo d’imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione”*. In altri termini, il reddito imponibile d’impresa si basa (rectius, “deriva”) dal risultato d’esercizio evidenziato nel bilancio, a cui vanno apportate le variazioni richieste dal T.U.II.RR. da altre disposizioni tributarie specifiche.

In assenza di indicazioni legislative su come coordinare le nuove regole di redazione del bilancio e la normativa fiscale, alcune modifiche introdotte dal D.Lgs. 139/2015 potrebbero assumere rilevanza proprio in forza del suddetto principio di derivazione, anche in considerazione del fatto che mancano disposizioni fiscali che ne prevedano la neutralizzazione: è il caso, ad esempio, degli strumenti derivati che dovrebbero rilevare secondo le regole dell’art. 112 del T.U.II.RR. oppure della regola del c.d. “costo ammortizzato” che comporta non solo una diversa imputazione temporale, ma anche una diversa qualificazione delle componenti reddituali caratterizzanti l’operazione di riferimento;

- **il principio della previa imputazione a conto economico, recato dall’art. 109, co. 4, del T.U.II.RR.**, secondo cui *“le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in*

---

<sup>2</sup> I soggetti che – ex art. 2435-bis del Cod. Civ. – per due esercizi consecutivi non abbiano superato due dei seguenti limiti: totale attivo S/P € 175mila; ricavi vendite e prestazioni € 350mila; dipendenti occupati in media durante l’esercizio 5 unità.

<sup>3</sup> Le micro-imprese non sono interessate dalle novità in tema di derivati ed operazioni di copertura.

<sup>4</sup> In proposito, la V Commissione (Bilancio, tesoro e programmazione) della Camera, ha affermato che *“dai chiarimenti forniti dal Governo, le modifiche introdotte dal decreto non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile delle imprese interessate”* (cfr., parere del 25.06.2016).

*deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati a conto economico relativo all'esercizio di competenza", aggiungendo che "si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali".*

Un aspetto peculiare delle nuove regole di redazione del bilancio – che tuttavia non sono "principi contabili internazionali" – è proprio quello di richiedere una rilevazione dei fatti gestionali a patrimonio netto senza iscrizione a conto economico: si considerino, ad esempio, le rettifiche rilevate a seguito dell'identificazione di un errore contabile o ai cambiamenti di principi contabili, per i quali i nuovi Principi OIC prevedono l'imputazione diretta a Patrimonio Netto, utilizzando la voce Utili/Perdite portati a nuovo (voce A. VIII) o ai componenti transitati a C/E in esercizi precedenti che, in sede di prima applicazione dei nuovi principi (bilancio 2016) o "a regime", vengono rettificati previa imputazione a Patrimonio Netto. In assenza di una modifica all'art. 109, co. 4 (o, comunque, di una norma di coordinamento) non troverebbero riconoscimento fiscale.

Inoltre, da tale impostazione possono rilevare anche effetti rilevanti ai fini di quelle norme che fanno riferimento alla nozione di patrimonio netto (come, ad esempio, l'ACE).<sup>5</sup>

Si ritiene, tuttavia, che la predetta clausola di invarianza finanziaria **debba essere intesa con riferimento non al singolo periodo di imposta ma ad un arco temporale più ampio**: esigenze di semplificazione dovrebbero infatti far propendere per un tendenziale **mantenimento del c.d. "binario unico"**, conferendo riconoscimento fiscale ai nuovi criteri civilistici, come già avvenuto per le imprese *IAS adopter* per le quali il Legislatore, dopo aver inizialmente optato per la rideterminazione dell'imponibile in base a regole fiscali autonome rispetto a quelle civilistiche (di fatto, un "doppio binario", conosciuto anche come "principio di derivazione attenuata"), con la Legge Finanziaria per il 2008 ha introdotto il principio di **derivazione "rafforzata"** come previsto nell'art. 83, secondo periodo, del T.U.II.RR. secondo cui *"valgono, [...] i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai predetti principi contabili"*.

A favore di tale impostazione, depongono due ordini di considerazioni:

- la quasi totalità delle divergenze rispetto ai nuovi criteri di bilancio sono di tipo "temporaneo" (c.d. differenze "*timing*"), che – come tali – sono destinate a riassorbirsi nei successivi esercizi, facendo così preferire un criterio di invarianza finanziaria che va al di là del singolo esercizio;
- l'impostazione del c.d. "binario unico" era confermata dall'emendamento, ritirato, di modifica alla Legge di bilancio 2017 ove si introduceva il criterio di derivazione rafforzata anche per i soggetti OIC e l'irrilevanza delle componenti straordinarie derivanti da cessioni di aziende e

---

<sup>5</sup> In verità, per i soggetti *IAS adopter* è già stata individuata una "soluzione" – che difficilmente potrà essere "ignorata" in relazione alla problematica che si apre ora anche per i soggetti *OIC adopter* – ossia che *"concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio netto per effetto dell'applicazione degli IAS"* (cfr., art. 2, co. 2, del D.M. 1.4.2009, n. 48).

rami aziendali sia ai fini IRAP che per la determinazione del ROL ex art. 96 del T.U.II.RR. e, più in generale, per tutte le norme che fanno riferimento ai componenti positivi e negativi dell'art. 2425 del Cod. Civ. (spese di rappresentanza, società di comodo, studi di settore, etc.). Diversamente, ci si troverebbe di fronte al mancato riconoscimento – ai fini fiscali – della diversa qualificazione ed imputazione temporale dell'operazione con la necessità di gestire un impegnativo (ed oneroso) doppio binario civilistico-fiscale.

Quanto sopra, conduce – comunque – a due (inevitabili) **conseguenze**:

- a. è indispensabile che il Legislatore introduca una disciplina di coordinamento tra le “nuove” regole civilistiche recate dal D.Lgs. 139/2015 e quelle fiscali in materia di reddito di impresa e IRAP.** In proposito, *rumors* di stampa (cfr., Sole 24h del 21-22.12.2016 e 28.12.2016) ne davano come probabile l'inserimento nell'ambito del c.d. “**decreto omnibus**” (che potrebbe affiancare il c.d. “Milleproroghe” - D.L. 30.12.2016, n. 244 – pubblicato nella G.U. del 30.12.2016), dopo che tali disposizioni erano state eliminate (all'ultimo momento) in sede di conversione al D.L. 193/2016 (c.d. Decreto collegato alla Legge di Bilancio 2017) ma lo stesso potrebbe avvenire in sede di conversione in Legge del medesimo D.L. 244/2016;
- b. in mancanza di tale disciplina di coordinamento ed in assenza di chiarimenti ufficiali<sup>6</sup>, non è possibile individuare con certezza il corretto trattamento fiscale conseguente alla voci di bilancio modificate**, ma è possibile individuare le principali problematiche/criticità legate alle novità bilancistiche (proponendo le possibili soluzioni operative).

### **1.3. Problematiche di coordinamento con l'IRAP**

Se la sopracitata clausola di invarianza finanziaria ex art. 11 del D.Lgs. 139/2015 sembra non armonizzarsi con facilità in relazione ad alcuni principi generali in materia di imposizione reddituale, difficoltà ancora maggiori sembrano sorgere con riferimento all'IRAP.

L'art. 5, co. 1, del D.Lgs. 446/1997 prevede- tuttora – che la **base imponibile IRAP** delle società di capitali sia determinata dalla differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 del Cod. Civ. con esclusione delle voci di cui ai n. 9, 10 lett. c) e d), 12 e 13, così come risultanti dal Conto economico dell'esercizio.

La disciplina IRAP è “in presa diretta” con le risultanze di bilancio (a differenza di quella IRES), e le principali variazioni “extracontabili” dell'IRAP dipendono dall'applicazione del “principio di correlazione” ex art. 5 co. 4 del D.Lgs. 446/1997 e dalle esclusioni dalla base imponibile previste ex art. 5 co. 3 del D.Lgs. 446/1997.

Di conseguenza, eventuali modifiche alle regole di formazione del Conto economico producono conseguenze “dirette” sulla determinazione della base imponibile IRAP con buona pace del

---

<sup>6</sup> Basti pensare che il processo di aggiornamento dei principi contabili nazionali direttamente interessati dalle “nuove” regole, si è concluso – da parte dell'OIC – in data 22.12.2016 (cfr., <http://www.fondazioneoic.eu/?p=12878>).

principio di invarianza del gettito; in particolare – salvo l’emanazione di un’apposita normativa di coordinamento – possono impattare sulla determinazione della base imponibile IRAP

- l’eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico;
- il venir meno della possibilità di capitalizzare i costi di ricerca e pubblicità;
- le eventuali differenze nel periodo di ammortamento dei costi di sviluppo;
- la qualificazione finanziaria e la diversa imputazione temporale delle componenti di costo e di ricavo derivanti dall’introduzione del metodo del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti, dei debiti e dei titoli.

#### **1.4. Analisi di (alcune) fattispecie**

##### **► Componenti di reddito di natura straordinaria**

Il D.Lgs. 139/2015 **elimina la “sezione straordinaria” del Conto Economico**, vale a dire le voci di costo e di ricavo E.20 ed E.21, **imponendo una loro riclassificazione nella “parte ordinaria” del Conto Economico** (prevalentemente, le voci A.5 “altri ricavi e proventi” e B.14 “oneri diversi di gestione”).

Sotto il profilo fiscale, tale modifica potrà produrre riflessi significativi

**a. ai fini delle imposte sui redditi**, in quanto **diverse norme rinviano alle voci di bilancio appartenenti all’area c.d. “caratteristica”** e che, dal bilancio 2016, include poste che erano prima qualificate come straordinarie; in particolare, a titolo esemplificativo:

- la disciplina della deducibilità degli **interessi passivi** - nella c.d. “regola del ROL” ex art. 96, co. 2, del T.U.II.RR. - fa riferimento alla differenza tra il valore ed i costi della produzione delle lettere A) e B) dell’art. 2425 del Cod. Civ., con esclusione delle voci di cui a n. 10, lett. a) e b) (ammortamenti dei beni materiali e immateriali) e dei canoni di *leasing*, così come risultanti dal conto economico dell’esercizio (in astratto, un componente straordinario di ingente entità potrebbe “azzerare” il ROL in un determinato esercizio, comportando l’indeducibilità (sia pure temporanea) degli interessi passivi);
- la **disciplina delle società non operative** (cfr., art. 30, L. 724/1994), in cui l’importo dei ricavi effettivi, da confrontare con quelli presunti, va determinata facendo riferimento all’entità dei ricavi (di cui alle voci A1 e A5 del C/E), degli incrementi delle rimanenze e dei proventi che per il triennio interessato risultano dal Conto Economico. Sennonchè ora – se non interviene una disposizione specifica – i “ricavi” potrebbero includere anche (eventuali) poste straordinarie ;
- la normativa delle **spese di rappresentanza ex art. 108, co. 2, del T.U.II.RR.**, la quale rinvia ai ricavi e proventi della gestione caratteristica, che dal 2016 è suscettibile di un possibile “inquinamento” da parte di spese straordinarie”;
- infine, i ricavi e proventi dell’attività caratteristica impattano anche nell’ambito del riporto delle perdite, degli interessi passivi e delle eccedenze ACE all’atto di operazioni di fusione e scissione (c.d. “test di vitalità”).

Sul punto – anche qualora venisse emanata una normativa di coordinamento adeguata – si suggerisce agli operatori di **prestare particolare attenzione, proprio per le sue implicazioni fiscali, alla redazione della nota integrativa**, per individuare – più precisamente possibile – eventuali proventi ed oneri straordinari, con una specifica osservazione. In proposito, l'art. 2427, n. 13, del Cod. Civ. prevede che in nota integrativa si debba dare rilevanza a *“l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali”*.<sup>7</sup>

**b. ai fini IRAP**, dato che – al di là del citato principio di correlazione ex art. 5, co. 4, del D.Lgs. 446/1997 secondo cui concorrono comunque alla formazione della base imponibile i costi ed i ricavi che siano correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi di imposta precedenti o successivi, a prescindere della loro classificazione in bilancio<sup>8</sup> – **tutte le altre componenti iscritte nell'area straordinaria e “riclassificate” nell'area ordinaria del bilancio a seguito delle modifiche introdotte dal DLgs. 139/2015** dovrebbero assumere rilevanza ai fini IRAP in mancanza di una espressa esclusione indicata dalla norma. In proposito, si pensi, ad esempio, alle plusvalenze/minusvalenze derivanti dalle operazioni di cessione d'azienda<sup>9</sup>: fino ad ora, tali componenti imputate alla sezione straordinaria del C/E erano considerate irrilevanti ai fini IRAP (cfr., Circ. Ag. Entr. 26.05.2009, n. 27), ma ora tale interpretazione potrebbe venir meno con l'effetto (non voluto, ma “automatico”) di far concorrere queste componenti al valore della produzione netta.

Come già segnalato *supra*, l'assenza di una norma che consenta di neutralizzare le componenti di natura straordinaria riclassificate nell'area ordinaria, operando opportune variazioni in aumento e in diminuzione extracontabili, determina inevitabili modifiche nella formazione della base imponibile IRAP.

Da ultimo: la modifica dello schema del Conto economico impatta anche sulla modalità di determinazione dell'IRAP per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali per i quali, ex art. 5 co. 2 del DLgs. 446/97, *“la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1”* dello stesso articolo e cioè facendo riferimento allo schema di Conto economico di cui all'art. 2425 Cod. Civ..

---

<sup>7</sup> Anche se qualcuno ha giustamente stigmatizzato l'utilizzo del concetto di “eccezionalità” e non di “straordinarietà”, concetti decisamente diversi: con la conseguenza che eventi i quali esulano dalla normale gestione aziendale, come quelli straordinari, potrebbero non essere indicati in Nota Integrativa, non essendo eccezionali (cfr., L. Gaiani, “Il nuovo bilancio cambia il fisco”, il “Sole24h”, 11.08.2016).

<sup>8</sup> Analoghe considerazioni valgono per le sopravvenienze derivanti da correzione di errori contabili che, come evidenziato dalla Circ. Ag. Entr. 24.9.2013, n. 31, non rilevano nell'esercizio in cui sono contabilizzate, ma dovrebbero essere fiscalmente imputate nel corretto esercizio di competenza.

<sup>9</sup> Ma anche plusvalenze/minusvalenze e altri componenti di reddito (ammortamenti, etc.) derivanti da operazioni straordinarie neutrali (es. fusioni, scissioni, conferimenti d'azienda).

## ► **Crediti e debiti**

Il DLgs. 139/2015 introduce – per la **valutazione dei crediti, dei debiti e dei titoli iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie – il criterio del costo ammortizzato**, prevedendo la rilevazione degli interessi, attivi e passivi, sulla base del rendimento effettivo dell'operazione e non sulla base di quello nominale.

L'applicazione del criterio del costo ammortizzato impatta

- sia in sede di prima valutazione dei titoli, crediti e debiti, che dovranno essere iscritti in bilancio al netto di eventuali costi o ricavi di transizione, premi e sconti, con l'attualizzazione dei crediti e dei debiti;
- sia in fase di valutazione negli esercizi successivi in cui gli interessi sono rilevati a Conto economico sulla base del tasso di rendimento effettivo dell'operazione e non sulla base di quello nominale.

Tali nuovi criteri di valutazione comportano, in linea generale, una diversa qualificazione, contabilizzazione e ripartizione temporale delle componenti di Conto economico relative alle poste in commento che possono avere conseguenze anche sotto il profilo fiscale.

Sul punto, si rammenta che per i soggetti OIC *adopter*

- il DLgs. 139/2015 non ha fornito indicazioni su come i criteri di rilevazione delle operazioni e i nuovi criteri di valutazione interferiscano con la determinazione del reddito imponibile; e
- il risultato di bilancio rimane il dato di partenza per la determinazione dell'imponibile fiscale, tuttavia la rappresentazione contabile trova riconoscimento "fiscale" solo nell'ipotesi in cui la contabilizzazione sia conforme alla rappresentazione giuridico-formale delle operazioni aziendali (c.d. "principio di derivazione giuridica"),

per cui potrebbe esserci il rischio che una rigida applicazione del principio di derivazione giuridica (e del principio di invarianza del reddito ex art. 11 del DLgs. 139/2015) potrebbe non far riconoscere ai fini fiscali la nuova modalità di contabilizzazione dell'operazione con conseguente necessità di gestire un doppio binario civilistico-fiscale.

Anche in questo caso, si auspica che il Legislatore tributario adotti soluzioni coerenti<sup>10</sup> con quanto già stabilito per i soggetti IAS *adopter*, laddove – nel solco del "principio di derivazione rafforzata" – è stata prevista,

- da un lato la rilevanza fiscale delle componenti reddituali iscritte a seguito della contabilizzazione secondo il criterio del costo ammortizzato e,
- dall'altro, che le norme del T.U.II.RR. non prevedano espresse disposizioni che comportino la neutralizzazione delle componenti reddituali derivanti dall'applicazione del metodo in commento.

Ai fini IRAP, il principio di derivazione appare ancora più stringente per cui le componenti iscritte a conto economico in applicazione del criterio del costo ammortizzato, qualificandosi

---

<sup>10</sup> Cfr., L. Menicacci, *Il principio di derivazione dopo la riforma del bilancio di esercizio*, Bilancio e reddito d'impresa, 6/2016, p. 33



come poste di natura finanziaria non dovrebbero concorrere alla formazione della base imponibile.

#### ► **Costi di ricerca e pubblicità**

Il D.Lgs. 139/2015 prevede – a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi con inizio dall'1.1.2016 – che i costi di ricerca e di pubblicità **non** siano più capitalizzabili tra le immobilizzazioni immateriali e, quindi, costituiranno costi di periodo con imputazione a Conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

Tuttavia, ai fini IRES, l'**art. 108 del T.U.II.RR.** prevede che tali spese siano deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi... per cui si pone il problema di quale trattamento fiscale adottare

- **per i costi sostenuti a decorrere dal 2016**, per i quali ci si chiede **se debbano essere integralmente dedotti nel periodo d'imposta in cui sono spesi in ossequio al principio di derivazione**, oppure se continuino a trovare applicazione le regole dell'art. 108 del T.U.II.RR. che ne stabiliscono la deducibilità nell'esercizio in cui sono sostenuti o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. Allo stato attuale si ritiene che debba essere applicato il principio di derivazione con deducibilità diretta di tutte le spese di ricerca nel periodo d'imposta in cui le stesse sono imputate a C/E<sup>11</sup>, fatto salvo che il Legislatore non preveda una regola analoga a quella prevista per gli IAS *adopter* in cui è disposta la deducibilità per quinti delle spese relative a più esercizi – diverse dalle spese di pubblicità e R&S – non capitalizzabili (cfr., art. 108, co. 3, del T.U.II.RR.);
- **per i costi capitalizzati secondo la disciplina civilistica previgente che le nuove disposizioni impongono di stralciare nel primo esercizio di applicazione.** In proposito, si condivide il suggerimento di continuare la deduzione sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti (diversamente da quanto potrà essere fatto "a regime") mediante deduzioni extracontabili (in coerenza con quanto già chiarito dall'A.E. in sede di adozione dei principi contabili internazionali, cfr., C.A.E. 7/2011 ed al principio di invarianza del gettito)<sup>12</sup>;

#### ► **Costi di sviluppo**

Per effetto delle modifiche del D.Lgs. 139/2015, i **costi di sviluppo** non devono più essere ammortizzati entro un periodo di 5 anni, ma in funzione della loro "vita utile".<sup>13</sup>

Ai fini IRES, l'art. 108, co. 1, del T.U.II.RR. dispone che i costi di sviluppo sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenuti ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto e nei limiti dell'importo imputato a Conto economico (cfr., art. 109, co. 4, del T.U.II.RR.).

<sup>11</sup> A favore dell'applicazione "diretta" del principio di derivazione, L. Miele, *Deducibile la quota imputabile all'esercizio*, in "Sole 24h", 12.11.2016.

<sup>12</sup> cfr., F. Susini, *Costi per la ricerca non capitalizzabili*, in "Sole 24h", 15.10.2016.

<sup>13</sup> Solo in casi eccezionali, in cui non è possibile stimare attendibilmente la "vita utile", il novellato art. 2426, co. 1, n. 5, del Cod. Civ. prevede la possibilità di ammortizzarli entro un periodo non superiore a 5 anni.

Di conseguenza, se l'ammortamento imputato a Conto economico fosse maggiore rispetto all'ammontare deducibile fiscalmente va operata una variazione in aumento (per l'ammontare eccedente il limite fiscale).

Resta da chiarire come gestire un eventuale periodo di ammortamento civilistico superiore ai 5 esercizi previsti dall'art. 108, co. 1: a parere di chi si scrive, anche in questo caso sarebbe utile l'applicazione di un principio di derivazione "stretta" con riconoscimento, anche ai fini fiscali, dell'imputazione temporale contabile.

#### ► **Azioni proprie**

Il DLgs. 139/2015 dispone che le **azioni proprie siano iscritte in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto e non più nell'attivo patrimoniale** (mutuando la soluzione prevista dai principi contabili internazionali). In proposito, si tenga conto che le operazioni di acquisto e di vendita di azioni proprie secondo gli IAS/IFRS sono equiparate ad estinzioni e nuove emissioni e, quindi, non comportano la rilevazione a Conto economico di alcun utile o perdita, in quanto i corrispettivi pagati e/o incassati transitano direttamente nel patrimonio netto, determinando una variazione di quest'ultimo.

A questo punto, per i soggetti OIC *adopter*, sono indispensabili specifici chiarimenti sotto il profilo tributario, in quanto la nuova rappresentazione in bilancio – che assimila, nella sostanza, l'acquisto di azioni proprie ad una modalità alternativa al rimborso del capitale agli azionisti e l'eventuale successiva rivendita ad una nuova emissione – si pone in palese contrasto con la citata clausola di invarianza di gettito ex art. 11 del DLgs. 139/2015 e con la rilevanza giuridico-formale delle operazioni aziendali sancita dal T.U.II.RR. (la cui interpretazione letterale condurrebbe invece a concludere che le azioni acquistate costituiscono in ogni caso cespiti aventi rilevanza fiscale e i differenziali che si generano con la vendita di azioni proprie rilevano ai fini IRES anche a seguito delle modifiche del DLgs. 139/2015).

Al riguardo, è auspicabile che il Legislatore intervenga in maniera analoga con quanto disposto per i soggetti IAS *adopter*, per i quali la Relazione accompagnatoria al D.M. 1.04.2009, n. 48 ha previsto che *"in base al principio di derivazione, tenendo conto in particolare, della qualificazione dell'operazione che – come visto – è assimilata alla estinzione ed emissione di azioni, ai fini fiscali l'acquisizione e la cessione di azioni proprie non danno luogo a fenomeni reddituali per il soggetto emittente e, di conseguenza, le azioni acquisite non sono cespiti aventi rilevanza fiscale, così come non rileva il differenziale tra il prezzo di rivendita ed il relativo costo di acquisto delle azioni proprie (rilevato a diretto incremento o riduzione del patrimonio netto a titolo di sovrapprezzo).*

Infine, la modifica in commento impatta anche con riferimento all'ACE la cui determinazione è legata alla movimentazione contabile del patrimonio netto. Se, dunque, la nuova impostazione contabile dovesse essere riconosciuta ai fini ACE, l'acquisto delle azioni proprie dovrebbe costituire una riduzione negativa della variazione di capitale fino a concorrenza degli utili che hanno concorso, in precedenza, a incrementare la variazione e, conseguentemente,

l'incremento di patrimonio derivante dalla cessione delle azioni proprie dovrebbe aumentare il capitale proprio in misura corrispondente agli utili che hanno decrementato il capitale in sede di acquisto (così è stato ipotizzato anche da alcuni commentatori).

### ► **Strumenti finanziari derivati**

Ai fini delle imposte sui redditi, la **fiscalità dei c.d. "derivati"** è attualmente disciplinata dall'**art. 112 del T.U.II.RR.**, secondo cui

- per i derivati c.d. "speculativi", i valori positivi e negativi imputati a C/E godono del pieno riconoscimento ai fini fiscali;
- per i derivati c.d. "di copertura", i componenti derivanti dalla valutazione o dal realizzo assumono rilevanza reddituale – a certe condizioni – secondo le medesime disposizioni che disciplinano i componenti positivi o negativi degli elementi coperti (c.d. principio di simmetria);
- per i soggetti *IAS Adopter* non valgono le limitazioni alla deducibilità previste per gli *OIC Adopter* in virtù del principio di derivazione "rafforzata".

Tali regole vanno ora necessariamente coordinate con le regole recate dal D.Lgs. 139/2015, le quali prevedono un generale obbligo di rilevazione degli strumenti derivati.

Gli strumenti finanziari derivati<sup>14</sup> sono iscritti al *fair value*<sup>15</sup> sia alla data di rilevazione iniziale, sia alla data di chiusura di ciascun bilancio. Le variazioni intercorse nel *fair value* rispetto all'esercizio precedente sono imputate a C/E. Tuttavia, in caso di operazioni di copertura di flussi finanziari, le variazioni di valore sono imputate a una riserva di patrimonio netto.

Come già avviene per i soggetti *IAS Adopter*, è opportuna l'adozione del principio di derivazione "rafforzata" anche per i soggetti *OIC Adopter*, in maniera che i componenti positivi e negativi imputati a C/E e derivanti dalla valutazione dei derivati abbiano piena rilevanza ai fini fiscali (fatte salve le limitazioni in sede di prima applicazione) e siano soppressi i limiti alla deducibilità delle valutazioni negative degli strumenti di copertura.

## **2. Perdite fiscali. Computo perdite in caso di accertamento fiscale. Possibilità di cessione intersocietaria**

### **2.1. Lo scomputo delle perdite pregresse in sede di accertamento**

- **Riferimenti normativi: art. 42, co. 4, del D.P.R. 600/1973 e art. 7, co. 1-ter, del D.Lgs. 218/1997. Provvedimenti Dir. Ag. Entr. 8.04.2016, n. 51240 e 12.10.2016, n. 164492.**

<sup>14</sup> Sono tali gli strumenti con le seguenti caratteristiche:

- il loro valore varia come conseguenza di un determinato parametro (tasso di interesse, prezzo di strumenti finanziario o di merci, tasso di cambio, etc.);
- non richiede un investimento iniziale o richiede un investimento netto iniziale minore di quanto sarebbe richiesto per altri tipi di contratti con effetti simili;
- è regolato a data futura.

<sup>15</sup> Il prezzo che si percepirebbe o si pagherebbe per il trasferimento di un'attività o di una passività in un'operazione tra operatori di mercato.

L'art. 25, del D.Lgs. n. 158/2015 ha introdotto la possibilità di **scomputare** (in **diminuzione**) **le perdite pregresse dai maggiori imponibili** emergenti nell'ambito di un **accertamento ordinario** (art. 42, co. 4, del D.P.R. 600/1973) ovvero di un **accertamento con adesione** (cfr., art. 7, co. 1-ter, del D.Lgs. n. 218/1997).

Nello specifico, viene stabilito che

- le **perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento** sono scomputate in diminuzione **direttamente dall'Ufficio**;
- le **perdite pregresse possono essere scomputate, a richiesta del contribuente**, soltanto in presenza di maggiori imponibili dopo l'eventuale scomputo delle perdite di periodo. Le **perdite di cui può essere richiesto lo scomputo sono solo quelle disponibili**, cioè quelle maturate anteriormente al periodo di imposta oggetto di rettifica e ancora utilizzabili alla data di chiusura dello stesso – secondo il coordinato disposto dagli artt. 8 e 84 del T.U.II.RR. – e non ancora utilizzate alla data di presentazione dell'istanza.

A tal fine, il contribuente è tenuto a presentare

- un'**apposita istanza** – utilizzando il **modello** elaborato con il software **IPEA** disponibile sul sito Web dell'Agenzia delle Entrate – al competente Ufficio;
- **esclusivamente per via telematica** (e non più a mezzo PEC com'era consentito fino al 11.12.2016) direttamente (se il contribuente è abilitato a Entratel o Fisconline) o tramite un intermediario abilitato;
- entro il termine per la proposizione del ricorso, vale a dire **entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento**, con l'effetto di determinare una sospensione del termine di impugnazione di ulteriori 60 gg.. Entro tale termine, l'Ufficio è tenuto a comunicare formalmente l'esito della richiesta di compensazione (tale comunicazione non è un atto autonomamente impugnabile, per cui eventuali contestazioni dovranno essere gestite nell'ambito del contenzioso successivo).

**N.B.:** il modello IPEA non può essere **essere presentato** per lo scomputo delle perdite dai maggiori imponibili accertati nei confronti di **soggetti aderenti al consolidato nazionale** (in tale ipotesi va utilizzato il **modello IPEC**; cfr., procedura *ex art. 40-bis*, co. 3, del D.P.R. 600/1973);

La procedura di scomputo delle perdite pregresse è consentita (dal citato comma 1-ter) anche nell'ambito del procedimento di **accertamento con adesione** (successivo alla notifica dell'avviso di accertamento o anche anteriore in caso di invito da parte dell'Ufficio *ex art. 6*, co. 1 e 5, co. 1, del D.Lgs. 218/1997).

Nel primo caso, prima della scadenza del termine di impugnazione (pari a 60 gg. + 90 gg- di sospensione da istanza di accertamento con adesione), il contribuente può presentare il modello IPEA per lo scomputo delle perdite del quale l'Ufficio terrà conto nell'ambito del procedimento. La presentazione del modello produce una ulteriore sospensione di 60 gg. del termine di impugnazione che si cumula con i precedenti 60 gg- + 90 gg..

Qualora non si pervenga ad una definizione, l'Ufficio computerà comunque in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite pregresse di cui ha riconosciuto la compensabilità e procederà al calcolo della maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate.

La possibilità recata dal D.Lgs. 158/2015 produce effetti rilevanti

- **sia sotto il profilo delle sanzioni amministrative tributarie**, nel senso che *“il computo in diminuzione delle perdite... implica la correlata rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, le quali sono commisurate alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la rideterminazione dei redditi nell'anno oggetto di accertamento”* (cfr. Relazione accompagnamento al D.Lgs. 158/2015 ed art. 42, co. 4 del D.P.R. 600/1973). Questo dovrebbe superare un (pericoloso, per i contribuenti) orientamento giurisprudenziale (cfr., Cass. sentt. 16333/2012 e 6663/2014 e CTR Lombardia 2184/2016) secondo cui la finalità di prevenzione generale del sistema sanzionatorio non poteva venire meno per effetto della scelta soggettiva del contribuente di compensare le perdite pregresse disponibili a copertura della maggiore imposta accertata;
- **sia sotto il profilo penal-tributario**, nel senso che non emergerà nessun reato, nel caso in cui l'imponibile accertato sia annullato (o ridotto “sotto soglia”) da perdite pregresse (o di esercizio): l'art. 1, co. 1, lett. f), del D.Lgs. 74/2000 specifica che *“non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili”*.

## **2.2. Il Regime delle perdite nelle partecipate neo costituite**

### **▪ Riferimenti normativi: artt. 1, co. 76-80, L. 11.12.2016 n. 232 (c.d. “legge di bilancio 2017”)**

Le Società fra cui intercorre un rapporto di partecipazione che preveda una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea ordinaria e di partecipazione agli utili non inferiore al **20%**, **possono cedere le perdite fiscali di cui all'art. 84 del T.U.II.RR. realizzate nei primi tre esercizi** (quindi con riportabilità illimitata, senza il limite dell'80%):

- con le stesse modalità previste per la cessione dei crediti d'imposta di cui all'art. 43-bis del D.P.R. 602/1973;
- a condizione che le azioni della società cessionaria (o della società che controlla direttamente o indirettamente la società cessionaria), siano negoziate in un mercato regolamentato o in un sistema multilaterale di negoziazione di uno degli Stati membri UE o SEE.

La cessione deve riguardare l'intero ammontare delle perdite fiscali della società cedente e la cessionaria deve compensare la cedente del vantaggio conseguito entro 30 giorni dalla data di versamento del saldo IRES (il corrispettivo non concorre alla formazione della base imponibile).

Inoltre, è necessario che la società cedente non svolga in via prevalente attività immobiliare e che la neo-costituita non svolga una mera continuazione di attività.

La normativa di cui sopra

- si aggiunge a quella illustrata sub § 2.1, che ha definito le modalità di riconoscimento delle eventuali perdite da computare in diminuzione dal maggior reddito imponibile accertato;
- è autonoma rispetto a quella vigente in materia di consolidato fiscale.

### 3. Dichiarazione integrativa a favore e ravvedimento (operoso)

- **Riferimenti normativi: artt. 2, co. 8 e 8-bis; 8 D.P.R. 322/1998; art. 13, D.Lgs. 472/1997; art. 1, co. 640, L. 190/2014, modificati dall'art. 5, D.L. 22.10.2016, n. 193, conv., con modif., dalla L. 1.12.2016, n. 225**

#### 3.1. Dichiarazione integrativa

L'art. 5 del D.L. 193/2016 ha introdotto importanti novità in materia di "dichiarazioni integrative", estendendo la possibilità di presentare quella "a favore del contribuente" entro i termini di decadenza per l'accertamento, fatta salva l'applicazione delle sanzioni e la possibilità di sanare la violazione con il ravvedimento operoso ex art. 13, D.Lgs. 472/1997.

Sulle dichiarazioni dei redditi, IRAP, dei sostituti d'imposta e IVA presentate, il contribuente può intervenire con la presentazione di una dichiarazione:

- correttiva nei termini (se ancora aperti);
- integrativa entro 90 giorni dalla presentazione di quella originaria;
- integrativa "a sfavore" o "**a favore**" (del contribuente) entro il termine di presentazione di quella dell'anno successivo, ovvero entro i **termini di decadenza dell'accertamento**.

La presentazione della dichiarazione integrativa presuppone che quella originaria sia stata validamente e tempestivamente (anche in ritardo, ma non superiore a 90 giorni) presentata; va effettuata, secondo le modalità previste da ciascuna norma di riferimento, utilizzando un modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Se dalla presentazione della dichiarazione integrativa a favore del contribuente emerge un minore debito d'imposta o un maggiore credito, il contribuente può utilizzare tale credito in compensazione (tenendo conto delle regole ordinarie e delle relative limitazioni), con modalità diverse a seconda del termine entro il quale provvede alla presentazione della dichiarazione integrativa.

Se questa viene presentata entro il termine di presentazione di quella successiva, il **credito**:

- nel caso delle imposte dirette e dell'IRAP, può essere utilizzato in compensazione nel Mod. F24 secondo le regole ordinarie;

- nel caso dell'IVA, può essere *“portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale”*; utilizzato in compensazione nel Mod. F24, ovvero chiesto a rimborso se, per l'anno in cui è presentata la dichiarazione integrativa, sussistono le condizioni.

Se la dichiarazione integrativa viene presentata entro i termini per l'accertamento (ma oltre “l'anno successivo”), il **credito** da essa emergente:

- può essere utilizzato in compensazione nel Mod. F24 **solo** *“per eseguire il versamento dei debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa”* (cfr. art. 2, co. 8-bis, e art. 8, co. 6-quater, D.P.R. 322/1998);
- può essere chiesto a rimborso **solo** in ambito IVA e sempre che ne ricorrano i requisiti per l'anno in cui è presentata la dichiarazione integrativa;
- va indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa.

Resta confermata, per tutte le imposte, la possibilità (riconosciuta dalla giurisprudenza) di far valere eventuali errori od omissioni sia in sede di accertamento che in giudizio, quando abbiano determinato la indicazione di un maggior imponibile o di una maggiore imposta o di un minor credito.

La presentazione della dichiarazione integrativa:

- è soggetta all'applicazione delle sanzioni (se dovute);
- comporta la “riapertura” dei termini per l'accertamento limitatamente però *“ai soli elementi”* oggetto di modifica e/o integrazione (cfr. art. 1, co. 640, lett. b), L. 190/2014, modificato dall'art. 5, co. 2, D.L. 193/2016);
- può essere oggetto di ravvedimento con riduzione delle sanzioni graduata a seconda del tempo intercorso tra la commessa violazione e la regolarizzazione.

Art. 13 D.Lgs. 472/1997	Violazione	Termine ravvedimento	Riduzione sanzioni
Let. a-bis)	Errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	90 gg. dal termine di presentazione della dichiarazione 90 gg. dalla omissione o errore	<b>1/9 del minimo</b>
Let. b)	Errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro presentazione dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, ovvero entro 1 anno dalla omissione o dall'errore)	<b>1/8 del minimo</b>
Let. b-bis)	Errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro presentazione dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è commessa la violazione, ovvero entro 2 anni dalla omissione o dall'errore	<b>1/7 del minimo</b>
Let. b-ter)	Errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Oltre presentazione dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è commessa la violazione, ovvero entro 2 anni dalla omissione o dall'errore (ed entro i termini di accertamento)	<b>1/6 del minimo</b>

### 3.2. Novità in materia di ravvedimento operoso

Ferme restando le regole (già) in vigore, le principali novità riguardano:

**A.** la estensione del ravvedimento ai **tributi doganali** e alle **accise** che può essere utilizzato anche in caso di contestazione delle violazioni o di accessi ispezioni o verifiche, purché prima della notifica di un avviso di pagamento o di un atto di accertamento (cfr., art. 13, co. 1-*bis* e 1-*ter*, D.Lgs. 472/1997, come novellati dall'art. 5, co. 1-*bis*, D.L. 193/2016);

**B.** i recenti orientamenti della **giurisprudenza di legittimità**, secondo cui:

- *“una volta che sia perfezionata la fattispecie di ravvedimento operoso è **preclusa** al contribuente ... **la ripetizione di quanto versato** ... Il ravvedimento operoso, infatti, implicando il riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione, è incompatibile con la successiva istanza di rimborso della sanzione versata, in quanto detta istanza si pone in insanabile contraddizione con la scelta spontaneamente effettuata dallo stesso contribuente”* (cfr., Cass., sent. 30.3.2016, n. 6108);
- è ammessa l'applicazione del **cumulo giuridico** di cui all'art. 12, D.Lgs. 472/1997, anche nel caso di plurime violazioni di **omesso versamento**, per cui il ricorso al ravvedimento operoso potrebbe dimostrarsi meno conveniente, rispetto alla irrogazione delle sanzioni da parte dell'Ufficio (cfr., Cass., sent. 26.10.2016, n. 21570);
- *“il ravvedimento operoso ... implica il riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della sanzione, sicché **non può essere invocato per ottenere il rimborso** di quanto corrisposto ai sensi dell'art. 5, D.Lgs. 472/1997 [colpevolezza], o ai sensi dell'art. 10, L. 212/2000 [errore del contribuente], tali disposizioni applicandosi esclusivamente nel caso di sanzioni imposte dall'Amministrazione”* (cfr., Cass., sent. 21.12.2016, n. 26545).

**C.** La evoluzione della **prassi**, che:

- ha confermato che *“**non** è possibile sanare le **violazioni** relative agli obblighi **previdenziali**”* con il ravvedimento operoso, per cui *“sui contributi dovuti dovranno essere calcolate le sanzioni civili.”* (cfr., Circ. INPS, 2.8.2016, n. 140);
- ha illustrato il panorama delle sanzioni applicabili in sede di correzione degli errori dichiarativi (cfr., C.A.E. 12.10.2016, n. 42), distinguendo:
  - le correzioni effettuate entro 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione originaria rispetto a quelle effettuate oltre detta scadenza;
  - gli errori rilevabili in sede di controlli automatizzati o formali rispetto alle altre violazioni.



**Correzione entro novanta giorni della dichiarazione annuale – Adempimenti dei contribuenti<sup>16</sup>**

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione tardiva
<b>Presentare la dichiarazione corretta entro novanta giorni dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)</b>		Presentare la dichiarazione entro novanta gg dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		Versare l'imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento
<b>Versare le relative sanzioni</b>		Versare le relative sanzioni
<p><b>Errori <u>non</u> rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ euro <b>250</b> (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai sensi della lettera a-bis) = euro <b>27,78</b></li> <li>+</li> <li>▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quanto interviene il ravvedimento.</li> </ul> <p>* Salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall'articolo 8.</p>	<p><b>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ euro <b>250*</b> (articolo 1, comma 1), ridotta a 1/10, ai sensi della lettera c) = <b>25</b></li> <li>+</li> <li>▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</li> </ul>

<sup>16</sup> Cfr. Tabella di sintesi della C.A.E. 42/2016.

**Correzione oltre novanta giorni della dichiarazione annuale – Adempimenti dei contribuenti**

Dichiarazione Integrativa		Dichiarazione omessa
Presentare la dichiarazione corretta		Il ravvedimento della dichiarazione omessa dopo novanta giorni non è possibile.
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		
Versare le relative sanzioni		
<p><b>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b></p> <p>▪ sanzione pari al <b>novanta</b> per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell’articolo 13 del D.Lgs. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento</p> <p><b>Oppure</b></p> <p>Se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall’articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ridotta secondo le misure dell’articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</p>	<p><b>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b></p> <p>▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell’articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento</p>	

#### 4. Indagini finanziarie e presunzioni: novità

- **Riferimenti normativi:** art. 32, co. 1, n. 2), del D.P.R. 600/1973, come modificato dall'art. 7-*quater*, co. 1, D.L. 22.10.2016, n. 193, introdotto in sede di conversione in L. 1.12.2016, n. 225

L'art. 7-*quater*, introdotto in sede di conversione in legge del D.L. 193/2016

- sopprime le parole “*o compensi*” dall'art. 32, co. 1, n. 2), D.P.R. 600/1973 e
- inserisce le parole “*per importi superiori a euro 1.000,00 giornalieri e, comunque, a euro 5.000,00 mensili*” dopo le parole “*rapporti od operazioni*”.

La modifica incide sulle presunzioni derivanti dai **prelievi** effettuati da professionisti e imprese ai fini dell'accertamento tributario.

Per i **professionisti**, viene codificato il principio - già enunciato dalla Corte costituzionale nella Sent. 228/2014<sup>17</sup> – secondo il quale i **prelevamenti dal c/c** bancario del professionista **non integrano** (più) una presunzione di **maggiori compensi** rispetto a quanto dichiarato... anche se le schede di lettura del Senato (A.S. 2595) si spingono ancora oltre, affermando che *“con la norma in esame si chiarisce che anche con riguardo ai versamenti non può trovare applicazione la presunzione legale relativamente ai rapporti bancari dei lavoratori autonomi”*. La fonte interpretativa è rilevante, ma dal testo normativo non pare possa desumersi una tale interpretazione (favorevole al contribuente).

Piuttosto, sarebbe stato opportuno estendere l’abrogazione della presunzione sui prelievi dei professionisti anche a quelle categorie di contribuenti che la giurisprudenza di legittimità ha “parificato”, ai fini della individuazione dell’autonoma organizzazione nel comparto Irap, ai lavoratori autonomi, quali ad esempio, gli agenti di commercio o i promotori finanziari.

Per le **imprese**, la **presunzione sui prelievi resta**, ma viene **circoscritta** agli importi che superano le soglie di **€ 1.000,00 giornalieri e**, comunque, di **€ 5.000,00 mensili**. Il che significa che entro tali limiti, il contribuente non deve fornire la prova contraria alla presunzione di maggiori ricavi. Al di sopra di dette soglie, invece, i *“prelevamenti”* dai conti o gli *“importi riscossi”* continuano ad essere considerati *“come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti”*, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario (e sempreché non risultino dalle scritture contabili).

La modifica in parola ha tuttavia generato non pochi dubbi e **criticità, in primis**, sulla sua **natura procedurale** (e dunque con efficacia retroattiva) **o sostanziale**, ancorchè – ragionando in termini sistematici (la norma è collocata nel D.P.R. 600/1973 tra le norme “strumentali” e non “sostanziali”) – si dovrebbe propendere per la prima ipotesi.

Inoltre, non è chiaro:

- se i due importi, ai fini del calcolo della soglia, debbano considerarsi alternativi o cumulativi;
- come si conteggia la soglia di tolleranza nel caso di prelevamenti effettuati a cavallo di due mensilità o nel caso di conto cointestato;
- se tale soglia rileva anche rispetto ai c/c intestati ai soggetti terzi – tipicamente soci/familiari – rispetto al contribuente accertato.

Infine, si osserva che la individuazione della predetta soglia di tolleranza è indipendente dalla dimensione dell’impresa...

Nulla cambia, invece, per i **versamenti non giustificati** che, per entrambe le categorie di contribuenti (e, in generale, per tutti i contribuenti e tutte le categorie di reddito), continuano

---

<sup>17</sup> Come si ricorderà, la Corte aveva dichiarato incostituzionale l’art. 32, D.P.R. 600/1973, nella parte in cui comprendeva anche i professionisti tra i soggetti cui si applica la presunzione relativa ai prelevamenti dal c/c bancario.

ad integrare una **presunzione legale relativa, indipendentemente dall'importo**: i “versamenti” sui conti “sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti” quali componenti positivi di reddito se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto o che non hanno rilevanza reddituale.

## 5. Abolizione studi di settore, nuovi indicatori di *compliance* e grado di affidabilità

- **Riferimenti normativi: art. 7-bis, D.L. 22.10.2016, n. 193, introdotto in sede di conversione in L. 1.12.2016, n. 225**

L'art. 7-bis, del D.L. 193/2016 prevede la introduzione, a decorrere **dal** periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, degli **indici sintetici di affidabilità**; e, contestualmente, la **cessazione degli effetti degli studi di settore** (di cui all'art. 62-bis, D.L. 331/1993) e dei **parametri** (di cui all'art. 3, L. 549/1995) ai fini dell'accertamento tributario.

Al fine di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e il rafforzamento della collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti agli indici sintetici di affidabilità – che saranno individuati con apposito D.M. – saranno previste premialità “*anche consistenti nella esclusione o nella riduzione dei termini per gli accertamenti*” (cfr. art. 7-bis, co. 1).

Decorrenza: i nuovi indici si applicano dal periodo d'imposta che inizia l'1.1.2017 (per i contribuenti con esercizio solare).

Compliance: l'obiettivo è di ridurre i controlli *ex post* favorendo la collaborazione del contribuente *ex ante*, cioè il suo adempimento spontaneo agli obblighi tributari, sulla scia del cambiamento (c.d. “cambio verso”) inaugurato con la Legge di Stabilità 2015; del resto, gli studi di settore erano stati già fortemente depotenziati come strumento accertativo.

Indici sintetici di affidabilità: la norma non precisa le modalità con cui saranno individuati né quelle per il loro utilizzo. Nelle Schede di lettura del Senato (A.S. 2595), però, si richiama la Nota del MEF del 7 settembre u.s., con la quale si è annunciata la riforma degli studi di settore e la sperimentazione di nuovi strumenti – i c.d. “indicatori di affidabilità” - messi a punto dall'Agenzia delle Entrate (in collaborazione con la Società per lo Sviluppo Economico (SOSE Spa, partecipata dal MEF).

“L'indicatore di compliance” si legge nella Nota, “*è un dato sintetico che fornisce, su scala da uno a dieci, il grado di affidabilità del contribuente*”.

Il nuovo indicatore, costruito sempre con metodologia statistica, “*sarà articolato in base all'attività economica svolta in maniera prevalente, con la previsione di specificità per ogni attività o gruppo di attività*”. La relativa elaborazione prenderà in considerazione diversi elementi utilizzati per la realizzazione degli studi di settore, tra cui:

- gli indicatori di normalità economica (attualmente utilizzati per la stima dei ricavi); cui verrà aggiunta
- la stima, non solo dei ricavi, ma anche del valore aggiunto e del reddito di impresa;
- un modello di regressione basato su un arco temporale maggiore (8 anni invece di 1) *“con più informazioni e stime più efficienti”*;
- un modello di stima che coglierà l’andamento ciclico senza dover predisporre, *ex post*, specifici correttivi congiunturali (contribuendo, così, all’attualizzazione dei dati);
- una nuova metodologia di individuazione dei modelli organizzativi che *“consentirà la tendenziale riduzione del numero, una maggiore stabilità nel tempo e l’assegnazione più robusta al cluster”*.

La elaborazione di questi dati fornirà la valutazione della “affidabilità fiscale” del contribuente che, se si collocherà in un grado elevato della scala, *“avrà accesso al sistema premiale”*.

Dal punto di vista procedurale, *“al singolo contribuente saranno comunicati, attraverso l’Agenzia delle Entrate, il risultato dell’indicatore sintetico e le sue componenti, comprese quelle che appaiono incoerenti. In questo modo”* conclude la Nota, *“il contribuente sarà stimolato ad incrementare l’adempimento spontaneo e incentivato a interloquire con l’Agenzia delle Entrate per migliorare la sua posizione sul piano dell’affidabilità”*.

Benefici per i contribuenti affidabili: dal tenore letterale della norma sembra che le limitazioni al potere di accertamento si riferiscano solo ai termini di decadenza entro i quali poterlo (o meno) esercitare; ma non si può escludere – data la presenza, nella frase, della congiunzione *“anche”* – che vengano previsti *“anche”* ulteriori benefici premiali (forse, analoghi a quelli attualmente stabiliti nei confronti dei contribuenti congrui e coerenti con gli studi di settore).

## 6. Esecutività sentenze tributarie; processo telematico; notifiche atti via PEC

- **Riferimenti normativi:** art. 69, D.Lgs. 546/1992, sostituito dall’art. 9, co. 1, lett. gg), D.Lgs. 156/2015, in vigore dal 1° giugno 2016, ex art. 12, stesso Decreto. Art. 7-quater, co. 6, D.L. 22.1016, n. 193, conv., con modif., dalla L. 1.12.2016, n. 225.

### 6.1. Esecutività sentenze tributarie

Le sentenze:

- a. di condanna dell’Ufficio al pagamento di somme (comprese le spese di giudizio) a favore del contribuente; e
  - b. quelle emesse su ricorso del contribuente avverso atti relativi ad operazioni catastali;
- sono immediatamente** esecutive, per cui il contribuente – per ottenere il rimborso – non dovrà più attenderne il passaggio in giudicato.

Il pagamento, da parte dell'Ufficio, di somme superiori a € 10.000,00 (diverse dalle spese di lite), può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità del contribuente, alla prestazione di idonea garanzia.

La disciplina della prestazione di tale garanzia è demandata *“ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che dovrà prevedere il contenuto e la durata della stessa nonché il termine entro il quale potrà essere escussa ... I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio”* (cfr., Circ. Ag. Entr. 38/2015).

Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere effettuato entro **90** giorni:

- dalla notificazione della sentenza, se non è dovuta la garanzia;
- dalla presentazione della garanzia, se dovuta.

Se l'Ufficio resistente non provvede al pagamento entro i termini predetti, il contribuente, perché sia data esecuzione alla sentenza, può esperire il giudizio di ottemperanza disciplinato nell'art. 70, D.Lgs. 546/1992 (dal 1° gennaio 2016 non è più possibile applicare le norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata delle sentenze di condanna).

L'art. 12, D.Lgs. 156/2015 ha previsto che la norma entri in vigore dal 1° giugno 2016, precisando però – senza che ciò fosse previsto nella Legge delega 23/2014 – che fino all'approvazione del Decreto del MEF *“restano applicabili le disposizioni previgenti di cui”* all'art. 69, D.Lgs. 546/1992. L'Agenzia delle Entrate, a sua volta, ha affermato che *“per le sentenze già depositate alla data del 1° giugno 2016 (e, in mancanza del decreto ministeriale, anche per quelle depositate successivamente a tale data) rimane in vigore il precedente testo dell'art. 69”* (cfr., C.A.E. 38/2015).

Lo schema del decreto MEF, che regola il contenuto della garanzia, la durata e i termini per l'escussione, è stato presentato al Consiglio di Stato, che ha espresso parere favorevole con osservazioni (cfr., Consiglio di Stato, Sez. Consultiva, Adunanza 17.11.2016; “Numero02529/2016 e data 02/12/2016”) per cui dovrebbe essere varato quanto prima.

Il decreto è composto di tre articoli:

- l'art. 1 individua il contenuto della garanzia *“ricalcando il comma 5 dell'art. 38-bis”* D.P.R. 633/1972 nonché i modelli su cui redigerla;
- l'art. 2 *“disciplina la durata della garanzia nelle diverse ipotesi in cui la legge ne prevede la prestazione”*;
- l'art. 3 *“disciplina le modalità e i termini per l'escussione della garanzia distinguendo ... le diverse ipotesi in cui la legge ne prevede la prestazione”* (cfr., Consiglio di Stato cit.).

Considerato che la garanzia di cui all'art. 69, D.Lgs. 546/1992 è richiamata da altri articoli del medesimo Decreto e da disposizioni di legge contenute in altri testi normativi, il Decreto MEF si riferisce anche a tali disposizioni, per cui le principali osservazioni del Consiglio di Stato riguardano la necessità di meglio specificare le diverse fattispecie.

Nonostante la mancata pubblicazione del citato Decreto MEF in G.U., la giurisprudenza di merito già investita della questione si è orientata a favore della immediata esecutività delle sentenze; in particolare:

- la C.T.P. Reggio Emilia, con sent. 21.11.2016, n. 310, ha ritenuto che sia *“immediatamente esecutiva la sentenza tributaria che condanna l’Amministrazione finanziaria al rimborso di somme per un importo superiore a 10.000,00 euro, se il giudice non ritiene necessaria la prestazione della garanzia da parte del contribuente”* (fattispecie in materia di rimborso IRAP);
- la C.T.R. Milano, con sent. 13.12.2016, n. 6725, dopo aver dichiarato che *“la norma potrebbe esporsi a più di una censura costituzionale”*, ha ritenuto che occorra *“dare alla norma una lettura costituzionalmente orientata e ritenere che la provvisoria esecutività delle sentenze, già chiaramente imposta dalla legge delega, debba senz’altro già ritenersi pienamente operante in tutti quei casi in cui il giudice non intenda (oppure non possa ovvero non voglia) imporre alcuna garanzia a carico della parte privata”* per cui ha condannato l’Amministrazione finanziaria al rimborso dell’imposta e *“dichiarato la presente sentenza immediatamente esecutiva”* (l’oggetto era il riporto di un credito IVA a seguito di dichiarazione omessa).

## 6.2. Processo tributario telematico

Con l’art. 39, co. 8, D.L. 98/2011, il Legislatore ha posto le basi per la introduzione del processo tributario telematico (PTT) nell’ordinamento tributario.

In materia è intervenuto, anche recentemente il MEF (cfr., Circ. MEF 11.5.2016, n. 2/DF) per affermare che *“nella prima fase attuativa del processo tributario telematico vige il **principio della facoltatività** di tale scelta e della **graduale estensione** sul territorio nazionale delle nuove modalità di deposito degli atti processuali”*:

- quanto alla facoltatività, qualora la parte *“si avvalga delle modalità telematiche del procedimento di primo grado, è **obbligata** successivamente ad utilizzare le medesime modalità anche nel giudizio di appello. Tale obbligo si estende anche al deposito degli atti successivi alla costituzione in giudizio”* salvo sostituzione del difensore, nel qual caso *“è possibile operare nuovamente la scelta tra il deposito telematico e quello cartaceo”*;
- quanto alla graduale estensione delle disposizioni sul processo tributario telematico alle Commissioni tributarie, il decreto MEF 15.12.2016 ne ha previsto l’applicazione *“per gli atti processuali relativi ai ricorsi notificati a partire:*
  - a. dal 15 febbraio 2017, per le Regioni Basilicata, Campania e Puglia,*
  - b. dal 15 aprile 2017, per le Regioni Friuli Venezia Giulia, Lazio e Lombardia;*
  - c. dal 15 giugno 2017, per le Regioni Calabria, Sardegna e Sicilia;*
  - d. dal 15 luglio 2017, per le Regioni Marche e Val D’Aosta e le Province autonome di Trento e Bolzano;”*

con il ch  dovrebbe completarsi l'adozione del PTT in tutta Italia<sup>18</sup>.

La *"disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario"*   stabilita con il D.M. 23.12.2013, n. 163, secondo il quale gli atti e i provvedimenti del processo tributario possono essere formati come documenti informatici, sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale. Il ricorso e gli altri atti, compresi quelli del procedimento attivato con l'istanza di reclamo, possono essere notificati utilizzando la PEC e sono depositati nella segreteria della Commissione tributaria mediante il SIGIT, cio  il Sistema informativo della giustizia tributaria.

L'utilizzo della **PEC per le comunicazioni e notificazioni**   disciplinato dall'**art. 16-bis**, inserito nel D.Lgs. 546/1992 dall'art. 9, D.Lgs. 156/2015, il quale prevede che:

- l'indirizzo PEC del difensore o delle parti sia indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo;
- la indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata per le comunicazioni e notificazioni equivale a comunicazione del domicilio eletto.

Una volta notificato *"il ricorso/appello alla controparte tramite la PEC, il ricorrente/appellante ha l'obbligo di depositare tale atto ed i relativi allegati per via telematica, ricevendo online il numero di iscrizione a ruolo della controversia. Tale procedura informatica   utilizzabile anche per il deposito di atti per i quali non   prevista la notifica come le controdeduzioni e altri atti processuali.*

*Gli atti depositati dalle parti e quelli redatti d'ufficio formano il fascicolo processuale informatico, liberamente consultabile dalle parti costituite telematicamente e dai giudici investiti della controversia"* (cfr., Circ. MEF 11.5.2016, n. 2/DF).

Con decreto direttoriale MEF del 4.8.2015 sono state diffuse le regole tecniche per rendere operativo il processo tributario telematico, comprese le operazioni di registrazione e accesso al Sigit; quelle relative alle notificazioni e comunicazioni; alla costituzione in giudizio, alla formazione e consultazione del fascicolo informatico; al deposito degli atti e documenti informatici successivi alla costituzione in giudizio; al pagamento del contributo unificato.

### **6.3. Notifiche atti di accertamento e riscossione via PEC**

L'art. 7-*quater*, co. 6, del D.L. 193/2016, ha modificato l'**art. 60, del D.P.R. 600/1973**, prevedendo la **notifica degli atti tramite PEC**, con **decorrenza dal 1  luglio 2017** e secondo modalit  da stabilirsi con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (che avrebbe

<sup>18</sup> Si ricorda che le prime Regioni a sperimentare il PTT sono state Umbria e Toscana (dal 1  dicembre 2015, CF., Decreto Direttoriale del 4.08.2015) e, successivamente: dal 15 ottobre 2016, Abruzzo e Molise; dal 15 novembre 2016 Piemonte e Liguria; dal 15 novembre 2016, Emilia-Romagna e Veneto cfr., Decreto Direttoriale del 3.06.2016).



dovuto essere emanato entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della norma e cioè entro il 3.12.2016).

La notifica degli avvisi di accertamento e gli altri atti che devono essere notificati alle imprese individuali o collettive o ai professionisti iscritti in albi o elenchi **può essere effettuata**, in deroga alle modalità previste dalla normativa vigente, **“direttamente dal competente Ufficio a mezzo posta elettronica certificata all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC)”** (cfr., Schede di lettura del Senato A.S. 2595).

La notifica si perfeziona, ai fini del rispetto dei termini di decadenza e prescrizione:

- per il notificante, nel momento in cui il gestore genera la ricevuta di accettazione;
- per il notificatario alla data di avvenuta consegna contenuta nel messaggio generato dal gestore.

Ove la casella di posta risulti satura, occorre un **secondo tentativo di consegna a distanza di 7 giorni dal primo invio**. Se nemmeno il secondo tentativo va a buon fine o se l'indirizzo risulta cessato o non valido, la notifica si esegue mediante deposito telematico nell'area riservata del sito di Infocamere, e pubblicazione, sempre sul sito, di apposito avviso per una durata di 15 giorni.

L'ufficio dà inoltre notizia della notificazione a mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno: in questo caso, per il contribuente **la notifica si perfeziona il quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione dell'avviso nel sito Internet di Infocamere**.

Per i soggetti che non hanno obbligo di istituire la casella PEC, la notifica a mezzo di posta elettronica certificata può essere eseguita a coloro i quali ne fanno richiesta, presso l'indirizzo PEC di cui sono intestatari, oppure all'indirizzo PEC di uno dei soggetti dell'art. 12 co. 3 del DLgs. 546/92 (difensori tributari) o all'indirizzo PEC di un familiare, secondo le modalità che saranno stabilite da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore della L. 225/2016 e cioè entro il 1° marzo 2017.

Ove l'indirizzo non risulti valido, si applicano le ordinarie norme sulla notifica degli avvisi di accertamento.

**Notifiche in materia di riscossione:** anche per gli atti della riscossione sono previste le modalità di notifica a mezzo PEC secondo quanto previsto dal novellato art. 26, co. 2, del D.P.R. 602/1973 il quale rinvia, per le modalità applicative e di esecuzione, al citato art. 60 del D.P.R. 600/1973.

Sulle notifiche, va richiamata la disposizione recata dal comma 10 dell'art. 7-quater, del D.L. 193/2016 che dispone la rinnovazione delle notificazioni eseguite con modalità diverse dalla PEC dal 1° giugno 2016 alla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto (1° dicembre 2016).

La norma intende a sanare le discrasie generate dalla previsione dell'esclusività della notifica a mezzo PEC a cittadini e imprese contenuta nel testo previgente, che non prevedeva espressamente le altre forme ove la notificazione fosse invalida.

I termini per impugnare gli atti nuovamente notificati tramite PEC decorreranno dalla data di rinnovazione della notificazione.

**Atti relativi ad operazioni catastali e relative sanzioni:** a partire dal 1° luglio 2017, tutti gli atti di accertamento in materia catastale e delle relative sanzioni potranno essere notificati via PEC secondo le modalità previste dall'art. 60, co. 7, del D.P.R. 600/1973 (anche se continueranno ad essere valide anche forme di notifica "ordinarie").