



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

Udine – Palazzo Torriani  
mercoledì, 13 gennaio 2016 - dalle ore 14.30

## **NOVITA' TRIBUTARIE 2016**

**Dai primi Decreti attuativi della Legge delega 23/2015 di Riforma dell'ordinamento tributario  
alla Legge di Stabilità 2016**

*a cura di **Luca Lunelli***

*dottore commercialista e tributarista in Udine*

### **0. SOMMARIO**

<b>1.</b> Codifica dell'abuso del diritto tributario e suo inserimento nella L. 212/2000 .....	pag. 2
<b>2.</b> Il raddoppio dei termini di accertamento nel caso di reati tributari: novità radicali .....	pag. 6
<b>3.</b> Mini riforma del contenzioso tributario.....	pag. 9
<b>4.</b> Revisione della disciplina degli interpelli .....	pag. 12
<b>5.</b> Ravvedimento operoso e cenni sulla novità in materia di sanzioni amministrative .....	pag. 17
<b>6.</b> Novità in tema di costi <i>black list</i> , disciplina CFC e <i>transfer pricing</i> interno.....	pag. 21

- aggiornamento al 7 gennaio 2016 -

## 1. Codifica dell'abuso del diritto e suo inserimento nello Statuto dei diritti del contribuente

- **Riferimenti normativi: art. 10-bis, L. 212/2000 (introdotto dall'art. 1, D.Lgs. 5.8.2015, n. 128, in vigore dal 2.9.2015)**

### 1.1. Premessa

“Nella direzione di conferire stabilità e certezza al sistema fiscale”, la Legge delega 11.3.2014, n. 23 ha previsto, all'art. 5, la definizione “dell'abuso del diritto **unificata** a quella della elusione” estendendola a tutti i tributi, senza limitazioni a fattispecie particolari e con la “ *previsione di adeguate garanzie procedurali*” (cfr., Relazione governativa al Disegno di Legge delega).

In attuazione di tale “direttiva programmatica”, l'art. 1 del D.Lgs. 5.8.2015, n. 128 (in vigore dal 2.09.2015), ha introdotto l'art. 10-bis nella L. 212/2000, rubricato “*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*”, il quale si applica alle operazioni poste in essere

- a partire dal 1° ottobre 2015; e anche
- prima di quella data, se al 1° ottobre 2015 non è stato ancora notificato il relativo avviso di accertamento.

Con ciò si è realizzata la conformità del *genus* (abuso del diritto di derivazione giurisprudenziale) con la *species* (elusione fiscale) già codificato con l'art. 37-bis, del D.P.R. 600/1973 nel predetto art. 10-bis.

La collocazione della norma

- nell'ambito dello **Statuto dei diritti del contribuente**, conferisce all'istituto non solo la già citata valenza generale, con riferimento a **tutti i tributi** (armonizzati e non), ma anche “la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi”, senza individuare fattispecie particolari (come accadeva con il co. 3 del “vecchio” art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, ora abrogato);
- dopo l'art. 10 (che tutela l'affidamento e la **buona fede** nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria) forza sistematica: strumentalizzare una o più disposizioni in termini che vanno oltre – e, talora, si pongono contro – lo scopo e la *ratio* di quelle norme integra un abuso e, dunque, nega la buona fede.

### 1.2. Definizione, presupposti, ambito di applicazione

Configura abuso del diritto una o una serie di operazioni, prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano **essenzialmente** vantaggi fiscali indebiti (cfr., co. 1, prima parte).

I presupposti – che devono sussistere **congiuntamente** – devono essere, dunque, i seguenti:

**1. assenza di sostanza economica** delle operazioni effettuate;

**2. essenzialità del vantaggio fiscale indebito.**

Il **primo presupposto** si realizza quando le operazioni sono inidonee a produrre significativi effetti economici diversi dai vantaggi fiscali; perché, ad es.,

- la qualificazione delle singole operazioni non è coerente con il fondamento giuridico nel loro insieme;
- l'utilizzo degli strumenti giuridici non è conforme a normali logiche di mercato [cfr., co. 2, lett. a); nonché Raccomandazione UE, n. 2012/772/UE, § 4.4].

Il secondo presupposto – cioè il **vantaggio fiscale indebito** – si realizza quando il **risparmio di imposta risulta in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario** o, come si legge nella citata Raccomandazione U. “*contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili*” o, come emerge dalla giurisprudenza comunitaria, “*le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni (della VI Direttiva) e dalla legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni*” (cfr., CGCE, sent. 21.02.2006, C-255/02; c.d. sentenza “Halifax”).

Ma il vantaggio fiscale deve **costituire lo scopo essenziale della condotta**: “*i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto della operazione priva di sostanza economica devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente*” (cfr., Relazione accompagnamento), “*nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa*” (cfr., Raccomandazione UE cit., § 4.6): come dire che il contribuente ha realizzato quell'operazione **per** perseguire un vantaggio fiscale (indebito) e **non** l'avrebbe posta in essere in assenza di quel vantaggio (fiscale).

La particolare attenzione del Legislatore verso la natura “indebita” del vantaggio fiscale (che intende combattere) emerge dal comma 4, ove si **“codifica”** in una norma di diritto positivo (a differenza del “vecchio” 37-bis, dove la precisazione era contenuta solo nella Relazione di accompagnamento) il **legittimo risparmio di imposta**; per cui **“resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”** (co. 4), come pure, la validità – anche tributaria – **delle operazioni giustificate da ragioni extrafiscali non marginali** “*anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente*” (co. 3).

L'**accertamento** di questo "**bilanciamento**" – **tra ragioni fiscali ed extrafiscali** – sarà uno dei punti su cui si concentrerà (a parere dello scrivente) buona parte delle future contestazioni in tema di abuso, dalla disposizione sopra riportata derivano alcune considerazioni di rilievo<sup>1</sup>:

- a. il contribuente deve rispettare la legge ma, ove la stessa non disponga, è fondamentale libero di scegliere anche sulla sola base di ragioni di convenienza fiscale;
- b. a fronte di questa "libertà", le contestazioni di abuso sono ammissibili solo se il contribuente abbia "tradito" la *ratio* della norma tributaria e i principi dell'ordinamento, conseguendo, quindi, un vantaggio fiscale che va "qualificato indebito";
- c. la ricerca della *ratio legis* e la dimostrazione della sua violazione costituiscono presupposto oggettivo imprescindibile per distinguere l'elusione/abuso dal perseguimento del legittimo risparmio d'imposta;
- d. il contribuente potrà conservare i vantaggi tributari conseguiti ove dimostri – in sede amministrativa o processuale – di avere agito per ragioni extrafiscali non marginali.

Da ultimo, si ricorda che l'abuso del diritto si applica **solo** alle fattispecie che non possono essere contestate ricorrendo a "*specifiche disposizioni tributarie*" (co. 12), cioè in presenza di condotte che generano evasione: la fattispecie in esame, quindi, rileva **in via residuale** e si pone fra lecito risparmio d'imposta e illecita evasione, in *tertium genus* non sempre facile da identificare e circoscrivere.

### **1.3 - Aspetti procedurali e garanzie**

L'obbligo del **contraddittorio anticipato, a pena di nullità**, viene confermato in linea peraltro con l'orientamento oramai consolidato espresso dalla Corte cost. (Sent. 132/2015) e dalla Cassazione (Sentt. 406/2015 e 23050/2015).

**Prima** di emettere l'avviso di accertamento, l'Amministrazione finanziaria **deve** rivolgersi al contribuente per avere **chiarimenti**, pena la nullità dell'avviso, con una **richiesta** che

- deve essere **motivata**, in ordine alle ragioni per cui si ritiene configurabile l'abuso del diritto;
- va **notificata** entro il termine di decadenza per l'accertamento.

Il **contribuente, a sua volta, deve rispondere entro 60 giorni**, fornendo sulla sussistenza di **valide ragioni extrafiscali** che giustificano l'operazione; se non lo fa o i chiarimenti forniti sono ritenuti insufficienti, l'Ufficio emette un avviso di accertamento che

- deve contenere una specifico motivazione sulla configurabilità dell'abuso del diritto e sulle ragioni per cui le giustificazioni fornite dal contribuente non sono state ritenute idonee;
- non può contenere altri eventuali addebiti che dovranno essere contestati con un atto separato; nel senso che, per l'abuso / elusione c'è l'emissione di un avviso di accertamento "specifico"; che, pertanto, si configura come un accertamento parziale e, quindi, viene

---

<sup>1</sup> Cfr., A. Manzitti-M. Fanni, *La norma antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo, ottima la relazione*, in "Corr. Trib.", 21/2015, p. 1597.

emesso “*senza pregiudizio della ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi*”.

L'abuso del diritto – afferma il co. 9 – **non può essere rilevato d'ufficio** (anche se le prime reazioni della dottrina di origine giurisprudenziale hanno manifestato alcune perplessità per contrasto con la legislazione comunitaria).

#### **1.4. Onere della prova e sanzionabilità**

L'Amministrazione finanziaria deve provare la sussistenza della condotta abusiva in relazione:

- alla mancanza di sostanza economica;
- alla natura indebita del risparmio fiscale.

Il contribuente deve provare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali, non marginali.

**La condotta abusiva è sanzionabile ESCLUSIVAMENTE in via amministrativa e NON costituisce una fattispecie punibile penalmente;** irrilevanza penale a valere anche per le operazioni “*poste in essere prima della entrata in vigore del D.Lgs. 128/2015*”, dato che il co. 5 dell'art. 1 del D.Lgs. 128/2015 è “*volto a regolamentare esclusivamente la efficacia della nuova disciplina tributaria dell'abuso del diritto e non anche di quella penale*”, con la conseguenza che nulla osta all'applicazione del principio di retroattività della legge penale più favorevole ex art. 2, c.p. e art. 7 della CEDU (cfr., Cass. Pen., sent. 40272/2015).

#### **1.5. Effetti**

La condotta abusiva è **inopponibile** all'Amministrazione finanziaria, che **disconosce i vantaggi** conseguiti dal contribuente e “accerta” i tributi in applicazione delle disposizioni eluse, tenendo conto di quanto versato dal contribuente per effetto delle operazioni abusive.

Se il contribuente impugna l'avviso di accertamento da sindacato “antiabusivo”, la **riscossione** resta sospesa (per imposte e relativi interessi) fino al deposito della **sentenza della Commissione tributaria provinciale, avuto riguardo, ovviamente, al *decisum***.

I soggetti diversi dal contribuente possono, entro un anno dalla definitività dell'accertamento, presentare specifica istanza di rimborso delle imposte pagate: le maggiori imposte pretese in applicazione delle disposizioni antielusive, infatti, non possono cumularsi con quelle corrisposte dai contribuenti coinvolti nella operazione inopponibile all'Amministrazione finanziaria.

## 2. Il raddoppio dei termini di accertamento nel caso di reati tributari: novità radicali

- riferimenti normativi: art. 43, del D.P.R. 600/1973 e 57, del D.P.R. 633/1972

Si riprende (per la terza volta in tre anni!) – la tematica dei “termini di accertamento” e, in particolare, della possibilità di utilizzare il c.d. “**raddoppio dei termini**” **accertativi** nell’ambito delle **imposte sui redditi**<sup>2</sup> (non dell’IRAP<sup>3</sup>) e dell’IVA, avuto riguardo ad un **duplice intervento normativo** (in termini, invero, ravvicinati)<sup>4</sup>:

- **l’art. 2, co. 1-3, del citato D.Lgs. 128/2015 attuativo della Legge Delega 23/2014**, il quale ha “integrato” (ha aggiunto un comma) gli art. 43/600 e 57/633, disponendo che il raddoppio opera solo se la denuncia penale è trasmessa entro il termine decadenziale per l’accertamento;
- **l’art. 1, co. 130-132, della L. 208/2015 (Legge di stabilità 2016)**, che ha riscritto *ex novo* (ma a valere solo dal 1.1.2016) gli artt. 43/600 e 57/633 prevedendo
  - l’eliminazione del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di violazioni rilevanti penalmente (*ex* D.Lgs. 74/2000);
  - l’ampliamento degli ordinari termini di rettifica delle dichiarazioni dei redditi e dell’IVA;
  - il mantenimento – per i periodi di imposta anteriori al 2016 – della disciplina antecedente come disciplinata, nella sostanza, dal D.Lgs. 128/2015.

Ne derivano “regole diverse” a seconda dei periodi d’imposta:

### ❖ **periodi di imposta fino al 2015**

**Regola:** gli avvisi di accertamento, ai fini delle imposte sui redditi dell’IVA

- *“devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”* (art. 1, co. 132, Il periodo, L. 208/2015); e, *“in caso di omessa presentazione, ovvero di presentazione della dichiarazione nulla, l’avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”*

<sup>2</sup> Le inosservanze commesse dai **sostituti di imposta** in occasione sia della presentazione del mod. 770, sia dell’applicazione delle ritenute, non avendo rilievo penale, non sono interessate dal raddoppio dei termini... ma si tenga presente che l’omessa presentazione del mod. 770, se è superata la soglia dei 50.000 euro, ha rilievo penale per effetto dell’art. 5 del D.Lgs. 158/2015 (in vigore dal 22.10.2015).

<sup>3</sup> Sull’IRAP la giurisprudenza è divisa:

- da un lato, a favore del raddoppio, facendo riferimento al fatto che l’art. 25 del D.Lgs. 446/1997, con riferimento all’accertamento dell’imposta, rinvia al D.P.R. 600/1973 (cfr., da ultimo, CTR Lombardia, sent. 10.06.2015, n. 2573);
- dall’altro, sfavorevole, valorizzando il fatto che l’evasione IRAP non ha rilevanza penale (cfr., da ultimo, CTR Puglia, 12.03.2015, n. 521).

<sup>4</sup> Le questioni inerenti “il raddoppio” riguardano i termini di decadenza per l’accertamento delle II.RR. e dell’IVA e **NON attengono alle violazioni concernenti i versamenti**, anche qualora la condotta abbia rilievo penale (es. delitti di versamento di IVA e ritenute *ex* art. 10-bis e 10-ter del D.Lgs. 74/2000) per cui il termine per la notifica della cartella di pagamento non può subire alcun raddoppio.

(art. 1, co. 132, Il periodo, L. 208/2015); e la violazione del termine (di decadenza) comporta la **nullità dell'atto di imposizione**.

**MA (eccezioni)** l'Amministrazione finanziaria può valersi di **termini temporali raddoppiati** (per cui si passa da 4 a 8 anni e da 5 a 10 anni), nei casi di

- recupero dei crediti inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione<sup>5</sup>;
- investimenti detenuti in Paradisi fiscali in violazione delle norme sul monitoraggio<sup>6</sup>, per i quali vige la presunzione di imponibilità di cui all'art. 12, co. 2 del D.L. 78/2009<sup>7</sup>;
- **violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 a condizione che la denuncia, da parte dell'Amministrazione finanziaria/Guardia di Finanza, sia stata presentata o trasmessa entro la scadenza dei termini ordinari di decadenza** (art. 1, co. 132, Il periodo, L. 208/2015; nella sostanza, confermativo di quanto disposto ex D.Lgs. 128/2015): in questo caso, peraltro, i termini (ordinari) ***“sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”***.

Si tenga inoltre presente che il raddoppio dei termini opera *“a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che consegua alla denuncia<sup>8</sup>”*, cioè, indipendentemente dal fatto che le indagini si concludano con un decreto di archiviazione ovvero con una sentenza di proscioglimento.

#### **Normativa transitoria sul raddoppio dei termini recata dall'art. 2, co. 3, del D.Lgs. 128/2015:**

la necessità – ai fini del raddoppio dei termini – che la denuncia penale ex art. 331 c.p.p. intervenga entro i termini ordinari di decadenza dell'azione accertatrice (4 anni/5 anni fino al p.i. 2015) attualmente disposta dall'art. 1, co. 132, Il periodo, della L. 208/2015 (per i periodi fino al 2015) era già stata prevista dall'art. 2, co. 3, del D.Lgs. 128/2015, **MA** con l'ulteriore previsione di una specifica **disciplina transitoria**, secondo cui

- *“sono **comunque** fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto”*. In altri termini, gli atti impositivi o sanzionatori – pur emessi in forza di termini raddoppiati a seguito di denunce penali “fuori termine” – sono validi se emessi entro il 2 settembre 2015 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 128/2015);

<sup>5</sup> Cfr., art. 27, co. 16, D.L. 185/2008, che fa salvi *“i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p.”*, ma vi sono pareri discordi.

<sup>6</sup> La violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, previsti dall'art. 4, co. 1, 2 e 3 del D.L. 167/1990 comporta il raddoppio dei termini - previsti dall'art. 20, D.Lgs. 472/1997 - stabiliti per la contestazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 16, stesso Decreto (cfr. art. 12, D.L. 78/2009).

<sup>7</sup> In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, *“gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ... in violazione degli obblighi di dichiarazione”*, previsti dall'art. 4, commi da 1 a 3, del D.L. 167/1990 (cioè degli obblighi di monitoraggio), si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

<sup>8</sup> Cfr., C.A.E. 31.12.2009, n. 54, secondo la quale tale ampliamento opera anche nei confronti dei soggetti solidalmente responsabili: consolidato, Iva di gruppo, tassazione per trasparenza.

- “sono, **altresì**, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all’art. 5 del D.Lgs. 218/1997 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, **nonché** dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell’art. 24 della L. 4/1929 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, **sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015**”. In questo caso, sono fatti salvi gli atti impositivi o sanzionatori notificati entro il 31 dicembre 2015 derivanti da P.V.C. o inviti a comparire emessi entro il 2 settembre 2015 per i quali si sia fruito di termini raddoppiati a seguito di denunce ex art. 331 c.p.p. fuori dai termini ordinari.

**Ratio:** la disciplina transitoria ha inteso “salvare” (su segnalazione *last minute* dei vertici della G.d.F.) un importante gettito erariale (potenziale) che sarebbe venuto meno ove la disposizione sulla necessità di una denuncia penale “nei termini” ai fini del raddoppio, fosse entrata in vigore *ex abrupto* il 2 settembre 2015.

#### ❖ **Periodi di imposta dal 2016 (compreso) in poi**

**Regola:** gli avvisi di accertamento, ai fini delle imposte sui redditi dell’IVA

- “devono essere notificati, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione**” (art. 43/57, co. 1, come novellati dalla L. 208/2015);
- “in caso di **omessa presentazione** o di presentazione di dichiarazione nulla, l’avviso di accertamento può essere notificato **entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata**” (art. 43/57, co. 2, come novellati dalla L. 208/2015);
- la violazione del termine (di decadenza) comporta la **nullità dell’atto di imposizione**.

#### **Osservazioni (prima facie)**

- a. Viene risolta – in radice – la (pressoché inesauribile) serie di dubbi/contrast/diatrife **sia** giurisprudenziali (di ogni ordine e grado), **sia** dottrinali in merito alle varie casistiche sorte circa la sussistenza (o meno) dei presupposti per il raddoppio dei termini.
- b. La decorrenza dal p.i. 2016 fa pensare ad un **maquillage normativo di carattere squisitamente politico** e con **scarsi effetti sul piano concreto**: sul piano pratico, la norma esplicherà effetti concreti solo con il (lontano)
  - 31 dicembre 2022, termine di decadenza dell’azione accertatrice per il p.i. 2016 in caso di dichiarazione presentata;
  - 31 dicembre 2024, termine di decadenza dell’azione accertatrice per il p.i. 2016 in caso di dichiarazione omessa;
- c. Il Legislatore tributario – non è dato sapere se intenzionalmente o meno – **ha “trascurato” di considerare (o meglio, coordinare) tutta una serie di disposizioni** (vedi *supra*) che “raddoppiano” i termini “agganciandosi” ai termini “ordinari” dei citati artt. 43/600 e 57/600 con la conseguenza che – ad esempio – in caso di omessa indicazione nel quadro RW di

disponibilità o di redditi conseguiti in Paesi considerati “paradisi fiscali”, l’Amministrazione finanziaria potrà procedere ad accertamento entro il decimo anno e, nel caso di omessa dichiarazione di redditi esteri conseguiti in paradisi fiscali, entro il quattordicesimo anno (!)

### 3. Mini riforma del contenzioso tributario: sul processo più che sull’ordinamento

- **Riferimenti normativi:** D.Lgs. 24.9.2015, n. 156 (in vigore, tranne eccezioni, dal 1° gennaio 2016).
- **Prassi:** C.A.E. 29.12.2015, n. 38

In attuazione dell’art. 10, co. 1, lettere a) e b) della L. 23/2014, l’art. 9 del D.Lgs. 156/2015 ha apportato modifiche e innovazioni a diversi istituti previsti dal D.Lgs. 546/1992 sul contenzioso tributario, senza però intervenire in maniera strutturale sull’impianto processuale (e tanto meno su quello degli Organi). Queste alcune delle principali novità normative.

**Art. 2 :** vengono eliminate dalla giurisdizione tributaria le controversie relative alle “*sanzioni amministrative (...) irrogate da uffici finanziari*” e quelle “*relative alla debenza del canone per l’occupazione di spazi e aree pubbliche ... per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani*”.

**Art. 10 :** viene sostituito, per individuare la **qualifica di “parte”** nel processo tributario.

**Art. 11 :** viene estesa la **capacità di stare in giudizio** all’Agente della riscossione; mentre in materia di contributo unificato nella giurisdizione tributaria, stanno in giudizio le Segreterie delle Commissioni tributarie.

**Art. 12 :** il valore della causa nella quale il contribuente può stare in giudizio senza l’assistenza tecnica viene elevato a 3.000,00 euro; viene ampliato il novero dei **soggetti abilitati alla difesa dei contribuenti dinanzi alle Commissioni Tributarie**, suddividendolo in 3 categorie:

- coloro che possono assistere i contribuenti nella **generalità** delle controversie;
- coloro che sono abilitati alla difesa (solo) per controversie aventi ad oggetto specifico;
- coloro che possono assistere esclusivamente alcune categorie di contribuenti (ad es. **N.B.** I dipendenti dei CAF sono “abilitati” limitatamente alle controversie scaturenti da adempimenti da essi posti in essere)

Il relativo elenco è tenuto e aggiornato dal MEF con decreto: fino all’approvazione del D.M. “*restano applicabili le disposizioni previgenti*”.

Infine, viene espressamente ammessa l’applicabilità dell’art. 182 c.p.c. (assegnazione di un termine da parte del giudice, per i casi di difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero di nullità della procura al difensore: cfr., art. 12, co. 10).

**Art. 15 :** maggior rigore nell’applicazione del **principio di soccombenza**. La compensazione delle spese di giudizio è ammessa solo in caso di soccombenza reciproca o di gravi ed eccezionali ragioni (da motivare in sentenza). Viene inserita la **responsabilità aggravata** per lite temeraria.

Nel caso del reclamo/mediazione la soccombenza comporta l'aumento del 50% delle spese di giudizio: *“con la duplice finalità di incentivare la mediazione ... e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria ante causam”* (cfr., C.A.E. 38/2015 che si riporta alla Relazione illustrativa al Decreto 156/2015).

Nel caso di **conciliazione**, le spese sono a carico della parte che abbia rifiutato, senza giustificato motivo, la proposta di conciliazione, se il riconoscimento delle sue pretese è inferiore al contenuto della proposta conciliativa (cfr. C.A.E. 38/2015, che richiama la C.A.E. 17/2010).

**Art. 16-bis** : viene ampliato l'utilizzo della **PEC per le comunicazioni e notificazioni** e viene stabilito che la indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata per le comunicazioni e notificazioni equivale a comunicazione del domicilio eletto.

**N.B.** *“Le novità relative alla notificazione per via telematica ... sono entrate in vigore dal 1° dicembre 2015 con riferimento agli atti da depositare in via opzionale e relativi alle controversie di competenza”* delle CTP e CTR dell'Umbria e della Toscana (cfr., C.A.E. 38/2015).

Viene ribadito che l'indirizzo PEC del difensore o delle parti va indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo.

**Art. 17-bis** : fermo restando il limite di 20.000,00 euro e la sua obbligatorietà, l'istituto del **reclamo** viene esteso:

- agli atti emessi da tutti gli enti impositori e anche dagli Agenti della riscossione;
- ad alcune liti di valore indeterminabile;

e non impedisce più l'utilizzo della conciliazione giudiziale, nel corso dell'eventuale (successivo) giudizio. La struttura del procedimento non cambia, ma invece che due atti (dal 1° gennaio c'è solo il ricorso) che, proposto nelle forme di rito, produce anche gli effetti del reclamo.

Vengono precisate, inoltre, *“le regole per il pagamento delle somme dovute a seguito di mediazione”* (cfr., C.A.E. 38/2015), che deve essere coordinata con quanto stabilito dall'art. 8, D.Lgs. 218/1997 (e dall'art. 15-ter, D.P.R. 602/1973). La riduzione sanzionatoria passa dal 40% al 35%.

La novella normativa si applica:

- nel caso di atti prima “esclusi” dalla nuova disciplina, ai ricorsi notificati dal contribuente (non degli atti di accertamento) a decorrere dal 1° gennaio 2016
- nel caso di atti già ricadenti nell'ambito di applicazione dell'istituto; ai procedimenti di mediazione pendenti al 1° gennaio 2016 con la precisazione che, se esso risulta già perfezionato alla predetta data, la riduzione delle sanzioni e le modalità di pagamento restano quelle in vigore prima della riforma (cfr., C.A.E. 38/2015).

**Art. 18** : viene previsto l'obbligo di **indicare** nel ricorso la **categoria di appartenenza** – tra quelle previste dall'art. 12 – del difensore (cioè, nel caso, dottore commercialista, avvocato, ecc.).

**Art. 39** : vengono aggiunte ulteriori **ipotesi di sospensione del processo** (controversia dipendente dalla definizione di un'altra lite; presenza di procedura amichevole per dirimere le doppie imposizioni).

**Art. 47** : l'istituto della **sospensione cautelare**, "*tanto degli atti quanto delle sentenze*", viene esteso a tutte le fasi del processo, per cui

- il contribuente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato, anche dopo la sentenza di 1° grado (art. 52) o d'appello (art. 62-bis) se da questo "*può derivargli un danno grave ed irreparabile*";
- le parti possono chiedere la sospensione della esecutività della sentenza di 1° grado impugnata in appello ("*se sussistono gravi e fondati motivi*") e quella di appello impugnata per cassazione ("*allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile*").

**Artt. 48, 48-bis e 48-ter** : viene riformulata l'intera disciplina distinguendo la **conciliazione giudiziale fuori udienza** da quella **in udienza** e consentendo il ricorso all'istituto anche per le liti reclamabili e pure nel secondo grado di giudizio (con riduzione della sanzione al 50%, in luogo di quella del 40% in primo grado). La conciliazione non si perfeziona più con il pagamento del dovuto entro il termine, ma consegue alla **sottoscrizione dell'accordo** o del **processo verbale**.

**N.B.** In proposito, si ricorda che la **disciplina** relativa ai **versamenti** è stata oggetto di importanti innovazioni con il D.Lgs. 159/2015 che ha modificato l'art. 8, D.Lgs. 218/1997 (sull'accertamento con adesione, e ha introdotto l'**art. 15-ter**, D.P.R. 602/1973, che diventa un "articolo di riferimento generale".

Le novità – che operano anche nel caso della conciliazione giudiziale e del reclamo mediazione – riguardano in particolare

- i versamenti rateali che possono avvenire in un massimo di **16 rate** (per importi superiori a 50.000,00 euro) e la cui scadenza è fissata nell'ultimo giorno di ciascun trimestre;
- le ipotesi di inadempimento, che si distinguono in mancato e tardivo versamento.

Il **mancato** pagamento: delle somme dovute, ovvero di una delle rate (compresa la prima) entro il termine di pagamento di quella successiva,

comporta

- la iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, e della sanzione *ex art. 13/471* aumentata della metà (**45%**), applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta; e
- la decadenza dal beneficio della rateazione (in caso di dilazione nei versamenti).

Viene, inoltre, introdotta legislativamente la fattispecie (in precedenza riconosciuta solo in via amministrativa) di "**lieve inadempimento**", che si verifica quando il versamento è:

- **insufficiente** «*per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000,00 euro*»;
- **tardivo**, ma «*non superiore a sette giorni*».

In questi casi, così come nella ipotesi di **tardivo** versamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di versamento di quella successiva, **non** viene meno la rateazione, ma l'Ufficio iscrive a ruolo l'importo non versato, la sanzione *ex art. 13/471* (senza l'aumento della metà) commisurata all'importo non pagato e i relativi interessi (art. 15-ter, co. 3 e 5, D.P.R. 602/1973). **Non** si procede neanche alla **iscrizione a ruolo**, se il contribuente utilizza il ravvedimento (operoso) di cui all'art. 13/472 (art. 15-ter, co. 6)

- entro il termine di pagamento della rata successiva, ovvero
- in caso di ultima rata o di versamento in una unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.

**Art. 62** : viene inserito il cd. **ricorso "per saltum"** anche nel processo tributario: previo accordo tra le parti, la sentenza di primo grado può essere impugnata nei (soli) casi di violazione o falsa applicazione di norme di diritto "*direttamente*" con ricorso per cassazione.

**Art. 67-bis** : si tratta di una **nuova** disposizione che riconosce – a partire dal 1° gennaio 2016 – la **esecutività immediata delle sentenze** – emesse dalle **Commissioni tributarie provinciali e**

**regionali** – aventi ad oggetto: la impugnazione di un atto impositivo; il diniego alla restituzione di tributi; gli atti relativi ad operazioni catastali (quindi, gran parte del “contenzioso”).

Se l’ente impositore, entro 90 giorni dalla notifica della sentenza, non restituisce quanto incassato a titolo di riscossione provvisoria, o le somme richieste con la istanza di rimborso, il contribuente “vittorioso” può agire (esclusivamente) in ottemperanza (art. 70) per ottenere la restituzione delle somme dovute.

#### **4. Revisione della disciplina degli interpelli: un accorpamento, peraltro, ancora parziale**

- **Riferimenti normativi: art. 11, L. 212/2000** (sostituito dall’art. 1, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156, in vigore dall’1.1.2016) e **Prov. Dir. A.E. del 4.01.2016**
- **Prassi: R.A.E. 15.12.2015, n. 104**

##### **4.1. – Definizione e ambito di applicazione**

L’interpello è un istituto giuridico diretto a far conoscere al contribuente, in via preventiva, il parere dell’Amministrazione finanziaria sulla interpretazione, qualificazione e applicazione delle disposizioni tributarie ad un **caso concreto** sottoposto dal contribuente: al fine di prevenire – e, se possibile, risolvere anticipatamente – eventuali contrapposizioni/contrast.

Il D.Lgs. 156/2015 - in attuazione dell’art. 6, co. 6 della Legge delega 11.3.2014, n. 23, che prevedeva la introduzione di «*disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli*» - ha razionalizzato l’istituto sulla base di tre criteri direttivi:

- **omogeneità** nelle regole procedurali e nella tutela giurisdizionale;
- **tempestività** nella redazione dei pareri;
- **facoltatività**, cioè eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per il contribuente e per l’Amministrazione.

In particolare, il Titolo I del D.Lgs. 156/2015:

- sostituisce l’art. 11, L. 212/2000 (cfr., art. 1);
- introduce regole comuni (cfr., artt. da 2 a 5);
- detta le disposizioni di coordinamento e attuative (cfr., artt. da 6 a 8).

La novella si applica **dal 1° gennaio 2016** ... per cui

**... fino al 31.12.2015 “valgono” le disposizioni, anche procedurali, vigenti al momento della presentazione della istanza** (cfr., art. 8, co. 4). In proposito, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al disallineamento temporale conseguente alle modifiche della disciplina dell’abuso del diritto e relative istanze di interpello (cfr. “nuovo” art. 10-*bis*/212) e la revisione della disciplina degli interpelli, rilevando che, per le istanze di interpello antielusivo/antiabuso (ex art. 37-*bis*/600) presentate

- a. entro il 1° settembre 2015 *“per le quali la risposta non sia stata ancora resa dall’Amministrazione finanziaria”*, questa *“provvederà a fornire il proprio parere limitatamente alla richiesta applicazione”* della predetta norma;
- b. dal 1° al 30 settembre 2015, l’A.F. inviterà il contribuente *“a presentare una nuova istanza di interpello ai sensi e per gli effetti dell’art. 10-bis della L. 212/2000, con il rispetto delle formalità previste dal co. 5”* della predetta norma;
- c. tra il 1° ottobre 2015 e il 31 dicembre 2015, il contribuente *“dovrà presentare l’istanza ai sensi”* dell’art. 10-bis, co. 5, L. 212/2000 *“secondo le disposizioni, anche procedurali, cui rinvia l’art. 11 della citata L. 212”* e dovrà indicare, pena la inammissibilità della istanza *“il settore impositivo in relazione al quale il parere viene richiesto, specificando le norme che ritiene applicabili (comprese quelle che lo stesso ipotizza passibili di abuso in relazione all’operazione rappresentata)”* (cfr., R.A.E. 104/2015).

Dal **1° gennaio 2016**, le regole “procedurali” di presentazione delle istanze di interpello sono disciplinate dal **Provvedimento del Direttore dell’A.E. 4.01.2016**, il quale – attuando quanto disposto dall’art. 8 del D.Lgs. 156/2015 – ha previsto la **c.d. “regionalizzazione” degli interpelli**, nel senso che, di **REGOLA**, tutte le **istanze relative ai tributi erariali, indipendentemente dalla tipologia, dovranno essere presentate alle Direzioni Regionali competenti** in funzione del domicilio fiscale del contribuente<sup>9</sup>; ma con due **eccezioni**:

- per gli interpelli proposti dai c.d. *“grandi contribuenti”* (ricavi o volume d’affari sopra i 100 milioni di euro), Amministrazioni pubbliche, Enti pubblici a rilevanza nazionale resta ferma la competenza della Direzione Centrale Normativa;
- le istanze “antiabuso” ex art. 10-bis/212 continueranno – in via transitoria e fino al 31.12.2017 – ad essere presentate (sempre direttamente) alla Direzione Centrale Normativa (a prescindere dalla residenza tributaria o dalla dimensione del contribuente).

Quanto alle **modalità di comunicazione tra contribuenti ed A.F.**, il Provvedimento direttoriale prevede l’implementazione di una “piattaforma telematica” *ad hoc* fornita dall’A.E. (§ 1.1.c.); in attesa della sua istituzione di tale servizio, i contribuenti potranno presentare l’istanza di interpello mediante:

- consegna “a mano”;
- spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento;
- Posta Elettronica Certificata (PEC) per i soggetti obbligati a dotarsi di tale indirizzo [ovvero, per coloro che pur non essendo obbligati, lo forniscano nell’istanza presentata: in allegato al Provvedimento sono elencati gli indirizzi PEC delle varie D.R.A.E. da utilizzare)].

---

<sup>9</sup> Le istanze di competenza del ramo “Territorio” dovranno essere inviate alla D.R.A.E. nel cui ambito opera l’Ufficio competente ad applicare la procedura di interpello; e, nel caso di grandi contribuenti, Amministrazioni e Enti pubblici a rilevanza nazionale, la *Direzione Centrale Catasto*);

Le **tipologie di interpello** previste dall'art. 11, L. 212/2000 sono quattro:

- **ordinario** (articolato in **interpretativo** e **qualificatorio**) [art. 11, co. 1, lett. a)]
- **probatorio** [art. 11, co. 1, lett. b)]
- **antiabuso** [art. 11, co. 1, lett. c)]
- **disapplicativo** [art. 11, co. 2].

Tali tipologie di interpello sostituiscono quelle attualmente disciplinate in contesti normativi diversi (ad es., l'interpello antielusivo di cui all'art. 21, L. 413/1991 confluisce nell'art. 11, co. 1, lett. c), con conseguente abrogazione dell'art. 21/413). Contestualmente, *“i riferimenti normativi presenti nelle norme sostanziali vigenti”* che prevedono la presentazione di un interpello *“vengono aggiornati”* (ad es., l'art. 167 del T.U.II.RR. precisa che, in materia di CFC, va presentato l'interpello di cui alla lett. b) dell'art. 11).

**N.B.** Le novità in esame non riguardano alcune specifiche fattispecie, quali: il *ruling* internazionale, l'interpello sui “nuovi investimenti” (cfr., rispettivamente, artt. 1 e 2, D.Lgs. 147/2015) e l'interpello “abbreviato” relativo al regime di adempimento collaborativo (art. 3 e segg., D.Lgs. 128/2015).

#### **4.1.1 – Interpello ordinario: art. 11, co. 1, lett. a)**

Si distingue in interpretativo e qualificatorio.

- **E' interpretativo** quando la richiesta di parere riguarda la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla interpretazione delle **disposizioni** tributarie.

☞ Tali condizioni non sussistono *“qualora l'Amministrazione abbia compiutamente fornito la soluzione di fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dall'istante mediante atti (circolari, risoluzioni, istruzioni o note) resi pubblici nelle forme previste dall'art. 5”*, L. 212/2000.

- **E' qualificatorio quando:** la richiesta di parere riguarda la corretta qualificazione delle **fattispecie** (in presenza di obiettive condizioni di incertezza) cui applicare le disposizioni tributarie.

#### **4.1.2 – Interpello probatorio: Art. 11, co. 1, lett. b)**

La richiesta di parere riguarda la sussistenza delle condizioni o la idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente per l'adozione di un determinato regime fiscale.

☞ Tale *“richiesta può essere inoltrata solo nei casi espressamente previsti”*.

#### **4.1.3 – Interpello antiabuso: Art. 11, co. 1, lett. c)**

La richiesta di parere consente al contribuente di interpellare l'Amministrazione finanziaria - *«per conoscere se (determinate) operazioni (...) costituiscano fattispecie di abuso del diritto»* ex art. 10-bis L. 212/2000.

#### **4.1.4 – Interpello disapplicativo: Art. 11, co. 2**

La richiesta intende ricevere un parere dell'Amministrazione finanziaria sulla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di disposizioni tributarie che – al fine di contrastare comportamenti abusivi o elusivi – limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta e altre posizioni soggettive (corrisponde all'ex co. 8 dell'art. 37-bis/600).

#### **4.2 – Disciplina comune**

1. L'iniziativa spetta sempre:

- al contribuente, anche non residente,
- al responsabile di imposta o,
- al sostituto di imposta.

2. L'istanza:

- deve essere preventiva, a pena di inammissibilità cioè va presentata prima di porre in essere le operazioni e, in ogni caso, prima della scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione o di assolvere obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce;
- non incide sulle scadenze e sulla decorrenza dei termini di decadenza.

3. L'istanza deve contenere l'indicazione

- del tipo di istanza;
- dei dati identificativi dell'istante
- la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie (cioè la descrizione del "caso") a pena di inammissibilità.

Carenze diverse da quelle di cui sopra possono essere regolarizzate dal contribuente entro 30 giorni dall'invito dell'Amministrazione finanziaria; la inammissibilità interviene solo se manca la regolarizzazione entro il predetto termine;

inoltre,

- deve fare espresso riferimento alle disposizioni che disciplinano l'interpello;
- deve essere corredata dalla documentazione rilevante ai fini della risposta. L'Amministrazione può chiedere al contribuente di integrare la documentazione presentata; la mancata integrazione entro un anno dalla richiesta, comporta rinuncia alla istanza di interpello.

Le istanze sono inammissibili:

- se non sono presentate preventivamente;
- se prive dei requisiti essenziali di cui sopra [cfr. lett. a) e c) dell'art. 3, D.Lgs. 156/2015];
- se il contribuente, invitato dall'Amministrazione finanziaria, non provvede a regolarizzare (entro 30 giorni) le istanze prive dei requisiti di cui alle lett. b), d), e), f) e g), dell'art. 3;
- se riguardano questioni
  - sulle quali il contribuente ha già ottenuto un parere;

- per le quali sono già state avviate attività di controllo di cui il contribuente abbia formale conoscenza;
- oggetto delle procedure espressamente escluse dalla disciplina comune degli interpelli.
- se, nel caso degli interpelli di cui alla lett. a) dell'art. 11, L. 212/2000 (interpretativi o qualificatori), mancano le condizioni di **obiettiva incertezza** di cui al co. 4 del medesimo art. 11.

**4. La risposta, scritta e motivata, dell'Amministrazione finanziaria**

- deve essere fornita
  - nel caso (più frequente) di interpello **ordinario**, nel termine di **90 giorni**;
  - negli altri casi nel **termine di 120 giorni**
- vincola «ogni organo» dell'Amministrazione stessa (compresa, quindi, la Guardia di Finanza), con riferimento, s'intende, al soggetto richiedente e alla questione oggetto dell'istanza
- vale anche per il futuro, purché riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello (e fatte salve eventuali rettifiche alla soluzione formulata);
- rende nulli gli atti impositivi e sanzionatori emessi in difformità dalla risposta (anche tacita);
- non è impugnabile, salvo quella resa sugli interpelli disapplicativi.

**5) La mancata risposta dell'Amministrazione finanziaria, nel termine, equivale a SILENZIO ASSENSO.**

**Quadro di sintesi della disciplina degli interpelli a decorrere dal 1° gennaio 2016**

Art. 11, L. 212/2000 "nuovo"	Rif. normativo	Argomento	Fino al 31.12.2015	Dall'1.1.2016
	<b>"vecchio" art. 11, L. 212/2000 ORDINARIO (= la regola)</b>			<b>ORDINARIO</b>
co. 1, lett. a)	Art. 37, co. 3, D.P.R. 600/73	Interposizione fittizia	Antielusivo	<b>Ordinario</b>
	Art. 108, T.U.II.RR.	Spese rappresentanza	Antielusivo (ancorchè regolamentato)	
	Art. 14, D.Lgs. 147/2015	Stabile organizzazione	Ordinario	
co. 1, lett. b)	Art. 113, T.U.II.RR. Art. 124,co.5, T.U.II.RR. Art. 132,T.U.II.RR. Art. 167, co. 5, T.U.II.RR.	Enti creditizi Consolidato nazionale Consolidato mondiale CFC	Ordinario	<b>Probatorio</b>
	Art. 110, co.11, T.U.II.RR.	<i>Black list</i>	Antielusivo	

	Art. 30, L. 724/1990	Società di comodo	Disapplicativo	
	Art. 1, D.L. 201/2011	Benefici ACE	Ordinario	
<b>co. 1, lett. c)</b>	Art. 10- <i>bis</i> , D.Lgs. 128/2015	Abuso del diritto	Antielusivo ex art. 21 L. 413/91	<b>Antiabusivo</b>
<b>co. 2</b>	Art. 84, T.U.II.RR. Art. 172, T.U.II.RR. Art. 109, T.U.II.RR.	Riporto perdite Rip. perdite op. straord. <i>Dividend washing</i>	Disapplicativo ex art.37- <i>bis</i> , co. 8 D.P.R. 600/1973	<b>Disapplicativo</b>

## 5. Ravvedimento (operoso) e cenni sulle novità in tema di sanzioni amministrative

- **Riferimenti normativi: art. 13, D.Lgs. 472/1997 (modificato dall’art. 16, co. 1, lett. f), D.Lgs. 24.9.2015, n. 158)**, entrato in vigore, a seguito della L. 208/2015 (cd. “di stabilità 2016”) dal 1.1.2016
- **Prassi:**
  - C.A.E. 19.02.2015, n. 6/E; Assonime, Circ. 11.05.2015, n. 15; C.A.E. 9.06.2015, n. 23
  - comunicato stampa A.E. 18.12.2015

Il **ravvedimento** è disciplinato, a partire dal 1° gennaio 2015, con regole diverse a seconda che riguardi:

- tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate
- tributi diversi (cioè amministrati da altri “soggetti attivi”).

Possono valersi dell’istituto: i contribuenti (in proprio), i sostituti di imposta, i responsabili di imposta: per regolarizzare violazioni – sostanziali e formali – relative alle imposte sui redditi, sui consumi, sui trasferimenti e ai tributi locali.

Per usufruire del ravvedimento è necessario individuare la sanzione applicabile alla violazione commessa: tra le più ricorrenti fattispecie sanzionatorie previste dal D.Lgs. 471/1997, si ricordano

- i ritardati od omessi versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione, sanzionati dall’art. 13;
- la omessa presentazione del Mod. F24 a saldo zero, sanzionato dall’art. 15, co. 2-*bis* (introdotto dal D.Lgs. 158/2015);
- la omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, sanzionata dall’art. 1, co. 1;
- la presentazione di una dichiarazione dei redditi infedele, sanzionata dall’art. 1, co. 2;
- la presentazione di una dichiarazione dei redditi incompleta, sanzionata dall’art. 8, co. 1.

Il contribuente non può valersi dell'istituto:

- nel caso di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, se gli è stato notificato un atto impositivo (avviso di accertamento, di liquidazione, di irrogazione sanzioni, avviso bonario);
- nel caso di tributi diversi dai precedenti, se la violazione è già stata constatata o sono iniziati accessi, ispezioni o verifiche, o altre attività di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza.

Le ipotesi previste dall'art. 13/472 sono:

a) omesso/tardivo versamento di imposte regolarmente dichiarate, che può essere regolarizzato entro 30 giorni dalla commessa violazione con sanzioni ridotte ad **1/10** (lett. a);

b) violazioni sostanziali e formali relative a tutti i tributi, che possono essere regolarizzate:

- entro **90** giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, ovvero dalla omissione o dall'errore, con sanzioni ridotte ad **1/9** (lett. a-bis);

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la lett. a-bis) introduce una *"ipotesi specifica di regolarizzazione – prima non presente nell'ordinamento – per le violazioni commesse mediante la dichiarazione, applicabile entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione"*.

Gli errori od omissioni commessi nella dichiarazione (regolarmente) presentata possono essere sanati, ai sensi della **lett. a-bis)**, presentando, entro il predetto termine, una dichiarazione integrativa e versando la sanzione – ex art. 8, D.Lgs. 471/1997, stabilita per la **"dichiarazione irregolare"** – nella misura minima di 28,00 euro (pari a 1/9 di 258,00 euro).

Decorso il termine di 90 giorni, le medesime violazioni possono essere regolarizzate anche nei più lunghi termini previsti dalle lett. b), b-bis), b-ter) e b-quater) dell'art. 13/472, *"commisurando [però] l'ammontare della sanzione alla infedeltà dichiarativa"*: in altre parole, il ravvedimento non si calcola sulla sanzione (minima) di 258,00 euro, dovuta per la dichiarazione irregolare, ma sulla sanzione (minima) pari al 100% dell'imposta dovuta per la dichiarazione infedele (cfr. Comunicato stampa A.E. 18.12.2015).

☛ In caso di omessa dichiarazione, la violazione è sanabile solo ai sensi della lett. c) dell'art. 13/472, con sanzione ridotta a 25,00 euro (tre euro in meno della dichiarazione "irregolare" ...!).

- entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero entro **un anno** dalla omissione o dall'errore, con riduzione delle sanzioni a **1/8** (lett. b);

c) violazioni sostanziali e formali relative ai **tributi amministrati dell'Agenzia delle Entrate**, che possono essere regolarizzate:

- entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero entro **due anni** dalla omissione o dall'errore, con riduzione delle sanzioni a **1/7** (lett. b-bis);
- **oltre** il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero oltre **due anni** dalla omissione o dall'errore, ed entro i termini di decadenza dell'accertamento, con riduzione delle sanzioni a **1/6** (lett. b-ter);
- **dopo** la constatazione della violazione mediante Processo Verbale di Constatazione (**P.V.C.**) con riduzione delle sanzioni a **1/5** (lett. b-quater);

In questa ultima ipotesi:

- la riduzione della sanzione resta quella di 1/5 del minimo, indipendentemente dal tempo trascorso dalla commessa violazione;
- la determinazione delle maggiori imposte e interessi dovuti, nonché delle conseguenti sanzioni non è calcolata nel P.V.C., ma deve essere operata dal contribuente, il quale deve prestare particolare attenzione nel perfezionare il ravvedimento.

d) omessa/tardiva presentazione della dichiarazione entro la scadenza, che può essere regolarizzata solo entro i successivi **90 giorni**, con riduzione delle sanzioni a **1/10** (lett. c).

Il contribuente che intende utilizzare l'istituto deve eseguire l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito entro il termine tassativamente previsto da ciascuna fattispecie e deve provvedere al pagamento contestuale del tributo (se dovuto), degli interessi calcolati al tasso legale (dall'1.1.2016, 0,20% annuo: cfr. D.M. 11.12.2015) maturati giorno per giorno e della sanzione in misura ridotta (a seconda del tempo trascorso dalla commessa violazione).

Il versamento va effettuato, a seconda dei casi, con Mod. F24, con possibilità di compensazione nei limiti previsti dalla legge, o con Mod. F23, senza possibilità di compensazione.

Nel ravvedimento **non** è ammesso il pagamento rateale, per cui tributo, interessi e sanzioni devono essere corrisposte (per intero) entro i termini di volta in volta stabiliti.

Il ravvedimento operoso consente di sanare la violazione a suo tempo commessa, ma

- non preclude l'inizio o la prosecuzione di attività di verifica e controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria e
- comporta, nei casi di presentazione della dichiarazione integrativa o di regolarizzazione della omissione o dell'errore (quando non è prevista una dichiarazione periodica), l'"ampliamento" dei termini di accertamento; che decorrono, limitatamente agli elementi oggetto della integrazione dalla presentazione della dichiarazione integrativa o dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni (cfr. art. 1, co. 640, Legge 23.12.2014, n. 190).

Dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. 158/2015 (di riforma del sistema sanzionatorio) il ravvedimento può avere rilevanti effetti anche sul piano penal-tributari.

Infatti, la **estinzione dei debiti tributari**, anche a seguito di **ravvedimento operoso, mediante integrale pagamento di quanto dovuto (a titolo di imposta, interessi e sanzioni) prima della udienza di apertura del dibattimento di primo grado integra una causa di non punibilità** dei reati di **omesso versamento di ritenute certificate** (art. 10-*bis*, D.Lgs. 74/2000), **omesso versamento di IVA** (art. 10-*ter*), **indebita compensazione di crediti esistenti** (art. 10-*quater*); nel caso dei reati di **dichiarazione infedele** (art. 4) e di **dichiarazione omessa** (art. 5) è ulteriormente richiesto che il ravvedimento intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività di accertamento o di procedimenti penali.

**Quadro di sintesi del ravvedimento operoso dal 1° gennaio 2015.**

Art. 13 D.Lgs. 472/1997	Violazione	Termine ravvedimento	Riduzione sanzioni	Tributi ammessi
			dall'1.1.2015	
Let. a)	Omesso/insufficiente versamento	30 gg. dalla commissione	<b>1/10 del minimo</b>	<b>Tutti</b>
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>	<b>Tutti</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>	<b>Tutti</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 anno dalla omissione o dall'errore	<b>1/7 del minimo</b>	<b>Solo tributi A.E.</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 anno dalla omissione o dall'errore (ed entro i termini di accertamento)	<b>1/6 del minimo</b>	<b>Solo tributi A.E.</b>
Let. b-quater)	Errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (escluse violazioni scontrini e ricevute)	Dopo Processo Verbale di Constatazione (P.V.C. ed entro i termini di accertamento)	<b>1/5 del minimo</b>	<b>Solo tributi A.E.</b>
Let. c)	Omessa/tardiva dichiarazione	Presentazione entro 90 gg.	<b>1/10 del minimo</b>	<b>Tutti</b>

## 6. Novità in tema di costi *black list*, disciplina CFC e *transfer pricing* interno

Tre le novità:

**6.1 – Deducibilità costi *black list* ex art. 110, co. 10, del T.U.II.RR.: modifica radicale**

**6.2. – Modifica criterio di individuazione Paesi fiscalità privilegiata ai fini dell'applicazione della disciplina CFC ex art. 167 del T.U.II.RR.**

**6.3. – *Transfer price* interno: la modifica apportata dal D.Lgs. 147/2015**

**6.1 – Deducibilità costi *black list* ex art. 110, co. 10, del T.U.II.RR.: modifica radicale**

- **Riferimenti normativi: art. 1, co. 142, L. 28.12.2015, n. 208** (Legge di Stabilità 2016)  
**art. 5, co. 1, D.Lgs. 14.09.2015, n. 147** (Decreto Internazionalizzaz.)

A distanza di meno tre mesi dal Decreto 147/2015, il Legislatore interviene nuovamente, con la L. 208/2015 sul (tormentato) art. 110, co. 10-12-*bis*, del T.U.II.RR. concernente la **deducibilità dei costi *black list*** disponendone la **SOPPRESSIONE a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015** (cioè, per i contribuenti “solari”, dal p.i. 2016).

Di conseguenza la **disciplina sarà radicalmente diversa**.

- nel **p.i. 2015**, per cui valgono le regole fissate dalla novella recata dal D.Lgs. 147/2015, secondo cui
  - i **costi *black list* che non eccedono il valore normale sono deducibili secondo le regole generali di deducibilità dei costi** (senza, cioè, la necessità di dimostrare l'effettivo interesse economico dell'operazione);
  - i costi che **eccedono il valore normale sono deducibili**, per l'**eccedenza**, a fronte della **dimostrazione dell'effettivo interesse economico** (viene, invece, soppressa la previgente causa esimente rappresentata dalla dimostrazione dell'effettiva attività svolta dalla controparte estera);
  - rimane l'obbligo di **indicazione separata dei costi nella dichiarazione dei redditi**, che essi eccedano o meno il valore normale.
- **dal p.i. 2016 viene eliminata l'intera disciplina “speciale” riguardante la deducibilità dei costi** sostenuti per operazioni intercorse con soggetti operanti in Stati a regime fiscale privilegiato: con la conseguenza che la deducibilità di questi componenti negativi sarà soggetta soltanto alle ordinarie condizioni previste dal T.U.II.RR. per ogni altro costo o spesa (inerenza, competenza, certezza ed effettiva determinabilità). Invece dovrebbe restare in

vigore l'obbligo di comunicazione delle operazioni IVA attive o passive con tali Stati (quadro BL della c.d. "comunicazione polivalente")<sup>10</sup>;

## **6.2. – Modifica criterio di individuazione Paesi fiscalità privilegiata ai fini dell'applicazione della disciplina CFC, ex art. 167 del T.U.II.RR.**

▪ **Riferimenti normativi: art. 1, co. 142, lett. b), 143 e 144, L. 208/2015** (Legge di Stabilità 2016) e, prima D.Lgs. 147/2015 (decreto "internazionalizzazione") sull'**art. 167 del T.U.II.RR.**

A seguito della **L. 208/2015** per la **individuazione** dei **Paesi** a fiscalità privilegiata **per l'applicazione del regime CFC** – va considerata

◀ **la soppressione della "lista" contenuta nel D.M. 21.11.2001 e ss.mm.** e la contestuale

▶ **introduzione di un (nuovo) criterio univoco, fissato ex lege, consistente nella presenza di un livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.**

**N.B.:** da tale criterio generale, sono **esclusi** i regimi fiscali degli **Stati** appartenenti all'**UE** e di quelli aderenti allo **Spazio Economico Europeo**, con i quali l'Italia abbia stipulato un **accordo** che assicuri un **effettivo scambio di informazioni**.

Non è stato, invece, modificato il comma 8-bis del citato art. 167, per cui anche le Società controllate in tali Paesi europei – o in ogni altro Paese *white list* – con *passive income* superiori al 50% ed un *tax rate effettivo* (non nominale!) inferiore al 50% saranno assoggettate alla disciplina CFC.

**Il "nuovo" criterio si applica a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015** (cioè, per i contribuenti "solari", dal **p.i. 2016**) e prevale (comma 143) su ogni altra disposizione di legge o regolamento che fa riferimento alla *black list* prevista dall'art. 167: ad esempio, alle norme

- che stabiliscono la tassazione integrale dei dividendi provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata (cfr., artt. 47, co. 4 e 89, co. 3, del T.U.II.RR.);
- sulla inapplicabilità della PEX per le partecipazioni in Società residenti in tali Paesi (cfr., art. 87, lett. c), del T.U.II.RR.);
- sulla tassazione integrale dei *capital gain* delle persone fisiche rivenienti dalla cessione di partecipazioni relative a Società residenti in detti Paesi (cfr., art. 68, co. 4, del T.U.II.RR.).

La **ratio** di un simile intervento va individuata nella "presa d'atto" – da parte del Legislatore tributario – che il "sistema" ancorato alla "vecchia" *black list*, nonostante le varie modifiche ed aggiornamenti (anche del marzo/novembre 2015!), non era più in grado di "tenere il passo" con il rapido processo di convergenza verso gli standard internazionali in materia di scambio di informazioni; in particolare, la conclusione di numerosi accordi bilaterali con Paesi ex "paradisiaci" e l'adesione di diverse giurisdizioni alle convenzioni multilaterali sullo scambio di

<sup>10</sup> Cfr., L. Gaiani, Sole 24h, 31.12.2015

informazioni (Common Reporting Standard – CRS), hanno - di fatto - messo in “fuorigioco” i vecchi riferimenti.

Da ultimo, è stata modificata l’aliquota minima di tassazione separata del reddito imputato per trasparenza che passa dal 27% all’aliquota IRES ordinaria (attualmente del 27,5%, ma dal 1.1.2017 del 24%).

Con riferimento, invece al **p.i. 2015**, **continuano a valere le regole** (fissate dalla novella recata dal **D.Lgs. 147/2015**) secondo cui per l’individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata si continua a fare riferimento alla *black list* del D.M. 21.11.2001 (recentemente modificata dai DD.MM. 30.03.2015 e 30.11.2015).

**Non subiscono invece modifiche** (e dunque si applicano ad **entrambi i p.i. 2015 e 2016**) alcune delle “novità” più rilevanti recate dal citato D.Lgs. 147/2015 e, in particolare

- l’esplicitazione del principio secondo cui il reddito della controllata estera è determinato secondo le regole del “reddito (imponibile) di impresa” italiano;
- la (annunciata) semplificazione del calcolo del *tax rate* estero per le CFC non *black list* (demandata ad un decreto regolamentare che però, a tutt’oggi, non è stato emanato!);
- l’esplicitazione del principio secondo cui l’interpello CFC ha natura facoltativa;
- la (saggia) soppressione dell’art. 168 del T.U.II.RR. relativo al regime CFC per le “collegate” estere che, di fatto era inattuabile!).

L’art. 1, co. 145 e 146 della L. 208/2015 prevede che, con decreto del MEF, saranno stabiliti modalità, termini, elementi e condizioni affinché le Società controllanti, aventi determinati requisiti geografici e di fatturato, trasmettano all’Agenzia delle Entrate una **specificata rendicontazione**, Paese per Paese, relativa a ricavi e utili, imposte pagate e maturate, nonché ad altri elementi indici di una attività economica effettiva, conformemente alle Direttive OCSE. La mancata presentazione di detta rendicontazione - ovvero l’invio di dati incompleti - comporta una sanzione pecuniaria da € 10.000 ad € 50.000.

Tale obbligo di rendicontazione è esteso anche alle Società controllate residenti in Italia, ove la controllante con l’obbligo di redigere il bilancio consolidato sia residente in un Paese che **non** ha introdotto la menzionata rendicontazione ovvero in un Paese che sia inadempiente agli obblighi di scambio informativo.

### 6.3. – *Transfer price* interno: la modifica apportata dal D.Lgs. 147/2015

- **Riferimento normativo: art. 5, co. 2, D.Lgs. 14.09.2015, n. 147** (Decreto internazionalizzaz.)

L'art. 110, co. 7, del T.U.II.RR. costituisce la **norma "base" sul *transfer price*** in materia di imposte sui redditi. Com'è noto, esso dispone che i componenti di reddito derivanti da transazioni con società non residenti nel territorio dello Stato – che direttamente o indirettamente controllano l'impresa o ne sono controllate o che sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa nazionale – siano valutati in base al "valore normale" dei beni/servizi ceduti/ricevuti; per identificare tale valore (normale), il comma 7 rimanda alle disposizioni dell'art. 9 del T.U.II.RR..

L'art. 5, co. 2, del D.Lgs. 147/2015 (sulla "Internazionalizzazione delle imprese") interviene – con **norma di interpretazione autentica** – sull'**ambito oggettivo** del citato **110, co. 7, del T.U.II.RR.** per affermare che **tale disposizione NON si applica alle operazioni che intercorrono tra soggetti residenti o localizzati nel territorio dello Stato**: tale articolo non vale, dunque, per la tassazione di operazioni realizzate tra Società domestiche.

Dato che si tratta di disposizione di **interpretazione autentica**, essa

- a. vale retroattivamente, per cui si applica anche al "passato"**. Inoltre, dato che sceglie – fra le varie (possibili) interpretazioni, quella ritenuta più corretta, ne deriva che tutti le altre interpretazioni vanno respinte: con rilevanti ripercussioni sui contenziosi in corso (i giudici di legittimità si erano espressi più volte a favore del c.d. "*transfer pricing domestico*"; cfr., da ultimo, Cass., sent. 22.06.2015, n. 12844...!);
- b. dovrebbe** (il condizionale è d'obbligo) consentire rettifiche/accertamenti sulle operazioni di *transfer pricing domestico* **solo** dimostrandone la natura abusiva/elusiva a norma del neointrodotta art. 10-bis della L. 212/2000, con tutte le cautele e, soprattutto, gli oneri probatori richiesti da tale norma: non sarà più sufficiente dimostrare (come richiede l'art. 110, co. 7) che esiste un differenziale tra valore normale e prezzo praticato e che dalla sostituzione del primo al secondo si avrebbe un incremento di reddito, MA – in questo caso, valendosi dell'art. 10-bis/212 – che la manovra sui prezzi domestici è priva di sostanza economica e (contestualmente) ha determinato un vantaggio fiscale indebito per il gruppo che ne ha beneficiato. Una prova molto più complicata a carico dell'Amministrazione finanziaria.