



Novità fiscali

Luglio - Agosto 2015

Settembre 2015

"Alcune persone vedono un'impresa privata come una tigre feroce da uccidere subito, altri come una mucca da mungere, pochissimi la vedono com'è in realtà: un robusto cavallo che traina un carro molto pesante."
- Winston Churchill

IRES/IRPEF

1. Delega fiscale: in Gazzetta il decreto attuativo sulla certezza del diritto
2. Pubblicati in G.U. i decreti di recepimento della Direttiva europea in materia di bilanci
3. Compensazioni crediti Irpef derivanti da assistenza fiscale: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (Ris. n. 73/E)
4. Studi di settore: aggiornamenti dall'Agenzia (Circ. n.28/E)
5. Modalità di fruizione del credito d'imposta per gli enti non commerciali (Ris. n. 70/E)
6. Il sale & lease back non è un'operazione abusiva (Cass. sent. n.17175/2015)

IVA

7. Pubblicato il decreto sulla fatturazione elettronica
8. Legge europea 2014: le principali novità in materia di IVA
9. L'UE autorizza lo split payment
10. Riqualificazioni operazioni soggette a IVA (CGUE Causa C-183/14)
11. CGUE - Cause riunite C-108/14 e C-109/14
12. MOSS: applicabile anche ai contribuenti aderenti al regime di vantaggio (Ris. n. 75/E)
13. Costi delle fidejussioni IVA: rimborso spettante anche se l'istanza è anteriore all'emanazione dello Statuto dei diritti del Contribuente (Cass. sent. n. 16409/2015)
14. Cessioni all'esportazione: il cedente è responsabile con il cessionario se non verifica la veridicità della dichiarazione d'intento (Cass. sent. 6509/2015)
15. Fatture per operazioni inesistenti: non sanzionabili se l'errore non reca danno all'erario (Cass. sent. n. 10939/2015)

VARIE

16. Prorogato l'invio del modello 770
17. Definita la percentuale massima del credito d'imposta per il sisma 2012
18. Expo Milano 2015 – risposte a quesiti (Circ. n.25/E)
19. Spese sanitarie: dal 2016 compariranno nel 730 precompilato (Prov. n.10348/E/2015)
20. Abuso del diritto: contraddittorio preventivo e profili di costituzionalità (Corte Costituzionale, sent. n. 132/2015)

AIUTI DI STATO

21. La Commissione Europea contesta le agevolazioni concesse alle imprese delle aree colpite da calamità naturali

INTERNAZIONALE

22. Autorizzata la ratifica all'accordo FATCA tra Italia e USA
23. Ratifica degli accordi con Svizzera, Liechtenstein, Monaco e Santa Sede
24. OCSE – Pubblicazioni su evasione fiscale internazionale

ATTIVITA' DELL'AREA

25. Gruppo di lavoro Fisco
26. Gruppo di lavoro principi contabili

IRES/IRPEF

1. Delega fiscale: in Gazzetta il decreto attuativo sulla certezza del diritto

[D. Lgs. 5 agosto 2015 n.128](#)

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 190 del 18 agosto 2015, il decreto legislativo n. 128/2015, recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente, in attuazione della legge delega fiscale.

Il provvedimento è in vigore dal 2 settembre u.s., fatta eccezione per le disposizioni in materia di abuso del diritto, la cui entrata in vigore è posticipata al 1° ottobre 2015.

Il decreto (la cui versione iniziale è stata già oggetto di nostre osservazioni nella circolare Area Politiche Fiscali Confindustria n. 19864 del 27 maggio 2015, alla quale si rinvia) affronta i seguenti temi: ridefinizione dell'abuso del diritto, disciplina del raddoppio dei termini di accertamento, nuovo regime dell'adempimento collaborativo.

Si illustrano, qui di seguito, i principali contenuti del decreto, con particolare attenzione alle innovazioni normative introdotte in fase di approvazione definitiva.

In tema di abuso del diritto, il decreto, con il titolo I, introduce una nuova disposizione allo Statuto dei diritti del contribuente (art. 10-*bis*); l'articolo 10-*bis* precisa che l'abuso del diritto si configura qualora si effettuino una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Un'operazione non si considera elusiva se è giustificata da valide ragioni extra-fiscali, anche di carattere organizzativo e gestionale. La norma valorizza esplicitamente la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Nell'accertamento di una operazione abusiva, l'onere della prova è a carico dell'Amministrazione finanziaria che deve emettere un atto impositivo specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi e agli indebiti vantaggi fiscali realizzati. Il contribuente deve, invece, dimostrare la sussistenza di valide ragioni extra-fiscali a supporto dell'operazione.

Nell'ultima versione del provvedimento, è stata confermata la irrilevanza penale dell'abuso del diritto, sanzionabile, pertanto, solo in via amministrativa; il nuovo art. 10-*bis* cit. precisa che, in ogni caso, la disciplina dell'abuso del diritto trova applicazione in via

residuale solo se la condotta non rientri in una delle fattispecie già disciplinate dalla legge.

Il comma 5 del nuovo art. 10-*bis* precisa che l'istanza di interpello "antielusivo" deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di eventuali altri obblighi tributari connessi all'operazione oggetto dell'istanza.

Le disposizioni in materia di abuso del diritto si applicano anche alle operazioni poste in essere prima della data di entrata in vigore del decreto, relativamente alle quali non è stato ancora notificato l'atto impositivo.

Il titolo II del D.lgs. n. 128/2015 in commento reca le modifiche alla disciplina sul raddoppio dei termini dell'accertamento, sia a fini delle imposte dirette che ai fini IVA, intervenendo sull' art. 43 del D.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600 e sull'art. 57 del D.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 633.

Come noto, il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, c.d. decreto Visco-Bersani aveva disposto il raddoppio degli ordinari termini di accertamento, in presenza di violazioni che comportino obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000.

Il tenore letterale della norma del 2006 ha generato numerosi problemi interpretativi e un copioso contenzioso; in questo contesto interviene l'articolo in commento precisando che il raddoppio dei termini di accertamento opera solo a condizione che la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria (in cui è compresa la Guardia di Finanza) ai sensi dell'art. 331, c.p.p. sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini di accertamento.

La norma fa, in ogni caso, salvi gli effetti dei seguenti atti, a condizione che siano notificati entro la data di entrata in vigore del decreto legislativo in commento:

- avvisi di accertamento;
- provvedimenti di irrogazione di sanzioni amministrative;
- tutti gli atti impugnabili con cui l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria.

In fase di approvazione definitiva del provvedimento, inoltre, è stato disciplinato un regime transitorio per gli atti impositivi notificati entro il 31 dicembre 2015; in particolare, sono stati fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire per la definizione dell'accertamento con adesione e dei processi verbali di constatazione dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza, purché i relativi atti impositivi o sanzionatori siano notificati entro il 31 dicembre 2015.

Infine, in occasione della approvazione finale del testo, è stata aggiunta una previsione specifica per i contribuenti che si avvarranno della procedura di *voluntary disclosure*, i quali beneficeranno, anche per anni per i quali siano già decorsi in termini dell'accertamento tributario (ma non prescritti ai fini penali) della non punibilità per le violazioni che costituiscono reato.

Il decreto legislativo in commento, al titolo III, introduce e disciplina l'istituto dell'adempimento collaborativo, volto a favorire un reciproco scambio di informazioni tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria e ad attivare una procedura abbreviata di interpello preventivo.

In una prima fase, l'accesso al regime dell'adempimento collaborativo sarà consentito, su base volontaria, ai contribuenti di maggiori dimensioni (con volume di affari o di ricavi non inferiore a 10 miliardi di € e - in forza di una previsione aggiunta al testo definitivo del decreto - ai contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al progetto pilota sul Regime di adempimento collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013).

L'accesso è subordinato al possesso da parte del contribuente di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Con appositi decreti ministeriali saranno fissati il termine della prima fase di applicazione (riservata a un numero ristretto di contribuenti), nonché le ulteriori modalità applicative dell'istituto.

2. Pubblicati in G.U. i decreti di recepimento della Direttiva europea in materia di bilanci

Sono stati pubblicati in Gazzetta Ufficiale i decreti legislativi di recepimento della Direttiva 2013/34/UE del Parlamento e del Consiglio europeo del 26 giugno 2013.

In particolare, il D. Lgs. 18 agosto 2015, n. 136, relativo alle modifiche apportate ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari, nonché in materia di pubblicità dei documenti contabili delle succursali, stabilite in uno Stato membro, di enti creditizi ed istituti finanziari con sede sociale fuori di tale Stato membro è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 202 del 1° settembre 2015; mentre il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, che recepisce le modifiche relative alla disciplina dei bilanci d'esercizio e consolidati delle società di capitali e di altri soggetti indicati dalla legge, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 205 del 4 settembre 2015.

Ci si soffermerà, in questa sede, in particolare sul D.Lgs. n. 139/2015 il quale modifica la disciplina in materia di bilancio di esercizio e consolidato di società di capitali e imprese di

assicurazione e introduce adempimenti di carattere informativo - pubblicistico per grandi società, industrie estrattive e imprese che svolgono attività di sfruttamento delle aree forestali.

Si riportano di seguito le principali innovazioni apportate alla disciplina civilistica relativa al bilancio d'esercizio (principi di redazione, schemi di bilancio, criteri di valutazione), al D.Lgs. 9 aprile 1991 n.127 e al D.Lgs. 27 gennaio 2010 n. 39.

Le modifiche avranno effetto sui bilanci chiusi al 31 dicembre 2016.

Modifiche ai principi di redazione e al contenuto degli schemi di stato patrimoniale e conto economico (artt. 2423, 2423-bis, 2424 e 2425 cod.civ.):

- il rendiconto finanziario viene reso obbligatorio per tutte le imprese che non redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2423, cod. civ.);
- si stabilisce che gli obblighi previsti in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa possono essere non rispettati qualora siano irrilevanti al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta del risultato economico dell'esercizio e della situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa. Restano, comunque, fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili; in nota integrativa occorrerà giustificare il mancato rispetto dei suddetti obblighi (art. 2423, comma 4, cod. civ.);
- si prevede che la rilevazione e la presentazione delle voci debba essere effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione e del contratto; viene, inoltre, meno l'attuale riferimento alla funzione economica delle voci dell'attivo e del passivo (art. 2423-bis, comma 1, n.1) e n. 1-bis);
- le azioni proprie non saranno più iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale ma indicate alla voce del passivo in una apposita riserva di segno negativo, a diretta riduzione del patrimonio netto della società (art. 2424-bis, comma 6-bis);
- i costi di ricerca e di pubblicità non saranno più capitalizzabili; restano comunque capitalizzabili costi di sviluppo (art. 2424, cod. civ.);
- gli strumenti finanziari derivati attivi potranno essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale (art. 2424, cod. civ.);
- è eliminata la macro classe E del conto economico "proventi e oneri straordinari" (art. 2425, cod. civ.);
- la macro classe D del conto economico viene rinominata "Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie" per accogliere anche le variazioni negative determinate dalle variazioni di *fair value* degli strumenti finanziari derivati (art.

2425, cod.civ.).

Modifiche ai criteri di valutazione (art. 2426 cod.civ.):

- alle immobilizzazioni finanziarie costituite da titoli, ove possibile, si applicherà il criterio del costo ammortizzato (come definito dai principi contabili internazionali IAS/IFRS), in luogo di quello del costo. Tale disposizione non troverà applicazione alle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata; il medesimo trattamento sarà riservato ad aggio e disaggio sui prestiti;
- anche i crediti e i debiti saranno rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo comunque conto delle scadenze temporali e del presumibile valore di realizzo (per i crediti). Come visto, la disposizione non troverà applicazione nei confronti delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (che potranno continuare a valutare i crediti al presunto valore di realizzo e i debiti al valore nominale);
- non sarà possibile ripristinare il valore dell'avviamento, se in precedenza svalutato per una perdita durevole di valore;
- nei casi eccezionali, in cui non è possibile stimare attendibilmente la vita utile dell'avviamento, questo potrà essere ammortizzato in un periodo non superiore a dieci anni; in questi casi, nella nota integrativa, si dovrà fornire una spiegazione del periodo di ammortamento adottato;
- gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, saranno valutati al *fair value*. Le variazioni di *fair value* saranno imputate o conto economico; nei casi di strumenti finanziari di copertura dei rischi legati ai flussi finanziari attesi di altri strumenti finanziari, la variazioni di *fair value* saranno iscritte in una riserva di patrimonio netto. Gli elementi oggetto di copertura saranno valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura.

Modifiche allo schema della nota integrativa (artt. 2427 e 2427-bis cod.civ.):

- sarà obbligatorio indicare la composizione delle voci "ratei e risconti" (attivi e passivi), della voce "altri fondi", anche se di importo irrisorio;
- anche se non sarà più obbligatorio esporre i conti d'ordine in nota integrativa, occorrerà indicare l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale (con indicazione della natura delle garanzie reali prestate), nonché degli altri impegni

assunti nei confronti di imprese terze con cui si ha un rapporto di collegamento e controllo;

- sarà obbligatorio indicare in nota integrativa anche la natura e gli effetti sul reddito e sul patrimonio di fatti di gestione accaduti dopo la chiusura dell'esercizio, finora descritti nella relazione sulla gestione;
- andrà indicato il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato, nonché il luogo in cui è resa disponibile una copia dello stesso;
- bisognerà precisare la proposta di destinazione degli utili o la copertura delle perdite;
- le informazioni esposte nella nota integrativa relative alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico saranno presentate secondo l'ordine con cui le stesse sono esposte nei relativi prospetti di SP e CE;
- aumenteranno le informazioni da fornire, relativamente al *fair value* degli strumenti finanziari. Infatti, oltre al *fair value*, all'entità e alla natura degli strumenti finanziari, occorrerà precisare i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri, nonché i criteri di determinazione nel caso in cui il *fair value* non derivi da valori di mercato. Inoltre, andranno indicate le variazioni di valore iscritte in conto economico o nella riserva di patrimonio netto, nonché una tabella riepilogativa di tutte le variazioni di valore intervenute nell'esercizio. Il decreto precisa che ai fini della definizione di strumento finanziario, di attività e passività finanziaria, di strumento derivato, occorre far riferimento ai principi contabili internazionali IAS/IFRS; conseguentemente, le disposizioni contenute nei commi 2, 3 e 4 dell'art. 2427-bis. cod. civ. sono abrogate.

Il bilancio delle micro – imprese (art. 2435-ter cod. civ.):

Con l'inserimento dell'art. 2435-ter, viene previsto un bilancio per le c.d. "micro imprese", cioè le imprese che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e che per due esercizi consecutivi non hanno superato due dei seguenti limiti: (i) un totale attivo dello stato patrimoniale pari a 175.000 €; (ii) un ammontare dei ricavi delle vendite e delle prestazioni pari a 350.000 €; e (iii) un numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio non superiore a 5 unità. Le micro imprese non sono tenute alla redazione del rendiconto finanziario e, se determinate informazioni sono comunque esposte nello stato patrimoniale, sono esonerate dall'obbligo di predisporre anche la nota integrativa e la relazione sulla gestione.

Modifiche alla disciplina del bilancio consolidato (D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127):

- sono state modificate (in aumento) le soglie, relative al totale attivo dello stato patrimoniale e al totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni, che rendono obbligatoria la redazione del bilancio consolidato (art. 27 comma 1);
- il bilancio consolidato corredato della relazione sulla gestione e dell'organo di controllo potranno essere depositati, oltre che in italiano anche nella "lingua comunemente utilizzata negli ambienti di finanza internazionale" (art. 27 comma 5);
- anche ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato diventerà obbligatorio redigere il rendiconto finanziario e sarà possibile disattendere agli obblighi in materia di rilevazione, valutazione e presentazione, informativa e consolidamento, qualora la loro osservanza risulti irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta del risultato economico dell'esercizio, della situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa (art. 29 commi 1 e 3-bis) ;
- la differenza di consolidamento che risulta dall'applicazione dei principi di consolidamento se positiva, viene rinominata "avviamento" (art. 33 comma 3).

Modifiche alla disciplina della revisione legale dei conti (D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39):

- in materia di revisione legale dei conti, si segnala che il giudizio espresso dal revisore si arricchisce di ulteriori elementi di carattere conoscitivo, necessari all'identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, in merito ai quali dovranno essere fornite indicazioni.

3. *Compensazioni crediti Irpef derivanti da assistenza fiscale: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (Ris. n. 73/E)*

[Risoluzione
Agenzia delle
Entrate n. 73
del 4 agosto
2015](#)

Con risoluzione n. 73 del 4 agosto 2015, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione del divieto di compensazione di crediti erariali con relativi debiti iscritti a ruolo e scaduti di importo superiore a 1.500 € (di cui all'art. 31, D.L. 31 maggio 2010, n. 78).

In particolare, il dubbio interpretativo riguardava la possibilità di recuperare le ritenute versate in eccesso dal sostituto, mediante compensazione, in presenza di tali debiti.

L'Agenzia delle Entrate, richiamando precedenti documenti di prassi in cui si era già espressa sul tema, ricorda, da una parte, che tale divieto di compensazione opera solo nei confronti di compensazioni di tipo "orizzontale", dall'altra che la compensazione operata dai sostituti di imposta nel caso in esame è di tipo "verticale".

Ne consegue che le compensazioni di ritenute versate in eccesso con crediti erariali, qualificandosi come compensazioni verticali, non soggiacciono al divieto di compensazione, in presenza di ruoli scaduti per importi superiori a 1.500 €.

4. Studi di settore: aggiornamenti dall'Agenzia (Circ. n.28/E)

[Circolare
Agenzia delle
Entrate n. 28
del 17 luglio
2015](#)

L'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare annuale di commento agli studi di settore per il periodo d imposta 2014.

La prima novità è costituita dalla revisione di 68 studi di settore, elaborati sulla base dei dati fiscali relativi al periodo di imposta 2012. Tali studi di settore si applicheranno in sede di accertamento nei confronti dei contribuenti che dichiarano compensi ovvero ricavi di ammontare non superiore a. 5.164,56 €.

Per il periodo di imposta 2014, resta confermata l'applicazione degli indicatori di coerenza economica (finalizzati a contrastare possibili situazioni di non corretta compilazione dei dati previsti dai modelli degli studi di settore), previsti per il periodo di imposta 2013.

Si tratta delle seguenti fattispecie di anomalie nei dati dichiarati dai contribuenti:

- a) incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale;
- b) valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi;
- c) valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;
- d) mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali;
- e) mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti;
- f) mancata dichiarazione del numero e/o della percentuale di lavoro prestato degli associati in partecipazione in presenza di utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro.

Per tutti gli studi di settore applicabili al periodo di imposta 2014 sono state, altresì, approvati quattro tipologie di correttivi per tenere conto dell'incidenza della crisi economica nelle risultanze degli studi

di settore:

- 1) interventi relativi all'analisi della normalità economica riguardanti l'indicatore "durata delle scorte";
- 2) correttivi congiunturali di settore;
- 3) correttivi congiunturali territoriali;
- 4) correttivi congiunturali individuali

Tra le novità rilevanti per il periodo di imposta 2014, si segnala che l'accesso al correttivo congiunturale individuale ed agli interventi relativi all'analisi della normalità economica, è consentito ai soli contribuenti che dimostrino di aver subito nel 2014 una riduzione della loro efficienza produttiva (dato dalla riduzione dei ricavi e del minor grado di utilizzo dei fattori impiegati) rispetto ai valori di efficienza produttiva registrati nel corso del triennio precedente (2011-2013). Tali regole sono state introdotte dall'Agenzia delle Entrate per evitare che possano beneficiare dei correttivi anticrisi (che riducono i ricavi di congruità stimati dagli studi di settore), imprese che non ne abbiano i requisiti economici. Il contribuente potrà utilizzare le risultanze degli studi di settore evoluti nel 2014 (al netto dei correttivi congiunturali) in fase di contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria esclusivamente con riferimento ad accertamenti aventi ad oggetto l'annualità 2012 (posto che la base dati utilizzata per elaborare i nuovi studi di settore si riferiscono proprio a tale annualità). L'utilizzo retroattivo delle risultanze dello studio di settore per annualità precedenti è possibile solo ove non emergano delle incoerenze negli indicatori economici previsti dagli studi di settore evoluti.

Con riferimento all'infedele compilazione dei modelli degli studi di settore che incida sull'assegnazione dell'impresa ai cluster, sulla stima di congruità dei ricavi o sul posizionamento della stessa rispetto agli indicatori di coerenza e normalità, l'Agenzia ha precisato che tali errori comportano la decadenza dai benefici premiali, di cui all'art. 10 comma 9 del D.L. n. 201/2011 (regime premiale per i contribuenti congrui, coerenti e normali alle risultanze degli studi di settore). Tale decadenza opera anche nei casi in cui la sostituzione dei dati infedeli con quelli veritieri non cambi la situazione di congruità o di coerenza.

Infine, si segnala che l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sulle modalità di applicazione degli studi di settore alle imprese che realizzano immobilizzazioni per lavori interni, già oggetto di separato commento nella nostra news del 20 luglio u.s., cui rinviando per maggiori dettagli.

5. Modalità di fruizione del credito d'imposta per gli enti non commerciali (Ris. n. 70/E)

[Risoluzione
Agenzia delle
Entrate n. 70
del 31 luglio
2015](#)

L'Agenzia delle Entrate ha precisato le modalità di fruizione del credito di imposta per gli enti non commerciali, introdotto dall'art.1, comma 655, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Ricordiamo che tale norma prevede una riduzione della quota esente dei dividendi percepiti dagli Enti non commerciali (dal 95% al 22,26%). Per mitigare gli effetti negativi dati dall'incremento di imposizione, si riconosce all'ente non commerciale un credito di imposta, pari alla differenza tra l'imposta dovuta in base al nuovo regime e l'imposta calcolata secondo la precedente disciplina.

Con riferimento alle modalità di fruizione, la norma prevede che il credito è utilizzabile in compensazione a partire dal 1° gennaio 2016, nella misura del 33,3% del suo ammontare, dal 1° gennaio 2017 nella medesima misura e dal 1° gennaio nella misura rimanente.

L'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione in commento, ha precisato che la quota annuale del predetto credito non utilizzata per incapienza (es. anno 2016), potrà essere fruita già nel successivo periodo di imposta (anno 2017), secondo le ordinarie modalità di utilizzo, in aggiunta alla quota del credito utilizzabile a partire dal medesimo periodo di imposta.

6. Il sale & lease back non è un'operazione abusiva (Cass. sent. n.17175/2015)

Con sentenza n. 17175 del 26 agosto u.s., i Giudici di legittimità si sono pronunciati su un caso di *sale & lease back* avente ad oggetto un immobile.

Nel caso in oggetto, il contribuente aveva ceduto ad una società di leasing la proprietà di un fabbricato, per poi riottenerlo dalla stessa in *leasing* finanziario

L'Agenzia delle Entrate contestava un'ipotesi di abuso del diritto in quanto il contribuente, attraverso il contratto, avrebbe dedotto, in minore tempo, il costo dell'immobile: la società avrebbe, infatti, dedotto i canoni mensili di leasing in otto anni, in luogo del più lungo periodo di ammortamento. L'Agenzia delle Entrate, pertanto, emetteva avvisi di accertamento a titolo di maggiore IRAP, IVA e maggiore IRPEF dovuta.

La società impugnava gli atti, adducendo a giustificazione dell'operazione la necessità di detenere maggiore liquidità, ricorrendo ad una forma di finanziamento meno onerosa rispetto a quella prevista dal tradizionale canale bancario. I giudici di primo

grado, in parziale accoglimento delle istanze della Società ricorrente, annullavano l'avviso di accertamento solo relativamente alle pretese di maggiore IVA, in quanto limitatamente a tale tributo, non era stato conseguito dalla società alcun vantaggio fiscale.

In appello, i Giudici ritenevano provata la fattispecie di abuso del diritto, non ravvisando ragioni economiche diverse dal mero risparmio di imposta nella condotta della società. Confermavano la decisione di primo grado limitatamente all'IVA.

Avverso la sentenza di secondo grado proponevano ricorso la società e il socio della stessa, ribadendo che i contratti di *sale & lease back* non potevano ritenersi elusivi.

Tra gli altri motivi, i ricorrenti lamentavano l'insussistenza di una condotta abusiva in violazione dell'art. 37-bis D.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600, in quanto i contratti di *sale & lease back* erano stati conclusi in seguito alla modifica legislativa che ha introdotto l'obbligo minimo di durata contrattuale di otto anni, proprio per rendere equivalente sul piano fiscale la scelta tra l'acquisto in proprietà dell'immobile e la stipula di un contratto di *leasing* immobiliare.

I Giudici di legittimità, sulla base di precedenti orientamenti comunitari, hanno rilevato che per definire una pratica abusiva è necessario che le operazioni poste in essere procurino un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo delle disposizioni di legge formalmente osservate, e che risulti da elementi oggettivi che lo scopo essenziale perseguito da dette operazioni sia l'ottenimento del vantaggio fiscale.

La Corte ha osservato che, nel caso in oggetto, la scelta dello strumento negoziale meno oneroso da un punto di vista fiscale, non è di per sé contraria allo scopo della legge, se è lo stesso ordinamento tributario a consentirla.

Pertanto, non essendoci all'interno dello stesso ordinamento tributario alcuna disposizione che vieti al proprietario di un bene immobile strumentale di poterlo vendere e di continuare ad avvalersene per effetto della successiva stipula di un contratto di leasing finanziario, concluso per esigenze di finanziamento più o meno urgenti, la Corte di Cassazione, ha riconosciuto nel comportamento della Società l'espressione dell'autonomia negoziale privata, tutelata dall'art. 41 Cost. Conseguentemente, la Suprema Corte ha cassato la sentenza di appello, non rilevando nella fattispecie elementi oggettivi a sostegno di un uso distorto degli strumenti negoziali, ovvero di un aggiramento delle norme fiscali sull'ammortamento.

IVA

7. Pubblicato il decreto sulla fatturazione elettronica

[D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 127](#)

Il decreto legislativo del 5 agosto 2015 n. 127, attuativo della Delega fiscale, relativo alla trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici, è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 18 agosto scorso, ed è in vigore dal 2 settembre.

Il decreto, già oggetto di un precedente commento di Confindustria nel corso dell'iter legislativo (si veda a tal fine la circolare n. 19864 del 27 maggio 2015), non ha subito sostanziali modifiche in sede di approvazione.

Rispondendo ad esigenze di razionalizzazione degli adempimenti richiesti ai contribuenti, ma anche di un più efficace controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, il decreto prevede una serie di incentivi volti a favorire l'adozione dei nuovi meccanismi di *compliance* IVA in sostituzione di quelli vigenti e, al contempo, favorire l'instaurazione di un rapporto di reciproca collaborazione tra fisco e contribuente, obiettivo che permea molti istituti introdotti dalla delega fiscale.

Nello specifico, il decreto concede ai soggetti passivi IVA, a partire dal 1° gennaio 2017, la facoltà di optare per la trasmissione telematica dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute e delle relative variazioni, ad eccezione dei soggetti che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici, i quali saranno obbligati ad osservarne le disposizioni a partire dalla stessa data.

Per i soggetti non obbligati ad emettere fattura, il decreto offre la possibilità di memorizzare i dati dei corrispettivi giornalieri in formato elettronico e di trasmetterli all'Agenzia delle Entrate.

Entrambe le opzioni (ovvero quella della trasmissione telematica dei dati delle fatture e quella relativa alla trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri) hanno effetto per cinque anni, decorrenti dall'inizio dell'anno solare in cui sono esercitate e, se non revocate, si rinnovano automaticamente di quinquennio in quinquennio.

Le modalità e i termini per la trasmissione telematica saranno definiti con un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, sentite le associazioni di categoria.

È, inoltre, previsto che, a decorrere dal 1° luglio 2016, l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione dei contribuenti, gratuitamente, un servizio di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture

elettroniche. Inoltre, per alcune specifiche categorie di soggetti passivi da individuare con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, si prevede la messa a disposizione gratuita del servizio di generazione, trasmissione e conservazione elettronica delle fatture, già previsto dall'art. 4, comma 2, del D.M. 3 aprile 2013, n. 55 e oggi utilizzabile per la gestione della fatturazione elettronica verso la Pubblica Amministrazione da parte di imprese che emettono un numero limitato di fatture verso la Pubblica Amministrazione stessa.

Inoltre il decreto legislativo prevede che il Ministero dell'Economia e delle Finanze, a partire dal 1° gennaio 2017, metta a disposizione dei soggetti passivi il Sistema di Interscambio (SdI) ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche e di eventuali variazioni delle stesse, relative a operazioni che intercorrono tra soggetti residenti nel territorio dello Stato. L'utilizzo (evidentemente opzionale) di tale canale per la trasmissione delle fatture elettroniche è subordinato alla condizione che le fatture elettroniche rispettino il formato fattura elettronica "PA", previsto dall'allegato A del D.M. 3 aprile 2013.

A fronte dell'esercizio dell'opzione (o delle opzioni) di trasmissione all'Amministrazione finanziaria di tutti i dati relativi alle operazioni effettuate, è previsto che vengano meno i seguenti obblighi di presentazione:

- degli elenchi riepilogativi (*Intrastat*) relativi agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi rese da soggetti stabiliti in altri Stati comunitari nei confronti di soggetti stabiliti in Italia,
- del c.d. spesometro,
- della c.d. comunicazione *black list*,
- della comunicazione dei dati relativi ai contratti di leasing stipulati dalle società di leasing e dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e noleggio,
- della comunicazione delle operazioni di acquisto presso operatori sanmarinesi.

Inoltre, il contribuente che opta per la fatturazione elettronica potrà ottenere i rimborsi dei crediti IVA in via prioritaria ed anche in assenza dei presupposti richiesti dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972. Infine, per i contribuenti che optino per la trasmissione telematica dei dati è ridotto di un anno il termine di decadenza previsto per l'accertamento, sia ai fini dell'IVA che delle imposte sui redditi. Poiché la decadenza dell'azione accertatrice è attualmente fissata, sia ai fini dell'IVA che delle imposte sui redditi, nell'ultimo giorno del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, in caso di esercizio dell'opzione il termine di decadenza dell'azione accertatrice è anticipato all'ultimo giorno del terzo anno

successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale. Conseguentemente, nel caso in cui siano riscontrate irregolarità che configurino una responsabilità penale che determinano l'obbligo di denuncia, l'accertamento potrà essere emesso – in caso di esercizio dell'opzione - entro il sesto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

La riduzione del periodo di accertamento è, tuttavia, prevista solo a beneficio dei contribuenti che traccino altresì in modo trasparente i pagamenti, nelle modalità che saranno definite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

8. Legge europea 2014: le principali novità in materia di IVA

[Legge 29 luglio 2015, n. 115](#)

La Legge 29 luglio 2015, n. 115 (c.d. Legge Europea 2014), entrata in vigore il 18 agosto u.s., ha introdotto alcune modifiche in materia di imposta sul valore aggiunto, al fine di superare alcuni profili di incompatibilità del diritto nazionale con quello comunitario che erano sfociati nell'avvio di alcune procedure di infrazione a carico del nostro Paese.

In particolare, l'art. 12 della legge in esame apporta alcune modifiche alla disciplina IVA applicabile alle importazioni di merci di modico valore, mentre il successivo art. 13 adegua la disciplina nazionale concernente il trattamento delle operazioni intracomunitarie di trasferimento temporaneo di beni sottoposti a lavorazioni o manipolazioni, alla giurisprudenza comunitaria.

Come anticipato, l'art. 12 del provvedimento in esame interviene sull'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, che prevede la non imponibilità IVA dei servizi internazionali connessi agli scambi internazionali, introducendo il nuovo comma 4-bis con il quale tale regime viene esteso anche ai servizi accessori relativi alle piccole spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile (di cui alle direttive 2006/79/CE del 5 ottobre 2006 e 2009/132/CE del 19 ottobre 2009), a condizione che i corrispettivi abbiano concorso alla formazione della base imponibile benché la stessa non sia stata assoggetta all'imposta.

Inoltre, lo stesso art. 12 prevede l'estensione della franchigia fiscale dai diritti doganali applicata alle piccole spedizioni di carattere non commerciale e a quelle di valore non trascurabile anche ai servizi accessori alle stesse a prescindere dal loro ammontare.

L'art. 13 della Legge Europea 2014 ha introdotto, invece, importanti modifiche agli artt. 38 e 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

Nello specifico la disposizione prevede l'esclusione del regime IVA riservato agli scambi intracomunitari qualora il bene introdotto nello Stato e destinato a manipolazioni usuali o operazioni di perfezionamento o perizie, sia poi rispedito nello Stato membro del committente, eliminando la possibilità, precedentemente consentita dal vecchio testo dell'art. 38, di rispedito il bene in uno Stato membro diverso da quello di provenienza, ovvero in un altro Stato extra-comunitario.

In modo speculare, l'art. 13 modifica l'art. 41, co. 3, del D.L. n. 331/1993, chiarendo che non è assimilato alle cessioni intracomunitarie non imponibili l'invio in un altro Stato membro di beni oggetto di manipolazioni usuali, perizie o lavori di perfezionamento, se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato.

In sostanza, quindi, per effetto delle novità normative, il soggetto passivo italiano che invii beni in lavorazione in un altro Stato UE, senza che gli stessi facciano rientro in Italia, non potrà beneficiare del regime IVA sospensivo e dovrà considerare l'operazione un trasferimento di beni a se stesso (previa identificazione nell'altro Stato membro di destinazione), con applicazione del regime di non imponibilità IVA.

9. L'UE autorizza lo *split payment*

[Decisione di esecuzione \(UE\) del Consiglio del 14 luglio 2015 n. 2015/1401](#)

Il Consiglio Europeo ha autorizzato con efficacia retroattiva al 1° gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2017 il meccanismo della scissione dei pagamenti (*split payment*), introdotto dall'art. 1, comma 629 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015). La decisione del 14 luglio 2015 n. 2015/1401 è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea n. 217 del 18 agosto 2015.

La misura, che deroga alla disciplina IVA ordinaria di cui alla direttiva del Consiglio Europeo n. 112/2006/CE, prevede che l'IVA addebitata nelle fatture emesse nei confronti degli enti della Pubblica amministrazione, individuati dall'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, sia versata direttamente all'erario dall'ente pubblico acquirente.

A garanzia del rispetto della priorità attribuita all'erogazione dei rimborsi IVA da *split payment*, con la modifica apportata all'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 dall'art. 1, comma 630 della citata Legge n. 190/2014, la Commissione Europea ha imposto all'Italia di trasmettere entro 18 mesi dall'entrata in vigore della misura, una relazione che riporti i tempi medi di effettuazione dei rimborsi IVA.

10. Riqualificazioni operazioni soggette a IVA (CGUE Causa C-183/14)

[Sentenza Corte
di Giustizia
Unione Europea
9 luglio 2015
causa C 183/14](#)

Nella sentenza sulla causa C-183/14 del 9 luglio scorso, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha ammesso la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di riqualificare operazioni economiche assoggettandole ad IVA purché sia salvaguardato il rispetto dei principi di certezza del diritto e di legittimo affidamento dei contribuenti; la Corte ha inoltre ribadito che l'esercizio del diritto alla detrazione non può essere ostacolato da requisiti di natura formale come la registrazione ai fini IVA dell'operatore interessato o la mancata presentazione di una dichiarazione.

La disputa oggetto di pronuncia ha visto coinvolti due cittadini rumeni e l'Amministrazione finanziaria nazionale riguardo la possibilità di assoggettare ad IVA la vendita di una serie di unità immobiliari. I due individui avevano costituito, con altre persone fisiche, un'associazione priva di personalità giuridica, non dichiarata né registrata ai fini IVA, con lo scopo di realizzare fabbricati su un terreno appartenente al patrimonio personale di uno degli associati, per poi rivenderli. La contesa con l'Amministrazione era nata sulla possibilità di considerare tali operazioni non soggette ad IVA, bensì alla diversa imposta nazionale sul trasferimento di proprietà immobiliari private.

A seguito di un controllo l'Amministrazione finanziaria aveva tuttavia riconosciuto l'attività economica degli associati come continuativa, sancendone l'assoggettamento ad IVA e non riconoscendo il diritto alla detrazione dell'imposta agli associati in mancanza della loro registrazione come soggetti passivi IVA; gli atti con cui venivano richiesti l'imposta e le maggiorazioni di mora erano stati impugnati dinnanzi al giudice nazionale, che ha proceduto a sollevare la questione pregiudiziale dinnanzi alla Corte chiedendo:

- 1) se i principi di certezza del diritto e tutela del legittimo affidamento non ostino, nel caso di specie, a che l'Amministrazione nazionale decida, in occasione di un controllo fiscale, che alcune transazioni avrebbero dovuto essere assoggettate ad IVA, imponendo il pagamento di maggiorazioni;
- 2) se la direttiva 2006/112/CE osti o meno ad una normativa nazionale in forza della quale il diritto alla detrazione dell'IVA, dovuta o assolta a monte su beni e servizi impiegati nell'abito di operazioni imponibili, è negato al soggetto passivo, il quale deve invece versare l'imposta che avrebbe dovuto percepire, per il solo motivo che non era registrato ai fini IVA quando ha effettuato tali operazioni e ciò

fintantoché egli non sia stato registrato o non sia presentata dichiarazione dell'imposta dovuta.

Per quanto attiene alla prima questione, la Corte di Giustizia ha ritenuto che la normativa rumena in vigore fosse sufficientemente chiara e precisa da non ingenerare dubbi sulla circostanza che le operazioni in commento avrebbero dovuto essere assoggettate ad IVA: inoltre, secondo la Corte, un operatore economico prudente e accorto avrebbe dovuto almeno cercare di ottenere assicurazioni esplicite dall'Amministrazione finanziaria della correttezza del trattamento fiscale applicabile all'operazione che intendeva porre in essere.

Sulla seconda questione, la Corte di Giustizia ribadisce il suo orientamento consolidato, secondo cui non si può impedire ad un soggetto passivo di esercitare il proprio diritto alla detrazione a motivo del fatto che non si sia preventivamente registrato ai fini dell'IVA. Conseguentemente, dichiara incompatibile con la normativa comunitaria, la normativa rumena che negava il diritto di detrazione dell'IVA assolta dall'associazione di contribuenti rumeni per la costruzione di appartamenti, sulla base della circostanza che l'associazione non fosse previamente registrata come soggetto passivo IVA e la dichiarazione dell'imposta dovuta non fosse stata presentata.

11. CGUE - Cause riunite C-108/14 e C-109/14

[Sentenza Corte di Giustizia Unione Europea del 16 luglio 2015 cause riunite C-108/14 e C-109/14](#)

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha fornito importanti indicazioni sul tema del diritto alla detrazione dell'imposta assolta da parte di società *holding* per l'acquisto di partecipazioni. In particolare nella sentenza del 16 luglio 2015, sulle cause riunite C-108/14 (Larentia + Minerva) e C-109/14 (Marenave Schifffahrts), la Corte di Giustizia ha espresso il principio secondo cui una *holding* può detrarre l'IVA assolta sulle spese di acquisizione delle partecipazioni, a condizione che gestisca le controllate e che, a detto titolo, eserciti un'attività economica. Qualora le spese sostenute dalla *holding* riguardino anche l'acquisizione di partecipazioni di controllate non gestite dalla *holding*, la detrazione è operata in proporzione alle spese relative all'attività economica, spese da individuarsi oggettivamente secondo criteri che devono essere definiti dagli Stati membri.

12. MOSS: applicabile anche ai contribuenti aderenti al regime di vantaggio (Ris. n. 75/E)

Con la risoluzione n. 75/E del 28 agosto 2015 l' Agenzia delle

[Risoluzione
Agenzia delle
Entrate n. 75
del 28 agosto
2015](#)

Entrate ha fornito una risposta ad un interpello relativo all'applicazione del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (ex art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98) a prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a privati residenti in un altro paese dell'UE.

Nel caso specifico il contribuente, aderendo al regime in oggetto, non è tenuto all'emissione di fatture con addebito dell'imposta per rivalsa, ha chiesto se, a seguito dell'entrata in vigore delle nuove norme in materia di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione, ed elettronici, fosse obbligato ad assoggettare all'imposta le prestazioni rese nei confronti di clienti residenti in un altro Stato membro, secondo la normativa dello stato di destinazione.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, sulla base di quanto già previsto per il regime forfetario introdotto dall' art. 1 commi 56 e ss. della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), le prestazioni di servizi elettronici rese dall'istante vanno assoggettate all'imposta sul valore aggiunto nel luogo ove il committente è stabilito ovvero ha il suo domicilio o la residenza, anche se aderente al regime fiscale di vantaggio.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, se le prestazioni sono effettuate nei confronti di un soggetto passivo IVA, l'imposta è assolta dal committente, mentre se le prestazioni sono effettuate nei confronti di un consumatore finale, l'imposta sarà assolta dal prestatore secondo le disposizioni vigenti nello stato del committente, nel quale dovrà identificarsi, a meno che non opti per il regime *Mini One Shop Stop* (MOSS) previsto dall'art. 74-sexies D.P.R. n. 633/1972, che consente ai soggetti passivi stabiliti in Italia di effettuare gli adempimenti IVA senza doversi identificare in ciascuno Stato membro dei consumatori destinatari dei servizi.

13. Costi delle fideiussioni IVA: rimborso spettante anche se l'istanza è anteriore all'emanazione dello Statuto dei diritti del Contribuente (Cass. sent. n. 16409/2015)

Con la sentenza n. 16409 del 5 agosto u.s. la Corte di Cassazione si è pronunciata sul tema del rimborso di costi relativi a fideiussioni richieste per ottenere rimborsi IVA. Nel caso specifico, la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso dell'Amministrazione finanziaria con il quale quest'ultima eccepiva la non spettanza della restituzione dei costi relativi ad una fideiussione che una società per azioni

aveva richiesto nel 1996 per ottenere il rimborso dell'IVA.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria, nelle more dell'emanazione del decreto che avrebbe dovuto dare attuazione all'esercizio di tale diritto, sancito dall'art. 4 comma 8 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), ha ritenuto il rimborso non dovuto, anche in considerazione del carattere facoltativo della polizza oggetto della vertenza.

Secondo la Suprema Corte, la disposizione dello Statuto dei diritti del contribuente che prevede il dovere dell'Amministrazione finanziaria di rimborsare il costo delle fidejussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, dopo averne accertato la spettanza, deve essere applicato in virtù della natura precettiva della norma stessa, prescindendo dall'emanazione del decreto ministeriale che avrebbe dovuto regolamentare soltanto aspetti di carattere pratico – operativo, non ostativi all'immediata attuazione della predetta disposizione.

Infine, i Giudici di legittimità hanno dichiarato che l'esercizio del diritto di rimborso di detti costi, anche se relativi a fidejussioni di carattere non obbligatorio, spetta anche ai contribuenti che hanno stipulato polizze fidejussorie prima dell'entrata in vigore della norma.

14. Cessioni all'esportazione: il cedente è responsabile con il cessionario se non verifica la veridicità della dichiarazione d'intento (Cass. sent. 6509/2015)

Con la sentenza n. 6509 del 31 marzo u.s., la Corte di Cassazione ha fornito utili indicazioni in merito al tema della responsabilità dell'esportatore abituale in presenza di dichiarazioni di intento non veritiere.

Nel caso in esame una società aveva effettuato numerose cessioni all'esportazione, nei confronti di soggetti dai quali aveva ricevuto false dichiarazioni d'intento, poiché privi dei requisiti per qualificarsi esportatori abituali, e dai quali riacquistava i prodotti ceduti.

A seguito dei controlli effettuati dalla Guardia di Finanza sono emersi molteplici elementi, come il riacquisto dei prodotti a prezzi inferiori a quelli praticati per la vendita, che hanno fatto desumere che tali operazioni, in realtà inesistenti, fossero unicamente dirette ad evadere le imposte.

Sulla base di questi elementi i verificatori hanno contestato alla società l'infedele fatturazione di operazioni imponibili come cessioni all'esportazione, l'indebita detrazione di IVA poiché derivante da

fatture false e l'indeducibilità dei relativi costi, ritenendola responsabile con i cessionari di una frode fiscale.

Tuttavia, i giudici di secondo grado, ai quali l'Amministrazione finanziaria ha presentato ricorso, sulla base di precedenti orientamenti, non hanno considerato gli elementi probatori forniti dalla stessa nel sostenere il concorso di colpa della società cedente, e ritenendo che, dopo aver ricevuto la dichiarazione d'intento, la società cedente non fosse tenuta ad effettuare un controllo sulla veridicità della stessa dichiarazione d'intento stessa, hanno accolto solo parzialmente il ricorso.

Contro tale decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso in Corte di Cassazione.

La Suprema Corte, rilevando il mancato esame degli elementi presentati dall'Agenzia delle Entrate a supporto delle pretese contestate da parte dei giudici di primo grado e d'appello, ha dichiarato che: "In tema di IVA, la non imponibilità delle cessioni di beni asseritamente destinati all'esportazione, subordinata dall'art. 8, comma 1 lett. c) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 alla dichiarazione scritta di responsabilità del cessionario in ordine alla destinazione del bene fuori del territorio della Comunità Economica Europea ed al possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla norma, viene meno qualora si accerti che i beni non sono stati effettivamente esportati e che tale dichiarazione è ideologicamente falsa, nel quale caso l'obbligo del cedente di assolvere successivamente l'IVA su tali beni può essere escluso solo nella misura in cui risulti provato che egli abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere, al fine di assicurarsi che la cessione effettuata non lo conducesse a partecipare alla frode". (Cass. sent. n. 12751/2011, CGUE, 27 settembre 2007, C-409/04.).

15. Fatture per operazioni inesistenti: non sanzionabili se l'errore non reca danno all'erario (Cass. sent. n. 10939/2015)

Con la sentenza numero 10939 del 27 maggio 2015, la Corte di Cassazione ha dichiarato che non costituisce fattispecie sanzionabile come fatturazione di operazioni inesistenti l'ipotesi di emissione di un documento che, non essendo utilizzato ai fini fiscali dalle parti della transazione, non produce sostanzialmente effetti sul gettito.

Nel caso specifico, una società ha ricevuto un avviso di accertamento emesso a titolo di maggiore IVA principalmente a

fronte di un'operazione ritenuta oggettivamente inesistente.

La Società, ha contestato la pretesa tributaria dimostrando che la bozza di fattura oggetto della controversia, relativa ad un'operazione commerciale non più eseguita, è stata materialmente eliminata prima che il cliente la registrasse in contabilità per poi esercitare il diritto alla relativa detrazione.

La bozza di fattura era stata, infatti, contraffatta dalla società cliente per ottenere un'anticipazione bancaria necessaria alla realizzazione dell'operazione, non più avvenuta proprio a causa della negazione della richiesta di provvista finanziaria.

I giudici di primo grado hanno accolto il ricorso presentato dalla società, limitatamente all'emissione della fattura per operazione oggettivamente inesistente, annullando parzialmente il relativo avviso di accertamento. L'Amministrazione finanziaria ha impugnato tale sentenza, proponendo ricorso in appello. A seguito della conferma della sentenza di primo grado da parte della Commissione tributaria regionale, l'Amministrazione finanziaria ha presentato ricorso in Cassazione, adducendo tra gli altri motivi errata interpretazione dell'art. 21, comma 7 del D.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 633.

Secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, in caso di fatture emesse per operazioni inesistenti, l'emittente è considerato soggetto passivo ai fini IVA e, quindi, tenuto al versamento dell'imposta a prescindere dall'effettivo utilizzo della stessa, attraverso la relativa registrazione in contabilità da parte di entrambi i soggetti coinvolti.

La Corte di Cassazione, sulla base di precedenti orientamenti domestici e comunitari, ha osservato che l'identificazione del soggetto passivo in colui che indica l'imposta sul valore aggiunto in una fattura, anche se relativa ad una operazione inesistente, risponde all'esigenza di evitare un pregiudizio alle risorse finanziarie della Comunità e, ciò nonostante, ha altresì rilevato che gli operatori possono spontaneamente ripristinare la corrispondenza tra il dato reale e quello rappresentato nel documento fiscale immesso in circolazione, effettuando una correzione con l'emissione e la conseguente annotazione in contabilità di una nota di variazione ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Tuttavia, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, se il soggetto che ha emesso la fattura per un'operazione oggettivamente inesistente, ha in tempo utile

eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, evitando che il destinatario potesse portare la relativa imposta in detrazione, non è più necessario procedere alla correzione della fattura emessa per errore. Conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria non può vantare alcuna pretesa nei confronti dell'emittente.

Sulla base delle considerazioni sopra riportate, i Giudici di legittimità, avendo accertato che l'imposta non è stata annotata nei rispettivi registri, e quindi l'assenza di perdita del gettito fiscale, hanno confermato la sentenza di appello.

VARIE

16. Prorogato l'invio del modello 770

[D. P. C. M.](#)
[28 luglio 2015](#)

Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 luglio 2015, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 175 del 30 luglio 2015, è stata disposta la proroga, al 21 settembre 2015, della presentazione in via telematica della dichiarazione dei sostituti d'imposta relativa all'anno 2014. La notizia è stata diffusa dal MEF con il comunicato stampa n. 159 del 30 luglio u.s.

17. Definita la percentuale massima del credito d'imposta per il sisma 2012

[Provvedimento](#)
[Agenzia delle](#)
[Entrate n.](#)
[91825/2015](#)
[del 7 luglio 2015](#)

Con provvedimento n. 91825/2015 del 7 luglio 2015, l'Agenzia delle Entrate ha determinato la percentuale massima di fruibilità del credito d'imposta (di cui all'art. 67-octies, D.L. 22 giugno 2012 n. 83) concesso alle imprese e ai lavoratori autonomi che hanno subito danni a seguito degli eventi sismici che il 20 e il 29 maggio 2012 hanno interessato alcuni comuni dell'Emilia. Si ricorda che è demandata all'Agenzia delle Entrate, la determinazione della misura del credito d'imposta spettante per ciascun anno, calcolata sulla base del rapporto tra l'ammontare delle risorse stanziare e l'ammontare del credito richiesto.

Il D.L. 12 maggio 2014 n. 74 ha ampliato il novero dei soggetti beneficiari dell'agevolazione, rispetto a quelli originariamente previsti, modificato la determinazione dei danni patrimoniali subiti, nonché prorogato esteso fino al 31 dicembre 2014 la durata del periodo agevolabile; il MEF ha successivamente disposto la sospensione della procedura di attribuzione delle risorse con riferimento alle istanze presentate all'Agenzia delle Entrate entro il 30 giugno 2014 e la riapertura dei termini di presentazione delle

domande, stabilendo che la misura percentuale fosse determinata sulla base del rapporto tra le risorse stanziare e l' ammontare del credito d' imposta complessivamente richiesto nell' anno 2014.

Con il provvedimento in oggetto, l' Agenzia delle Entrate ha, quindi, reso nota la misura percentuale massima del credito d' imposta spettante relativa al credito richiesto nel 2015 per i costi agevolabili sostenuti nel 2014 e per quelli non indicati nelle eventuali richieste presentate in precedenza. La misura è pari al 43,0133% dell' importo richiesto risultante dalle domande validamente presentate nel 2015. La misura è stata determinata sulla base del rapporto tra:

- l'ammontare delle risorse stanziare per il 2015, pari a 9.943.082 € e
- l'ammontare complessivo del credito richiesto per i costi sostenuti nel 2014 e per quelli non indicati nelle eventuali richieste presentate in precedenza, pari a 23.116.292 €, risultante dalle istanze validamente presentate nel 2015.

[Risoluzione
Agenzia delle
Entrate n. 63 del
7 luglio 2015](#)

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 dl D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dall'8 luglio 2015, presentando il modello F24 esclusivamente mediante i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, utilizzando il codice tributo 6844, come precisato nella risoluzione n. 63/E/2015 del 7 luglio 2015.

18. Expo Milano 2015 – risposte a quesiti (Circ. n.25/E)

[Circolare
Agenzia delle
Entrate n. 25
del 7 luglio 2015](#)

L'Agenzia delle Entrate con circolare n. 25/E del 7 luglio 2015 è tornata a fornire indicazioni riguardo il corretto trattamento di alcune fattispecie fiscali connesse ad EXPO Milano 2015. Nel nuovo documento di prassi, che integra quanto già chiarito con la circolare n. 26/E del 7 agosto 2014, sono state raccolte le risposte rese dall'Amministrazione ai quesiti pervenuti con maggiore frequenza.

La circolare chiarisce diversi aspetti riguardanti la non imponibilità IVA stabilita dall'articolo 10, comma 5, dell'Accordo Italia-BIE dell'11 luglio 2012. Viene ribadito che tale disciplina di favore riguarda unicamente le operazioni rilevanti finalizzate allo svolgimento delle c.d. "attività ufficiali" dei partecipanti. Se la costruzione di un padiglione espositivo può considerarsi tale, per la struttura nella sua interezza e dunque anche per le aree in cui i partecipanti intendono svolgere attività commerciale, le operazioni di vettovagliamento o arredo degli spazi adibiti ad attività commerciali, così come quelle di acquisto dei beni necessari al rifornimento di tali attività, sono state escluse dalla non imponibilità IVA (par. 2.1).

Riguardo le operazioni relative ad attività ufficiali oggetto di subappalto è stato, inoltre, precisato che il sub-appaltatore può ricorrere alla non applicabilità dell'IVA nei rapporti con il committente solo quando quest'ultimo ha il potere di agire in nome e per conto del Commissariato Generale di Sezione.

Sempre con riferimento alla non imponibilità IVA, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la facoltà per la Commissione Europea di fruire - in luogo della disciplina del richiamato articolo 10, comma 5 dell'accordo Italia-BIE - del regime ex art. 72, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972. Quest'ultima disposizione risulta più vantaggiosa per i fornitori, posto che le loro operazioni verso l'organismo europeo divengono rilevanti ai fini del plafond.

Riconoscendo un'ulteriore alternativa al regime ex. art. 10, comma 5, è stato, inoltre, precisato che, qualora l'incarico di Commissariato Generale di Sezione sia stato affidato a sedi diplomatiche o consolari di Stati esteri, diviene possibile ricorrere al regime di non imponibilità di cui all'articolo 72, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972, ferma restando la necessità per i Commissariati/sedi diplomatiche o consolari di dimostrare il requisito della reciprocità stabilito dal medesimo regime.

Tra i numerosi altri chiarimenti resi si segnalano i seguenti:

- la concessione a terzi da parte di un partecipante ufficiale dell'attività di ristorazione nell'ambito di EXPO Milano 2015 comporta il configurarsi di una stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA. In particolare, ai fini IVA, la concessione a terzi concretizza un "servizio relativo ad un'attività fieristica e di esposizione" che sconta aliquota ordinaria del 22%;
- sebbene l'articolo 10, comma 5, dell'accordo Italia-BIE ed i successivi documenti di prassi non lo specificino espressamente, il regime di non imponibilità IVA è applicabile anche in caso di acquisti intracomunitari di beni e servizi (fermo restando il rispetto di tutte le condizioni stabilite dall'articolo 10 sopracitato);
- le prestazioni di servizi fornite da imprese italiane a soggetti passivi esteri che partecipano all'evento risultano fuori campo IVA in virtù dell'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, tuttavia, qualora il soggetto estero sia residente in un Paese *black-list* il prestatore italiano deve assolvere gli obblighi di comunicazione delle operazioni black-list applicando le regole e rispettando le scadenze ordinarie;
- premettendo la necessità di una verifica caso per caso, le attività di

montaggio e smontaggio dei padiglioni effettuate in subappalto possono qualificarsi come servizi necessari alla realizzazione di costruzioni di natura temporanea, di cui alla sezione F della tabella ATECO 2007 e quindi, al ricorrere delle altre condizioni dell'art. 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972 devono essere assoggettate al regime dell'inversione contabile previsto per il settore edile;

- l'intera sezione III della nuova circolare risolve dubbi riguardo gli adempimenti che i soggetti non residenti sono tenuti ad effettuare in relazione alle loro stabili organizzazioni in Italia, dovute all'esercizio di attività commerciali nell'ambito di EXPO Milano 2015. Si ricorda che tali stabili organizzazioni, costituendo soggetto passivo IVA, hanno diritto al recupero dell'imposta assoluta a monte;

- le imprese che corrispondono l'IVA ai propri fornitori per l'acquisto di beni e servizi che successivamente riaddebitano al netto dell'IVA ad un Commissariato Generale di Sezione (sulla base della non imponibilità ex art. 10, comma 5) possono considerare anche tali operazioni nel calcolo dell'aliquota media ai fini del rimborso IVA infrannuale;

- ai fini delle imposte dirette, i Commissariati Generali di Sezione che non svolgono attività commerciale, se già operano in Italia come sostituti di imposta, sono tenuti ad effettuare le ritenute anche per i compensi corrisposti in occasione di EXPO Milano 2015. Viceversa, se tali soggetti non rivestono già il ruolo di sostituto possono omettere l'effettuazione delle ritenute ferma restando la rilevanza reddituale dei compensi erogati. Si precisa che l'esercizio di attività commerciali, configurando una stabile organizzazione in Italia, comporta l'assolvimento degli oneri di sostituzione e dei relativi adempimenti da parte di quest'ultima;

- il personale assunto da un Commissariato Generale di Sezione beneficia delle esenzioni stabilite dall'art. 12 dell'Accordo Italia-BIE solo nel caso in cui non abbia cittadinanza italiana o residenza in Italia; resta fermo il principio in base al quale il periodo di permanenza in Italia di detto personale non comporta l'acquisizione della residenza (cfr. circolare n. 26/E del 2010). Inoltre, come chiarito dalle linee guida del Ministero dell'Interno, i soggetti che forniscono servizi, anche nell'ambito dell'attività istituzionale, non possono essere considerati alla stregua del Personale alle dirette dipendenze del Commissario e dunque in linea generale non beneficiano delle esenzioni di cui all'articolo 12 dell'Accordo. La permanenza di tali lavoratori stranieri in Italia al superamento del limite dei 183 giorni comporta l'acquisizione della residenza ai fini fiscali in Italia con le

conseguenze che da ciò derivano in termini di assolvimento delle imposte dirette.

19. Spese sanitarie: dal 2016 compariranno nel 730 precompilato (Prov. n.10348/E/2015)

[Provvedimento
Agenzia delle
Entrate n.
10348/2015
del 31 luglio
2015](#)

Con il provvedimento n. 10348/2015 del 31 luglio 2015, l'Agenzia delle Entrate ha fornito delle indicazioni in merito alle modalità di utilizzo dei dati relativi alle spese sanitarie, destinate ad essere detratte dalle imposte dovute l'anno successivo con la presentazione del modello 730 precompilato, in attuazione dell'articolo 3 commi 2 e 3 del D. Lgs. 21 novembre 2014 n. 175.

Già dal mese di gennaio 2015 i soggetti che erogano le prestazioni sanitarie (ospedali, medici, farmacie e ambulatori) sono tenuti a trasmettere i dati delle relative spese al Sistema Tessera Sanitaria, gestito dal MEF che, dal 1° marzo di ogni anno, renderà disponibili all'Agenzia delle Entrate, limitatamente ai soggetti che predisporranno la dichiarazione precompilata. A tal fine, l'Agenzia trasmetterà al MEF i codici fiscali dei soggetti che intendono avvalersi del modello 730 precompilato.

Le spese detraibili, documentate da scontrini fiscali e ricevute di pagamento, sono quelle sostenute, anche per i familiari a carico, per l'acquisto di farmaci e prestazioni erogate dal servizio sanitario nazionale, dispositivi medici con la marcatura CE, servizi erogati dalle farmacie (test per la glicemia, misurazione della pressione del sangue). Sono incluse anche le spese veterinarie, le spese per visite generiche e specialistiche, esami diagnostici, prestazioni chirurgiche e relativi ricoveri e, solo parzialmente, i dispositivi medici privi della marcatura CE e le cure termali.

Eventuali rimborsi ottenuti per prestazioni sanitarie non più erogate o erogate solo parzialmente in precedenti periodi d'imposta, ma integralmente detratte, saranno automaticamente inserite nel quadro relativo ai redditi assoggettati a tassazione separata. Se, tuttavia, tali spese non sono state detratte, il contribuente potrà modificare il modello eliminandole.

A garanzia della *privacy* dei contribuenti, i dati relativi alle spese sanitarie saranno trasmessi dal MEF all'Agenzia delle Entrate solo in forma aggregata.

In particolare, i dati relativi alle spese sanitarie inseriti automaticamente nella dichiarazione precompilata non saranno consultabili, né dai soggetti delegati dal contribuente per la predisposizione del modello, né dai dipendenti dell'Agenzia delle

Entrate, ma solo dal contribuente, a partire dal 15 aprile di ciascun anno.

Il diritto di opposizione preventivo al loro impiego potrà essere esercitato nei confronti dei soggetti eroganti le prestazioni sanitarie solo a partire dal 1° gennaio 2016. Tuttavia, con riferimento alle spese sostenute nel periodo d'imposta 2015, il diritto di opposizione è esercitabile dal 1° ottobre al 31 gennaio 2016.

Inoltre, il provvedimento precisa che il contribuente potrà accedere al sistema per cancellare le singole spese che non intende più inserire nella dichiarazione precompilata, nel mese di febbraio di ogni anno. I dati dei contribuenti che non si avvarranno della dichiarazione precompilata saranno, in ogni caso, cancellati entro il mese di novembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento.

20. Abuso del diritto: contraddittorio preventivo e profili di costituzionalità (Corte Costituzionale, sent. n. 132/2015)

Con decisione n. 132 del 7 luglio 2015, i Giudici della Corte Costituzionale hanno statuito l'infondatezza, con riferimento agli artt. 3 e 53, Cost. della questione di illegittimità costituzionale dell'art. 37-bis, quarto comma, D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui sanziona espressamente con la nullità, l'avviso di accertamento che non sia stato preceduto da una richiesta di chiarimenti al contribuente.

Secondo i Giudici, dall'origine comunitaria del principio generale di divieto di abuso del diritto in materia tributaria non deriva l'incompatibilità con lo stesso diritto dell'Unione Europea di una norma nazionale che prevede misure a garanzia del contraddittorio preventivo con il contribuente.

Secondo la Corte, la disciplina dettata dall'art. 37-bis, cit. esprime un criterio di ragionevolezza, considerate le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che, in tale ambito, possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente.

Secondo la Corte, in particolare, non sono accettabili le censure in relazione alla asserita violazione dell'art. 53, Cost. poiché la sanzione disposta dalla norma, della nullità dell'avviso di accertamento, non è sproporzionata ma rappresenta uno strumento efficace e adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio.

AIUTI DI STATO

21. La Commissione Europea contesta le agevolazioni concesse alle imprese delle aree colpite da calamità naturali

Il 14 agosto u.s. la Commissione europea, attraverso un comunicato stampa, ha reso noto l'esito della sua valutazione circa le agevolazioni concesse in Italia alle imprese situate in aree colpite da calamità naturali tra il 1990 e il 2009.

Benché le norme sugli aiuti di Stato consentano, nel rispetto di determinate condizioni, di concedere misure a sostegno delle imprese che hanno subito danni a seguito di eventi calamitosi, la CE non era mai stata informata delle misure che l'Italia aveva introdotto tra il 2002 e il 2011 sotto forma di riduzione di tributi e oneri previdenziali.

La CE nel 2011 dichiarò l'illegalità delle misure, poiché mai notificate, e avviò nel 2012 un'indagine approfondita per verificarne la compatibilità con le norme comunitarie.

L'indagine della CE - da quanto si apprende dal comunicato stampa - ha dimostrato che le misure italiane, oggetto della valutazione, non rispondono ai criteri imposti dall'UE.

In particolare, poiché tutte le misure - ad eccezione di quelle riguardanti l'alluvione dell'Italia settentrionale nel 1994 - non richiedevano alle aziende beneficiarie di dimostrare e quantificare il danno subito a seguito dell'evento calamitoso, è assai probabile che abbiano beneficiato delle misure agevolative imprese che hanno subito danni in misura inferiore rispetto agli aiuti ricevuti o imprese che non hanno subito alcun danno.

Da ciò discende, secondo la CE, l'incompatibilità delle misure italiane con la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato, poiché le stesse sono state foriere del riconoscimento alle imprese beneficiarie di un vantaggio indebito, rispetto alle loro concorrenti che hanno operato in assenza di intervento pubblico.

In linea di principio, inoltre, le norme sugli aiuti di Stato richiedono il recupero delle misure incompatibili in modo da ridurre la distorsione della concorrenza determinata dall'aiuto concesso.

Nel caso di specie, per le catastrofi naturali che si sono verificate più di 10 anni fa (ovvero tutti i disastri, tranne il terremoto dell'Abruzzo del 2009), la CE ha ritenuto di non richiedere, alle aziende che esercitavano un'attività economica nella zona del disastro, la restituzione dei benefici fruiti. Le imprese, infatti, non hanno l'obbligo

di conservare i documenti contabili per più di 10 anni, e questo rende impossibile stabilire l'importo esatto della sovra-compensazione dell'aiuto rispetto al danno subito. Saranno sottoposte al recupero le imprese che non avevano sedi operative nell'area colpita da calamità naturale al momento dell'evento. Queste imprese infatti non potevano subire alcun danno diretto e, pertanto, non potevano aver diritto ad un aiuto compatibile con il mercato interno.

Per la misura relativa al terremoto dell'Abruzzo, invece, si potrà procedere al recupero degli aiuti incompatibili. Saranno esclusi dal recupero i casi in cui è possibile dimostrare il collegamento diretto tra la calamità naturale e i danni subiti, oppure i casi in cui il beneficio individuale è in linea con i regolamenti *de minimis*.

INTERNAZIONALE

22. Autorizzata la ratifica all'accordo FATCA tra Italia e USA

[Legge 18 giugno 2015 n. 95](#)

È stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 155 del 7 luglio 2015 la Legge n. 95/2015 che ratifica e dà esecuzione all'Accordo FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) stipulato tra Italia e Stati Uniti il 10 gennaio 2014.

L'accordo in questione è finalizzato al contrasto dell'evasione fiscale transfrontaliera e comporterà lo scambio annuale automatico di alcune informazioni rilevanti tra le Amministrazioni fiscali dei due Paesi. Il flusso informativo originerà dagli intermediari finanziari tenuti all'identificazione e alla raccolta dei dati necessari dalla clientela e riguarderà sia i conti detenuti negli Stati Uniti da soggetti residenti in Italia sia quelli detenuti in Italia da soggetti residenti negli USA.

Il primo scambio informativo tra l'Agenzia delle Entrate e l'Amministrazione finanziaria statunitense (*Internal Revenue Service* - IRS) dovrà avvenire, nel rispetto degli impegni internazionali, entro il 30 settembre 2015. Entro tale data, gli istituti finanziari dovranno comunicare i dati del 2014. Per tale periodo di riferimento le informazioni trasmesse saranno quelle indicate all'articolo 5, comma 1, lett. a) del decreto ministeriale 6 agosto 2015 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 187 del 13 agosto 2015) con cui è stata regolamentata l'applicazione in Italia delle disposizioni dell'Accordo FATCA.

Lo spettro delle informazioni da comunicare sarà progressivamente ampliato alle altre lettere del medesimo comma 1, con riferimento

alle annualità 2015 e 2016.

Vale la pena segnalare che, secondo quanto stabilito dalla normativa FATCA, gli intermediari finanziari italiani possono sottoscrivere un apposito accordo di diritto privato con l'IRS assumendo il ruolo di sostituti di imposta statunitensi. In base all'articolo 7 della Legge n. 95/2015 gli intermediari sottoscrittori di tali accordi sono tenuti ad applicare per conto dell'Amministrazione statunitense un prelievo alla fonte del 30% su qualsiasi pagamento di fonte USA corrisposto a istituzioni finanziarie estere *not compliant* con la normativa FATCA. Le istituzioni che non concludono un simile accordo con l'IRS sono, comunque, tenute a fornire le informazioni necessarie per l'applicazione della ritenuta all'istituzione finanziaria immediatamente precedente nella catena dei pagamenti di fonte statunitense. Il prelievo alla fonte in questione non costituisce una ritenuta fiscale ai sensi e per gli effetti della normativa italiana.

23. Ratifica degli accordi con Svizzera, Liechtenstein, Monaco e Santa Sede

Il Consiglio dei Ministri del 27 agosto 2015 ha approvato quattro disegni di legge di ratifica ed esecuzione degli accordi internazionali conclusi dall'Italia in materia fiscale, rispettivamente, con la Svizzera, il Liechtenstein, il Principato di Monaco e la Santa Sede.

Il protocollo con la Svizzera, firmato a Milano il 23 febbraio 2015, modifica la Convenzione contro le doppie imposizioni già in essere tra i due Paesi e getta le basi per nuove negoziazioni in relazione al regime dei lavoratori frontalieri e di Campione d'Italia.

In esito al processo di ratifica, l'accordo consentirà lo scambio di informazioni su richiesta (anche di gruppo) a partire dal giorno di firma del protocollo (23 febbraio 2015). Essendosi impegnata ad un effettivo scambio di informazioni la Svizzera fuoriesce dalle *black list* basate sulla mancanza di tale requisito e diviene, così, uno dei territori soggetti alla disciplina della *voluntary disclosure* in caso di rimpatrio dalla Confederazione di attività detenute da italiani e non dichiarate al Fisco.

Con riguardo ai meccanismi di scambio automatico di informazioni, l'Italia risulta tra i Paesi "*early adopter*" del nuovo standard OCSE e sarà coinvolta in tale processo a partire dal 2017 (per le attività finanziarie detenute nel 2016), mentre la Svizzera si è impegnata ad effettuare lo scambio automatico dal 2018 (attività finanziarie detenute al 2017); pertanto, poiché lo standard prevede la reciprocità, il primo scambio automatico sarà calibrato sui tempi di adozione da parte delle autorità svizzere.

Per quanto concerne i lavoratori frontalieri, è stata definita un'intesa

politica per revisionare le condizioni pattuite nel 1974 e tutt'ora in vigore, prevedendo la reciprocità del regime (tale da ricomprendere anche i lavoratori svizzeri in Italia) e precisando che il 70% dell'imposizione spetterà allo Stato del luogo di lavoro. Il Paese di residenza del lavoratore dovrà applicare l'imposta sul reddito considerando la quota prelevata dall'altro Stato. L'intesa prevede che l'incremento del carico fiscale sui frontalieri italiani avvenga gradualmente.

Con riferimento allo status di Campione d'Italia sono state poste le basi per un negoziato, non solo fiscale, volto a migliorare l'applicazione nell'exclave italiana delle regole nazionali e internazionali in materia di fiscalità indiretta.

L'Accordo con il Liechtenstein e quello con il Principato di Monaco, siglati rispettivamente il 26 febbraio ed il 2 marzo 2015, si basano sul Modello OCSE di *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA) e, una volta ratificati, consentiranno lo scambio di informazioni su richiesta tra l'Italia e due Principati, in relazione alle posizioni in essere dei contribuenti a decorrere dalla data delle rispettive firme. L'intesa permette ai due territori di uscire dalla *black-list* relativa allo scambio di informazioni e, dunque, consente ai soggetti italiani di attivare la procedura di *voluntary disclosure* per il rientro dei capitali illegalmente detenuti. Due protocolli aggiuntivi agli accordi menzionati disciplinano, inoltre, le richieste di informazioni di gruppo da parte dell'Amministrazione per categorie di comportamenti sospetti, alle quali gli Stati non potranno più opporsi evidenziando un mancato interesse fiscale o forme di segreto bancario. Entrambi gli accordi sono corredati da dichiarazioni congiunte di natura politica che confermano il reciproco impegno dei contraenti per l'applicazione del meccanismo automatico di scambio di informazioni basato sul nuovo standard globale OCSE al quale tutti e tre i Paesi hanno aderito. La dichiarazione congiunta con il Liechtenstein prevede, infine, un impegno per avviare nuovi negoziati finalizzati alla creazione di una convenzione contro le doppie imposizioni.

La Convenzione firmata con la Santa Sede il 1° aprile 2015 mira ad agevolare la riscossione da parte dello Stato italiano delle imposte sulle rendite finanziarie prodotte nelle istituzioni finanziarie vaticane, ma i cui titolari sono soggetti fiscalmente residenti in Italia. Una parte rilevante dell'accordo riguarda la disciplina dello scambio di informazioni fiscali su richiesta in vigore della quale la Santa Sede si impegna, conformemente con gli ultimi standard OCSE, a comunicare alle autorità italiane le informazioni verosimilmente rilevanti per l'Amministrazione o l'applicazione del diritto interno relativo a qualsiasi imposta. Le regole pattuite con il Vaticano

operano in senso unilaterale, posto che la Santa Sede non ha un sistema tributario interno che possa giustificare la reciprocità dello scambio. Vengono definite le regole per una regolarizzazione *ad hoc* che si affianca alla *voluntary disclosure* e che permetterà ai contribuenti con attività finanziarie detenute in Vaticano di regolarizzare la loro posizione per gli esercizi decorrenti dal 2009. La Convenzione disciplina altre questioni fiscali che esulano dallo scambio informativo; in particolare, viene confermata l'esclusione di modifiche al regime di esenzione riconosciuto per le retribuzioni erogate dalla Santa Sede e per gli immobili della Chiesa situati nelle cc.dd. zone extraterritoriali. Integra l'Accordo lo scambio di note tra il MEF e la Segreteria di Stato Vaticana del 2007, relativo alla notifica in via diplomatica degli atti tributari alla Santa Sede.

24. OCSE – Pubblicazioni su evasione fiscale internazionale

L'OCSE ha pubblicato il 7 agosto scorso alcuni documenti rivolti alle pubbliche amministrazioni e alle istituzioni finanziarie per agevolare l'implementazione dei nuovi standard in materia di scambio automatico di informazioni e contrasto all'evasione fiscale.

Sono ora disponibili sul sito dell'Organizzazione (al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/the-oecd-takes-further-steps-to-putting-an-end-to-offshore-tax-evasion.htm>): (i) la prima versione della guida all'adozione del *Common Reporting Standard (CRS Handbook)* corredata dalle FAQ inviate dal mondo del business e dalle Amministrazioni finanziarie; (ii) la seconda edizione del rapporto sui Programmi di *Voluntary Disclosure* adottati da 47 Paesi nel percorso di avvicinamento allo scambio automatico di informazioni disciplinato dal nuovo Standard OCSE; (iii) un modello di Protocollo per l'estensione dell'ambito dei TIEA's esistenti, al fine di includere lo scambio automatico e/o spontaneo di informazioni.

ATTIVITA' DELL'AREA

25. Gruppo di lavoro Fisco

Il 15 luglio u.s. si sono riuniti il Gruppo di lavoro Fisco e il Gruppo di lavoro Fisco Internazionale di Confindustria.

La riunione del Gruppo di lavoro Fisco è stata dedicata, principalmente, ad un aggiornamento sui decreti attuativi della delega fiscale approvati dal C.d.M del 26 giugno scorso. Inoltre, sono stati oggetto di analisi e discussione i contenuti dei decreti

ministeriali relativi al credito d'imposta R&S e all'agevolazione sul *patent box*. Il primo dei due provvedimenti, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 29 luglio scorso, è già in vigore.

Il Gruppo Fisco Internazionale di Confindustria si è, invece, riunito per discutere degli aggiornamenti intervenuti in materia di *Base Erosion and Profit Shifting*, alla luce delle ultime iniziative messe in atto dalla Commissione Europea nella prospettiva dell'adozione di una base imponibile comune ai fini della tassazione societaria consolidata, nonché sugli sviluppi dei lavori condotti dal VAT Expert Group.

26. Gruppo di lavoro principi contabili

Il 16 luglio 2015 si è riunito il Gruppo di lavoro sui principi contabili di Confindustria per discutere dell'individuazione contabile degli oneri e proventi finanziari rilevanti ai sensi dell'art. 96 del TUIR, in vista dell'approvazione della linea operativa contabile n. 4.