



ITALIA
EXPO MILANO 2015



CONFINDUSTRIA

Novità fiscali

Ottobre 2015

Novembre 2015

"Lo Stato dà un posto. L'impresa privata dà un lavoro"
– Indro Montanelli

IRES/IRPEF

1. Rimborsi chilometrici ai dipendenti: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (Ris. AE n. 92/E/2015)
2. Emessa la prima sentenza sul nuovo abuso del diritto (Cass. sent. n. 40272/2015)

IVA

3. Rimborsi IVA – risposte a quesiti (Circ. AE n. 35/E/2015)
4. L'IVA all'importazione è un tributo interno e non un dazio doganale (Cass. sent. n. 16109/2015)
5. Detraibilità dell'IVA in caso di fornitore inesistente e non identificabile (CGUE causa C-277/14)
6. IVA detraibile se sussiste il nesso di causalità con l'operazione a valle (CGUE causa C-126/14)
7. Operazioni di cambio della valuta virtuale "bitcoin" contro valuta tradizionale – Esenzione (CGUE – causa C-264/14)

VARIE

8. Delega fiscale: pubblicati in G.U. gli ultimi decreti attuativi
9. Nuove forme di comunicazione tra Fisco e contribuente per l'emersione dell'imponibile (Prov. AE n. 137937)

AIUTI DI STATO

10. Decisione CE sugli aiuti concessi a Fiat e Starbucks

INTERNAZIONALE

11. OCSE – terminati i lavori del BEPS
12. UE – Consultazione pubblica sul rilancio della CCCTB
13. UE – Approvazione della direttiva in materia di cooperazione amministrativa tra Stati nel settore fiscale
14. UE – The list of VAT Committee guidelines has been updated
15. UE – Note esplicative sulle regole IVA di tassazione dei servizi relativi a beni immobili

ATTIVITA' DELL'AREA

16. Gruppo di lavoro Fisco e Fisco Internazionale
17. Gruppo di lavoro principi contabili

IRES/IRPEF

1. Rimborsi chilometrici ai dipendenti: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (Ris. AE n. 92/E/2015)

[Risoluzione
Agenzia delle
Entrate n. 92
del 30 ottobre
2015](#)

Con la risoluzione n. 92/E del 30 ottobre 2015, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello, ha fornito alcuni chiarimenti sul trattamento fiscale applicabile alle indennità chilometriche spettanti ai dipendenti, per trasferte effettuate fuori dal territorio comunale ove è ubicata la sede di lavoro.

Il quesito interpretativo verteva sull'imponibilità parziale delle indennità chilometriche corrisposte ai dipendenti, in caso di utilizzo dell'autovettura personale, per il tragitto abitazione dipendente - luogo di trasferta, nelle ipotesi in cui tale percorso era maggiore rispetto a quello calcolato dalla sede di lavoro. L'impresa istante riteneva, infatti, che le indennità chilometriche calcolate su tale differenza, riferibili sostanzialmente al tragitto casa-lavoro, dovessero essere soggette a tassazione quale reddito di lavoro dipendente, mentre alcuni lavoratori sostenevano l'esenzione integrale di tali indennità, a prescindere dal tragitto percorso, perché sostenevano che tali rimborsi si riferivano prevalentemente a spese di trasferta sostenute nell'interesse esclusivo dell'impresa.

L'Agenzia delle Entrate ha rigettato la tesi dei dipendenti, confermando i precedenti documenti di prassi (circolare n. 326/1997, risoluzioni n. 54/1999, n. 191/2000, n. 232/2002 e n. 53/2009).

Infatti, richiamando quanto disposto dall'art. 51, commi 1 e 5, del TUIR, ha precisato in sintesi che:

- i rimborsi chilometrici erogati per trasferte effettuate fuori dal territorio comunale in cui è ubicata la sede di lavoro, non sono imponibili in capo al dipendente, nel limite del valore massimo determinato in relazione al tragitto sede di lavoro – luogo di trasferta;
- le spese rimborsate per il tragitto abitazione dipendente - sede lavoro concorrono, invece, a formare il reddito di lavoro dipendente, in quanto è riconosciuta ai lavoratori dipendenti un'apposita detrazione d'imposta che tiene già conto delle spese di produzione del reddito (art. 13 del TUIR);

Pertanto, dove il tragitto percorso dal dipendente dalla propria abitazione al luogo della missione fuori dal territorio comunale in cui è ubicata la sede di lavoro sia maggiore di quello calcolato dalla sede di lavoro, la quota d'indennità chilometrica calcolata su tale differenza concorre a formare il reddito imponibile, ai sensi dell'art. 51, comma 1, del TUIR.

2. Emessa la prima sentenza sul nuovo abuso del diritto (Cass. sent. n. 40272/2015)

La sentenza n. 40272, depositata dalla Corte di Cassazione lo scorso 7 ottobre 2015, si segnala per essere la prima decisione concernente la nuova disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, come ridisegnata dall'art. 1, D.Lgs. n. 128/2015 (che ha introdotto nella Legge 212/2000, il c.d. Statuto del contribuente, il nuovo art. 10-*bis*).

La norma introdotta nello Statuto del contribuente reca una definizione unitaria di abuso del diritto ed elusione fiscale che si configurano quando una o più operazioni, prive di sostanza economica, pur se adottate nel rispetto delle disposizioni tributarie, consentono di conseguire indebiti vantaggi fiscali.

Un'operazione si considera priva di sostanza economica quando i fatti, gli atti ed i contratti, anche fra loro collegati sono inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

Prima della novella normativa, la giurisprudenza di legittimità aveva, in più occasioni, confermato la rilevanza penale delle condotte elusive (si veda, tra le altre, Cass., sent. n. 262026 del 20 novembre 2014; Cass., sent. n. 252019 del 28 febbraio 2012).

L'art. 10-bis, cit., vigente a decorrere dal 2 settembre u.s., dispone, invece, espressamente, al comma 13, che "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie", restando, pertanto ferma la sola applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Ciò premesso, il caso esaminato dalla Suprema Corte concerne una contestazione di dichiarazione infedele nei confronti di un amministratore di società di capitali, a seguito della indicazione nella dichiarazione IRES di elementi passivi fittizi conseguenza di uno *stock lending agreement*, posto in essere al solo scopo di conseguire un indebito risparmio d'imposta. Nella fattispecie in questione, inoltre, la condotta aveva assunto rilevanza penale, per il superamento delle soglie di punibilità previste dalla norma penale tributaria.

La Cassazione, annullando la decisione dei Giudici di secondo grado, ha statuito che il fatto contestato non è più previsto dalla legge come reato alla luce della espressa previsione normativa contenuta nel citato art. 10-bis, comma 13. In particolare, la Cassazione, aprendo la strada ad altre pronunce di analogo tenore, estende l'applicabilità del citato comma 13 anche a condotte poste in essere in un momento anteriore rispetto al termine iniziale di efficacia della nuova disciplina, anche qualora sia stato già notificato, rispetto a tali condotte, il relativo atto impositivo.

IVA

3. Rimborsi IVA – risposte a quesiti (Circ. AE n. 35/E/2015)

[Circolare
Agenzia delle
Entrate n. 35
del 27 ottobre
2015](#)

Con la circolare n. 35/E del 27 ottobre 2015, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla disciplina dei rimborsi IVA di cui all'art. 38-bis del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175.

Tra i quesiti di maggiore rilevanza ai quali l'Agenzia delle Entrate ha fornito delle risposte si segnalano quelli relativi ai termini per la presentazione della dichiarazione integrativa nelle ipotesi di modifica all'utilizzo del credito, all'eventuale necessità della garanzia in caso di presentazione del modello TR per anni d'imposta antecedenti il 2015 e alla possibilità di emendare tale modello per modificare l'utilizzo del credito, all'utilizzo della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà da parte del rappresentante fiscale, alla disciplina sulle garanzie nell'IVA di gruppo.

Con riferimento ai termini di presentazione della dichiarazione integrativa, il documento di prassi ha chiarito che è possibile presentare la dichiarazione integrativa della dichiarazione con cui viene chiesto il rimborso entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo: per apporre il visto di conformità (originariamente omesso), per revocare (in tutto o in parte) l'importo originariamente chiesto a rimborso o eventualmente aumentarne l'ammontare, con contestuale riduzione della somma destinata ad essere utilizzata in compensazione o in detrazione.

Alla domanda se, in presenza dei requisiti patrimoniali e contributivi necessari, ai fini dell'esonero dalla polizza, possa essere sufficiente una dichiarazione sostitutiva, analogamente a quanto in passato previsto per i contribuenti "virtuosi", l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, predisposta a norma dell'art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, potrà essere prodotta successivamente solo qualora venga presentata una dichiarazione correttiva/integrativa.

Con riferimento ai requisiti di solvibilità ed affidabilità, di cui al comma 3, lett. b) dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che, ai fini della verifica del possesso di essi, rilevano anche le cessioni di azioni o quote di ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale, intervenute tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo.

Inoltre, nel valutare l'eventuale necessità di presentare la garanzia, è stato sollevato il dubbio sulla modalità di calcolo della differenza tra imposta dichiarata e imposta accertata, nel caso in cui l'avviso di accertamento abbia per oggetto un'imposta, come l'imposta di registro o un'imposta sostitutiva,

per le quali non è richiesta la presentazione di una dichiarazione.

In tali casi, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con riferimento all'imposta di registro, che per determinare la differenza tra l'imposta dichiarata e l'imposta accertata è necessario fare riferimento ai dati riportati nell'atto stesso, calcolando la differenza tra l'imposta dovuta in base all'atto stesso, (considerata pari a zero in ipotesi di omessa registrazione), e la maggiore imposta accertata.

Con riferimento alle richieste di rimborso trimestrale presentate per anni d'imposta antecedenti il 2015, per le quali, quindi, il relativo modello non contemplava la possibilità di apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, è stato chiesto se la successiva dichiarazione annuale, recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali e contributivi, possa consentire l'erogazione di tali rimborsi senza la presentazione della garanzia.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, per tali rimborsi richiesti con modello TR, sprovvisto di visto di conformità o sottoscrizione alternativa, la presentazione di una garanzia non è necessaria purché le relative dichiarazioni annuali (fino al 2014) siano munite di visto di conformità, o sottoscrizione alternativa, e, in conformità al nuovo art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, sia consegnato all'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti la sussistenza dei requisiti patrimoniali e contributivi, allegando a quest'ultimo la fotocopia del documento d'identità del soggetto legittimato a sottoscrivere la dichiarazione.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, con riferimento al periodo transitorio, la sussistenza dei requisiti richiesti sarà verificata alla data di presentazione della dichiarazione integrativa munita del visto di conformità. Se la dichiarazione originaria presentava già il visto di conformità, (per cui non occorre la presentazione di una dichiarazione integrativa) la sussistenza dei requisiti patrimoniali e contributivi, andrà verificata con riferimento alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio, alla data della sua presentazione. La stessa data rileva, anche in caso di presentazione dell'attestazione di cui all'art. 35 del D. Lgs. n. 241/1997, necessaria per convalidare la conformità della dichiarazione originaria, qualora siano decorsi i termini per la presentazione della relativa dichiarazione integrativa.

I rimborsi trimestrali richiesti per l'anno d'imposta 2014, invece, potranno essere erogati senza presentazione della garanzia se la dichiarazione presenta il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa, nonché la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

Riprendendo quanto già espresso nella risoluzione n. 99/E del 2014, l'Agenzia delle Entrate ha confermato la possibilità di presentare il modello TR, anche oltre l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, per integrarlo, purché non risulti ancora presentata la

dichiarazione annuale IVA relativa allo stesso periodo d'imposta e l'Ufficio non abbia già autorizzato la disposizione di pagamento, in caso di rimborso, o a condizione che il credito non sia già stato utilizzato in compensazione, in ipotesi di utilizzo in compensazione dello stesso.

Rispettando gli stessi limiti e termini, l'Agenzia delle Entrate ha dichiarato che è possibile correggere o integrare il modello anche relativamente alle indicazioni rese in merito al presupposto per ottenere il rimborso, alla richiesta di esonero dalla presentazione della garanzia, alla sussistenza dei requisiti richiesti per accedere al rimborso prioritario.

Sul punto è stato ricordato che, nel caso si intenda beneficiare dell'esonero della garanzia, il nuovo modello TR dovrà recare il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante il requisito patrimoniale e contributivo.

L'Agenzia è inoltre intervenuta per chiarire, in caso di richiesta di rimborso presentata dal rappresentante fiscale in Italia di un soggetto non residente, le modalità di presentazione della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà relativa alla consistenza patrimoniale del soggetto titolare del credito chiesto a rimborso. Questa deve essere presentata:

- dal rappresentante fiscale secondo le regole ordinarie nel caso in cui il soggetto titolare del credito sia residente nell'Unione europea, ovvero nel caso in cui sia residente in uno Stato non appartenente all'Unione europea, quando la produzione della dichiarazione sostitutiva avvenga in applicazione di convenzioni internazionali tra l'Italia e il paese di provenienza;
- in tutti gli altri casi la solidità patrimoniale del soggetto titolare del credito ai fini del rispetto delle condizioni prescritte dall'art. 38-bis, comma 3, lettere a), b) e c) del D.P.R. n. 633/1972, può essere attestata mediante la procedura prevista dal comma 4 dell'art. 3 del D.P.R. n. 445/2000, secondo cui "le qualità personali e i fatti, sono documentati mediante certificati o attestazioni rilasciati dalla competente autorità dello Stato estero, corredati di traduzione in lingua italiana autenticata dall'autorità consolare italiana che ne attesta la conformità all'originale, dopo aver ammonito l'interessato sulle conseguenze penali della produzione di atti o documenti non veritieri".

Infine, la circolare ha precisato che tutti gli adempimenti necessari per ottenere i rimborsi IVA, compresa la disciplina sulle garanzie, si applicano anche alle procedure di liquidazione dell'IVA di gruppo.

La circolare, inoltre, precisa che, ai fini della determinazione dell'importo oggetto della garanzia o della assunzione diretta dell'obbligazione da parte della controllante, di cui all'art. 38-bis, si applica la franchigia pari al 10% dei complessivi versamenti eseguiti nei due anni precedenti e registrati nel conto fiscale, prevista dall'art. 21 del decreto del Ministero delle Finanze 28 dicembre 1993, n. 567, anche alle eccedenze di credito compensate nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, nei medesimi limiti previsti per i

rimborsi in procedura semplificata fissati, attualmente, a 700 mila euro.

Qualora le società aderenti all'IVA di gruppo abbiano applicato la franchigia per un importo superiore al limite di cui sopra, l'ufficio procede all'emanazione dell'atto di recupero, per la parte eccedente non garantita (oltre i 516.456,90 euro fino al 2013 e oltre i 700.000,00 euro dal 2014), salvo che il contribuente provveda a prestare o integrare la garanzia, nelle forme previste (fideiussione, assunzione di obbligazione della capogruppo, ecc.).

L'Agenzia delle Entrate chiarisce infine che, poiché lo schema di "Assunzione di obbligazione di pagamento", di cui alla circolare del 22 giugno 1998, n. 164, richiama l'art. 21 del decreto del Ministero delle Finanze 28 dicembre 1993, n. 567 senza fare riferimento al limite previsto per i rimborsi in procedura semplificata, si rende applicabile l'art. 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), secondo cui è esclusa l'irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi al contribuente, qualora "si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria".

4. L'IVA all'importazione è un tributo interno e non un dazio doganale (Cass. sent. n. 16109/2015)

Con la sentenza n. 16109/2015 la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi in materia di depositi IVA, riprendendo le indicazioni fornite dai giudici comunitari sul caso Equoland (CGUE causa C-272/13).

Nel caso specifico, l'Agenzia delle Dogane procedeva al recupero dell'IVA all'importazione, dovuta in conseguenza della mancata immissione fisica della merce nel deposito IVA, da parte dell'importatore, non riconoscendo sufficiente la circostanza che l'imposta sia stata successivamente assolta con il meccanismo dell'inversione contabile al momento dell'estrazione della merce dal deposito IVA ed emettendo, quindi, avviso di rettifica e revisione nei confronti del gestore del deposito, obbligato in solido con l'importatore all'assolvimento dell'imposta.

Nel disciplinare il caso, la Corte di Cassazione, ha richiamato la soluzione adottata dalla Corte di Giustizia nella sentenza relativa alla causa C-272/13 sul caso Equoland, analogo a quello in esame, in merito al quale è stato stabilito che, qualora sia contestato un irregolare utilizzo del deposito IVA, ma l'imposta sia stata assolta al momento dell'estrazione dal deposito mediante *reverse charge*, la pretesa della Dogana di ottenere un nuovo versamento dell'IVA determina la violazione del principio di neutralità dell'IVA. Sulla base di tale interpretazione, secondo la Corte di Giustizia l'IVA all'importazione deve essere considerata come un tributo interno e non come un diritto di confine, nonostante le diverse modalità di riscossione dell'IVA all'importazione e dell'IVA assolta con il *reverse charge*.

Dal punto di vista sanzionatorio, la Corte di Giustizia, pur riconoscendo la legittimità dello Stato di prevedere le sanzioni ritenute più opportune per combattere l'evasione dell'IVA, in caso di mancata immissione effettiva del bene nel deposito IVA, ha raccomandato lo Stato italiano al rispetto del principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative rispetto alla violazione commessa.

Pertanto, alla luce del precedente giurisprudenziale comunitario, i giudici di legittimità hanno dichiarato che - *“la sanzione applicabile all'importatore che si avvale del sistema di sospensione del versamento dell'Imposta sul valore aggiunto all'importazione, senza immettere materialmente nel deposito IVA la merce extra UE, va individuata nel paradigma normativo di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, a nulla rilevando il contenuto precettivo dell'art. 70 D.P.R. n. 633/1972”*, proprio in considerazione della natura riconosciuta all'IVA all'importazione dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea di tributo interno e non di dazio doganale.

La Corte di Cassazione, nel rimettere la questione al riesame della Commissione Tributaria Regionale, ha raccomandato l'osservanza dei principi comunitari di proporzionalità della sanzione applicata dall'Ufficio in relazione alla violazione contestata, considerando la rilevanza del pagamento effettuato all'atto dell'estrazione della merce mediante autofatturazione e tenendo opportunamente conto del tempo intercorso fra omesso versamento dell'IVA all'importazione e dell'assolvimento dell'IVA interna, all'atto dell'estrazione della merce. Secondo la Corte di Cassazione, la Commissione Tributaria Regionale dovrà altresì valutare l'applicazione alla fattispecie delle misure sanzionatorie ridotte previste dallo stesso art. 13 citato in caso di ritardo nel versamento e della loro proporzionalità in relazione ai criteri indicati dalla Corte di Giustizia nella sentenza Equoland.

5. Detraibilità dell'IVA in caso di fornitore inesistente e non identificabile (CGUE causa C-277/14)

[Sentenza
Corte di
Giustizia
Unione
Europea causa
C-277/14 del
22 ottobre
2015](#)

Con la sentenza relativa alla causa C-277/14, pubblicata lo scorso 22 ottobre, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha fornito ulteriori utili principi per meglio connotare i presupposti di esercizio del diritto di detrazione, in presenza di operazioni potenzialmente qualificabili come fraudolente.

La questione riguarda, in particolare, il caso di un'impresa polacca che aveva ricevuto una fornitura di carburante da un fornitore che, a seguito di successivi controlli da parte dell'amministrazione fiscale polacca, si è rivelato essere inesistente secondo le regole dettate da tale diritto, dal momento che tale società non era registrata ai fini dell'IVA, non presentava dichiarazioni fiscali, non pagava le imposte, non procedeva alla pubblicazione dei suoi conti annuali, non disponeva dell'autorizzazione di vendita di combustibile liquido, l'immobile indicato come sua sede sociale

nel registro delle imprese era in stato fatiscente ed ogni tentativo di entrare in contatto con essa o con la persona iscritta in qualità di suo direttore nel registro delle imprese è stato infruttuoso.

Poiché all'acquirente è stato negato l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA relativa a tali acquisti di carburante, la questione è stata devoluta alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Al riguardo, la Corte ha dapprima osservato che il criterio dell'esistenza del fornitore dei beni o del suo diritto a emettere fatture, non figura tra le condizioni del diritto alla detrazione previste dalla direttiva IVA. Inoltre, come la stessa Corte ha avuto modo di osservare anche recentemente, un eventuale inadempimento, da parte del fornitore dei beni, dell'obbligo di dichiarare l'inizio della sua attività imponibile non può rimettere in discussione il diritto a detrazione del destinatario dei beni ceduti per quanto riguarda l'IVA pagata per essi. Pertanto, detto destinatario beneficia del diritto a detrazione anche qualora il fornitore di beni sia un soggetto passivo che non è registrato ai fini dell'IVA, qualora le fatture relative ai beni ceduti presentino tutte le informazioni richieste dalla direttiva IVA stessa.

Infatti, quando ricorrono le condizioni sostanziali e formali previste dalla direttiva IVA per il sorgere e l'esercizio del diritto a detrazione, non è compatibile con la direttiva stessa, sanzionare, con il diniego di tale diritto, un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA.

Il diritto alla detrazione dell'IVA è, in altri termini, fatto salvo, se non vi è prova che il soggetto che ne invoca il diritto sia coinvolto in una frode, ossia se l'Amministrazione tributaria, che abbia constatato evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, non abbia dimostrato che il destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il suo diritto alla detrazione si iscriveva in un'evasione dell'IVA.

Spetta all'Amministrazione tributaria, che abbia constatato evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il suo diritto alla detrazione si iscriveva in un'evasione dell'IVA; tale circostanza è attribuita alla valutazione del giudice del rinvio.

6. IVA detraibile se sussiste il nesso di causalità con l'operazione a valle (CGUE causa C-126/14)

Nella causa C-126/14, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è pronunciata in materia di diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per

[Sentenza
Corte di
Giustizia
Unione
Europea causa
C-126/14 del
22 ottobre
2015](#)

l'acquisto o la fabbricazione di beni destinati alla realizzazione di un percorso ricreativo fruibile a titolo gratuito, nell'ambito del quale l'utilizzo di tali beni può dar luogo, a valle, ad operazioni imponibili.

Nel caso specifico, una società di diritto lituano detraeva l'IVA relativa all'acquisto e alla fabbricazione di beni impiegati nei lavori di realizzazione del percorso ricreativo, indicandola nella dichiarazione IVA mensile di competenza. L'amministrazione finanziaria lituana disconosceva il diritto alla detrazione, rilevando la mancanza del nesso di causalità tra l'imposta assolta a monte e l'utilizzo dei beni nell'ambito di un'attività soggetta a IVA; pertanto, respingeva l'istanza di rimborso del credito IVA risultante dalla stessa dichiarazione.

Contro tale decisione la società ha presentato ricorso, sostenendo la legittimità del diritto alla detrazione, in quanto relativa a beni destinati, nell'ambito di tale percorso ricreativo, anche a potenziali operazioni imponibili.

Il giudice di terzo grado, dubitando sulla legittimità del diritto alla detrazione, ha sospeso il procedimento sottoponendo alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la seguente questione pregiudiziale: se l'art. 168 della direttiva 2006/112/CE, deve essere interpretato nel senso di riconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per la fabbricazione o per l'acquisto di beni d'investimento ai fini d'impresa, direttamente destinati all'utilizzo gratuito da parte del pubblico, ma che possono essere considerati un mezzo per attrarre visitatori in un luogo dove il soggetto passivo progetta di fornire beni e/o servizi nell'esercizio delle sue attività economiche.

Nell'esaminare il caso, la Corte osserva che, secondo l'art. 168 della direttiva IVA, il soggetto passivo può detrarre l'imposta dovuta o versata per i beni acquistati quando, agendo in quanto tale nel momento in cui acquista i beni, li utilizza ai fini delle proprie operazioni imponibili. In merito, la stessa direttiva chiarisce che un soggetto privato che acquisti beni e servizi ai fini di un'attività economica, agisce come soggetto passivo anche se gli stessi non vengano immediatamente impiegati per tale attività.

Nel caso in esame, considerato che le spese sostenute dalla società oggetto del procedimento sono riconducibili ad operazioni soggette all'imposta, non è possibile escludere a priori la sussistenza del nesso di causalità, che il giudice del rinvio sarà tenuto a verificare sulla base di elementi oggettivi.

Pertanto, secondo la Corte in circostanze come quelle del procedimento principale, un soggetto passivo può detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte per l'acquisto o la fabbricazione di beni d'investimento intesi a un'attività economica progettata, di turismo rurale o ricreativo, i quali siano direttamente destinati all'utilizzo gratuito da parte del pubblico, ma possono

consentire la realizzazione di operazioni soggette a imposta, se sussiste un nesso diretto e immediato tra le spese connesse alle operazioni a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione ovvero con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo. Spetta al giudice del rinvio verificare, sulla base di elementi oggettivi, la presenza di tale nesso.

7. Operazioni di cambio della valuta virtuale “bitcoin” contro valuta tradizionale – Esenzione (CGUE – causa C-264/14)

[Sentenza Corte di Giustizia Unione Europea causa C-264/14 del 22 ottobre 2015](#)

La Corte di Giustizia dell’Unione Europea, con la sentenza sulla causa C-264/14 pronunciata lo scorso 22 ottobre, ha fornito un importante chiarimento in merito al regime impositivo applicabile alle operazioni di cambio della valuta virtuale “bitcoin” in una valuta convenzionale e viceversa, effettuate con la mediazione di una società.

Nello specifico, la Corte di Giustizia ha dapprima confermato che l’operazione consistente nel cambio di valuta tradizionale con “bitcoin” costituisce una prestazione di servizi ai sensi dell’art. 24 della Direttiva 2006/112/CE, dal momento che sussiste un nesso diretto tra la prestazione resa e la controprestazione ricevuta.

Secondo la Corte di Giustizia, inoltre, dette prestazioni di servizi sono operazioni esenti, ai sensi dell’art. 135, par. 1, lett. e) della direttiva 2006/112/CE, norma che attribuisce il trattamento di esenzione alle operazioni, compresa la negoziazione, relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio.

I giudici di Lussemburgo ritengono, infatti, che operazioni relative a valute non tradizionali, vale a dire diverse dalle monete con valore liberatorio in uno o più Paesi, costituiscono operazioni finanziarie in quanto tali valute siano state accettate dalle parti di una transazione quale mezzo di pagamento alternativo ai mezzi di pagamento legali e non abbiano altre finalità oltre a quella di un mezzo di pagamento.

VARIE

8. Delega fiscale: pubblicati in G.U. gli ultimi decreti attuativi

Nel Supplemento Ordinario n. 55 alla Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015 sono stati pubblicati i decreti attuativi della Legge Delega fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23) relativi a: revisione del sistema sanzionatorio, disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, semplificazione e razionalizzazione in materia di riscossione, stima e monitoraggio della spesa pubblica e dell’evasione fiscale, organizzazione delle agenzie fiscali.

Di seguito si riportano, per ognuno, i profili di maggiore interesse per le

imprese.

Revisione del sistema sanzionatorio tributario – D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158

[D. Lgs. del 24 settembre 2015 n. 158](#)

Con l’emanazione del D. Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, è stata data attuazione ad una riforma delle sanzioni tributarie ispirata a criteri di proporzionalità, tesa a limitare la rilevanza penale ai soli comportamenti connotati da particolare gravità e condotte frodatorie.

Revisione del sistema sanzionatorio penale – Modifiche al D. Lgs. n. 74/2000

Nell’ottica di limitare l’applicazione delle sanzioni penali alle sole condotte caratterizzate da intenti fraudolenti, sono state aumentate le soglie di rilevanza penale di molte fattispecie, per le quali, al cui contempo, sono state previste sanzioni amministrative più severe.

A tal riguardo, il delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, imputabile alla generalità dei contribuenti obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi o dell’imposta sul valore aggiunto, e non più solo a quelli obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ha subito delle modifiche rilevanti.

In particolare, le novità normative, oltre a prevedere un aumento della soglia di rilevanza penale (innalzata da 1 milione a 1,5 milioni di euro di imposta evasa), hanno precisato quando il reato si considera commesso mediante l’impiego di documenti falsi e hanno indicato che non costituisce utilizzo di “mezzi fraudolenti” la mera violazione di obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili, ovvero l’indicazione in tali documenti di corrispettivi inferiori ai valori reali.

Con riferimento alla fattispecie di **dichiarazione infedele**, sono state elevate le soglie di rilevanza penale: nel dettaglio, è stato aumentato da 50.000 euro a 150.000 euro il limite di imposta evasa oltre il quale la fattispecie è perseguibile penalmente; per quanto riguarda l’ammontare degli elementi attivi sottratti ad imposizione, questo deve essere superiore alla soglia del 10 per cento o comunque superiore a 3 milioni di euro (in luogo della previgente soglia dei 2 milioni di euro).

Per quanto riguarda l’ambito oggettivo della fattispecie, è stato chiarito che ai fini della configurabilità del reato in esame non rilevano errori nella classificazione e nella valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, nell’imputazione di componenti reddituali all’esercizio di competenza, nella valutazione dell’inerenza e della deducibilità. In aggiunta a tale esclusione, è stato

previsto che non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che si discostano in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette, e che degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità. La pena detentiva minima per questa fattispecie di reato è stata elevata da un anno ad un anno e sei mesi; la pena massima da 3 anni a 4 anni.

Riguardo al reato di **omessa dichiarazione**, è stato modificato l'ammontare dell'imposta evasa, necessario ai fini della configurazione del reato, da 30.000 euro a 50.000 euro; la pena detentiva prevista originariamente dalla norma è stata aumentata, nel minimo, da un anno a un anno e sei mesi e, nel massimo, da tre a quattro anni.

Con riferimento al reato di **omesso versamento di ritenute certificate**, la norma ha precisato che il reato si configura se non risultano versate, entro il termine della presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, le ritenute dovute sulla base della dichiarazione dei sostituti d'imposta, o della certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 150.000 euro (in luogo della previgente soglia di 50.000 euro).

In piena adesione alla volontà espressa dalla delega fiscale di punire con sanzioni amministrative anziché penali le fattispecie meno gravi, per il delitto di **omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto** l'ammontare dell'imposta evasa rilevante ai fini dell'applicabilità della sanzione penale, è stata aumentata da 50.000 euro a 250.000 euro, per ciascun periodo d'imposta.

Un'importante modifica ha interessato il delitto di **indebita compensazione dei crediti di imposta**, che ha previsto un trattamento sanzionatorio più severo per la fattispecie più grave di utilizzo di crediti inesistenti, distinguendola da quella di utilizzo di crediti non spettanti.

In particolare, chi utilizzerà in compensazione crediti inesistenti per un ammontare superiore al limite previsto dalla norma, sarà punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, mentre la pena detentiva prevista per i casi di compensazione di crediti non spettanti varia da un minimo di sei mesi ad un massimo di due anni.

In sostituzione di quanto previsto dall'art. 13 del D.Lgs. n.74/2000, il nuovo art. 11, rubricato "**Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario**" allo scopo di favorire l'adempimento del contribuente prima del processo penale, ha previsto la non punibilità dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate, di omesso versamento di IVA e di indebita compensazione (limitatamente all'ipotesi di crediti non spettanti) qualora i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano integralmente pagati prima dell'apertura del dibattimento. In tal caso, il

contribuente sarà tenuto al versamento delle sole sanzioni amministrative. Tale non punibilità è stata prevista anche per i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, nel caso in cui i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati per effetto del ravvedimento operoso, ovvero la dichiarazione omessa sia presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, purché il contribuente non sia a conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche, ovvero di procedimenti penali già avviati nei suoi confronti.

In ogni caso, il decreto prevede la riduzione fino alla metà delle sanzioni, senza applicazione delle pene accessorie, nel caso in cui il debito tributario sia estinto mediante pagamento integrale prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito di speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. In tal caso sarebbe possibile una conversione della pena ai sensi dell'art. 444 c. p. c. , sempre se non risultino già avviati accessi, ispezioni, verifiche e procedimenti penali di cui il contribuente abbia conoscenza.

Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo – modifiche al D. Lgs. n. 471/1997 e altre disposizioni

Il Capo I del titolo II del decreto legislativo in oggetto apporta significative modifiche al D. Lgs. del 18 dicembre 1997 n. 471, nella prospettiva di una maggiore proporzionalità della sanzione alla gravità della violazione commessa. Tali modifiche avranno effetto dal 1° gennaio 2017, anche se, va ricordato, il disegno di legge di stabilità 2016, attualmente all'esame del Parlamento, prevede all'art. 9, comma 11, che tali novità entrino in vigore dal 1° gennaio 2016.

Il decreto legislativo n. 156/2015 sostituisce integralmente l'art. 1 del D. Lgs. n. 471/1997, norma che, disciplina ora sia le violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi, sia quelle relative alla dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive.

La principale novità introdotta al comma 1 del nuovo art. 1 del D. Lgs. n. 471/1997 – volta a meglio declinare il principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative recato dalla legge delega - riguarda le sanzioni applicabili nelle ipotesi di omissione della dichiarazione dei redditi o IRAP, qualora la stessa sia presentata dopo i 90 giorni successivi alla scadenza del termine di presentazione, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. In tale fattispecie, la sanzione base, compresa tra il 120 e il 240 per cento, con un minimo di euro 250, è ridotta della metà, a condizione che il contribuente interessato non abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di nessuna attività amministrativa di accertamento. Pertanto, nella fattispecie considerata, si applica la

sanzione dal 60 al 120 per cento delle imposte dovute, con un minimo di euro 200; se non sono dovute imposte, si applica la sanzione in misura fissa, da un minimo di euro 150 ad un massimo di euro 500.

Si introduce, quindi, una significativa distinzione tra le ipotesi di integrale omissione della presentazione della dichiarazione, da quelle in cui la dichiarazione è presentata con un ritardo ritenuto non eccessivamente grave.

La novella normativa cerca inoltre di rendere più gradualità le sanzioni amministrative per infedele dichiarazione dei redditi ed IRAP (nuovi commi da 2 a 4 dell'art. 1 del D. Lgs. n. 471/1997). Sotto questo profilo, la sanzione attualmente prevista tra il 100 e il 200 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato è ridotta ad un ammontare compreso tra il 90 ed il 180 per cento (comma 2). Tale sanzione subisce, tuttavia, un inasprimento (aumento della metà) nei casi in cui l'infedeltà della dichiarazione derivi dall'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (comma 3).

Questa scelta è coerente con i principi recati dalla delega fiscale secondo i quali sono da colpire in modo più incisivo quelle condotte che si caratterizzano per la loro particolare gravità, attraverso comportamenti "oggettivamente fraudolenti".

Sempre nell'ottica di prevedere una maggiore proporzionalità delle sanzioni amministrative, il comma 4 prevede la riduzione di un terzo della sanzione base, applicabile in sede d'accertamento, nell'ipotesi in cui la maggiore imposta o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3 per cento rispetto all'imposta e al credito dichiarato. Tale soglia percentuale è individuata calcolando il rapporto tra l'ammontare complessivo del quantum dichiarato e quello del quantum accertato. La riduzione non si applica in caso di condotte fraudolente e in caso di superamento della soglia di euro 30.000.

Di particolare rilievo è la seconda parte del comma 4 che prevede la medesima riduzione della sanzione base di cui sopra (riduzione di un terzo) nelle ipotesi in cui l'infedeltà della dichiarazione è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, a condizione che il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non c'è alcun danno per l'erario si applica la sanzione fissa di 250 euro. Entrambe le ipotesi di riduzione non si applicano in caso di condotte fraudolente, specifica la relazione illustrativa.

Il decreto in commento apporta anche alcune modifiche all'art. 2 del D. Lgs. n. 471/1997 che disciplina le sanzioni per le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Alcune delle modifiche introdotte in questa norma ripropongono quanto già previsto nel novellato art. 1 relativo alle sanzioni per omessa presentazione

della dichiarazione dei redditi o IRAP.

Nello specifico, si è ridotta la sanzione minima da 500 mila lire a 250 euro e, soprattutto, è stato previsto anche in questo caso che, qualora il contribuente che abbia omesso la presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, la presenti dopo il decorso di 90 giorni dal termine previsto ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, si applica la sanzione ridotta dal 60 al 120 per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di 200 euro. Anche in questa ipotesi, la riduzione della sanzione opera a condizione che il contribuente presenti la dichiarazione prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza.

Parimenti, da un canto si ripropongono anche in questa fattispecie le graduazioni sanzionatorie già inserite per l'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette, correlate al disvalore del comportamento tenuto dal sostituto che realizzi la violazione mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (aumento della metà della sanzione base) e, dall'altro, si prevede la medesima attenuazione delle sanzioni (riduzione di un terzo) nei casi in cui l'ammontare delle ritenute non versate riferibili alla differenza tra l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme accertati e dichiarati sia inferiore al 3 per cento delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati e comunque inferiori ad euro 30.000.

Anche l'art. 5 del D. Lgs. n. 471/1997 in tema di violazioni relative alla dichiarazione IVA e ai rimborsi è modificato in numerosi commi. Molteplici sono le modifiche che ripropongono per le violazioni della dichiarazione IVA quanto già previsto in modo innovativo in relazione alle violazioni per l'omissione o per l'infedele dichiarazione dei redditi e dell'IRAP.

Nello specifico, il decreto interviene sull'entità della sanzione, introducendo una maggiore proporzionalità della stessa in base all'eventuale ritardo nell'adempimento, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione IVA, prevedendosi una sanzione più lieve (sanzione compresa tra il 60 e il 120 per cento) nel caso di tardività contenuta nell'effettuazione dell'adempimento (dichiarazione presentata dopo il decorso di 90 giorni dal termine previsto ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo), sempreché non siano già iniziate attività di controllo. Parimenti, vengono riproposte le graduazioni sanzionatorie già inserite nell'art. 1 e nell'art. 2, connaturate al disvalore del comportamento tenuto dal contribuente, nell'ipotesi di infedele dichiarazione (sanzione aumentata della metà).

Al comma 4-quater dell'art. 5 è definito il concetto di imposta dovuta ai fini della commisurazione della sanzione per infedeltà, intendendosi per tale la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in sede di accertamento e

quello liquidabile in base alla dichiarazione, ai sensi dell'art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Il comma 4-quinquies modifica la disciplina sanzionatoria per le richieste di rimborso difformi rispetto al contenuto della dichiarazione.

Poiché, infatti, la richiesta di rimborso del credito IVA è effettuata tramite la dichiarazione IVA, è venuta meno l'esigenza di punire la violazione con una sanzione eccessivamente elevata (attualmente fissata tra il 100 e il 200 per cento della somma non spettante), stante la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di riscontrare rapidamente il contenuto della dichiarazione con quello della richiesta di rimborso del credito IVA. E' pertanto prevista l'applicazione della sanzione pari al 30 per cento dell'ammontare del credito rimborsato in assenza dei presupposti di legge (individuati dall'art. 30, D.P.R. n. 633/1972).

Gli interventi di adeguamento del comma 6 – relativo alle sanzioni per le omissioni delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione dell'attività - riguardano, invece:

- l'inserimento, nel primo periodo, del richiamo all'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- un adeguamento della disciplina recentemente introdotta dal D.Lgs. n. 42/2015 - c.d. mini sportello unico (MOSS) - attraverso il richiamo alle comunicazioni di cui all'articolo 74-quinquies, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, al fine di consentire l'applicazione della sanzione per mancata presentazione di una delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, oltre che alla richiesta di registrazione MOSS, anche alla incompleta o inesatta presentazione delle successive comunicazioni.

Importanti modifiche sono intervenute sull'art. 6 del D. Lgs. n. 471/1997, che disciplina le violazioni degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, la sanzione proporzionale in precedenza prevista dal 100 al 200 per cento dell'imponibile non correttamente documentato o registrato, è stata ridotta al 90/180 per cento, e non troverà più applicazione nei casi di errori che non producono effetti a danno dell'erario.

E' stata completamente innovata la disciplina sanzionatoria in materia di **reverse charge**, attraverso modifiche ai commi 9-bis e 9-ter e l'introduzione dei nuovi commi 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3, maggiormente improntati al criterio di proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione commessa, in attuazione dei principi sanciti di recente sia dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea che dalla Corte di Cassazione.

Nello specifico, il decreto chiarisce che le norme sanzionatorie in tema di **reverse charge** si applicano a tutte le tipologie di operazioni riconducibili all'inversione contabile, sia di carattere domestico che nei rapporti

internazionali, disciplinando le seguenti ipotesi:

- Il nuovo comma 9-bis dell'art. 6 tratta del caso in cui il cessionario o committente, debitore dell'IVA, non assolva i relativi obblighi (o vi provveda tardivamente). I primi tre periodi della disposizione si occupano del caso in cui il cedente o prestatore non sia tenuto all'emissione della fattura in Italia. L'ultimo periodo tratta del caso in cui il cedente o prestatore sia tenuto all'emissione della fattura in Italia.

Nel primo caso (cedente o prestatore non tenuto all'emissione della fattura in Italia), ove il cessionario o committente non assolva agli obblighi ai quali sarebbe tenuto (o vi provveda tardivamente), si applicherà una sanzione non rapportata all'imposta - in misura variabile da 500 a 20.000 euro - qualora egli non soffra di limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione, sempreché l'operazione risulti dalla contabilità.

In caso di mancata contabilizzazione, la sanzione sarà fortemente incrementata, essendo fissata in proporzione dell'imponibile non contabilizzato, in una misura compresa tra il 5 e il 10% di tale imponibile.

Solo nel caso in cui, nel periodo con riferimento al quale il predetto acquisto avrebbe dovuto essere annotato, il cessionario o committente soffrisse di limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione, allo stesso sarà richiesto di corrispondere l'imposta che non avrebbe potuto essere detratta.

L'ultimo periodo del comma 9-bis tratta del secondo caso, relativo ad operazioni soggette a *reverse charge* per cui il cedente o prestatore è tenuto all'emissione della fattura in Italia. La disposizione va letta in connessione con la disposizione di cui al comma 2 dell'art. 6 del D. Lgs. n. 471/1997. Tale ultima previsione stabilisce che, ove il cedente o prestatore di un'operazione soggetta a *reverse charge* non emetta fattura, trova applicazione la sanzione tra il 5 e il 10% dei corrispettivi non documentati, ridotta a una sanzione compresa tra euro 250 ed euro 2.000 quando la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito. L'ultimo periodo del predetto comma 9-bis stabilisce le regole nel caso in cui il cessionario o committente non riceva la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o riceva una fattura irregolare, con procedure del tutto simili a quelle previste dal comma 8 dell'art. 6 del D. Lgs. n. 471/1997.

- Il comma 9-bis.1 si sofferma sul caso in cui l'IVA sia erroneamente assolta dal cedente o prestatore anziché dal cessionario o committente. La disposizione chiarisce anzitutto, sotto il profilo sostanziale, non solo che, una volta che l'IVA è stata assolta - sia pure erroneamente - dal cedente o prestatore la stessa non può

essere chiesta anche al cessionario o committente, ma anche che quest'ultimo possa portare in detrazione l'IVA erroneamente addebitatagli dal cedente o prestatore. Sotto il profilo sanzionatorio, si prevede una sanzione, non rapportata a imposta, compresa tra 250 e 10.000 euro. La sanzione è dovuta dal soggetto (cessionario/committente) che non ha correttamente adempiuto ai suoi obblighi. Al pagamento della sanzione è tuttavia solidalmente tenuto il cedente o prestatore. L'ultimo periodo del comma 9-bis.1 contiene, infine, una specifica disposizione volta a disciplinare i casi in cui l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode: in tale ipotesi, per la quale è necessario che il fisco provi che il cessionario o committente sia consapevole dell'intento di evasione o frode, troverà applicazione nei suoi confronti la sanzione ordinariamente prevista dal comma 1 dell'art. 6 del D. Lgs. n. 471/1997 per le irregolarità nella fatturazione.

- Il comma 9-bis.2 contiene una disposizione speculare a quella di cui al comma 9-bis.1, soffermandosi sul caso in cui l'IVA sia erroneamente assolta dal cessionario o committente anziché dal cedente o prestatore. Anche in tale fattispecie, la nuova norma chiarisce, sotto il profilo sostanziale, non solo che, una volta che l'IVA è stata assolta - sia pure erroneamente - dal cessionario o committente la stessa non può essere chiesta anche al cedente o prestatore, ma anche che il primo può portare in detrazione l'IVA erroneamente assolta mediante il *reverse charge*. Sotto il profilo sanzionatorio, si prevede una sanzione, sempre non rapportata a imposta, di ammontare compreso tra 250 e 10.000 euro. La sanzione è dovuta anche in tal caso dal soggetto che non ha correttamente adempiuto agli obblighi allo stesso facenti carico, ovvero il cedente o prestatore. Al pagamento è tuttavia solidalmente tenuto il cessionario o committente. Anche l'ultimo periodo del comma 9-bis.2 contiene una specifica disposizione volta a disciplinare i casi in cui l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario sia stata determinata da un intento di evasione o di frode. In tale ipotesi, per la cui applicazione è necessario che il Fisco provi che il cedente o prestatore era consapevole dell'intento di evasione o di frode, troverà applicazione nei confronti del cedente o prestatore la sanzione ordinariamente prevista dal comma 1 dell'art. 6 del D. Lgs. n. 471/1997 per le irregolarità nella fatturazione.
- Il comma 9-bis.3 disciplina, infine, l'erroneo assolvimento mediante *reverse charge* di un'operazione che non sarebbe in realtà imponibile a IVA, perché esente, non imponibile o non soggetta; si chiarisce, in particolare, non solo che, in sede di accertamento, la fattispecie è correttamente riqualficata espungendo tanto l'IVA a credito quanto

l'IVA a debito, ma anche che il cessionario o committente interessato può recuperare l'imposta erroneamente corrisposta (l'eventuale differenza tra l'IVA a debito e l'IVA detratta) mediante variazione in diminuzione o richiesta di rimborso, senza l'applicazione di alcuna sanzione. La disposizione trova applicazione anche ove siano assoggettate a *reverse charge* operazioni in realtà inesistenti, ma trova in tal caso applicazione una sanzione amministrativa compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

E' stato altresì modificato l'art. 7 del D. Lgs. n. 471/1997 che concerne le specifiche violazioni relative alle esportazioni. Nella nuova formulazione risulta attenuata la sanzione prevista per il fornitore dell'esportatore abituale, di cui al comma 5, che da proporzionale (entità compresa tra il 100 e il 200 per cento) viene stabilita in misura fissa da un minimo di 250 euro ad un massimo di 2.000 euro. La nuova misura della sanzione è coerente con le modifiche introdotte dal D. Lgs. n. 175/2014 che, dal 1° gennaio 2015, dispongono che il fornitore dell'esportatore abituale non sia più tenuto a comunicare all'Agenzia delle Entrate le lettere d'intento ricevute dell'esportatore abituale, dovendo solo verificare che l'esportatore abituale abbia trasmesso le stesse all'Agenzia delle Entrate, prima di effettuare la relativa operazione.

Tra le altre modifiche apportate dal decreto legislativo, si segnala inoltre la riscrittura dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 concernente le violazioni per omessi o ritardati versamenti d'imposta. Anche in questo caso, al fine di rendere la norma maggiormente aderente al principio di proporzionalità delle sanzioni sancito dalla legge delega, il decreto prevede come primo intervento un meccanismo di maggiore riduzione della sanzione per i versamenti effettuati con lieve ritardo. In particolare, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione del 30 per cento è ridotta alla metà. Inoltre, salva l'applicazione del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione precedente è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo; ne consegue che la sanzione base su cui commisurare la riduzione pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo è quella ridotta del 15%.

L'art. 13 è stato riformulato inserendo una disciplina specifica per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante; in tale ipotesi si applica la sanzione pari al 30 per cento del credito utilizzato, salva l'applicazione di disposizioni speciali.

E' stata inoltre inserita nel corpus dell'art. 13, al comma 5, la disciplina dell'utilizzo in compensazione di un credito inesistente, in precedenza contenuta nel D.L. n. 185/2008. In caso di utilizzo in compensazione di un

credito inesistente, è applicata esclusivamente la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura del credito. E' venuta meno l'aggravante per l'utilizzo in compensazione del credito inesistente di importo superiore a euro 50.000, nella previgente disciplina sanzionata in misura pari al 200 per cento della misura del credito compensato.

L'ultimo periodo del comma 5 del novellato art. 13 definisce inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati di cui agli art. 36-bis, 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, 54-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Secondo la relazione illustrativa, "devono, pertanto, escludersi dall'ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione, nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso".

Infine, il nuovo art. 13 introduce la disciplina sanzionatoria della garanzia IVA di gruppo presentata oltre 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione; in tale fattispecie si applica la sanzione del 30 per cento dell'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante. In precedenza, la mancata presentazione della garanzia prescritta entro il termine era sanzionata, in applicazione delle regole sanzionatorie generali, con la sanzione prevista per l'omesso versamento.

Il capo III del titolo II del decreto legislativo in oggetto contiene modifiche a specifiche discipline sanzionatorie non contenute nei D.Lgs. n. 471 e n. 472 del 1997.

In particolare, si modificano, a decorrere dal 1° gennaio 2017, le violazioni in materia di comunicazioni:

- a) all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni uniche da parte dei sostituti di imposta (art. 21):
- b) all'Anagrafe tributaria delle informazioni utili alla predisposizione della dichiarazione precompilata da parte di enti e casse sanitarie, (art. 22):
- c) al Sistema Tessera sanitaria delle prestazioni sanitarie erogate nel 2015, da parte di alcuni soggetti del settore sanitario: asl, aziende ospedaliere, policlinici, farmacie, ecc.. (art. 23).

Si prevede per le violazioni alle predette comunicazione l'applicazione di una sanzione di 100 euro prevista per ogni comunicazione omessa, tardiva o errata (sanzioni non cumulabili) con un limite massimo di 50.000 euro per ciascun soggetto obbligato.

Inoltre, si consente di inviare una comunicazione correttiva entro 60 giorni dalla scadenza originaria, con l'applicazione di una sanzione ridotta ad un terzo con un limite massimo per soggetto obbligato, pari a euro 20.000.

Infine, si prevede all'art. 25 che gli uffici fiscali, nell'ambito dei procedimenti di accertamento e di adesione, debbano computare le perdite fiscali a riduzione del maggior imponibile accertato, con conseguente rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione.

Tale positiva disposizione codifica una prassi operativa che, in realtà, dovrebbe già essere utilizzata dagli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate in sede di accertamento. Pertanto non si comprendono le ragioni per cui la norma prevede l'applicazione delle predetta prassi solo a decorrere dal 1° gennaio 2016, con riferimento ai periodi di imposta per i quali sono ancora pendenti i termini per l'accertamento.

Revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario – D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156

[D. Lgs. del 24 settembre 2015 n. 156](#)

Il decreto legislativo n. 156 del 24 settembre 2015 reca misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.

Novità in materia di interpelli – modifiche alla L. n. 212/2000

Nella prospettiva di realizzare un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita l'istituto dell'interpello è stato riformato per assolvere più efficacemente alla funzione di strumento di dialogo con l'Amministrazione finanziaria. A tal fine, in un'ottica di semplificazione, quelle forme di interpello prima obbligatorie sono state rese facoltative, ad eccezione dell'interpello disapplicativo, ed è stata attribuita omogeneità ad una disciplina che richiedeva un riordino definendo regole procedurali e soprattutto processuali con effetti uniformi. Inoltre, è stata garantita per tutte le tipologie di interpello individuate dalla norma certezza nei tempi di risposta e maggiore tempestività nella redazione dei pareri.

In particolare, il decreto in esame, modifica l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, introducendo altre forme di interpello oltre a quello ordinario. La norma, infatti, oltre ad attribuire la caratteristica di principio statutario al diritto di interpello del contribuente, individua quattro tipologie di interpelli ai quali attribuisce garanzie comuni: l'interpello ordinario, l'interpello probatorio, l'interpello "anti abuso", l'interpello disapplicativo.

L'interpello ordinario, che interpreta le disposizioni tributarie caratterizzate da obiettive condizioni di incertezza in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali, si arricchisce di una nuova fattispecie: l'interpello qualificatorio. Con tale tipologia di interpello si forniscono risposte ad istanze

relative alla corretta qualificazione di fattispecie complesse rispetto a determinate circostanze di fatto. Ad esempio possono formare oggetto di questo interpello la sussistenza di una stabile organizzazione ai fini dell'esenzione da tassazione, ai sensi del nuovo art. 168-ter del TUIR, (recentemente introdotto dal D. Lgs. n. 147/2015) oppure l'identificazione di un determinato costo quale spesa di pubblicità o rappresentanza. Tuttavia, come espressamente chiarito nella relazione illustrativa, l'interpello qualificatorio non è idoneo a fornire valutazioni su eventuali fenomeni di "esterovestizione", i quali necessitano di accertamenti di fatto.

L'interpello probatorio, risponde a chiarimenti relativi a richieste sull'idoneità di determinati elementi offerti dal contribuente ai fini dell'adozione di un determinato regime fiscale.

L'interpello "anti abuso" che comprende le principali fattispecie in precedenza riconducibili all'interpello antielusivo di cui all'art. 21 della legge del 30 dicembre 1991 n. 413, attraverso il quale il contribuente può accertarsi dell'elusività di una determinata operazione prima di porla in essere. Tale strumento, che può essere impiegato anche in merito a casi di interposizione di cui al comma 3 dell'art. 37-bis del DPR del 29 settembre 1973 n. 600, è stato già oggetto di riforma con l'attuazione del decreto legislativo del 5 agosto 2015 n. 128 recante disposizioni in materia di certezza del diritto.

Il decreto disciplina per ultimo l'interpello disapplicativo, previsto dal comma 8 dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, con il quale il contribuente fornisce un parere in merito alla sussistenza delle condizioni necessarie per poter procedere alla disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo. Si tratta di un interpello a carattere obbligatorio. Tuttavia, il legislatore ha precisato che indipendentemente dalla presentazione della stessa, è possibile far valere la legittimità della disapplicazione anche nelle successive fasi dell'accertamento amministrativo e del contenzioso. In caso di risposta negativa allo stesso è prevista la possibilità di impugnare l'atto mediante presentazione di un ricorso avverso all'avviso di accertamento.

Per quanto riguarda i termini di risposta, limitatamente agli interpelli ordinari sono stati ridotti da centoventi giorni a novanta giorni, mentre per tutte le altre tipologie di interpello, anche per quelli per cui non era previsto un termine perentorio (come quello relativo alle società non operative), è stato disposto che i tempi di lavorazione non debbano superare i centoventi giorni. Inoltre, in caso di presentazione di documentazione aggiuntiva, a seguito di apposita richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria, i termini di risposta si riducono a sessanta giorni dalla ricezione della documentazione.

Il meccanismo del silenzio – assenso è stato esteso a tutte le tipologie di interpello, con la conseguenza che se la risposta non perviene entro il termine previsto, si consolida la soluzione prospettata dal contribuente.

Rispetto a quanto in precedenza previsto, la risposta vincola l'Amministrazione finanziaria in ogni suo organo, compresi gli uffici ausiliari dell'Agenzia delle Entrate e la Guardia di finanza, nel caso in cui emergano rilievi a seguito di accessi e verifiche.

L'Amministrazione finanziaria sarà tenuta alla pubblicazione delle risposte ad interpello mediante circolari o risoluzioni. In particolare, ciò diventa necessario nei casi in cui:

- lo stesso dubbio viene sollevato da un numero elevato di contribuenti;
- le istanze hanno per oggetto questioni relative a norme di recente approvazione;
- le istanze richiedono un parere dell'amministrazione rispetto a comportamenti disomogenei da parte degli uffici territoriali;
- è ravvisabile un interesse di carattere generale.

Novità in materia di contenzioso tributario – modifiche al D. Lgs. n. 546/1992

Il titolo II del D. Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, interviene sulle disposizioni che regolano il processo del contenzioso tributario, attualmente disciplinato dal D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, attuando gli obiettivi individuati dalla Delega fiscale, diretti soprattutto ad incentivare un maggior utilizzo degli strumenti deflattivi del contenzioso, come la mediazione e la conciliazione giudiziale e semplificando gli oneri procedurali con riferimento a controversie di modesto importo.

A tal fine, il decreto ha esteso la facoltà di utilizzare l'istituto della mediazione a tutte le controversie indipendentemente dall'ente impositore, comprese quelle in materia catastale. Potranno, pertanto, avvalersi della mediazione anche i contribuenti in causa con soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate e i concessionari della riscossione, oltre a Equitalia. Sul punto il decreto ha disposto che, in caso di conclusione positiva della mediazione, le sanzioni sono ridotte al 35 per cento del minimo previsto dalla legge.

A rafforzare il ricorso alla mediazione, è stato stabilito il principio in base al quale le spese di giudizio seguono la soccombenza, con la possibilità di disporre la compensazione delle spese solo in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate. Tali spese, infatti, sono state maggiorate del 50 per cento nelle controversie proposte contro atti che potevano formare oggetto di mediazione.

Inoltre, nelle controversie in cui si è preventivamente cercato di trovare una soluzione avvalendosi della mediazione, ma senza avere successo, le

spese del processo saranno addebitate alla parte che ha rifiutato la proposta di conciliazione senza giustificato motivo, nel caso in cui le pretese ottenute risultino inferiori a quelle che gli erano state in precedenza proposte nell'accordo.

Tali controversie, non risolte mediante conclusione dell'accordo di mediazione in precedenza proposto, potranno essere comunque oggetto di conciliazione giudiziale, della quale sarà possibile avvalersi anche nei giudizi di appello.

È stata estesa a tutte le fasi del processo la sospensione cautelare della procedura di riscossione dei tributi contestati, in presenza di un danno grave e irreparabile, analogamente a quanto avviene nei contenziosi civili.

Tra le altre novità introdotte dal provvedimento, si segnala l'attuazione del principio di immediata esecutività delle sentenze, limitatamente a quelle aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo, ovvero un'azione di restituzione di tributi in favore del contribuente, nonché quelle emesse su ricorso della parte contro gli atti relativi alle operazioni catastali. Tuttavia, nel caso in cui dalle stesse consegua un obbligo di pagamento dell'amministrazione finanziaria in favore del contribuente, per importi superiori a 10.000 euro, l'erogazione della somma spettante sarà subordinata alla prestazione di una idonea garanzia da parte di quest'ultimo.

Ciò al fine di tutelare gli interessi dell'amministrazione finanziaria, nel caso in cui ottenga una successiva pronuncia favorevole contro la sentenza impugnata, che preveda la restituzione delle somme erogate al contribuente. È stata ampliata la possibilità per il contribuente di stare in giudizio personalmente unitamente alle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica innanzi alle commissioni tributarie. In particolare, è stato aumentato a 3.000 euro il valore delle controversie relativamente alle quali, il contribuente può difendersi autonomamente. Al contempo è stata estesa la possibilità di fornire assistenza tecnica nei giudizi dinanzi alle commissioni tributarie, anche ai dipendenti dei CAF, e alle relative società di servizi, ma solo limitatamente ai contenziosi tributari che scaturiscono dall'attività da loro prestata (es. rettifica della detrazione di spese mediche espresse in dichiarazione compilata e trasmessa dal CAF), purché siano in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o del diploma di ragioneria e relativa abilitazione professionale.

È stata prevista la possibilità di proporre un giudizio di ottemperanza oltre che nei confronti dell'ente impositore anche nei confronti dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto all'albo di cui all'articolo 53 del D. Lgs. n. 446 del 1997, che svolge una funzione pubblica di concessionario del servizio di riscossione.

Ulteriori modifiche hanno interessato la composizione delle commissioni tributarie e le modalità di comunicazione e notifica degli atti del processo, mediante un maggior impiego della posta elettronica certificata.

Le nuove norme si applicheranno a decorrere dal 1° gennaio 2016, tuttavia le disposizioni in materia di esecutività delle sentenze entreranno in vigore dal 1° giugno 2016, e si applicheranno a tutti i giudizi in corso.

Semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione –D. Lgs. 24 settembre n. 159

[D. Lgs. del 24 settembre 2015 n. 159](#)

Il decreto legislativo del 24 settembre 2015 n. 159, in vigore dal 22 ottobre 2015, reca misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione.

In attuazione della Delega fiscale, che prevede anche una riorganizzazione della disciplina dell'accertamento dei tributi, è stato effettuato un rinnovamento della disciplina della sospensione legale della riscossione, è stata ampliata la possibilità di beneficiare della rateazione anche in determinati casi di definizione dell'accertamento, modificando l'esecutività dell'istituto, e in casi di decadenza per inadempimento al pagamento di somme iscritte a ruolo.

Ulteriori novità hanno interessato la revisione della disciplina sanzionatoria in materia di rateizzazione dei debiti tributari e quella sul pagamento e la rateizzazione dell'imposta di successione, allo scopo di uniformarla a quella modificata dal decreto in oggetto.

In particolare, in tema di sospensione legale della riscossione è stata soppressa la norma che consentiva di esperire la procedura di sospensione legale "in qualsiasi altra causa di inesigibilità del credito", al fine di evitare un possibile utilizzo strumentale dell'istituto.

A sostegno dei contribuenti in difficoltà, per il particolare periodo di crisi di liquidità, è stato disposto che lievi inadempimenti o ritardi di breve durata nei pagamenti delle rate non determinano la decadenza dalla rateazione. In proposito, a tali contribuenti è stata concessa la possibilità di beneficiare della rateazione prima che la riscossione dell'accertamento esecutivo sia affidato all'agente della riscossione.

A tal riguardo, è stato disposto che l'accertamento diventi esecutivo decorso il termine previsto per presentare ricorso, in luogo dei sessanta giorni dalla notifica dello stesso.

Inoltre, sempre a beneficio dei contribuenti è stata disposta la riduzione dell'onere di riscossione, c.d. aggio di riscossione, che grava sui debitori iscritti a ruolo, dall'8% al 6%, in caso di pagamento effettuato entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella. In attuazione degli obiettivi della legge delega di dare uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche attive e passive del contribuente, è stata resa

omogenea la misura dei tassi degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, in modo da ristabilire un equo e trasparente rapporto tra Fisco e contribuente. Anche a tal fine, si è proceduto a razionalizzare e a uniformare la disciplina delle sospensioni disposte in occasioni di eventi eccezionali.

Infine, è stata introdotta la possibilità per il contribuente di essere riammesso ad una ulteriore rateazione in caso di decadenza da un precedente piano concesso, non superiore a 24 mesi antecedenti alla data di entrata in vigore del decreto.

In particolare, come riportato dal comunicato stampa di Equitalia del 22 ottobre 2015, in attuazione di quanto previsto dal citato decreto, è stato disposto che chi è decaduto dal piano di rateizzazione tra il 22 ottobre 2013 e il 21 ottobre 2015, può chiedere nuovamente una dilazione delle somme non versate fino a un massimo di 72 rate mensili.

A tal fine, occorrerà presentare la domanda entro il 21 novembre, compilando l'apposito modulo disponibile nella sezione rateazione del sito internet di Equitalia.

Sul punto, nel comunicato è stato precisato che il nuovo piano concesso non sarà prorogabile e si decadrà in caso di mancato pagamento di due rate anche non consecutive, mentre per i piani concessi dopo l'entrata in vigore del decreto, la rateizzazione decadrà con il mancato pagamento di cinque rate anche non consecutive, che se regolarizzate, consentiranno di richiedere un nuovo piano di dilazione e riprendere i pagamenti ancora dovuti.

Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale – D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 160

[D. Lgs. del 24 settembre 2015, n. 160](#)

Con il decreto legislativo n. 160 del 24 settembre 2015, è stata data attuazione alle disposizioni della legge delega in materia di monitoraggio delle spese fiscali e dell'evasione.

L'articolo 1 del decreto introduce una procedura per la revisione periodica delle agevolazioni fiscali (c.d. *tax expenditures*). Il nuovo meccanismo dovrà consentire una valutazione approfondita delle agevolazioni in vigore al fine di consentirne la riduzione o l'eliminazione nel caso in cui costituiscano duplicazioni di programmi di spesa, ovvero non rispondano più alle mutate esigenze economiche e sociali del Paese. L'azione di monitoraggio delle *tax expenditures*, che dovrà essere condotta in concomitanza con la pubblicazione della Nota di aggiornamento al DEF, è orientata alla definizione di indirizzi programmatici, cui potrà essere dato eventualmente seguito nelle leggi di stabilità. Come espressamente previsto dall'articolo 1, l'azione di riordino dovrà garantire particolari tutele alle norme in favore dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e di

pensione, della famiglia, della salute, delle situazioni di svantaggio economico e sociale, nonché del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica. Il Governo dovrà inoltre predisporre un dettagliato rapporto annuale, da presentare in allegato allo stato di previsione dell'entrata in sede di elaborazione della manovra di bilancio, elencante qualsiasi forma di esenzione, esclusione, riduzione o regime di favore derivante dall'applicazione di disposizioni normative vigenti.

L'articolo 2 stabilisce nuove regole per il monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva e per la pubblicizzazione dei risultati connessi al contrasto di tali fenomeni. Si prevede che il Governo, in concomitanza con la nota di aggiornamento al DEF, presenti al Parlamento un rapporto contenente i risultati dell'attività di contrasto all'evasione ottenuti nell'anno precedente. Il documento, dovrà distinguere tra imposte accertate e riscosse, evidenziare le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, e contenere separate evidenze per le mancate entrate dovute alla c.d. "evasione involontaria" (somme dichiarate e non versate e somme dovute in esito alla correzione di errori nella liquidazione delle dichiarazioni). Il nuovo documento dovrà contenere anche indicazioni riguardo: (i) il recupero di gettito legato alla maggiore propensione dei contribuenti all'adempimento spontaneo; (ii) gli indirizzi strategici per il futuro; (iii) il raffronto e l'aggiornamento dei risultati ottenuti con gli obiettivi prefissati.

La nuova procedura stabilisce che il Governo nel redigere il rapporto si avvalga dell'ausilio delle Regioni in relazione ai tributi locali e di una "relazione sull'economia non osservata e sull'evasione" redatta da una Commissione di esperti istituita con decreto del MEF. Il lavoro di quest'ultima Commissione risulta particolarmente rilevante e viene disciplinato nel dettaglio dal decreto. In particolare alla Commissione è affidato il compito di:

- a) recepire e commentare le valutazioni ISTAT sull'economia non osservata
- b) produrre una stima ufficiale delle somme sottratte al bilancio pubblico, in termini di *tax gap*, per tutte le maggiori imposte, fornendo la massima disaggregazione settoriale, territoriale e dimensionale;
- c) valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva;
- d) illustrare le strategie, i risultati ottenuti, e le future azioni da intraprendere in relazione agli interventi per il contrasto dell'evasione e per lo stimolo alla *compliance*.

Da ultimo, l'articolo 3 del decreto chiarisce che le maggiori risorse rivenienti dall'attività di revisione delle spese fiscali, al netto di quelle già impegnate dalla legislazione vigente, saranno destinate, a decorrere dalla manovra relativa al triennio 2016-2018, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale. La medesima destinazione è prevista per le maggiori entrate strutturali ottenute dall'azione contrasto dell'evasione fiscale e contributiva e

dalla maggiore *compliance* dei contribuenti.

Misure per la revisione della disciplina delle agenzie fiscali - D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 157

[D. Lgs. del 24 settembre 2015, n. 157](#)

Il decreto legislativo del 24 settembre 2015, n. 157, recante misure per la revisione della disciplina delle agenzie fiscali mira a facilitare l'adempimento degli obblighi tributari, impiegando tecniche più avanzate di comunicazione con i contribuenti ed assicurando, al contempo, una riduzione dell'invasività dei controlli.

Attraverso una rimodulazione dell'organizzazione e degli obiettivi del personale delle agenzie fiscali si cerca, quindi, di favorire la *tax compliance* e di migliorare il rapporto Fisco - contribuenti.

Le attività di controllo demandate alle agenzie fiscali dovranno rispondere ad obiettivi di maggiore efficienza a livello di singole aree, da valutare secondo indicatori di produttività, qualità e tempestività, ma anche a livello di efficacia ed efficienza gestionale complessiva. Tali indicatori dovranno tenere conto di criteri generali, quali il rispetto delle regole dello Statuto del Contribuente, la facilitazione dell'esecuzione degli adempimenti fiscali, l'erogazione di servizi tempestivi al contribuente.

Il raggiungimento di tali obiettivi è promosso dall'erogazione di compensi incentivanti, determinati sulla base di precisi criteri, nel quadro della revisione del sistema delle convenzioni fra Ministro dell'economia e delle finanze e agenzie fiscali.

Il decreto, precisa, inoltre, che le nuove norme relative alle citate convenzioni si applicheranno solo a decorrere dal 1° gennaio 2016, e gli stanziamenti destinati ai compensi incentivanti relativi al raggiungimento degli obiettivi saranno incrementati con un apposito provvedimento, garantendo il rispetto del vincolo di neutralità finanziaria.

La riorganizzazione delle agenzie fiscali è stata attuata prevedendo una riduzione del numero delle posizioni dirigenziali e, in un primo momento, a copertura di tali carenze nell'organico, mediante l'attribuzione di incarichi dirigenziali a funzionari esperti, per un periodo limitato.

9. Nuove forme di comunicazione tra Fisco e contribuente per l'emersione dell'imponibile (Prov. AE n. 137937)

[Provvedimento Agenzia delle Entrate del 29 ottobre 2015 n. 137937](#)

Con il provvedimento del 29 ottobre 2015, emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono state illustrate le modalità per favorire l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari e l'emersione spontanea delle basi imponibili con riferimento ad alcuni adempimenti in materia di imposta sul valore aggiunto, in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 1, commi da 634 a 635 della legge del 23 dicembre 2014 n. 190

(Legge di Stabilità 2015).

In particolare, con il provvedimento, l'Agenzia delle Entrate comunica che nei confronti di specifici contribuenti soggetti passivi IVA, si renderanno disponibili le informazioni che risulteranno dal confronto dei dati relativi alla presentazione della comunicazione annuale dei dati IVA con quelli relativi alla presentazione della dichiarazione IVA.

Tale confronto, dal quale, secondo le informazioni in possesso dell'Agenzia delle Entrate, risulterebbe per tali contribuenti l'omessa presentazione della dichiarazione IVA oppure la presentazione della stessa con la sola compilazione del quadro VA, consentirà al contribuente di poter fornire elementi per giustificare le anomalie riscontrate ed eventualmente rimediare all'errore.

Le informazioni rese disponibili ai contribuenti riguarderanno: codice fiscale, denominazione, cognome e nome del contribuente, numero identificativo della comunicazione e anno d'imposta, comunicazione annuale dei dati IVA relativa all'anno d'imposta 2014, dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2014, protocollo identificativo e data di invio della comunicazione e della dichiarazione.

Tali informazioni saranno comunicate al contribuente agli indirizzi di Posta Elettronica Certificata, oppure per posta ordinaria, nei casi di indirizzo PEC non attivo. Sulla base delle indicazioni contenute in tali comunicazioni, il contribuente potrà segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non in precedenza conosciute, per giustificare la propria posizione fiscale.

Si segnala che le predette informazioni saranno disponibili anche alla Guardia di Finanza.

Per quanto riguarda i contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2014, nel provvedimento è stato ricordato che questi ultimi potranno regolarizzare la propria posizione, presentando la dichiarazione entro 90 giorni dal 30 settembre 2015, versando delle sanzioni in misura ridotta.

Inoltre, per i contribuenti che hanno presentato la dichiarazione IVA 2015, relativa all'anno di imposta 2014, compilata solo con riferimento al quadro VA, possono regolarizzare gli errori commessi mediante l'istituto del ravvedimento operoso, (recentemente modificato dalla legge di Stabilità 2015), versando sanzioni proporzionali al tempo trascorso dalla violazione commessa.

AIUTI DI STATO

10. Decisione CE sugli aiuti concessi a Fiat e Starbucks

A seguito delle indagini formali avviate nel giugno 2014, la Commissione europea è giunta alla conclusione che il Lussemburgo e l'Olanda hanno concesso vantaggi fiscali selettivi a Fiat Finance and Trade (società di finanziamento del gruppo Fiat) e alla società di torrefazione del caffè di Starbucks. Ad avviso della Commissione, secondo quanto si evince dal comunicato stampa, in entrambi i casi i *ruling* concessi dalle autorità fiscali lussemburghesi e olandesi avrebbero comportato una riduzione artificiosa delle imposte dovute dalle due società citate.

Benché i *tax ruling* siano strumenti perfettamente legali (stabiliscono i criteri con cui le autorità nazionali determinano le modalità di calcolo delle imposte societarie o l'applicazione di alcune disposizioni fiscali speciali), i due *tax ruling* in esame, secondo la CE, hanno avallato metodi complessi e artificiosi di determinazione della base imponibile delle società, che non riflettono le normali condizioni del mercato.

Nello specifico, per Fiat Finance and Trade la base di capitale stimata ai fini del *tax ruling* è stata giudicata inferiore al capitale effettivo della società e, parimenti, la remunerazione stimata del capitale, già notevolmente ridimensionato, ai fini fiscali è risultata inferiore rispetto ai tassi di mercato. In questo modo, gli utili da assoggettare a imposta sono stati sottostimati.

Nel caso di Starbucks, la società versava royalty estremamente onerose a Alki (società del gruppo Starbucks con sede nel Regno Unito) per usufruire di *know-how* relativo alla tostatura di caffè e pagava un prezzo gonfiato per chicchi verdi di caffè a Starbucks Coffee Trading SARL, società con sede in Svizzera. In sostanza, la maggior parte degli utili generati dalla società di torrefazione del caffè venivano trasferiti all'estero, per di più in Paesi dove non venivano tassati.

La CE, ritenendo quindi i *tax ruling* concessi alle due società aiuti di Stato illegali e incompatibili, ne impone il recupero al fine di ridurre la distorsione della concorrenza da essi determinata. Il valore del vantaggio concorrenziale indebito concesso a Fiat e Starbucks corrisponde alla differenza tra le imposte effettivamente versate e quelle che sarebbero state versate senza i *tax ruling*.

Secondo la CE tale importo sarebbe pari ad almeno 20-30 milioni di euro per ciascuna delle società, ma la determinazione dell'ammontare esatto delle imposte da recuperare è demandata alle autorità fiscali rispettivamente competenti (autorità fiscali lussemburghesi e olandesi) sulla base della metodologia stabilita dalla CE.

INTERNAZIONALE

11. OCSE – terminati i lavori del BEPS

Il 5 ottobre, a conclusione di due anni di lavori a ritmi serrati, l'OCSE ha pubblicato i documenti finali del piano d'azione BEPS. I risultati del progetto saranno presentati ai leaders del G20 in occasione del summit che si terrà ad Adalia, in Turchia, il 15 e 16 novembre 2015.

Come noto, il pacchetto BEPS rappresenta il primo intervento di manutenzione complessiva del sistema fiscale internazionale; un sistema gravemente segnato dall'impatto e dalla rapida accelerazione dei processi di globalizzazione e digitalizzazione dell'economia che hanno caratterizzato il recente passato.

I 15 documenti presentati dall'Organizzazione contengono numerose raccomandazioni per la modifica dei sistemi normativi nazionali, del modello di Convenzione Fiscale OCSE e delle linee guida in materia di *transfer pricing*. Per rendere il processo di recepimento di queste proposte più rapido e coordinato è stata suggerita l'adozione di una Convenzione multilaterale.

La conclusione dei lavori ha portato a due documenti di carattere trasversale (il rapporto sull'azione 1, relativo all'economia digitale e quello sull'azione 15, riguardante la convenzione multilaterale) e ad altri 13 rapporti caratterizzati da un focus specifico. Questi ultimi possono essere raggruppati in tre grandi pilastri che riguardano il ripristino della coerenza nei meccanismi di fiscalità internazionale, la modifica di profili sostanziali e l'incremento della trasparenza e della certezza del sistema.

Il rapporto sull'azione 1 (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*), riporta la conclusione che l'economia digitale non può essere scissa e sottoposta a regole fiscali separate rispetto al resto dell'economia, posto che è l'economia stessa a divenire sempre più digitale in tutti i suoi ambiti. Le problematiche connesse alla disciplina fiscale di alcuni modelli di *business* della *digital economy* sono state tuttavia analizzate mettendo in luce la loro capacità di esacerbare i fenomeni BEPS. Tra le contromisure proposte la possibilità di elaborare forme di tassazione che prescindano dai criteri classici di determinazione della stabile organizzazione, anche ricorrendo a concetti inediti come quelli di "presenza digitale significativa" o di "stabile organizzazione virtuale", valutati su presupposti aggiuntivi o nuovi rispetto a quelli usati tradizionalmente. È stato precisato che le problematiche legate alla *digital economy* dovrebbero tuttavia essere inquadrare in un contesto che tenga conto anche degli ulteriori interventi proposti dal piano d'azione BEPS, come, ad esempio, quelli riguardanti i prezzi di trasferimento e le norme in materia di società controllate estere. Il

rapporto descrive inoltre regole e meccanismi per efficientare la gestione nell'IVA nei rapporti *crossborder* B2C.

Con riferimento all'azione 15 (*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*), come anticipato, lo scopo è quello di rendere tempestiva ed efficace la traduzione delle raccomandazioni elaborate in normative cogenti. Nel diritto internazionale, sebbene non in specifico riferimento ad accordi in materia fiscale, esistono già precedenti in cui attraverso strumenti multilaterali sono stati rettificati accordi bilaterali. Partendo da queste esperienze il rapporto esplora la fattibilità tecnica di una simile soluzione, concludendo che lo strumento multilaterale rappresenta una via percorribile. L'OCSE ha già provveduto a compiere i primi passi per istituire un gruppo di lavoro ad hoc con lo scopo di aprire la convenzione multilaterale anti BEPS alla firma dei paesi partecipanti al progetto già nel corso del 2016.

Venendo ai temi del primo pilastro (ripristino della coerenza delle regole fiscali): Il rapporto sull'azione 2 (*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*) contiene raccomandazioni per la modifica delle normative nazionali e del modello di convenzione OCSE al fine di contrastare quella gamma di situazioni in cui, sfruttando asimmetrie tra ordinamenti diversi, un soggetto ottiene un vantaggio fiscale indebito (ad es. doppia non tassazione, doppia deduzione, deduzione a fronte del mancato versamento di un imposta, differimento a lungo termine delle imposte, ecc.) Il documento fornisce indicazioni anche per evitare che gli effetti distorsivi di simili strutture vengano importati in giurisdizioni terze.

Il documento sull'azione 3 (*Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*) detta linee guida per consentire agli Stati la costruzione di un sistema efficace e coordinato di regole per le società controllate estere al fine di impedire spostamenti fittizi dei redditi di impresa in Paesi a fiscalità privilegiata. In particolare sono state fornite indicazioni per definire con chiarezza il concetto di CFC ed i parametri sostanziali e temporali per l'applicazione della normativa (limitazioni ed esenzioni, individuazione, calcolo ed imputazione del reddito, prevenzione ed eliminazione delle doppie imposizioni, ecc).

Il rapporto sull'azione 4 (*Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*) indica possibili soluzioni per impedire lo sfruttamento indebito della deducibilità degli interessi passivi nell'ambito di operazioni di finanziamento infragruppo. La raccomandazione di fondo riguarda la necessità di porre limitazioni alla deducibilità ancorandola all'effettivo livello di attività economica dei soggetti richiedenti (stabilendo soglie che prendano a riferimento l'EBITDA di tali soggetti). Partendo da questo assunto vengono proposte regole applicabili alle singole entità ovvero ai gruppi.

Il documento sull'azione 5 (*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*) rilancia i lavori dell'OCSE sulle normative fiscali dannose, le nuove indicazioni puntano a incrementare la trasparenza e a definire standard minimi condivisi per garantire l'accesso ai regimi agevolativi solo in presenza di requisiti sostanziali. Su tali basi il rapporto definisce, ad esempio, il meccanismo di valutazione dei regimi di patent box facendo leva sul c.d. "nexus approach", che utilizza le spese sostenute dal soggetto come proxy per determinare l'effettivo svolgimento di un'attività nel territorio in cui si richiede il beneficio fiscale. Nell'ambito della trasparenza, il rapporto promuove sistemi di scambio obbligatorio di informazioni tra Amministrazioni fiscali per i tax rulings che in caso di mancata condivisione potrebbero comportare rischi BEPS.

Fa parte del secondo pilastro (modifica di profili sostanziali) la relazione sull'azione 6 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*), con cui viene chiarito che le Convenzioni bilaterali non possono costituire strumenti per la riduzione o l'annullamento dell'imposizione attraverso strategie evasive. Parte del documento si occupa di risolvere il fenomeno del *treaty shopping* e di rettificare le regole pattizie affinché non determinino la disapplicazione involontaria di normative domestiche anti-abuso. Viene altresì fornita una guida agli Stati per aiutarli nell'effettuare le valutazioni di policy preliminari alla conclusione di trattati bilaterali.

Il documento relativo all'azione 7, (*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*) propone modifiche al modello di convenzione OCSE per la definizione di un concetto nuovo e più articolato di stabile organizzazione sotto il profilo materiale e personale, anche al fine di disinnesare il ricorso improprio ai "*commissionaire arrangements*" o la frammentazione delle attività tra imprese strettamente correlate orientata ad aggirare la costituzione di una presenza tassabile.

I risultati dei lavori sulle azioni da 8 a 10 (*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*) sono condensati in un unico documento, contenente proposte di rettifica alle attuali linee guida in materia di prezzi di trasferimento. Il rapporto interviene in diverse aree, in particolare attenzione sulla disciplina delle transazioni che coinvolgono beni immateriali (azione 8), l'allocazione contrattuale dei rischi e dei profitti (azione 9) e altre fattispecie ad alto rischio erosione (10). Il rapporto getta inoltre le basi per futuri lavori in relazione al metodo del *profit split*, nell'intento di produrre una guida dettagliata su come applicarlo correttamente.

Al terzo pilastro (trasparenza e certezza del diritto), fanno riferimento i lavori sull'azione 11 (*Measuring and Monitoring BEPS*); il relativo rapporto indica

agli Stati gli strumenti per la creazione di un sistema di misurazione, valutazione e monitoraggio dei fenomeni BEPS. Il documento - prendendo in rassegna gli studi finora condotti - individua sei indicatori che evidenziano l'esistenza e la rilevanza del problema BEPS valutando la perdita complessiva legata al fenomeno tra i 100 ed i 240 miliardi di dollari l'anno. La relazione sull'azione 12 (*Mandatory Disclosure Rules*), invece, indica alle Amministrazioni finanziarie gli strumenti idonei per la raccolta tempestiva delle informazioni utili ad individuare i fenomeni BEPS ed i metodi per analizzarli.

Il documento sull'azione 13, (*Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*) rivede la disciplina degli oneri documentali richiesti alle multinazionali in materia di TP, modificando le Guidelines OCSE. Oltre alla creazione di un "master file" e di un "local file" viene suggerita la predisposizione di un rapporto country by country per fornire separata evidenza di una serie di informazioni (redditi, imposte pagate, altri elementi attinenti l'attività economica svolta), per ogni giurisdizione in cui l'impresa multinazionale opera. Il rapporto contiene un template per il CbC e suggerisce soluzioni normative nazionali che prestino attenzione alla tutela della confidenzialità delle informazioni raccolte, che potranno formare oggetto di scambio tra le diverse Amministrazioni finanziarie.

Il rapporto sull'azione 14 (*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*) contiene raccomandazioni per migliorare i meccanismi di risoluzione delle controversie internazionali. Il documento reca standard minimi per la risoluzione delle dispute originate da interpretazioni delle convenzioni bilaterali, criteri per la costruzione di un sistema di monitoraggio delle controversie pendenti e, per alcuni Paesi, regole per l'introduzione di arbitrati vincolanti, al fine di garantire il raggiungimento di una soluzione entro tempi certi.

Alcuni dei risultati dei lavori BEPS sopra descritti troveranno immediata efficacia (ad esempio le modifiche alle linee guida in materia di TP o al modello OCSE) altri richiederanno adattamenti delle normative nazionali o delle convenzioni bilaterali vigenti (a quest'ultimo scopo verrà predisposta la convenzione multilaterale). Allo stato attuale il pacchetto BEPS ha già attirato l'attenzione del legislatore nazionale e degli organismi sovranazionali. In particolare, la Commissione Europea sta muovendo i primi passi verso l'implementazione di alcuni profili. Lo scorso 17 giugno è stato presentato un nuovo piano d'azione per una tassazione più equa ed efficiente delle imprese nell'Unione e sono ad oggi in corso numerose iniziative, come il rilancio della CCTB, la nuova direttiva per lo scambio automatico di informazioni in materia fiscale e l'adozione del *country by country reporting* che si iscrivono a pieno titolo nella cornice del contrasto ai fenomeni BEPS.

12. UE – Consultazione pubblica sul rilancio della CCCTB

L'8 ottobre la Commissione Europea ha indetto una consultazione pubblica per raccogliere pareri in merito all'elaborazione di una nuova proposta per l'introduzione della *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB). Si ricorda, che il rilancio del progetto di una base imponibile comune (e consolidata) costituisce parte integrante del piano d'azione per una tassazione più equa ed efficiente delle imprese presentato dalla CE il 17 giugno scorso.

Con la nuova consultazione la Commissione punta a raccogliere valutazioni su una vasta gamma di aspetti :

- l'efficacia della CCCTB come strumento di contrasto ai fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, fermo restando l'obiettivo di rendere il mercato unico europeo un ambiente sempre più favorevole allo sviluppo delle imprese;
- la scelta dei criteri per la definizione dell'ambito soggettivo e per determinare l'obbligatorietà della CCTB per talune imprese;
- la validità dell'approccio graduale (si ricorda che la CE intende introdurre in una prima fase una CCTB, demandando i meccanismi di consolidamento ad un passaggio successivo);
- la possibilità di introdurre in via transitoria alcune regole anti-BEPS nell'attesa che la Commissione sviluppi la proposta;
- la creazione di regole per scoraggiare il ricorso eccessivo delle imprese a strumenti di debito;
- l'introduzione di criteri in grado di favorire l'attività di ricerca e sviluppo delle imprese;
- l'utilità di un meccanismo transitorio di compensazione transfrontaliera delle perdite in attesa dell'introduzione del consolidamento;

La consultazione rimarrà aperta fino all'8 gennaio 2016.

13. UE – Approvazione della direttiva in materia di cooperazione amministrativa tra Stati nel settore fiscale

Martedì 6 ottobre il Consiglio ECOFIN ha approvato la modifica alla Direttiva 2011/16 che disciplina la cooperazione amministrativa tra Stati nel settore fiscale.

La proposta della Commissione, inclusa nel pacchetto sulla trasparenza fiscale presentato lo scorso 18 maggio, intende rendere obbligatorio tra gli Stati membri lo scambio di informazioni riguardanti i tax ruling, al fine di incrementare il livello di trasparenza fiscale all'interno dell'UE.

L'accordo è stato raggiunto sulla base della proposta di compromesso

presentata dalla Presidenza lussemburghese lo scorso 1° settembre. Rispetto alla proposta originaria della Commissione, si segnalano le tre modifiche illustrate qui di seguito:

1. retroattività - l'attuale compromesso prevede che lo scambio di informazioni riguardi solo i *ruling* emessi nei 5 anni precedenti (quindi, nel periodo 2012-2017; secondo la proposta della Commissione, l'arco temporale di riferimento era di 10 anni) e ancora validi all'entrata in vigore della Direttiva; inoltre, gli Stati membri scambieranno le informazioni anche riguardo ai *tax ruling* non più validi a decorrere dal 1° gennaio 2014;
2. clausola di esenzione per i *ruling* relativi alle PMI, che entrerà in vigore dal 1° aprile 2016 e non più dal 2017;
3. esenzione estesa a tutte le PMI, con esclusione di quelle che si occupano direttamente di attività finanziarie o d'investimento.

La modifica della Direttiva 2011/16 sarà adottata in occasione del prossimo Consiglio, a seguito del parere espresso dal Parlamento. Le nuove norme entreranno in vigore a partire dal 1° gennaio 2017.

14. UE –The list of VAT Committee guidelines has been updated

La Commissione Europea ha comunicato di aver messo a disposizione sul proprio sito *internet* l'elenco aggiornato delle linee guida concordate nel corso dei lavori del Comitato IVA.

Tale documentazione è aggiornata alle discussioni condotte nel corso della centocinquesima riunione, tenutasi il 26 ottobre scorso.

15. UE – Note esplicative sulle regole IVA di tassazione dei servizi relativi a beni immobili

Il Regolamento (UE) n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013 apporta numerose modifiche al Regolamento (UE) n. 282/2011 del 15 marzo 2011, di attuazione delle regole della direttiva 2006/112/CE (direttiva Iva). Alcune di queste modifiche sono finalizzate a favorire l'applicazione uniforme della norma contenuta all'art. 47 della direttiva Iva, che disciplina il luogo di imposizione ad Iva delle prestazioni di servizi relative a beni immobili.

Le norme attuative introdotte dal Regolamento (UE) n. 1042/2013 – che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2017 – sono finalizzate a meglio definire il concetto di bene immobile (ai fini IVA) e a fornire una serie di indicazioni per meglio delineare quali tipologie di servizi sono sicuramente annoverabili tra quelli relativi a beni immobili e, al contrario, quali invece non hanno tale caratteristica.

Data la particolare complessità della materia, la Commissione Europea ha condotto negli ultimi anni un approfondito lavoro di analisi di tali novità normative, anche grazie al coinvolgimento sia dei rappresentanti della amministrazioni fiscali degli Stati membri, sia di quelli del mondo accademico, professionale ed imprenditoriale.

A conclusione di tali approfondimenti, la Commissione Europea ha pubblicato, lo scorso 26 ottobre le note esplicative sul luogo di tassazione delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili.

Tali note esplicative, sebbene non vincolanti, rappresentano un utile strumento per favorire una più semplice e uniforme interpretazione e applicazione di queste regole.

ATTIVITA' DELL'AREA

16. Gruppo di lavoro Fisco e Fisco Internazionale

Il 7 ottobre 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 illustrare la posizione di Confindustria sulla riforma degli ammortamenti, nonché le proposte associative relative alla Legge di Stabilità per il 2016. Nel corso della riunione, è stata, inoltre, rimarcata la necessità di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, mediante documenti di prassi che interpretino provvedimenti di notevole importanza per le imprese e ne consentano l'effettiva applicabilità, (tra cui, le norme contenute nel D.Lgs. n. 147/2015, c.d decreto internazionalizzazione, quelle relative al regime agevolativo del Patent box, contenute nella Legge 23 dicembre 2014, n. 190 e quelle concernenti i meccanismi di *reverse charge* introdotti dalla medesima Legge n. 190/2014).

Nel pomeriggio si è riunito il Gruppo di lavoro Fisco Internazionale di Confindustria, per discutere prioritariamente della conclusione dei lavori del BEPS e dei futuri sviluppi relativi ai temi trattati dal piano d'azione.

Sono state oggetto di discussione le proposte di intervento, attualmente allo studio degli organismi europei in relazione all'introduzione di obblighi di CBCR (*Country by Country Reporting*) e di altre misure di attuazione del piano per una tassazione più equa ed efficiente delle imprese presentato a giugno. Infine è stato dedicato spazio alla presentazione di alcune proposte relative alla tassazione dell'economia digitale.

17. Gruppo di lavoro principi contabili

Il 29 ottobre u.s. si è riunito il Gruppo di lavoro sui principi contabili di Confindustria per discutere degli aspetti transitori legati alle modifiche

apportate alla disciplina dei conti annuali e consolidati dei bilanci delle società di capitali e degli altri soggetti indicati dalla legge, dal D. Lgs. del 18 agosto 2015, n. 139.

In proposito, si è discusso anche dell'applicazione del principio della rilevanza, del principio della sostanza economica, del criterio del costo ammortizzato.

Inoltre, sono state presentate possibili soluzioni circa la valutazione e l'iscrizione in bilancio dei contratti derivati in relazione alle novità introdotte dal citato decreto.