

IRES/IRPEF

1. Società in perdita sistematica (Ris. n. 68/E)
2. Ammortamento reti di distribuzione gas (Cass. n. 17253/2013)
3. Imposta sostitutiva rivalutazione immobili d'impresa (Ris. n. 70/E)
4. Deducibilità dell'indennità di fine rapporto per agenti di commercio (Circ. 33/E)
5. Svalutazione rimanenze di magazzino valutate a costi specifici (Ris. 78/E)
6. Disposizioni antielusive - trasformazione societaria da srl a società semplice (Ris. 84/E)
7. Accertamento e costi dedotti in violazione del principio di competenza (Ris. 87/E)
8. Incremento degli acconti IRES e IRAP
9. Contraddittorio preventivo e abuso del diritto (Cass. 24739/13)
10. Credito d'imposta investimenti aree svantaggiate (Cass. 17963/13)

IVA

11. Stabile organizzazione e rimborso IVA (Corte di giustizia europea C-318/11 e C-319/11)
12. Rettifica detrazione IVA e recupero imposta dovuta (Corte di giustizia europea C-622/11)
13. Aliquota IVA agevolata per installazione reti a fibra ottica (Ris. n. 69/E)
14. Luogo della prestazione di servizi (Reg. UE n. 1042/2013)
15. Interessi su rimborso IVA tardivo (Corte di giustizia europea C-431/12)
16. Aumento dell'aliquota IVA ordinaria – criteri applicativi e correzione errori (Circ. 32/E)
17. Trattamento dei contributi erogati dalle Pubbliche Amministrazioni (Circ. 34/E)
18. Esenzione di servizi educativi forniti a fini commerciali (Corte di giustizia europea C-319/12)

VARIE

19. Base imponibile IVIE per gli immobili situati nel Regno Unito (Ris. 75/E)
20. Rateizzazione straordinaria delle somme iscritte a ruolo (DM 6 novembre 2013)
21. Alluvione Sardegna - sospensione versamenti e adempimenti fiscali (DM 30 novembre 2013)
22. Istanza di rimborso tassa sulle unità da diporto (Prov. AdE)

AIUTI DI STATO

23. Progetto di orientamenti - Salvataggio e ristrutturazione di imprese in difficoltà

INTERNAZIONALE

24. Commission publishes practical guidelines for businesses on new VAT rules
25. Standard VAT Return
26. Taxing the Digital Economy: Commission creates Expert Group to guide EU approach
27. OCSE - Public comments on a draft on technical changes for the next update of the Model Tax Convention
28. OCSE – Public consultation on transfer pricing matters
29. VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest
30. Proposal for a Council Directive on the taxation of parent companies and subsidiaries

ATTIVITÀ DELL'AREA

31. Gruppi Fiscali
32. Fisco e Imprese: incontri sul territorio
33. Audizioni
34. Seminari

1. Società in perdita sistematica

Con la risoluzione n. 68/E del 16 ottobre, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata su un caso attinente la disciplina delle società in perdita fiscale sistematica.

Una società a responsabilità limitata registrava una perdita fiscale a seguito della rateizzazione di una plusvalenza patrimoniale derivante dalla cessione di un bene strumentale, realizzata nell'esercizio (art. 86, comma 4 TUIR), e, pertanto, chiede la disapplicazione automatica della disciplina antielusiva.

L'Amministrazione finanziaria conferma che, come previsto dal Provvedimento direttoriale prot. n. 87956/2012, sussiste per quell'anno una situazione oggettiva di disapplicazione automatica della norma antielusiva, senza necessità di presentare l'apposita istanza, in quanto la perdita fiscale è dovuta all'esclusione di proventi imponibili per effetto di disposizioni agevolative. (In tale senso è qualificabile come "disposizione agevolativa" ai fini della disciplina in parola la norma che consente la rateizzazione delle plusvalenze).

L'Amministrazione finanziaria precisa comunque che, in ragione del fatto che la disposizione agevolativa non ha carattere di definitività, la contribuente è tenuta a sterilizzare gli effetti fiscali della predetta norma procedendo:

- per il periodo d'imposta in cui viene realizzata la plusvalenza, incrementando il risultato fiscale per un importo pari alle quote di plusvalenza rinviate agli esercizi successivi
- per gli esercizi successivi, riducendo il risultato fiscale di periodo di importo pari alla variazione in aumento relativa alle quote di plusvalenza rinviate.

2. Ammortamento reti distribuzione gas

La Cassazione, con la sentenza n. 17253, si è pronunciata sull'applicazione dell'ammortamento speciale previsto dall'art. 102-bis TUIR.

Nel caso oggetto della decisione della Suprema Corte, una società operante nel settore del gas naturale aveva provveduto a separare l'attività di distribuzione e trasporto dalla proprietà della rete, in ossequio alla normativa comunitaria (in particolare, direttiva 98/30/CE), mediante un'operazione di scissione parziale proporzionale.

La società proprietaria della rete presentava un'istanza di rimborso per le maggiori imposte versate, dovute all'applicazione delle regole di ammortamento speciale dei beni materiali strumentali per l'esercizio di attività regolate, di cui all'art. 102-bis TUIR, sostenendo che tale norma era riferibile esclusivamente ai beni strumentali all'attività di distribuzione e trasporto da essa non esercitata. La società proprietaria della rete svolgeva solo l'attività di gestione e manutenzione della stessa.

La Cassazione ha rigettato il ricorso della società contribuente avverso il silenzio-rifiuto opposto dall'Agenzia all'istanza di rimborso sulla base dei seguenti rilievi:

- la società proprietaria della rete di trasporto del gas naturale rientra comunque nella nozione di "impresa di gas naturale" secondo il disposto dell'art. 2, lett. t), D. Lgs. n. 164/2000 richiamato dall'art. 102-bis del TUIR;

Risoluzione Agenzia delle entrate 16 ottobre 2013, n. 68

Cassazione n. 17253/2013

- la rete è un bene strumentale sia all'attività di trasporto e distribuzione del gas naturale sia a quella di gestione e manutenzione della rete stessa;
- l'esclusione dell'applicazione della disciplina speciale di cui all'art. 102-bis TUIR alla società proprietaria della rete implicherebbe anche la non applicazione della predetta norma alla società di distribuzione del gas, in quanto non titolare della rete.

3. Imposta sostitutiva rivalutazione immobili d'impresa

L'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 70/E del 23 ottobre ha fornito alcuni importanti chiarimenti sulle modalità di versamento dell'imposta sostitutiva dovuta in caso di rivalutazione di beni immobili delle imprese non IAS adopter, ai sensi dell'art. 15, commi da 16 e 23, DL n. 185/2008.

Risoluzione Agenzia delle entrate 23 ottobre 2013, n. 70

Con riferimento all'esatta misura degli interessi dovuti per la rateizzazione dell'imposta sostitutiva, l'Agenzia chiarisce che il riferimento normativo agli ".. interessi legali nella misura del 3% .." deve essere interpretato nel senso che il legislatore abbia voluto prevedere l'utilizzo di un tasso fisso per tutte le rate delle imposte sostitutive e non riferirsi al "saggio degli interessi legali".¹

L'Agenzia delle entrate comprendendo che la formulazione ambigua della norma poteva indurre in errore i contribuenti, ritiene che sussistano le condizioni per escludere l'applicazione della sanzione relativa ai maggiori interessi dovuti al tasso del 3%, rispetto alle misure inferiori eventualmente versate dai contribuenti facendo riferimento al saggio legale.

Il secondo chiarimento è sull'applicabilità delle modalità di versamento rateale previste ai fini delle imposte sui redditi (art. 20 DLgs n. 241/1997).

La norma, infatti, prevedeva che il versamento dell'imposta sostitutiva, potesse avvenire, a scelta del contribuente "..in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita ovvero in tre rate di cui la prima con la medesima scadenza di cui sopra e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi".

L'Agenzia ha confermato (come già chiarito nella circolare n. 50/E del 16 giugno 2002) che le imposte sostitutive non sono rateizzabili secondo le normali modalità previste per le imposte scaturenti dalle dichiarazioni, ma possono essere dilazionate "qualora sia previsto dalle singole leggi istitutive e con le modalità da esse stabilite". Pertanto, la rateizzazione dell'imposta sostitutiva di rivalutazione poteva avvenire solo "in tre rate" aventi cadenza annuale.

Anche in questo caso l'Agenzia, tenuto conto che la disposizione poteva indurre in errore, ha escluso l'applicazione delle sanzioni per tardivo versamento dell'imposta, in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, sancito dall'art. 10 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

¹ Il saggio degli interessi legali era il 3% dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009. Dal 1° gennaio 2010 legali è sceso all'1%, per poi risalire all'1,5% dal 1° gennaio 2011. Dal 1° gennaio 2012 il saggio è fissato al 2 per cento (d.m. 12 dicembre 2011).

4. Deducibilità dell'indennità di fine rapporto per gli agenti di commercio

Con la circolare n. 23/E dell'8 novembre, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sulla disciplina fiscale delle indennità di fine rapporto spettanti agli agenti di commercio, indicando agli Uffici territoriali le linee guida per la gestione del relativo contenzioso.

Circolare Agenzia delle entrate 8 novembre 2013, n. 23

L'art. 105, co. 4, del TUIR consente la deducibilità dal reddito d'impresa degli accantonamenti destinati ai fondi per indennità di fine rapporto. Tra questi sono ricompresi quelli relativi alla cessazione del rapporto di agenzia, che viene esplicitamente richiamato tramite rinvio all'art. 17, co. 1, lett. d) del TUIR.

In dettaglio, la disciplina dell'indennità di fine rapporto spettante agli agenti è contenuta nell'art. 1751 c.c. Quest'ultima disposizione ha subito una ampia revisione, a decorrere dal 1 gennaio 1993.

Prima di tale data la misura dell'indennità dovuta dal proponente all'agente all'atto dello scioglimento del contratto rinvia al relativo CCNL, che, nelle sue varie formulazioni, l'ha costantemente scissa in tre elementi: una parte per la risoluzione del rapporto, un'altra erogata su base meritocratica e una terza con funzione suppletiva di clientela.

L'erogazione dell'indennità suppletiva di clientela è stata peraltro sottoposta per lungo tempo alla specifica condizione che il contratto fosse sciolto su iniziativa della casa mandante, per fatti non imputabili all'agente.

Dopo il 1 gennaio 1993, l'art. 1751 c.c. riformulato ha cessato di rinviare alla contrattazione collettiva, disciplinando in maniera unitaria l'indennità dovuta agli agenti. I cambiamenti apportati alla norma hanno contribuito a mutare gli orientamenti della Corte di Cassazione, che aveva inizialmente sancito l'indeducibilità delle somme accantonate per le indennità di fine rapporto degli agenti proprio in ragione dell'incertezza dell'obbligo di erogare la parte con funzione suppletiva di clientela.

L'aleatorietà di tale componente, secondo il giudice di legittimità rendeva meramente eventuale il relativo costo sia nell'*an* che nel *quantum*, originandone l'indeducibilità dal reddito d'impresa, a favore di una deducibilità solo all'atto dell'effettiva erogazione.

In considerazione del nuovo presupposto normativo la Corte è tornata sul tema a favore della deducibilità complessiva degli accantonamenti. Essendo venuta meno, per effetto dell'unitarietà del nuovo art. 1751 c.c., la distinzione tra l'indennità di scioglimento del contratto e l'indennità suppletiva di clientela, non era più possibile sostenere l'indeducibilità parziale sulla mancata sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità (ex. art. 109 TUIR).

Analogamente ondivaga era stata la prassi dell'Agenzia che, subito dopo l'entrata in vigore del nuovo art. 1751 c.c., si era detta in favore della deducibilità integrale (risoluzione 59/E del 9 aprile 2004), salvo poi accogliere l'interpretazione restrittiva della Cassazione con circolare n. 42/E del 6 luglio 2007. Tenuto conto dei nuovi orientamenti giurisprudenziali, per la gestione del contenzioso pendente l'Agenzia ha ora affermato che, per gli accantonamenti che si riferiscono ai periodi d'imposta antecedenti il 1° gennaio 1993 possono ancora considerarsi validi i rilievi basati sull'aleatorietà dell'indennità suppletiva di clientela e che inducono alla non deducibilità della stessa, per competenza, dal reddito di impresa.

Tali tesi non è invece più sostenibile dagli Uffici per gli accantonamenti successivi all'entrata in vigore del nuovo art. 1751 c.c. che, al contrario, devono considerarsi ora integralmente deducibili.

5. Svalutazione rimanenze di magazzino valutate a costi specifici

L'Agenzia delle entrate con risoluzione n. 78/E del 12 novembre ha affermato l'irrelevanza, ai fini IRES, delle svalutazioni di beni immobili valutati secondo il criterio del costo specifico.

Il chiarimento è giunto in risposta ad un interpello presentato da una società che, dopo aver acquisito un immobile al fine di rivenderlo ed averlo iscritto in bilancio tra le "rimanenze", valutandolo al costo specifico, si era vista costretta ad operare una svalutazione contabile dello stesso.

L'istante aveva richiesto all'Agenzia di poter dar rilevanza fiscale alla svalutazione ai sensi dell'art. 92 TUIR.

Premettendo il rapporto di dipendenza della normativa fiscale dalla disciplina civilistica in tema di valutazione delle rimanenze (art. 2429 c.c.) l'Agenzia ha precisato che l'assenza di un richiamo esplicito da parte dell'art. 92, co. 5, TUIR ai beni valutati a costi specifici deve essere intesa come un'esclusione degli stessi dalla relativa disciplina.

Le variazioni apportate in base al citato art. 92 – specifica l'Agenzia – sono quindi applicabili ai soli beni valutati con criteri alternativi al costo, in accordo con una distinzione già operata a monte, in ambito civilistico, tra beni fungibili, valutabili con criteri forfetari e alternativi, e beni infungibili, che in ragione della loro natura devono essere valutati al costo specifico (di acquisto o produzione).

In quest'ultimo caso laddove ricorra la svalutazione si rende quindi necessaria in sede di dichiarazione dei redditi una variazione in aumento del reddito, corrispondente alla svalutazione contabile effettuata.

6. Disposizioni antielusive – trasformazione societaria da srl a società semplice

Con la risoluzione n. 84/E del 27 novembre 2013, l'Agenzia delle entrate ha fornito alcune indicazioni interpretative circa l'operatività dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973, con riferimento alla fattispecie della trasformazione societaria.

L'Agenzia ha risposto ad un interpello presentato da una società la cui trasformazione da srl a società semplice era stata disconosciuta ai fini fiscali, poiché ritenuta elusiva ai sensi del citato art. 37-bis, con conseguente rideeterminazione da parte degli Uffici dell'imponibile IRES e IRAP.

La società istante, a partire dalla data di accertamento, cui aveva fatto seguito atto di adesione, aveva ripreso a comportarsi ai fini fiscali come una srl e chiedeva se - pur mantenendo la veste giuridica di società semplice - fosse possibile continuare ad adottare il preesistente regime di consolidato fiscale nazionale e la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo in capo alla società controllante. Inoltre, richiedeva quale modulistica dichiarativa sarebbe stato corretto utilizzare per adempiere in futuro agli obblighi tributari.

Risoluzione Agenzia delle entrate 12 novembre 2013, n. 78

Risoluzione Agenzia delle entrate 27 novembre 2013, n. 84

L'Agenzia ha osservato che l'applicazione dell'art. 37-bis comporta un duplice effetto: l'inopponibilità all'Amministrazione della condotta elusiva e la possibilità per quest'ultima di disconoscerne i vantaggi tributari, sancendo il pagamento delle imposte in base alle disposizioni eluse.

L'accertamento dell'elusività della condotta non comporta però l'invalidità sul piano civilistico della stessa, né verso terzi, né, tantomeno, verso l'Amministrazione. Inoltre, sul piano fiscale la condotta elusiva mantiene un'efficacia relativa e limitata, poiché assume piena rilevanza per i profili tributari diversi da quelli elusi.

Alla luce di tale motivazione, l'Agenzia ha chiarito che una trasformazione da srl a società semplice, adottata per eludere l'imposizione diretta, impedisce di optare per il consolidato fiscale nazionale e per la liquidazione dell'IVA di gruppo, essendo entrambi i regimi preclusi ad una società semplice.

La trasformazione non rileva, invece, laddove si verificano gli indebiti vantaggi fiscali disconosciuti dall'Amministrazione, ovvero, nel caso di specie, ai fini della determinazione del reddito imponibile, che deve avvenire secondo le regole dettate per le srl, adottando i relativi modelli dichiarativi.

Qualora la società semplice decidesse di ripristinare la situazione giuridica originaria, ritrasformandosi in società a responsabilità limitata, l'Agenzia specifica che l'operazione non ha effetti realizzativi, ma avviene in neutralità fiscale, poiché la società semplice, determinando il proprio reddito con le regole di una società di capitale per effetto dell'accertamento dell'elusività della prima trasformazione, diventando nuovamente una società a responsabilità limitata realizza un *continuum* del regime fiscale applicabile.

Tale circostanza le consente la presentazione di un'unica dichiarazione, con modello UNICO SC, nei termini di cui all'art. 2, co. 2, del DPR n. 322/98, non verificandosi la scissione dello stesso esercizio in due periodi d'imposta diversi (come accade in caso di trasformazione di società deliberata durante il periodo d'imposta ai sensi del combinato disposto degli artt. 170, co. 1, e 171, co. 2, del TUIR e dell'art. 5-bis, co. 1, del DPR n. 322/98).

Affrontando infine il tema delle imposte indirette, l'Agenzia puntualizza che l'operazione di trasformazione societaria è fuori campo IVA, ma ricade nel meccanismo di alternatività con l'imposta di registro, dovuta in questi casi in misura fissa, e pari a 168 euro.

Si segnala al riguardo, che a decorrere dall'1 gennaio 2014, per effetto dell'art. 26 del DL 104/2013 gli importi delle imposte di registro, ipotecarie e catastali dovute in misura fissa sono stati elevati a 200 euro.

Infine, nel caso in cui il patrimonio della società trasformata comprenda beni immobili, sono dovute, in misura fissa, anche le imposte ipotecarie e catastali per analogo importo (ex. art. 10 D.Lgs. n. 347/1990 e art. 4 della tariffa allegata allo stesso).

7. Accertamento e costi dedotti in violazione del principio di competenza

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 87/E del 12 novembre 2013, è tornata a occuparsi della disciplina fiscale applicabile agli errori di natura contabile rilevati in sede di accertamento.

Risoluzione Agenzia delle entrate 12 novembre 2013, n. 87

In particolare è stato affrontato il caso dei costi dedotti in violazione del principio di competenza, quando questi, a seguito di una rettifica dell'Amministrazione, trovano diversa imputazione temporale ricadendo in periodi d'imposta chiusi in perdita fiscale.

L'Agenzia si era già espressa sul tema con la circolare n. 23/E del 2 agosto 2010. In quell'occasione, accogliendo un consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione, aveva precisato che al fine di evitare una doppia imposizione e facendo salve le sanzioni irrogate ed i relativi interessi, il contribuente può dedurre nel periodo d'imposta di effettiva competenza i costi indebitamente dedotti in periodi diversi. Tale possibilità sorge in concomitanza con il riconoscimento definitivo della pretesa di diversa imputazione dell'Amministrazione.

Con circolare n. 29/E del 27 giugno 2011 era stato specificato che la pretesa dell'Amministrazione può dirsi definitiva nelle ipotesi di mancata impugnazione dell'accertamento, per acquiescenza, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale o in presenza di una sentenza definitiva su un'eventuale controversia.

Riguardo le modalità di recupero della perdita derivante dal costo erroneamente dedotto e disconosciuto, è stato indicato che il contribuente può ricorrere alla dichiarazione integrativa "a favore" (ex art. 2, co. 8-bis, DPR n. 322/1998) relativa al periodo d'imposta di corretta imputazione del costo.

Qualora il termine per la dichiarazione integrativa sia scaduto è possibile invece presentare istanza di rimborso della maggior imposta versata, ai sensi dell'art. 38, co.1, del DPR n. 602/1973, entro 48 mesi dal versamento eccedente.

Nel caso in cui anche quest'ultimo termine sia trascorso, l'Agenzia aveva già indicato nella circolare n. 23/E del 2010 che, in considerazione dell'esigenza di evitare una doppia imposizione, è possibile ricorrere all'art. 21, co. 2, del D.Lgs. n. 546/1992 per richiedere il rimborso della maggiore imposta versata entro 2 anni dalla data in cui diviene definitivo l'accertamento dell'errata imputazione del costo.

Sulla scia dei precedenti documenti di prassi e come ulteriore tassello del mosaico interpretativo è stato ora puntualizzato che i principi forniti ed i meccanismi illustrati poc'anzi restano validi anche quando la deduzione del costo nel corretto periodo di competenza non va ad influire su un versamento di imposta, ma contribuisce, invece, ad aumentare una perdita.

Anche quando tale perdita è stata utilizzata in compensazione in esercizi successivi, in conformità con l'art. 84 TUIR, è possibile far valere il diritto all'utilizzo o al rimborso della maggior perdita accertata.

Inoltre – precisa l'Agenzia – se negli esercizi precedenti a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo non vi è stato reddito imponibile la maggior perdita può essere utilizzata a partire da quest'ultimo, indicandola in dichiarazione, in virtù dell'assenza di limiti temporali al riporto delle perdite vigente nel nostro ordinamento.

8. Incremento degli acconti IRES e IRAP

Con comunicato stampa n. 236 del 30 novembre il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha specificato l'entità degli acconti IRES e IRAP ed i relativi termini di versamento, alla luce delle modifiche normative più recenti.

DM 30 novembre 2013

Si ricorda, infatti, che l'art. 11, co. 20, del DL n. 76/2013 ha inizialmente disposto, limitatamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, l'aumento per tutti i soggetti IRES (con effetti anche i fini IRAP) della seconda (o unica) rata d'acconto, la cui aliquota è passata dal 100% al 101%.

Più recentemente, il DL n. 133/2013 pubblicato il G.U. il 30 novembre, che sancisce, tra le altre, l'abolizione della seconda rata IMU sulle abitazioni principali, è intervenuto posticipando al 10 dicembre 2013 i termini per i versamenti degli acconti e incrementando al 128,5% l'entità di quelli dovuti dalle società esercenti attività finanziaria, creditizia e assicurativa.

Inoltre, in forza della clausola di salvaguardia contenuta nel provvedimento che ha disposto la cancellazione della prima rata IMU (art. 15, co. 4, DL n. 102/2013 convertito con L. 28 ottobre 2013, n.124) il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato il 30 novembre un decreto con il quale determina un'ulteriore maggiorazione degli acconti IRES e IRAP di 1,5 punti percentuali, a valere sul periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e su quello successivo.

Il combinato disposto delle modifiche normative sopra indicate delinea il seguente scenario:

- per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, entro il 10 dicembre dello stesso anno (ovvero entro il decimo giorno del dodicesimo mese del periodo d'imposta, se questo non coincide con l'anno solare) sono tenute al versamento della seconda o unica rata di acconto IRES e IRAP:
 - le società esercenti attività creditizia, finanziaria e assicurativa con un'aliquota complessiva del 130%.
 - tutte le altre società assoggettate con l'aliquota complessiva del 102,5%;
- per il periodo d'imposta 2014, il venir meno dell'incremento generale disposto dal DL n. 72/2013 e della maggiorazione settoriale disposta dal DL n. 133/2013, dovrebbe ricondurre l'aliquota d'acconto IRES ed IRAP all'omogeneità per tutte le società, con aliquota pari al 101,5%. In assenza di ulteriori interventi del legislatore l'aliquota tornerebbe al 100% a decorrere dal periodo d'imposta 2015.

9. Contraddittorio preventivo e abuso del diritto

Con ordinanza n. 24739 del 5 novembre 2013 la Corte di Cassazione ha sollevato questione di legittimità costituzionale con riferimento al comma 4, dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 per contrasto con gli artt. 5 e 53 della Costituzione. La Corte ha operato il rinvio d'ufficio durante l'esame di una controversia tra l'Agenzia delle entrate e un istituto di credito al quale veniva contestata l'elusività di un'operazione di cessione di crediti svalutati.

L'articolo 37-bis contiene norme a carattere antielusivo, per effetto delle quali non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria atti, fatti e negozi, anche non collegati tra loro, non sorretti da valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti di carattere tributario al fine di conseguire indebiti vantaggi fiscali.

Nell'ambito della richiamata disciplina la disposizione del comma 4 ha carattere procedurale e stabilisce che prima dell'invio dell'avviso di accertamento, l'Amministrazione debba richiedere, pena nullità dell'atto, chiarimenti al contribuente, indicando le motivazioni per le quali reputa applica-

Cassazione
n. 24739/2013

bili le disposizioni antielusive (di cui al comma 1 e 2 dello stesso articolo). Dalla data di ricezione della richiesta il contribuente ha quindi 60 giorni per rispondere per iscritto inviando i chiarimenti richiesti.

Nel caso in esame, l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione recuperava a tassazione gli effetti dell'operazione ritenuta elusiva, era stato notificato al contribuente in violazione dei termini prescritti dal comma 4, ovvero decorsi solo 54 giorni (e non 60) dalla richiesta di informazioni. La controversia, incardinata sulla nullità dell'atto, aveva visto la commissione tributaria provinciale riconoscerne invece la validità e la commissione regionale ribaltare la sentenza di primo grado.

Ricorrendo in Cassazione l'Agenzia sosteneva che la mancata osservanza della norma procedurale di cui al comma 4 risultasse irrilevante rispetto all'esigenza di reprimere la condotta elusiva e in contrasto, quindi, con il principio generale di divieto di abuso del diritto presente nel nostro ordinamento.

Nel rinviare al giudice costituzionale la Cassazione ha condiviso tale tesi sostenendo la non manifesta infondatezza della questione.

L'art. 37-bis – fa notare il giudice di rinvio – deve essere considerato disciplina speciale rispetto al principio generale di abuso del diritto ricavabile dall'art. 53 della Costituzione. In forza di tale principio, analogamente a quanto disposto dalla disciplina del 37-bis, sono ripresi a tassazione i vantaggi fiscali che risultano indebiti. Tuttavia nell'applicazione del principio da parte della consolidata giurisprudenza della Corte, non si rinvengono regole di nullità analoghe a quelle del comma 4 dell'art. 37-bis legate ai termini temporali del contraddittorio preventivo.

Pur non mettendo in dubbio l'utilità o meno di un contraddittorio preventivo, la Cassazione cita l'art. 20 del DPR n. 131/86, relativo all'imposta di registro, per sostenere come nell'ordinamento altre discipline con effetti antielusivi non prevedano nullità per difetto di forma e richiama, inoltre, l'applicabilità, anche d'ufficio da parte del giudice, della ripresa antielusiva in presenza di condotte abusive, ormai cristallizzata in giurisprudenza, che impedisce ogni forma di contraddittorio preventivo (si veda da ultimo Cass. N. 7393 del 2012).

Un contraddittorio che secondo la Cassazione, nel rispetto dell'art. 53 della Costituzione, deve avere carattere sostanziale e non formale, come si può ad esempio desumere dalla sanatoria dei vizi di notifica che fa seguito all'impugnazione da parte del contribuente dell'atto fiscale altrimenti nullo (ex. art. 156 c.p.c. e art. 60, co.3, DPR n. 600/1973).

In attesa di un eventuale giudizio di costituzionalità, si rammenta che la possibilità di non rispettare l'obbligo di contraddittorio preventivo non è affatto pacifica nella giurisprudenza di merito; alcune commissioni tributarie, al contrario, hanno affermato recentemente che anche in caso di contestazione di condotta elusiva in base al principio di abuso del diritto, l'Amministrazione dovesse ricorrere al procedimento del contraddittorio preventivo di cui al co. 4 dell'art. 37-bis (Ctr Palermo n. 377/2012 e Ctr Milano n. 68/2012)

10. Credito d'imposta investimenti aree svantaggiate

Con sentenza n. 17963 la Corte di Cassazione ha fornito principi interpretativi riguardo le modalità di calcolo del credito d'imposta concesso alle imprese in virtù dell'art. 8 della Legge n. 388 del 2000.

Cassazione
n. 17963/2013

La disposizione in esame mirava a concedere un'agevolazione, nella forma di un credito d'imposta, alle imprese operanti in alcuni settori a fronte di nuovi investimenti in alcune aree svantaggiate, individuate dalla disciplina stessa in conformità con disposizioni di origine comunitaria. Per la determinazione dell'ammontare del beneficio fiscale concesso, il comma 2 dell'articolo 8 stabiliva che il costo dei nuovi investimenti effettuati fosse considerato al netto delle cessioni, delle dismissioni e degli ammortamenti dedotti nel medesimo periodo d'imposta relativi ai beni di investimento della struttura produttiva.

Il caso posto all'attenzione della Corte ha coinvolto una società che aveva fruito del credito d'imposta per investimenti effettuati su un'azienda condotta in affitto (ex. art. 2561 e 2562 c.c.). Nel determinare l'entità degli stessi ai fini del beneficio, ne aveva però decurtato il costo dei soli ammortamenti relativi ai beni di proprietà e non anche di quelli affittati; l'Agenzia delle entrate ed il giudice avevano ritenuto tale comportamento elusivo e in grado di generare disparità di trattamento rispetto a imprenditori che possiedono solo impianti in proprietà.

Il giudice di legittimità, pur non riconoscendo il comportamento elusivo, ha confermato che gli ammortamenti da considerare per la corretta determinazione del credito d'imposta fossero quelli relativi a tutti i beni nella disponibilità dell'imprenditore e quindi anche quelli effettuati sull'impresa condotta in affitto. Ciò in ragione della *ratio* della norma che intende agevolare investimenti nuovi escludendo quelli diretti a compensare l'obsolescenza dei beni strumentali utilizzati nel periodo considerato. La Corte ha sostenuto che tale interpretazione è rafforzata dalla previsione, al medesimo comma 2 dell'art. 8 secondo cui, per gli investimenti effettuati in locazione finanziaria, rileva nella determinazione del beneficio il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni, al netto delle spese di manutenzione. A nulla è valsa, inoltre, l'eccezione sollevata dal contribuente, che sosteneva, in forza di una deroga convenzionale al disposto dell'art. 2561 c.c. (richiamato nel successivo art. 2562 c.c. riguardante l'affitto d'azienda), che non spettava all'affittuario conservare l'efficienza degli impianti.

Infine, circa la richiesta del contribuente di chiarire se gli ammortamenti dedotti dall'affittante da prendere in considerazione fossero solo quelli dedotti nell'anno d'imposta in cui l'affittuario effettua l'investimento e relativi ai soli beni strumentali dell'azienda affittata, la Corte ha risposto osservando che l'onere della prova dell'esatto ammontare del credito d'imposta e degli eventuali costi da dedurre spetta al contribuente che intende avvalersene.

11. Stabile organizzazione e rimborso IVA

In data 25 ottobre la Corte di giustizia europea si è pronunciata sulle cause riunite C-318/11 e C-319/11, concernenti il tema del rimborso dell'imposta per il soggetto non residente nello Stato membro del rimborso. In particolare, in entrambe le cause lo Stato del rimborso (la Svezia) ha respinto le istanze dei contribuenti ritenendo che la presenza di una loro sede fissa nello Stato impedisse il diritto al rimborso, nonostante tale sede fissa non effettuasse alcuna operazione imponibile.

Corte di giustizia
C-318/12 e C-319/11

La questione è stata sottoposta alla Corte di giustizia europea per chiarire se il diritto al rimborso può essere negato in presenza di una stabile organizzazione nello Stato membro del rimborso che è solo astrattamente in grado di realizzare operazioni imponibili oppure se, al fine di non riconoscere il rimborso, sia effettivamente necessario che la stabile organizzazione effettui concretamente operazioni imponibili in detto Stato.

In merito, la Corte ha precisato come lo svolgimento delle operazioni imponibili non debba essere solo potenziale ma effettivo; ha inoltre chiarito che le operazioni che precludono il rimborso sono solo quelle effettuate a valle dalla stabile organizzazione.

Dopo aver rilevato che nei casi oggetto di controversia, le società ricorrenti non effettuavano operazioni imponibili a valle, la Corte riconosceva il diritto al rimborso dell'imposta assolta a monte.

12. Rettifica detrazione IVA e recupero dell'imposta dovuta

Con la sentenza C-622/11 la Corte di giustizia europea si è pronunciata sul diritto dell'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro a recuperare l'imposta dovuta mediante rettifica della detrazione richiesta ad un soggetto passivo estraneo all'originaria operazione nella quale era stato esercitato il diritto alla detrazione.

Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria dei Paesi Bassi aveva rettificato la detrazione esercitata da una società (A) relativamente alla cessione di un immobile precedentemente acquistato. L'acquisto dell'immobile così come la sua successiva cessione erano stati assoggettati ad IVA. L'immobile in questione veniva infine ceduto dall'acquirente (A) ad una terza società (B) che provvedeva prima a locarlo in esenzione d'imposta e poi a venderlo applicando sempre il medesimo regime di esenzione dall'IVA. La detrazione esercitata dalla società A veniva, in seguito, rettificata dall'Erario olandese, imponendo però l'obbligo di corrispondere le somme dovute a titolo d'imposta alla società B, la quale era del tutto estranea all'operazione che aveva fatto sorgere il diritto di A alla detrazione.

La Corte di giustizia ha rilevato che l'imposizione dell'obbligo di pagamento dell'IVA dovuta a seguito di una rettifica non poteva gravare su un soggetto diverso ed estraneo rispetto all'operazione da cui era sorto il diritto alla detrazione.

Una simile previsione è da ritenersi in aperto contrasto con il sistema comune dell'imposta sulla cifra d'affari in quanto incapace di garantire il principio di neutralità che caratterizza l'IVA.

13. Aliquota IVA agevolata per installazione reti a fibra ottica

La risoluzione n. 69/E del 16 ottobre ha fornito alcuni chiarimenti in materia all'aliquota IVA applicabili all'attività di realizzazione di una rete di comunicazione in fibra ottica.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ha ammesso l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% prevista al n. 127-quinquies della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633/1972 per le opere di urbanizzazione primaria, anche alla realizzazione di infrastrutture destinate all'installazione di reti ed

Corte di giustizia
C-622/11

Risoluzione Agenzia delle
entrate 16 ottobre, n. 69

impianti di comunicazione in fibra ottica, in ragione della equiparazione fra di esse sancita dall'art. 2, comma 5, D.L. n. 112/2008, convertito con modificazioni dalla L. n. 133/2008.

14. Luogo della prestazione di servizi (Reg. UE n. 1042/2013)

Sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 26 ottobre è stato pubblicato il regolamento di esecuzione n. 1042/2013 che ha modificato il regolamento di esecuzione n. 282/2013. Oggetto del regolamento è il luogo di prestazione ai fini IVA dei servizi di telecomunicazione, tele radiodiffusione, sui servizi prestati tramite mezzi elettronici, noleggio di mezzi di trasporto e prestazioni relative ai beni immobili.

Regolamento UE
n. 1042/2013

In particolare, considerato che a partire dal 1° gennaio 2015 i servizi di telecomunicazione, tele radiodiffusione e prestati tramite mezzi elettronici dovranno essere tassati nello Stato membro del destinatario, secondo quanto previsto dalla direttiva 2006/112/CE, si pone la necessità di definire compiutamente quali siano tali servizi.

Il regolamento, pertanto, indica che rientrano tra i servizi di telecomunicazione a norma dell'art. 24, par. 2, Direttiva 2006/112/CE:

- i servizi di telefonia fissa e mobile per la trasmissione di voce, dati e video, compresi i servizi di videofonia;
- i servizi telefonici forniti attraverso Internet (VoIP);
- i servizi di posta vocale, chiamata in attesa, trasferimento di chiamata, identificazione del chiamante, ecc.;
- i servizi di fax, telex, audiotext, radio avviso;
- l'accesso a Internet;
- le connessioni di reti private per collegamenti di telecomunicazione ad uso esclusivo del consumatore;
- i servizi prestati tramite mezzi elettronici;
- i servizi di radiodiffusione e televisione.

Di particolare rilievo è anche la definizione che il regolamento fornisce del concetto di servizi relativi ai beni immobili. Il nuovo art. 31-bis, introdotto nel regolamento di esecuzione n. 282/2013, stabilisce che "I servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della direttiva 2006/112/CE comprendono soltanto i servizi che presentano nesso sufficientemente diretto con tali beni. Si considera che presentino nesso sufficientemente diretto con beni immobili i servizi:

a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;

b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene".

Il nuovo articolo 31 bis, ai paragrafi successivi, fornisce poi un elenco di operazioni che costituiscono prestazioni relative a beni immobili ed un'altra serie di prestazioni che, invece, non rientrano in tale definizione. Si segnala, in particolare, che secondo il regolamento non rientrano tra i servizi relativi a beni immobili:

- il magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario;
- l'intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona;
- la messa a disposizione di stand in fiere o luoghi d'esposizione, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità.

15. Interessi su rimborso IVA tardivo

La Corte di giustizia europea si è pronunciata su una controversia concernente il diritto di percepire gli interessi moratori relativi ad un credito IVA richiesto a rimborso.

Corte di giustizia
C-431/12

Nella causa oggetto del ricorso, una società rumena aveva maturato il diritto al rimborso delle eccedenze di IVA riferibili a due periodi d'imposta. In prima istanza, tale diritto veniva riconosciuto ed accettato dall'Agenzia fiscale. Successivamente, venivano emessi due avvisi di accertamento con i quali si ponevano a carico della società ulteriori addebiti di IVA che venivano compensati con le somme chieste a rimborso. A seguito dell'annullamento giudiziale di tali contestazioni con cui, pertanto, si ripristinava l'originaria entità del credito IVA da rimborsare, la società richiedeva all'Erario il pagamento delle somme spettanti a titolo di interessi per il ritardo nel pagamento dei rimborsi IVA da parte dell'Amministrazione (secondo il diritto rumeno, gli interessi devono essere corrisposti decorsi 45 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito chiesto a rimborso). L'amministrazione finanziaria ha negato la corresponsione di tali interessi nella considerazione che, per il periodo oggetto di ritardo, gli atti poi annullati in sede giudiziale, erano efficaci e quindi non hanno condotto al ritardo nell'erogazione del rimborso.

La Corte ha ribadito il principio secondo il quale la normativa comunitaria ed, in particolare, l'art. 183 della direttiva 2006/112/CE, non prevede alcuna limitazione al diritto al rimborso delle eccedenze IVA in funzione dell'esistenza di atti amministrativi che escludano il diritto al rimborso e che siano stati annullati da una pronuncia giurisdizionale.

16. Aumento dell'aliquota IVA ordinaria – criteri applicativi e correzione errori

A decorrere dal 1° ottobre 2013 è entrato in vigore l'aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 21% al 22%, disposto dall'art. 40, co.1-ter, del DL n. 98/2011, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n.111 e da ultimo modificato dall'art. 11, co.1, lett. a), del D.L. n. 76/2013.

Circolare Agenzia delle
entrate 1 ottobre 2013,
n. 32

All'aumento non ha ancora fatto seguito una modifica di coordinamento delle norme contenute nel DPR n. 633/1972, com'era invece accaduto in occasione del passaggio dell'aliquota ordinaria dal 20% al 21%, avvenuto il 17 settembre 2011.

L'Agenzia delle entrate ha tuttavia pubblicato il 5 novembre la circolare n. 32/E, con la quale fornisce indicazioni sulla corretta applicazione della nuova aliquota, sulle modalità operative per la correzione di eventuali errori nonché alcune precisazioni per la fatturazione nel settore delle utilities.

Il nuovo documento di prassi richiama ed integra i chiarimenti già contenuti nella circolare n. 45/E del 12 ottobre 2011, pubblicata in occasione del precedente aumento di aliquota.

Come nelle precedenti occasioni la nuova aliquota al 22% deve essere applicata alle operazioni effettuate a partire dall'entrata in vigore della stessa.

Tuttavia, per effetto delle modifiche apportate all'art. 39 del DL n. 331/1993 dall'art. 1, co. 326, lett. b), della L. n. 228/2012 occorre prestare attenzione alle nuove regole che disciplinano la determinazione del momento impositivo per gli acquisti intracomunitari:

- il momento di effettuazione dell'operazione in questi casi deve essere determinato in riferimento all'inizio del trasporto o della spedizione dei beni dallo Stato di provenienza e non più al momento della consegna o di arrivo degli stessi nel territorio dello Stato di destinazione;
- qualora sia stata emessa fattura prima dell'inizio del trasporto o della spedizione, l'operazione intracomunitaria deve considerarsi effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura;
- diversamente da quanto accade per le operazioni interne e da quanto stabilito prima della modifica normativa, per le operazioni intracomunitarie sui beni non rileva più come momento di effettuazione quello del pagamento o dell'incasso di acconti.

Con riferimento al regime dell'IVA per cassa, introdotto in esecuzione della facoltà accordata dalla direttiva 2010/45/UE, con l'art. 32-bis del D.L. 83/2012, convertito con modificazioni dalla Legge 7 agosto 2012, n. 134, si chiarisce che restano validi i criteri ordinari, giacché la peculiarità della disciplina dell'IVA per cassa concerne il momento dell'esigibilità dell'imposta e dell'esercizio della detrazione, ma non incide sul momento di effettuazione delle operazioni.

Riguardo le modalità di correzione degli errori che possano insorgere in fase di prima applicazione della nuova aliquota, per motivi di ordine tecnico che impediscono il rapido aggiornamento dei software per la fatturazione e dei misuratori fiscali, l'Agenzia ha già impartito specifiche istruzioni con il comunicato stampa n. 137 del 30 settembre u.s. di cui si è dato conto nella [circolare mensile del mese di Settembre 2013](#).

In questa sede si ricorda che la regolarizzazione delle fatture e dei corrispettivi annotati in modo non corretto in tale circostanza, può avvenire con variazione in aumento (ex. art. 26 co. 1 DPR n. 633/1972), senza incorrere in sanzioni se la relativa maggiore imposta collegata all'incremento di aliquota viene versata entro i seguenti termini:

- per i contribuenti che liquidano mensilmente l'imposta, in relazione alle fatture emesse nei mesi di ottobre e novembre, entro il 27 dicembre 2013. Per quelle emesse nel mese di dicembre, invece, entro il 16 marzo 2014;
- per i contribuenti con liquidazione trimestrale, per le fatture dell'ultimo trimestre 2013, entro i termini per la liquidazione annuale.

Un altro aspetto affrontato dall'Agenzia riguarda le criticità collegate all'aumento dell'aliquota segnalate dagli operatori del settore delle utilities (servizi di somministrazione acqua, luce, gas, ecc.) che operano in base a rilevazioni presuntive dei consumi con eventuali emissioni di note di accredito o di addebito a conguaglio.

La richiamata circolare 45/E aveva precisato che nei casi in cui le note di accredito in discussione si riferiscono a bollette emesse in periodi in cui vigevano diverse aliquote IVA, quella applicabile alla nota di credito deve essere il più possibile coerente con le precedenti fatturazioni oggetto di conguaglio. In particolare, deve essere applicata l'aliquota ordinaria addebitata per la maggior parte del periodo interessato dal conguaglio, tenendo conto del momento di emissione delle fatture.

Tali criteri comportano però alcune difficoltà operative per gli operatori. In particolare perché la data del consumo effettivo può discostarsi dalla data di fatturazione e perché possono essere effettuate ripartizioni delle variazioni tariffarie dei prodotti erogati sui consumi (c.d. "conguaglio tariffario"). In considerazione di queste osservazioni l'Agenzia ha enunciato criteri alternativi per il settore rispetto a quelli indicati in precedenza.

In particolare, per le note di accredito per conguagliare i consumi effettivi è possibile applicare l'aliquota IVA ordinaria relativa all'ultima fattura emessa nel periodo di riferimento del conguaglio, nei limiti dell'imposta addebitata nella stessa con la medesima aliquota ordinaria.

Nel caso in cui ci siano crediti più elevati da restituire, si deve "risalire" facendo riferimento alle fatture immediatamente antecedenti fino a recuperare completamente gli importi.

Infine – specifica l'Agenzia - laddove la nota di variazione riguardi solo i "conguagli tariffari" l'aliquota da applicare alle note di accredito resta quella originariamente applicata.

Per le fatture dei conguagli a debito dell'utente, invece, l'aliquota applicabile è quella vigente al momento dell'emissione della fattura.

17. Trattamento dei contributi erogati dalle Pubbliche Amministrazioni

Il tema della corretta qualificazione giuridica delle somme in denaro erogate dalla pubblica amministrazione a soggetti pubblici o privati assume rilevanza, oltre che in chiave amministrativa, anche ai fini fiscali, in particolare per quanto concerne l'assoggettamento o meno delle relative somme all'imposta sul valore aggiunto.

L'Amministrazione finanziaria è intervenuta a più riprese sul punto, chiarendo che le somme erogate a vario titolo dalla PA assumono rilevanza IVA quando sono elargite a fronte di obblighi di dare, fare, non fare o permettere a carico della controparte ricevente, ovvero quando l'erogazione avviene all'interno di un rapporto contrattuale.

Le erogazioni in denaro della PA possono quindi essere distinte per natura tra contributi, che non richiedono una controprestazione da parte del soggetto beneficiario e sono considerati esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta e corrispettivi per la cessione di beni o per la prestazione di servizi, che, al contrario, ricadono a pieno titolo nel campo di applicazione dell'IVA realizzandone il presupposto oggettivo.

Circolare Agenzia delle entrate 21 novembre 2013, n. 34

Prendendo atto che tale distinzione non è sempre agevole, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato il 21 novembre la circolare n. 34/E con cui, in accordo con la Ragioneria Generale dello Stato, fornisce una serie di principi generali per il corretto inquadramento delle somme in una delle due fattispecie.

L'Agenzia precisa che la corretta qualificazione delle somme elargite deve avvenire, laddove possibile, in base a norme di legge, generali o specifiche, anche comunitarie. Solo nel caso in cui ciò non sia possibile, la natura del rapporto economico può essere desunta, caso per caso, facendo riferimento in ordine gerarchico, ad alcuni criteri sussidiari.

Contributi pubblici.

Fatta salva la possibilità per l'Amministrazione di effettuare controlli sulla reale natura del rapporto, la prestazione economica può essere correttamente inquadrata tra i contributi quando:

- a) le erogazioni avvengono in esecuzione di norme che assegnano benefici al verificarsi di presupposti predefiniti (ad esempio aiuti di Stato automatici) oppure la norma che individua in maniera diretta o indiretta i beneficiari delle somme le definisce come aiuto o agevolazione;
- b) la PA agisce in attuazione dell'art. 12 della L. n. 241/1990 che sottopone la concessione di benefici economici a criteri predeterminati per garantire trasparenza e imparzialità;
- c) l'erogazione è definita a livello comunitario e attuata con delibere o bandi di organismi nazionali (es. CIPE). Se c'è un soggetto che fa da tramite per il trasferimento delle somme al beneficiario, le somme in transito presso quest'ultimo non sono corrispettivi;
- d) le somme sono erogate all'interno di un rapporto associativo, anche da un socio soggetto pubblico, in base a norme del codice civile. (es. apporti di capitale e coperture di disavanzi).

Corrispettivi.

Devono essere considerate corrispettivi e, come tali, assoggettate all'IVA le erogazioni che:

- a) derivano da rapporti contrattuali stipulati in base al codice dei contratti pubblici di cui al D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163;
- b) sono riconducibili ad uno schema simile a quello del punto a) in cui il beneficiario fornisce una prestazione a fronte della quale la PA si obbliga all'erogazione, anche se il contratto è stipulato al di fuori o in deroga al codice dei contratti pubblici (ad esempio per settori esclusi o per rapporti con soggetti che non rientrano nell'ambito applicativo del codice, come le società c.d. *in house*).

Nel caso in cui non sia possibile discernere correttamente le caratteristiche dell'erogazione in base ai principi sopra elencati è necessario valutare i rapporti, caso per caso, in base a tre criteri sussidiari forniti dall'Agenzia.

Tali criteri denotano la natura di corrispettivo e devono essere presi in considerazione in ordine gerarchico-sequenziale. Pertanto, al non verificarsi del primo si rende necessario l'esame del secondo e così via fino al terzo criterio residuale:

- a) l'amministrazione acquisisce la proprietà del bene o il risultato dell'attività finanziata;

- b) sono presenti nel rapporto clausole risolutive o penali per il beneficiario dell'erogazione in caso di inadempimento;
- c) sussiste un'obbligazione, anche in forme diverse da quelle di cui al punto precedente, il cui inadempimento dà luogo a responsabilità contrattuale.

Il verificarsi di uno di questi criteri è indice della natura di corrispettivo della somma erogata e della relativa assoggettabilità all'imposta sul valore aggiunto.

18. Esenzione di servizi educativi forniti a fini commerciali

Il 28 novembre la Corte di giustizia europea si è pronunciata in merito all'esenzione dal regime IVA dei servizi educativi forniti ai fini commerciali da organismi privati.

Corte di giustizia
C-319/12

Nella causa C-319/12, una società polacca operante nel settore dell'istruzione e della formazione professionale con finalità commerciali riteneva che i propri servizi fossero illegittimamente esentati dall'imposta dalla normativa polacca.

Pertanto, al fine di poter detrarre l'IVA pagata a monte la società intendeva far valere direttamente l'art. 168 della Direttiva 2006/112/CE che, in base alla giurisprudenza della stessa Corte di giustizia (C-150/99 Stockholm Lindopark), consente, in caso di esenzioni non conformi alla disciplina IVA, di utilizzare comunque il diritto alla detrazione.

Il Ministero delle finanze polacco si opponeva all'interpretazione della società, ritenendo che il diritto comunitario e la relativa trasposizione nazionale esentassero tutti i servizi educativi, anche se forniti a fini commerciali.

Interpretando l'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva 2006/112/CE, la Corte ha precisato che l'esenzione in discussione può essere applicata anche agli organismi che operano a fini commerciali.

Tuttavia, poiché questa risulta limitata alle prestazioni degli enti di diritto pubblico con finalità di istruzione e a quelle di organismi riconosciuti dallo Stato assimilabili per finalità ai primi, è da ritenersi incompatibile con il diritto comunitario un'esenzione generale, che ricomprende tutti i servizi educativi erogati da organismi privati qualunque sia il loro scopo.

La Corte ha stabilito che è compito dello Stato membro valutare quali organismi hanno finalità analoghe a quelli di diritto pubblico e accordare l'esenzione di conseguenza.

È stata tuttavia negata la possibilità di detrarre l'IVA assolta a monte facendo valere direttamente l'art. 168 o la disposizione nazionale che lo traspone in presenza di un'esenzione prevista in violazione dell'art. 132, par. 1, lett. i).

In tali circostanze – ha precisato la Corte – tenendo conto della discrezionalità dello Stato membro, il soggetto passivo può invocare l'incompatibilità della sua assimilazione ad un ente di diritto pubblico con finalità di istruzione; spetta poi al giudice nazionale decidere nel merito.

19. Base imponibile IVIE per gli immobili situati nel Regno Unito

Rispondendo ad un interpello, l'Agenzia delle entrate ha fornito nuove precisazioni circa la corretta determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE), con particolare riferimento per quelli ubicati nel Regno Unito.

Risoluzione Agenzia delle entrate 6 novembre 2013, n. 75

Richiamando precedenti documenti di prassi (circ. n. 28/E del 2 luglio 2012 e circ. n. 12/E del 3 maggio 2013) l'Agenzia ha ricordato che ai fini del pagamento dell'IVIE per gli immobili situati in paesi di *common law* rileva la titolarità del diritto al possesso dei beni (c.d. *leasehold*) e non la proprietà fondiaria assoluta (c.d. *freehold*).

Per il Regno Unito l'IVIE è dovuta in base al valore catastale dell'immobile come determinato per il pagamento della *Council Tax*. Quest'ultima peraltro, non avendo natura patrimoniale non è detraibile dall'IVIE.

Ai fini della *Council tax* il contribuente riceve apposita comunicazione dall'ente impositore con indicazione della fascia di valore attribuita all'immobile (*band*). Non potendo rivenire in tale meccanismo un valore puntuale dell'immobile ma solo un indicatore "di fascia" l'Agenzia ha spiegato che occorre prendere in considerazione quale base imponibile IVIE il valore medio della fascia attribuita all'immobile per la *Council Tax*.

20. Rateizzazione straordinaria delle somme iscritte a ruolo

Il legislatore è intervenuto più volte in tempi recenti modificando la disciplina della dilazione di pagamento delle somme iscritte a ruolo contenuta nell'art. 19 del DPR n. 602/1973.

DM 6 novembre 2013

Il comma 1 del citato articolo consente all'agente della riscossione, su richiesta del contribuente in situazione di temporanea e obiettiva difficoltà, di concedere la rateizzazione delle somme iscritte a ruolo, fino ad un massimo di 72 rate mensili.

Ai sensi del seguente comma 1-bis (aggiunto dall'art. 10, co. 13-bis, del DL n. 201/2011) è consentita, in caso di comprovato peggioramento della situazione di difficoltà del contribuente, una singola proroga, fino ad un ulteriore massimo di 72 mesi, purché il contribuente non sia decaduto dal beneficio della rateizzazione.

Le modifiche apportate all'articolo 19 dall'art. 1, co. 2, lett. b), del DL 2 marzo 2012, n.16, convertito con modificazioni dalla L. n. 44/2012, hanno aggiunto i commi 1-ter e 1-quater. Il primo per consentire al contribuente di scegliere che il piano di rateazione e/o la proroga prevedano, in luogo di rate costanti, rate variabili crescenti per ciascun anno. Il secondo per limitare la possibilità di iscrivere ipoteca solo quando la richiesta di rateizzazione del contribuente venga respinta o questi risulti decaduto dal beneficio della dilazione.

Successivamente, con l'art. 52, co. 1, lett. a), n. 1) e 2), del DL 21 giugno 2013, n. 69, convertito in L. n. 98/2013, è stato aggiunto un ulteriore comma, l'1-quinquies, e sono state ritoccate le regole per la decadenza dal beneficio della rateazione, disciplinate dal comma 3 dell'art. 19.

Con riguardo al meccanismo di decadenza, è stato aumentato il numero di rate che il contribuente può mancare, aumentandolo da 2 consecutive a 8 anche non consecutive. Mentre con le disposizioni del comma 1-quinquies è stata introdotta la possibilità di ricorrere ad una rateazione straordinaria, nel caso in cui il contribuente si trovi, per ragioni estranee alla

propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica.

In virtù della rateazione straordinaria il numero delle rate della dilazione ordinaria di cui al comma 1 e/o della relativa proroga del comma 1-bis, può essere aumentato fino a 120.

Il medesimo ha disposto che per la definizione di una "comprovata e grave situazione di difficoltà", rilevino congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) accertata impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario;
- b) solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione straordinaria concedibile.

Il richiamato art. 52 prevedeva, al comma 3, che con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze fosse data attuazione delle disposizioni relative alle rateizzazioni straordinarie.

Il decreto in questione è stato firmato dal Ministro dell'Economia il 6 novembre e pubblicato sulla G.U. n. 262 dell'8 novembre 2013.

Nel provvedimento si specifica che, al ricorrere dei requisiti di legge, il debitore può richiedere, in prima istanza, alternativamente, un piano di rateazione straordinario o ordinario. La possibilità di accedere all'uno o all'altro regime sussiste anche in sede di eventuale proroga, indipendentemente dal fatto che la prima rateazione concessa sia stata in forma ordinaria o straordinaria. Anche per i piani o le proroghe già concessi prima dell'entrata in vigore del DM è possibile richiedere i piani straordinari. Il mancato accoglimento di una richiesta di rateazione straordinaria, inoltre, non preclude l'ottenimento di un piano ordinario, anche in proroga.

Per l'accesso al piano di rateazione straordinario, spetta al debitore attestare all'agente della riscossione, il ricorrere delle condizioni di comprovata e grave situazione di difficoltà, presentando istanza motivata e allegando la documentazione necessaria.

L'agente, in conformità con quanto stabilito dall'art. 3, co. 2, del DM, valuta l'impossibilità del contribuente di pagare il debito tributario secondo un piano ordinario in base ai seguenti criteri:

- per le persone fisiche e le ditte individuali con regimi fiscali semplificati, quando l'importo della rata supera il 20% del reddito mensile del nucleo familiare, tenendo conto dell'Indicatore della Situazione Reddittuale (ISR) rilevabile dall'ISEE del nucleo stesso.
- per i soggetti diversi dai precedenti, quando la rata è superiore al 10% del valore della produzione, rapportato su base mensile ed enucleato ai sensi dell'art. 2425 n. 1) 3) e 5) del codice civile e l'indice di liquidità è compreso tra 0,50 e 1.

Per la determinazione del numero di rate del piano straordinario l'agente dovrà poi fare riferimento al rapporto tra la rata mensile che il contribuente sarà tenuto a versare ed il reddito o il valore della produzione di cui ai punti precedenti, utilizzando uno schema di ripartizione riportato nelle tabelle A e B allegate al DM.

Infine, il decreto dispone il monitoraggio degli effetti dei nuovi meccanismi di rateazione affidando ad Equitalia S.p.a, per tramite dell'Agenzia delle entrate, il compito di relazionare annualmente al MEF.

21. Alluvione Sardegna – sospensione versamenti e adempimenti fiscali

Il Ministero dell'economia ha decretato la sospensione dei termini per i versamenti e gli adempimenti fiscali (ai sensi dell'art. 9, co. 2, L. n. 212/2000) nei comuni della Sardegna colpiti dagli eventi meteorologici che hanno portato il Consiglio dei Ministri a deliberare lo stato d'emergenza sull'isola il 19 novembre 2013.

La sospensione riguarda anche i versamenti e gli adempimenti relativi a cartelle di pagamento emesse dagli agenti di riscossione con scadenza tra il 18 novembre e il 20 dicembre 2013.

I sostituti d'imposta sono comunque tenuti al versamento delle ritenute operate prima della sospensione. Con successivo decreto saranno stabilite le modalità di effettuazione degli adempimenti e dei versamenti sospesi.

La lista completa dei territori cui la sospensione si applica è stata definita con ordinanza n. 3 del 22 novembre dal Commissario delegato per l'emergenza ed [è riportata in allegato al decreto](#).

DM 30 novembre 2013

22. Istanza di rimborso tassa sulle unità da diporto

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 125448/2013 è stato approvato il modello per l'istanza di rimborso della tassa annuale sulle unità da diporto prevista dall'art. 16, commi da 2 a 10 e 15 ter, DL n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 214/2011. Con il medesimo provvedimento l'Amministrazione ha approvato anche le modalità per la presentazione dell'istanza.

In particolare, l'istanza in oggetto può essere presentata, unitamente all'eventuale licenza di navigazione, solo per via telematica direttamente dai contribuenti abilitati a Entratel o Fisconline.

I rimborsi richiesti saranno erogati con accredito su conto corrente bancario o postale secondo le modalità precedentemente stabilite dall'art. 4 del decreto del Direttore generale del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze del 29 dicembre 2000. Tale scelta risponde alla finalità di contenere costi e tempi di erogazione dei rimborsi.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 28 ottobre 2013, n. 125448

23. Progetto di orientamento – Salvataggio e ristrutturazione imprese in difficoltà.

Nell'ambito del processo di Modernizzazione degli aiuti di Stato, la Commissione europea ha avviato la consultazione pubblica sulla revisione del Progetto di Orientamenti sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà.

Gli aiuti per il salvataggio e la ristrutturazione rientrano tra gli aiuti di Stato che presentano i maggiori rischi di falsare la concorrenza poiché, prevenendo l'uscita dal mercato, ostacolano il meccanismo della crescita di produttività che avviene attraverso la sostituzione di imprese inefficienti con concorrenti più efficienti e innovativi. Gli aiuti per il salvataggio e la ristruttu-

razione possono inoltre innescare una dispendiosa corsa alle sovvenzioni, dannosa per il mercato interno.

L'obiettivo del progetto di orientamenti sugli aiuti per il salvataggio e la ristrutturazione è quindi quello di garantire che tali aiuti siano concessi solo a condizioni rigide in grado di attenuare gli effetti nocivi per la concorrenza.

La Commissione ha lanciato una consultazione pubblica che si chiuderà il 31 dicembre 2013.

[Il testo della bozza di Orientamenti è disponibile sul sito della Commissione europea.](#)

L'aspetto più problematico della bozza di Orientamenti è la definizione di "impresa in difficoltà". La nuova versione infatti contiene parametri che risulterebbero soddisfatti da molte imprese. Questo allargherebbe il campo di applicazione degli Orientamenti per il salvataggio e la ristrutturazione e consentirebbe agli Stati membri di intervenire su un maggior numero di imprese con aiuti al salvataggio. Dall'altro, però, restringe in modo inversamente proporzionale il campo di applicazione di tutti gli strumenti con i quali si possono concedere aiuti alle imprese.

Alcune simulazioni dell'impatto della nuova definizione proposta, limitate alle sole società di capitali attive con valore di produzione maggiore di 900.000 Euro, mostrano che ben il 35% delle imprese italiane rientrerebbe oggi in tale definizione, risultando automaticamente escluse dal beneficio di qualsiasi aiuto di Stato ad eccezione dell'aiuto una tantum al salvataggio.

Confindustria, unendosi all'azione del Dipartimento delle Politiche europee e delle Regioni, sta contrastando l'adozione degli Orientamenti con questa definizione.

24. Commission publishes practical guidelines for businesses on new VAT rules

Il 29 ottobre la Commissione europea ha pubblicato le linee guida pratiche per preparare le imprese alle nuove norme in materia di IVA per il settore delle telecomunicazioni e dei servizi telematici che entreranno in vigore a partire dal 2015.

Il fine è quello di preparare per tempo le imprese al cambiamento con cui l'IVA sarà applicata nel luogo in cui è stabilito il cliente/destinatario del servizio invece che in quello del prestatore del servizio.

Uno sportello unico (One stop shop) consentirà alle imprese di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi Internet di adempiere a tutti gli obblighi in materia di IVA in tutti gli Stati membri direttamente dal loro Paese di registrazione.

25. Standard VAT Return

Il 23 ottobre la Commissione europea ha formulato la proposta per una nuova dichiarazione IVA standard, utilizzabile in tutti gli Stati membri dell'Unione europea. La Commissione europea stima che l'attuazione di tale proposta possa consentire alle imprese dell'Unione di risparmiare 15 miliardi di euro all'anno.

Gli obiettivi della predetta iniziativa sono:

- la riduzione degli oneri burocratici per le imprese;
- l'agevolazione dell'adempimento degli obblighi fiscali;
- l'incremento dell'efficienza delle Amministrazioni fiscali dei Paesi UE.

La proposta prevede un insieme minimo di informazioni obbligatorie che la dichiarazione IVA standard deve contenere ed un insieme di ulteriori informazioni che gli Stati membri hanno la facoltà di richiedere ai dichiaranti. Gli Stati membri non possono richiedere ulteriori informazioni rispetto a quelle previste dalla proposta di direttiva.

26. Taxing the Digital Economy: Commission creates Expert Group

Il 22 ottobre la Commissione europea ha adottato una decisione con la quale viene creato un gruppo di esperti di alto livello sulla tassazione dell'economia digitale. Il compito di questo gruppo sarà quello di esaminare i modi in cui viene tassata l'economia digitale nell'Unione europea, soppesando sia i benefici che i rischi dei diversi approcci. Il fulcro del lavoro del gruppo sarà l'identificazione dei problemi chiave nella tassazione digitale in una prospettiva comunitaria e la presentazione di una gamma di possibili soluzioni. La Commissione svilupperà, poi, ogni iniziativa comunitaria necessaria a migliorare la struttura della tassazione per il settore digitale in Europa.

Il 25 novembre scorso, la Commissione ha [comunicato](#) la composizione di candidati scelti per comporre il gruppo di esperti.

Il gruppo di esperti inizierà il suo lavoro prima della fine dell'anno e riporterà alla Commissione nella prima metà del 2014. Allo stesso tempo, l'Unione europea continuerà a contribuire attivamente al lavoro in corso d'opera a livello globale all'interno del contesto BEPS dell'OCSE.

27. OCSE - Public comments on a draft on technical changes for the next update of the Model Tax Convention

Il 15 novembre Il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE ha invitato tutte le parti interessate a fornire commenti sul [draft relativo alle modifiche tecniche](#) da apportare al modello di Convenzione fiscale, in vista della prossima revisione dello stesso, che dovrebbe avvenire nel 2014.

Le modifiche proposte, frutto del lavoro di un apposito gruppo interno al Comitato, sono di carattere eminentemente tecnico e riguardano alcuni articoli ed i commentari.

Le parti interessate possono inviare i loro commenti in formato word all'indirizzo taxtreatis@oecd.org entro il 15 gennaio 2014.

28. OCSE – Public consultation on transfer pricing matters

Il 12 e 13 novembre si è tenuta presso il centro conferenze OCSE di Parigi una consultazione pubblica che ha toccato diversi temi legati al transfer pricing; tra questi, i commenti pubblici al [draft in materia di prezzi di trasfe-](#)

[rimento e intangibles pubblicato il 30 luglio](#) e quelli relativi al white paper sulla documentazione in materia di TP.

Si è discusso, inoltre, del piano di azione [BEPS \(Base Erosion and Profit Shifting\)](#) con particolare riferimento al corretto inquadramento al suo interno degli aspetti legati al TP e della proposta di un sistema di *country-by-country reporting* per determinate informazioni finanziarie da utilizzare a fini fiscali.

Un breve memorandum relativo ad alcune delle questioni affrontate è stato appositamente redatto dall'OCSE in vista della consultazione il 3 ottobre scorso ed è [consultabile online](#).

29. VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest

Facendo seguito alle considerazioni contenute nel Libro Verde sul Futuro dell'IVA, la Commissione europea ha indetto una consultazione pubblica sul tema del trattamento IVA degli enti di diritto pubblico nonché sul tema delle esenzioni IVA per prestazioni di pubblico interesse.

Tutti gli interessati possono fornire il proprio contributo alla Commissione europea entro il 14 febbraio 2014.

30. Proposal for a Council Directive on the taxation of parent companies and subsidiaries

La Commissione europea ha presentato, lo scorso 25 novembre, una proposta di modifica della direttiva madre-figlia (dir. 2011/96/UE), finalizzata a prevenire ipotesi di doppia non tassazione, nel caso di utilizzo di strumenti finanziari ibridi. La proposta è di interesse anche per la clausola antiabuso che prevede di inserire nella direttiva.

ATTIVITA' DELL'AREA – Ottobre e novembre 2013

31. Gruppi fiscali

Il 27 novembre si è tenuto l'incontro del Gruppo di lavoro "Fisco" di Confindustria. La parte iniziale è stata dedicata all'analisi e all'approfondimento della disciplina tributaria del welfare aziendale, con la presentazione di progetto avviato sul tema da parte di Unindustria.

Successivamente sono stati forniti aggiornamenti sui provvedimenti legislativi di maggior interesse in corso di definizione, come il DDL Stabilità 2014 e il

DDL semplificazioni amministrative ed è stato fatto il punto riguardo le attività in corso con l'Agenzia delle entrate.

Infine, sono stati forniti alcuni spunti sui più recenti sviluppi della disciplina relativa agli aiuti di stato.

Nella stessa giornata si è tenuta la riunione del Gruppo di lavoro "Fisco Internazionale". In tale ambito sono stati affrontati vari temi, tra cui: il progetto pilota dell'Agenzia delle entrate sul regime di adempimento collaborativo e le proposte di modifica al regime fiscale delle imprese operanti nell'economia digitale.

Per un resoconto maggiormente dettagliato degli incontri e per consultare la documentazione distribuita in occasione delle due riunioni si rimanda alla [Comunità professionale fisco](#), accessibile dal sito internet di Confindustria.

32. Fisco e Imprese: incontri sul territorio

Il 28 novembre scorso si è tenuta a Roma la quarta tappa degli incontri che l'Area Politiche Fiscali di Confindustria sta organizzando sul territorio per facilitare il dialogo diretto tra Amministrazione finanziaria e mondo produttivo. All'appuntamento erano presenti: il direttore dell'Agenzia delle Entrate Attilio Befera, il presidente del Comitato Tecnico Fisco di Confindustria Andrea Bolla, il presidente di Unindustria Lazio Maurizio Stirpe

L'iniziativa, ha l'obiettivo di stimolare un dialogo diretto tra le imprese e fisco, individuare soluzioni concrete alle criticità quotidiane delle aziende, nonché evidenziare le specificità regionali.

Per maggiori dettagli, si rinvia al [comunicato stampa](#) disponibile sul sito internet di Confindustria.

Il prossimo incontro si terrà in Calabria il 12 febbraio 2013.

33. Audizioni

Audizione di Confindustria sull'esame della Manovra economica per il triennio 2014 – 2016

Il 24 ottobre Confindustria ha partecipato presso le Commissioni riunite Bilancio e Finanze della Camera dei deputati all'audizione sulla manovra economica per il triennio 2014 – 2016.

Le priorità individuate da Confindustria sono: la riduzione del cuneo fiscale e contributivo, per aumentare il reddito disponibile delle persone, restituire competitività alle imprese e mantenere la coesione sociale; il sostegno agli investimenti privati in ricerca e innovazione, con interventi semplici da gestire, come il credito d'imposta; il rilancio della domanda pubblica e privata di beni di investimento, con un mix di politiche (dall'allentamento del patto di stabilità interno al rinnovo degli incentivi all'edilizia); il sostegno alla liquidità del sistema e l'allentamento della morsa del *credit crunch*, pagando gli arretrati della PA e potenziando gli strumenti di garanzia; il sostegno all'export, tra l'altro aumentando i fondi per la promozione.

Il testo dell'audizione è disponibile [sul sito internet](#) di Confindustria.

34. Seminari

Convegno Udine: "Semplificazioni e novità fiscali dell'ultimo periodo"

Il 18 ottobre u.s. l'Area Politiche fiscali ha presentato una relazione sul tema delle semplificazioni fiscali al convegno "Semplificazioni e novità fiscali dell'ultimo periodo", organizzato dalla Confindustria di Udine in collaborazione con l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Udine.

Nel corso dell'incontro è stato fornito un quadro generale degli interventi di semplificazione tributaria recentemente attuati o in corso di approvazione.

Incontro di approfondimento sulle Start-up Innovative

Il 18 novembre u.s. si è tenuto a Milano un incontro di approfondimento sulla disciplina delle start-up innovative. L'Area Politiche Fiscali ha presentato una relazione sulle misure agevolative introdotte dal Decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, mettendo in evidenza le questioni aperte e le problematiche operative. In particolare, si tratta di una agevolazione "in entrata", rivolta agli investitori e finalizzata a favorire l'acquisizione di capitale di rischio, e di una agevolazione "in uscita", avente ad oggetto la remunerazione della forza lavoro impiegata nella start-up.