

### In evidenza

Normativa: **Exit Tax (DM 2 luglio 2014 e Provv. Dir. AdE n. 92134/2014)**

Prassi e Giurisprudenza: **Prevenzione e contrasto all'evasione (Circ. n. 25/E); Art Bonus (Circ. n. 24/E); Regime IVA dei prodotti editoriali (Circ. n. 23/E)**

### IRES/IRPEF

1. **Modalità di recupero del c.d. “bonus IRPEF”**
2. **Studi di settore 2014**
3. **Erogazioni liberali da società a fondazioni**
4. **Disciplina dell' Art Bonus**
5. **Perdite dedotte in caso di cessione di una stabile organizzazione**

### IVA

6. **Aliquota delle preparazioni a base di riso**
7. **Regime dei prodotti editoriali**
8. **Prova della cessione intracomunitaria**
9. **Individuazione dei contribuenti ammessi al rimborso prioritario**
10. **Vigilanza su navi mercantili in spazi marini a rischio**
11. **Importazioni – versamento dell'imposta già assolta in reverse charge**
12. **Cessione in caso di mancato recupero di beni in leasing**

### VARIE

13. **Cessione a titolo gratuito di aree e opere di urbanizzazione**
14. **Fondi di investimento alternativi**
15. **Nuove disposizioni in materia di exit tax**
16. **Obblighi dichiarativi per le stock option estere**
17. **Credito d'imposta assunzione personale qualificato**
18. **Questioni fiscali connesse ad Expo 2015**
19. **Prevenzione e contrasto all'evasione**
20. **Modello di dichiarazione IMU e TASI per enti non commerciali**
21. **Chiarimenti in materia di TASI**
22. **Imposizione sulla trasformazione di una società di capitali**
23. **Non obbligatorietà dell'interpello disapplicativo**

### AIUTI DI STATO

24. **Orientamenti per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà**

### INTERNAZIONALE

25. **Ratifica dell'accordo Italia-USA sulla normativa FACTA**
26. **EU – Country Specific Recommendations for Italy**
27. **OECD – Global Standard for automatic exchange of information**
28. **OECD – 2014 update to the OECD Model Tax Convention**

### ATTIVITA' DELL' AREA

29. **Gruppi fiscali**
30. **Convegno Start-up: sistema, innovazione, nuova impresa**
31. **Seminari su fatturazione elettronica**



## 1. Modalità di recupero del c.d. "bonus IRPEF"

In sede di conversione del DL n. 66/2014 (avvenuta con legge 23 giugno 2014, n. 89) sono state apportate alcune modifiche alla disciplina del c.d. "bonus IRPEF" (articolo 1 del DL n. 66/2014) che hanno riguardato, in particolare, le modalità con cui sostituti d'imposta possono recuperare il credito erogato ai lavoratori.

La norma, prima della modifica, consentiva ai sostituti d'imposta di recuperare l'ammontare del bonus irpef periodicamente erogato ai lavoratori utilizzando, fino a capienza, le ritenute disponibili in ciascun periodo di paga e, per l'eventuale differenza, i contributi previdenziali dovuti nel medesimo periodo.

La nuova formulazione del comma 5 dispone ora che le somme erogate ai lavoratori sottoforma di bonus IRPEF possano, invece, essere recuperate dal sostituto *"mediante l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997"*.

La possibilità di compensare tali somme con qualsiasi importo a debito esposto nel modello F24 (es. IVA, IMU, tributi locali, ecc..), senza più il limite della "capienza delle ritenute disponibili in ciascun periodo di paga o contributi previdenziali", rappresenta una semplificazione per i sostituti che potranno ora recuperare più facilmente gli importi erogati ai dipendenti.

Per meglio chiarire i meccanismi applicativi del bonus alla luce del nuovo intervento del legislatore, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato l'11 luglio 2014, la circolare n. 22/E.

Il nuovo documento di prassi precisa che ai fini del recupero del bonus la compensazione non incontra né il limite di cui all'articolo 34 della legge n. 338/2000 (fissato ora a 700.000 euro, dall'art. 9, comma 2 del DL n. 35/2013) né quello dell'articolo 31 del DL n. 78/2010, ovvero il divieto di compensare crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti erariali (e accessori) iscritti a ruolo per importi superiori a 1.500 euro.

Un'ulteriore chiarimento dell'Agenzia riguarda i casi in cui il sostituto d'imposta recupera una parte del bonus già erogata (ad esempio nelle ipotesi di ricalcolo della spettanza del credito ai dipendenti, evidenziate al par. 2.4 della circolare dell'Agenzia delle entrate 9/E 2014).

In tali casi – sottolinea l'Agenzia - l'importo utilizzabile in compensazione è solo quello "netto", risultante cioè dalla differenza tra il credito erogato e quello recuperato. Qualora l'importo recuperato risulti maggiore di quello erogato il sostituto dovrà versare l'importo netto a debito entro gli ordinari termini per il versamento delle ritenute d'acconto, utilizzando il codice 1655 in funzione di debito.

Sono stati fatti salvi i comportamenti difforni tenuti dai sostituti prima del 24 giugno 2014 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 66/2014).

Sono state altresì fornite indicazioni dettagliate ed esempi in merito all'utilizzo del codice tributo nella compilazione del modello F24 ai paragrafi 2.2-2.8 della Circolare, ai quali in questa sede si rinvia.



Circolare  
dell'Agenzia delle  
entrate,  
11 luglio 2014, n.  
22/E



## 2. Studi di settore 2014

L'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare di illustrazione delle modalità applicative degli studi di settore, con riferimento al periodo di imposta 2013.

Con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 dicembre 2013 sono stati approvati 69 studi di settore, oggetto di revisione triennale nel corso del 2013 sulla base dell'annualità 2011.

Tali studi saranno applicati, in sede di accertamento, ai contribuenti che dichiarano compensi, ovvero ricavi di cui all'art. 85, comma 1, del TUIR (esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e)) per un ammontare pari o inferiore a 5.164.569 euro.

Per tali studi di settore le novità, approvate con il Decreto del MEF del 24 marzo 2014, riguardano:

- la riduzione del numero degli indicatori di coerenza economica finalizzati al contrasto di possibili situazioni di non corretta compilazione;
- l'introduzione di un indicatore di normalità economica, con riferimento alla corretta indicazione dei beni strumentali in dichiarazione;
- l'eliminazione dell'indicatore di coerenza "*margini per addetto non dipendente*".

Il Decreto del MEF del 2 maggio 2014 ha inoltre introdotto, per tutti gli studi di settore utilizzabili per il periodo di imposta 2013, dei correttivi congiunturali per tener conto dell'influenza sulle stime dei ricavi puntuali del peggioramento della crisi economica avvenuto nel 2013.

Sono stati pertanto previsti i seguenti correttivi congiunturali:

- correttivo specifico per l'indicatore di normalità economica "*durata delle scorte*", per riflettere una durata "*anomala*" del periodo di giacenze delle merci, legata ad una crisi delle vendite;
- correttivi specifici per la crisi applicabili agli studi del settore trasporti (es. trasporto su strada), in considerazione dell'incremento dei prezzi dei carburanti;
- correttivi congiunturali applicabili solo per alcuni settori particolarmente in crisi;
- correttivi congiunturali individuali, applicabili ad ogni contribuente.

I correttivi si applicano ai contribuenti che dichiarano ricavi/compensi inferiori alle stime dei ricavi puntuali degli studi, a prescindere dalle risultanze degli indici di normalità economica, e possono comportare una diminuzione dei ricavi stimati dallo studio per tenere conto della crisi economica.

Si ricorda che per l'applicazione dei nuovi correttivi congiunturali, il contribuente deve compilare l'apposito quadro T – Congiuntura economica, del modello Studi di settore 2014, per fornire alcune informazioni relative alle annualità precedenti (es. voci di costo relative ai periodi di imposta 2011 e 2012).

L'Agenzia delle entrate precisa che i risultati degli studi settore evoluti per il 2013, senza tenere conto dei correttivi congiunturali specifici per il 2013, potranno essere utilizzati dal contribuente in contraddittorio con gli uffici locali per contestare un eventuale accertamento per mezzo studi di settore relativo all'annualità 2011.



Circolare  
dell'Agenzia delle  
entrate, 4 luglio 2014,  
n. 20/E



Infine, con riferimento alle novità contenute per alcuni specifici studi di settore, si segnala che lo studio di settore VD04A, relativo alle attività di estrazione di pietre ornamentali, ghiaia e sabbia, è stato modificato per richiedere ai contribuenti informazioni utili ai fini di una più corretta valutazione della redditività delle imprese (es. spesa per canone di concessione della cava, spese per l'affitto della cava, quantità di materiali autorizzati/potenzialmente estraibili nell'anno, quantità totale dei materiali estratti/lavorati).

### 3. Erogazioni liberali da società a fondazioni

Con la risoluzione n. 74/E del 29 luglio 2014, l'Agenzia delle Entrate è tornata a precisare la portata applicativa dell'art. 100, comma 2, lett. a), TUIR, disposizione che prevede la deducibilità, entro determinati limiti di importo, delle erogazioni liberali stanziata a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto o ricerca scientifica.



Risoluzione dell'Agenzia delle entrate, 29 luglio 2014, n. 74/E

In termini generali, le erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lett. a), cit. sono deducibili dal soggetto erogante al ricorrere congiunto delle seguenti condizioni:

- a) Il beneficiario dell'erogazione deve essere dotato di personalità giuridica; e
- b) Il beneficiario dell'erogazione deve svolgere, in via esclusiva e senza fine di lucro, attività che perseguano finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto o ricerca scientifica.

Nella risoluzione in commento, l'Agenzia ha affrontato il caso specifico delle erogazioni liberali indirette a favore di beneficiari con attività mista; più in dettaglio, nell'interpello presentato, il soggetto istante (una banca) aveva riferito di effettuare annualmente erogazioni liberali ad una fondazione avente un ruolo di collettore di risorse e competenze sul territorio e di promotore di attività con finalità educative, di istruzione, ricreazione, etc.

La fondazione assumeva, dunque, contestualmente, la duplice veste di soggetto beneficiario di una erogazione liberale e soggetto erogatore delle stesse somme a favore di soggetti terzi che svolgevano direttamente le attività oggetto della norma di favore.

Come precisato dall'istante, la fondazione promuoveva diverse iniziative nel campo dell'educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, valorizzazione e sostegno di enti culturali, promozione del turismo e dell'attività sportiva giovanile, ricerca scientifica. Tra le iniziative promosse dalla fondazione si riscontrava, poi, anche un sostegno di tipo economico ad una s.r.l. che gestiva un impianto natatorio e un centro fitness.

Nella trattazione del caso concreto, l'Agenzia ha affrontato, due distinte questioni: (a) la legittimità delle erogazioni indirette, effettuate a favore di un soggetto "interposto" che destini le somme ricevute a terzi; (b) la rilevanza della destinazione di una parte delle somme erogate ad una società di natura commerciale.

Circa la prima questione, secondo l'Agenzia, la presenza di un rapporto di

tipo indiretto tra il soggetto erogatore e il beneficiario finale, non preclude l'applicazione dell'art. 100, comma 2, lett. a), cit., a condizione che ne siano rispettati i presupposti applicativi ovvero che i soggetti terzi, destinatari finali delle erogazioni siano persone giuridiche e perseguano, senza fine di lucro e in via diretta (evitando ulteriori passaggi di denaro tra enti diversi, come già precisato nella Circolare n. 12/E del 9 aprile 2009) le finalità previste dalla norma del TUIR.

Lo stesso orientamento aveva trovato espressione nella risoluzione n. 411/E del 30 ottobre 2008 in cui l'Agenzia aveva chiarito che poiché l'art. 100, comma 2, lett. a) non prevede particolari adempimenti e procedure a carico del soggetto beneficiario delle erogazioni liberali, non si può escludere che il beneficiario stesso possa realizzare le proprie finalità intervenendo a sostegno di iniziative di assistenza sociale realizzate (direttamente) da soggetti terzi.

Nel documento di prassi in commento, l'Agenzia ha aggiunto alcuni vincoli di carattere operativo, precisando che, affinché il primo soggetto erogatore delle somme (la banca) possa beneficiare della deduzione di cui all'art. 100, comma 2, lett. a), TUIR, è necessaria la tracciabilità della donazione nelle diverse fasi (attraverso strumenti bancari e postali che evidenzino la causa dei versamenti), nonché l'esistenza di un progetto specifico di intervento che sia già definito prima dell'erogazione da parte della banca, nel contesto di una o più delle finalità previste dall'art. 100, comma 2, lett. a), TUIR.

Ne consegue che, in presenza di fattispecie tripartite come quella descritta, il soggetto erogatore, per potersi avvalere del beneficio della deducibilità, dovrà preliminarmente definire un progetto specifico di intervento e richiedere al soggetto "interposto" una rendicontazione precisa dei versamenti ai soggetti terzi.

La seconda questione affrontata dall'Agenzia attiene alla natura dell'attività svolta dal beneficiario finale dell'erogazione liberale.

Sul punto, giova richiamare altri precedenti di prassi in cui l'Amministrazione (v. risoluzione n. 234/E del 17 luglio 2002 e risoluzione n. 386/E del 17 ottobre 2008) ha chiarito la rilevanza dell'aspetto finalistico dell'erogazione, ammettendone la deduzione solo a condizione che i soggetti beneficiari perseguano una delle finalità ritenute dal legislatore meritevoli di tutela e con modalità non lucrative.

La verifica delle finalità perseguite dai soggetti beneficiari, secondo la stessa Agenzia, va fatta alla luce di diversi criteri complementari e, cioè, in base delle norme primarie e regolamentari del settore di competenza e delle previsioni recate dagli statuti o atti costitutivi dei soggetti beneficiari, nonché in relazione alle modalità concrete con cui si esplicano tali finalità.

Secondo l'Agenzia, la delimitazione dei destinatari delle erogazioni liberali sulla base delle finalità perseguite non preclude che l'ente beneficiario possa porre in essere eventuali attività che si qualificano, sotto il profilo fiscale, come attività commerciali, sempre che si tratti di attività non particolarmente significative, svolte in diretta attuazione delle finalità indicate dalla medesima disposizione agevolativa e che non siano tali da assumere rilevanza autonoma, realizzando finalità ulteriori rispetto a quelle indicate dalla norma.

L'adozione di questo criterio guida, ha condotto l'Agenzia, nel caso in commento, ad escludere il beneficio della deducibilità per le somme erogate alla

s.r.l. avente come attività principale la gestione di una l'attività natatoria/sportiva e, quindi, una attività avente carattere lucrativo.

Ne consegue che, al fine di valutare la deducibilità delle erogazioni liberali di cui all'art. 100, comma 2, lett. a), sarà necessario scomporre le varie quote in relazione alla finalizzazione di ciascuna di esse; nel caso concreto oggetto della risoluzione, il descritto approccio ha portato a riconoscere alla banca la deducibilità delle erogazioni effettuate a favore della fondazione, in qualità di soggetto "interposto", depurandole della quota parte destinata ad attività che sono svolte con finalità lucrative e non in diretta attuazione delle finalità specifiche indicate dalla norma agevolativa.

## 4. Disciplina dell'Art Bonus

Il 31 luglio 2014 l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la circolare n. 24/E con cui fornisce le prime indicazioni applicative riguardo il credito d'imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura (c.d. "Art bonus") introdotto dall'articolo 1 del d.l. 31 maggio 2014, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2014, n. 106.



Circolare  
dell'Agenzia delle  
entrate, 31 luglio  
2014, n. 24/E

Il credito d'imposta in questione ha carattere temporaneo e viene riconosciuto a tutti i soggetti, indipendentemente dalla natura e dalla forma giuridica, che effettuano erogazioni liberali in denaro<sup>1</sup> finalizzate a sostenere la cultura attraverso:

- interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici;
- sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica (musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali ex 101 d.lgs. n. 42/2004);
- realizzazione di nuove strutture, restauro e potenziamento di quelle esistenti, delle fondazioni lirico-sinfoniche o di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

Il credito è riconosciuto in misura pari al 65% delle somme erogate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013 e in misura pari al 50% delle somme erogate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Il riconoscimento del credito avviene anche se le erogazioni liberali per la manutenzione, la protezione e il restauro dei beni culturali pubblici sono effettuate a favore dei soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto degli interventi (cfr articolo 1, comma 2 del d.l. 83/2013).

Nel periodo di vigenza della disciplina del c.d. *Art bonus* vengono quindi temporaneamente disapplicate ai fini IRPEF le disposizioni di cui all'art. 15, co.1, lett. h) e i) e ai fini IRES quelle all'art. 100, co. 2, lett. f) e g) del TUIR<sup>2</sup>. L'Agenzia delle entrate precisa che tali disposizioni restano applicabili per le fattispecie non contemplate dall'*Art bonus* (es. erogazioni liberali per

<sup>1</sup> Le erogazioni liberali in questione devono essere effettuate ricorrendo esclusivamente ad uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca, ufficio postale, sistemi di pagamento di cui all'art. 23 d.lgs. 241/1997 (carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).

<sup>2</sup> Tali disposizioni riconoscono, rispettivamente, una detrazione del 19% ai soggetti IRPEF e una deduzione dalla base imponibile per i soggetti IRES delle erogazioni liberali effettuate per finalità analoghe a quelle agevolate dall'*Art bonus*.

l'acquisto di beni culturali).

Si ricorda che il credito d'imposta può essere fruito nel rispetto di specifiche limitazioni.

Per le persone fisiche e agli enti non commerciali, residenti o meno nel territorio dello Stato, il credito d'imposta non può eccedere il limite massimo del 15% del reddito imponibile del soggetto. La medesima limitazione vale anche per le società semplici, che devono ripartire il beneficio in capo ai soci ex art. 5 TUIR.

Per i titolari di reddito d'impresa il credito d'imposta spetta invece nel limite del 5% (cinque per mille) dei ricavi, quantificati in applicazione degli artt. 85 e 57 TUIR.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che rientrano in questo secondo limite, oltre alle società commerciali e alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, anche gli imprenditori individuali o gli enti non commerciali che svolgono, ancorchè marginalmente, attività commerciale, nel caso in cui effettuino le erogazioni liberali nell'ambito dell'attività commerciale svolta.

Viceversa, quando queste ultime due categorie di soggetti effettuano le erogazioni a titolo personale o istituzionale torna loro applicabile il limite previsto per le persone fisiche ovvero per gli enti non commerciali (15% del reddito imponibile).

Indipendentemente dalla natura del soggetto beneficiario il credito d'imposta deve essere utilizzato ripartendolo in 3 quote annuali di pari importo.

I soggetti titolari di reddito d'impresa possono utilizzare il credito in compensazione (ex art. 17 del d.lgs. n. 241/1997) mediante modello F24. La prima delle tre quote può essere fruita a partire dal 1° giorno del periodo d'imposta successivo a quello in cui l'erogazione liberale è stata effettuata. Anche l'*Art bonus*, al pari degli altri crediti agevolativi, dovrà essere indicato dall'impresa in dichiarazione dei redditi. Le tre quote annuali di fruizione rappresentano il limite massimo di utilizzo in ciascun periodo d'imposta<sup>3</sup>; eventuali eccedenze possono comunque essere utilizzate nei periodi successivi.

Si precisa che il credito d'imposta in commento non incontra il limite di utilizzo annuale dei crediti agevolativi di cui all'art. 1, comma 53, l. n. 244/2007 (250.000 euro) né la soglia di compensabilità dei crediti disposta dall'art. 34 della l. n. 388/2000 (700.000 euro). Inoltre, non si applica all'*Art bonus* il divieto di ricorrere alla compensazione (di cui al citato art. 17) in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo di ammontare superiore a 15.000 euro.

Le persone fisiche e gli enti non commerciali potranno utilizzare il credito ai fini del versamento delle imposte sui redditi esponendolo nella dichiarazione annuale. La prima quota potrà essere fruita nella dichiarazione dell'anno in cui l'erogazione è stata effettuata.

Si ricorda che ai sensi del comma 3 dell'articolo 1 del d.l. n. 83/2013 il credito d'imposta non concorre a formare base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non rileva nella determinazione delle quote di deducibilità ex artt. 61 e 109, co. 5, TUIR.

I soggetti che beneficiano delle erogazioni liberali sono tenuti a comunicare mensilmente al Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo

---

<sup>3</sup> Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare il riferimento alla ripartizione in 3 quote annuali di pari importo deve intendersi riferito a tre periodi d'imposta di utilizzo del credito.

l'entità delle somme ricevute. L'ammontare dei fondi, la loro destinazione e il loro utilizzo sono elementi che devono essere resi pubblici attraverso il sito web istituzionale del soggetto beneficiario e in un apposito portale gestito dal Ministero.

## 5. Perdite dedotte in caso di cessione di una stabile organizzazione

Le norme che disciplinano la libertà di stabilimento (articoli 49 e 54 TFUE nonché articoli 31 e 34 dell'Accordo sullo Spazio Economico Europeo del 2 maggio 1992), ostano alla legislazione di uno Stato membro che preveda, in caso di cessione da parte di una società residente di una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro (o in un altro Stato del SEE), il reintegro nell'utile imponibile di detta società cedente delle perdite in precedenza dedotte in relazione alla stabile organizzazione ceduta, se e in quanto il primo Stato membro assoggettato a imposta sia gli utili realizzati dalla stabile organizzazione prima della sua cessione, sia quelli derivanti dalla plusvalenza realizzata in occasione della cessione.

La Corte di Giustizia ha emanato questo principio nell'ambito della causa C-48/13 con sentenza del 17 luglio 2014. La controversia vedeva contrapposte una società danese e l'Amministrazione finanziaria nazionale che, in base alla disciplina fiscale interna, aveva recuperato a tassazione in capo alla società residente perdite dedotte in relazione a stabili organizzazioni in altri Stati UE, che erano state successivamente cedute a società controllate nei medesimi Stati UE nell'ambito di un'operazione di riorganizzazione aziendale.

Dopo aver appurato che un simile comportamento è atto a produrre, in linea di principio, una disparità di trattamento in grado di dissuadere una società dallo svolgere la propria attività negli altri Stati UE attraverso stabili organizzazioni, la Corte ha focalizzato la propria attenzione sulla possibilità di giustificare una tale restrizione alla luce di eventuali motivi imperativi di interesse generale.

In particolare la Danimarca evidenziava la necessità di garantire un'equa ripartizione dei poteri impositivi tra Stati membri in relazione alla prevenzione dell'elusione fiscale. Al riguardo la Corte ha evidenziato come la legislazione danese travalicasse quanto necessario a raggiungere l'obiettivo suddetto, dato che gli utili realizzati dalle stabili organizzazioni prima della cessione e quelli realizzati al momento della cessione erano stati comunque assoggettati a tassazione in Danimarca.



Corte di giustizia europea,  
C-48/13



## 6. Aliquota delle preparazioni a base di riso

Con la risoluzione n. 72/E del 2014, l'Agenzia delle entrate chiarisce quale sia la corretta aliquota IVA da applicare ai preparati per risotti.

In base al parere tecnico che l'Agenzia delle entrate ha ricevuto dall'Agenzia delle dogane, per preparati per risotti si intendono quelle preparazioni a base di riso sottoposte a trattamenti ulteriori rispetto a quelli che caratterizzano la materia prima "riso" (da classificare, in quanto tale, alla voce 1006 della tariffa doganale vigente) e che presentano le seguenti caratteri-



Risoluzione dell'Agenzia delle entrate, 24 luglio 2014, n. 72/E

stiche:

- presenza di riso in grani con percentuale preponderante rispetto a quella degli altri ingredienti (es. per il risotto alla milanese: tra l'82 e il 97 per cento; per il risotto ai gamberi: tra 82,8 e l'89 per cento; per il risotto agli asparagi tra l'82 e l'85 per cento; per il risotto al parmigiano tra l'82 e l'87 per cento) e comunque mai inferiore al 45 per cento nel caso di particolari categorie merceologiche (come ad es. la paella);
- utilizzazione di riso, parboiled o non, precotto, totalmente o parzialmente, o altrimenti trattato;
- presenza, in proporzione variabile, di ingredienti comuni a tutte le preparazioni (sale da cucina; estratto di lievito; aromi; spezie ed erbe aromatiche; farina; latte/lattosio/proteine del latte/siero/formaggio);
- eventuale aggiunta di altri ingredienti in proporzione variabile quali ad es. grassi vegetali; zucchero; verdure disidratate; carne o pesce;
- commercializzazione di tali prodotti come preparazioni a base di riso già ricettate.

Tali prodotti sono da classificare, secondo l'Agenzia delle Dogane, al codice NC 1904 9010 e devono essere tenuti distinti da altre tipologie in cui la preparazione, pur essendo a base di riso, non si presenta in forma di grani o non presenta le caratteristiche di preparazioni a base di riso, ovvero la percentuale di riso non rappresenta un ingrediente preponderante della ricetta, né in termini di presenza percentuale, né in termini di caratterizzazione del prodotto finito.

Ciò premesso, l'Agenzia delle entrate, in base al richiamo, contenuto nel n. 9) della Tabella A, Parte II, allegata al DPR n. 633/72, alla voce doganale ex 21.07-02, perfettamente corrispondente alla voce 1904 9010 della tariffa doganale vigente (Taric), nella quale l'Agenzia delle Dogane ha fatto rientrare i prodotti "preparati per risotti" con le caratteristiche sopra evidenziate, ritiene che alle cessioni dei prodotti in esame si renda applicabile l'aliquota IVA del 4 per cento.

## 7. Regime dei prodotti editoriali

L'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti sulle disposizioni introdotte dal DL n. 63/2013 che ha modificato l'art. 74, primo comma, lett. c) del DPR n. 633/72, relativo allo speciale regime IVA monofase applicabile all'editoria.

Le modifiche apportate al regime speciale in commento, efficaci a decorrere dal 1° gennaio 2014, riguardano:

- la definizione di "supporto integrativo" (art. 74, primo comma, lett. c), quarto periodo);
- l'applicazione dell'aliquota IVA propria di ciascuno dei beni ceduti, con riguardo ai prodotti editoriali ceduti unitamente a beni, diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione (art. 74, primo comma, lett. c), quinto e sesto periodo);
- l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari se il costo del "bene", diverso dal supporto integrativo, ceduto congiuntamente al prodotto editoriale supera il 50 per cento del prezzo di vendita dell'intera confezione;
- l'abrogazione delle disposizioni per la commercializzazione di libri, giornali quotidiani e periodici (esclusi quelli pornografici), congiunta-



Circolare  
dell'Agenzia delle  
entrate, 24 luglio  
2014, n. 23/E

mente a "beni", diversi dai supporti integrativi, funzionalmente connessi.

Le novità interpretative sono contenute nella circolare n. 23/E del 2014 di cui si fornisce una sintesi.

Con riguardo alle cessioni di giornali quotidiani, periodici (esclusi quelli pornografici) e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, il sesto periodo, della lett. c), del primo comma dell'articolo 74 del DPR n. 633/72 stabilisce che la determinazione dell'imposta in base al criterio delle copie vendute "... si applica anche se i giornali quotidiani, i periodici ed i libri sono ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempreché il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera confezione ...". Tuttavia, per effetto della novella legislativa alla predetta disposizione "in ogni caso, l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti". Pertanto, alle cessioni di prodotti editoriali in esame si applica, dal 1° gennaio 2014, l'aliquota propria per ciascuno dei beni ceduti (prodotto editoriale + bene diverso da supporto integrativo).

Per effetto di questa modifica, risulta quindi indispensabile individuare dei criteri per la determinazione della base imponibile di ciascuno dei beni ceduti - congiuntamente - ad un prezzo di vendita al pubblico indistinto. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ritiene di confermare i chiarimenti forniti con la precedente circolare n. 328/E del 1997, con la quale era stato indicato di applicare l'aliquota propria di ciascuno dei beni ceduti. A tal fine, in particolare, il prezzo dell'intera confezione deve essere rapportato ai costi sostenuti per la produzione o l'acquisto del singolo bene ceduto congiuntamente alla pubblicazione (anche gratuitamente) risultanti dalle fatture d'acquisto. Non assumono rilievo i costi che non siano specificamente ed esclusivamente imputabili al suddetto bene.

Ai fini dell'applicazione dell'IVA con l'aliquota propria di ciascuno dei beni ceduti dovrà quindi considerarsi come base imponibile il costo specificamente inerente al medesimo bene abbinato al prodotto editoriale, al quale quindi applicare l'aliquota IVA propria di quel bene. Ne consegue l'applicazione dell'aliquota propria del prodotto editoriale, alla base imponibile costituita dalla differenza tra il prezzo della confezione e il suddetto costo del bene congiunto.

Il criterio appena descritto è valido anche per determinare se il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera confezione. Il superamento della predetta percentuale determina l'applicazione al prodotto editoriale e relativo bene abbinato, dell'IVA nei modi ordinari.

Il regime speciale dell'editoria è applicabile con il criterio della forfetizzazione, nell'ipotesi di commercio di libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi. L'art. 74, primo comma, lett. c), quarto periodo, del DPR n. 633/72 reca, dal 1° gennaio 2014, una nuova definizione di supporti integrativi. Secondo questa norma "Per supporti integrativi si intendono i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori, videomagnetici o digitali ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente, a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commerciabili separatamente". Tale definizione di supporto integrativo, da un lato include nel novero dei beni che possono essere considerati tali i supporti sonori digitali,

**Cessione di giornali quotidiani, periodici e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi**

**Libri per le scuole e le università ceduti unitamente a supporti integrativi**

dall'altro restringe le fattispecie delle cessioni con supporti integrativi, limitandole ai beni ceduti unitamente ai libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le università, ivi inclusi i dizionari, e ai libri fruibili dai disabili visivi.

Affinché al supporto integrativo sia applicabile il medesimo trattamento previsto per il libro scolastico o universitario cui risulta abbinato è necessaria, secondo l'Agenzia delle entrate, la presenza delle seguenti condizioni:

- a. il supporto sia costituito da uno dei beni merceologicamente qualificabili nei termini espressamente indicati nella lettera c) della disposizione in commento (nastri, dischi, videocassette e altri supporti sonori, videomagnetici o digitali);
- b. il supporto sia ceduto, con confezione unitaria e prezzo indistinto, unitamente a una pubblicazione classificabile come libro scolastico, universitario o fruibile dai disabili visivi, o come dizionario.
- c. il supporto per il suo contenuto non sia commerciabile separatamente.

Dal 1° gennaio 2014 occorre, quindi, distinguere la tipologia di libri con i quali i supporti sono ceduti.

Il regime con forfettizzazione della resa e l'aliquota ridotta del 4 per cento, di cui al n. 18 della tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633/72, è applicabile, infatti, esclusivamente a quei supporti integrativi ceduti, anche in forma gratuita, unitamente a:

- libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le Università, ivi inclusi i dizionari;
- libri fruibili dai disabili visivi.

Risulta, quindi, ristretta - rispetto al passato - la fattispecie delle cessioni con supporti integrativi.

Per quanto attiene alla definizione dei criteri per individuare i libri per le scuole di ogni ordine e grado, l'Agenzia delle entrate rinvia ad un apposito parere che essa stessa ha richiesto al Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR) e di cui la circolare in esame riporta i profili di maggiore interesse. Secondo il MIUR sono previste due tipologie di testo:

- libro di testo in forma mista. Tale tipologia di libro di testo si compone di una parte cartacea e di una parte digitale accompagnata da contenuti digitali integrativi (...);
- libro di testo in versione digitale. Tale tipologia di libro di testo si compone di una parte digitale accompagnata da contenuti digitali integrativi (...).

Al riguardo l'Agenzia delle entrate chiarisce che il regime speciale in argomento è applicabile esclusivamente ai libri di testo cartacei o su qualsiasi tipo di supporto fisico e ai libri di testo in c.d. forma mista (per le scuole di ogni ordine e grado) caratterizzati da una parte in formato cartaceo e da una parte di contenuti digitali integrativi.

In quest'ultima ipotesi, qualora la parte di contenuti digitali integrativi sia contenuta su un CD o altro bene suscettibili di essere considerati supporto integrativo, ai sensi dell'articolo 74, comma 1, lett. c), del DPR n. 633/72, quarto periodo, è applicabile il regime speciale, con il criterio della forfettizzazione della resa, e l'aliquota ridotta del 4 per cento sulla base del prezzo di vendita al pubblico dell'intera confezione. L'Agenzia evidenzia che ai fini dell'applicazione del regime speciale alle cessioni di libri in argomento, congiunti a supporti integrativi, è necessario che questi ultimi siano ceduti a prez-

zo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commercializzabili separatamente. Ciò significa che il supporto integrativo, per essere considerato tale deve avere carattere di complementarità rispetto al prodotto editoriale cui è abbinato. Tale circostanza può dirsi verificata, secondo l'Agenzia delle entrate, ad esempio, quando il supporto integra ed esplica una funzione illustrativa o didattica degli argomenti contenuti nel libro scolastico e l'acquirente del libro scolastico o universitario cartaceo non paghi uno specifico corrispettivo per acquisire la disponibilità dei contenuti digitali integrativi.

Qualora, invece, il contenuto digitale integrativo sia fruibile esclusivamente "on line" ovvero "scaricabile" da internet, la fornitura del contenuto digitale integrativo è qualificabile come servizio prestato per via elettronica. Pertanto, ove in relazione a tale specifico servizio l'acquirente paghi un corrispettivo, lo stesso dovrà essere considerato autonomamente ed assoggettato ad IVA, con applicazione dell'aliquota ordinaria.

## 8. Prova della cessione intracomunitaria

L'Agenzia delle entrate ritorna – con la risoluzione n. 71/E del 2014 – a fornire nuove indicazioni circa i corretti adempimenti da porre in essere al fine di provare la fuori uscita di un bene dal territorio italiano quale condizione per poter beneficiare del trattamento di non imponibilità ad IVA di una cessione intracomunitaria.

Il caso esaminato riguarda la cessione di un'imbarcazione da diporto, ormeggiata in un porto italiano, che una società di leasing italiana intende porre in essere nei confronti di un soggetto passivo IVA francese; il trasferimento in Francia avviene a cura del cessionario, via mare, e quindi non è attestato da documento di trasporto.

Secondo l'Agenzia delle entrate, quanto ipotizzato dall'istante nell'interpello ed, in particolare che tra gli elementi di prova fosse rilevante la procedura di dismissione della bandiera italiana con la cancellazione dell'imbarcazione dal registro italiano delle unità da diporto e successiva iscrizione nel registro francese, non è in grado di dimostrare che la barca abbia lasciato le acque territoriali italiane.

Al fine di fornire la corretta documentazione probatoria, l'Agenzia richiama due principi generali che gli operatori economici dovrebbero seguire; in particolare:

1. quando non è possibile esibire il documento di trasporto sono ammissibili altri mezzi di prova idonei;
2. la prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato membro deriva da un insieme di documenti da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente.

Ciò rilevato, a parere dell'Agenzia, la documentazione che il contribuente dovrebbe fornire nel caso in esame per provare la fuoriuscita dell'imbarcazione dalle acque territoriali italiane, dovrebbe consistere in:

- a. fattura di vendita dell'imbarcazione;
- b. documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione all'operazione effettuata;
- c. contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria;



Risoluzione  
dell'Agenzia delle  
entrate, 24 luglio  
2014, n. 71/E



- d. documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario;
- e. documento da cui risulti la cancellazione da parte del cedente della imbarcazione dal registro italiano;
- f. documento da cui risulti la avvenuta iscrizione della imbarcazione nel registro francese;
- g. elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (Intrastat).

Inoltre, nella considerazione della particolare natura del bene oggetto di trasferimento e della circostanza che questo è trasportato dal cessionario, l'Agenzia delle entrate ritiene che, in aggiunta alla documentazione sopra elencata e in sostituzione del documento di trasporto, sia necessario fornire anche una dichiarazione da parte del cessionario - corredata da idonea documentazione - (ad esempio il contratto di ormeggio stipulato con il porto di destinazione), che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano ad un porto francese.

L'Agenzia delle entrate, infine, pone l'attenzione sul fatto che l'applicazione del regime di non imponibilità alla cessione dell'imbarcazione comporti l'obbligo per il cedente di osservare un "comportamento diligente" richiesto in relazione alla operazione posta in essere.

## 9. Individuazione dei contribuenti ammessi al rimborso prioritario

L'art. 38-bis, comma 9, del DPR n. 633/72 stabilisce che, con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuate, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi dei crediti IVA sia annuali che trimestrali sono eseguiti in via prioritaria entro tre mesi dalla richiesta.

In attuazione di tale norma, con il decreto 10 luglio 2014, il Ministro dell'Economia e delle Finanze ha stabilito che l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria entro tre mesi dalla richiesta si applichi anche agli operatori economici titolari del codice di classificazione delle attività economiche ATECO2007 30.30.09 (fabbricazione di aeromobili, di veicoli spaziali e dei relativi dispositivi n.c.a.).

E' fatta salva la necessità di rispettare i requisiti previsti dall'art. 2 del DM 22 marzo 2007: tale articolo stabilisce che, al momento della richiesta, devono sussistere contestualmente le seguenti condizioni:

- a. esercizio dell'attività da almeno tre anni;
- b. eccedenza detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di richiesta rimborso annuale ed a 3.000,00 euro in caso di richiesta di rimborso trimestrale;
- c. eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10 per cento dell'importo complessivo dell'imposta assoluta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

Ai fini dell'applicazione dell'articolo unico del decreto in commento è, inoltre, richiesta la sussistenza del presupposto di cui alla lett. b) dell'art. 30, comma 2 del DPR n. 633/72; si tratta della richiesta di rimborso esperibile quando un soggetto passivo effettua operazioni non imponibili di cui agli artt.



Decreto del  
Ministero  
dell'Economia  
e delle Finanze  
10 luglio 2014

8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate.

La disposizione si applica a partire dalla richiesta di rimborso relativa al terzo trimestre dell'anno d'imposta 2014.

## 10. Vigilanza su navi mercantili in spazi marini a rischio

L'Agenzia delle entrate chiarisce, nella risoluzione n. 79/E del 2014, il corretto trattamento IVA applicabile all'attività di vigilanza resa mediante servizi di protezione a tutela delle navi mercantili, nonché delle merci e dei valori sulle stesse trasportati, battenti bandiera italiana in transito negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria, individuati con decreto del Ministro della Difesa, nei casi in cui non è previsto l'impiego dei Nuclei militari di protezione della Marina.



Risoluzione dell'Agenzia delle entrate, 1 agosto 2014, n. 79/E

Nello specifico, l'Agenzia delle entrate ammette la possibilità di applicazione a dette prestazioni il regime di non imponibilità ad IVA previsto dall'art. 8-bis del DPR n. 633/72, delineandone le condizioni.

A seguito delle modifiche operate all'art. 8-bis dalla Legge comunitaria 2010 (L. 15 dicembre 2011 n. 217), il regime di non imponibilità risulta applicabile a condizione che le navi non solo siano "destinate all'esercizio di attività commerciali", ma anche a condizione che siano "adibite alla navigazione in alto mare".

Secondo l'Agenzia delle entrate, per quanto riguarda, il requisito attinente alla navigazione in alto mare, non è sufficiente che le unità navali siano "omologate" a tale impiego sulla base delle loro caratteristiche strutturali, secondo la classificazione contenuta nel Codice della Navigazione (R.D. 30 marzo 1942, n. 327) e certificata dagli Enti di classificazione navale, essendo, invece, necessario che le stesse siano effettivamente utilizzate per la navigazione in alto mare.

Il concetto di "alto mare" è disciplinato dalla Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare (Convenzione di Montego Bay), ratificata dall'Italia con la legge 2 dicembre 1994, n. 689; dalla Convenzione si evince che per "mare territoriale" s'intende l'area marina compresa tra le linee di base e le 12 miglia nautiche misurate dalle stesse e, per esclusione, per "alto mare" s'intende la zona marina oltre le 12 miglia nautiche dalle linee di base.

Un servizio relativo ad una nave può, inoltre, godere del trattamento di non imponibilità ad IVA – stante le novità normative introdotte dalla Legge Comunitaria 2010, con la previsione della nuova lett. e-bis) nel testo dell'art. 8-bis del DPR n. 633/72 – qualora sia destinato a sopperire ai bisogni delle navi. Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea sono trattati nel regime di non imponibilità tutti i servizi relativi alle navi, purché presentino un collegamento funzionale diretto con il tipo di navigazione e con i bisogni delle navi e del loro carico, e a condizione che si tratti di operazioni rese direttamente all'armatore della nave.

Premesso tutto ciò, secondo l'Agenzia delle entrate il requisito attinente all'utilizzo della nave per scopi commerciali ricorre nel caso in esame in quanto, in base all'art. 5, comma 4, del decreto legge n. 107/11, i servizi in questione sono consentiti esclusivamente a tutela delle navi mercantili battenti bandiera italiana. Tale caratteristica costituisce conferma della destinazione all'esercizio dell'attività commerciale delle navi in questione.



Inoltre, le navi che possono fruire del servizio di vigilanza armata sono solo quelle che percorrono tratte comprese nelle acque internazionali a rischio di pirateria, individuate con il decreto del Ministero della Difesa 1° settembre 2011: pertanto anche il requisito della navigazione in alto mare risulta integrato secondo l'Agenzia delle entrate.

Infine, nella considerazione dell'ampiezza della portata applicativa dell'art. 8-bis, co. 1, lett. e-bis) del DPR n. 633/72, l'Agenzia delle entrate ritiene che, tra le "prestazioni di servizi direttamente destinati a sopperire ai bisogni delle navi", siano comprese non solo quelle connesse alla struttura della nave e/o alle sue componenti, ma anche tutti i servizi che, di fatto, rendono possibile l'esercizio dell'attività cui la nave stessa è destinata, a condizione che siano forniti direttamente all'armatore della nave. Anche il requisito attinente la presenza del nesso funzionale tra tipo di navigazione e bisogni della nave risulta quindi presente.

Per i motivi sopra esposti l'Agenzia delle entrate ritiene quindi applicabile alla fattispecie in l'esame il trattamento di non imponibilità ad IVA di cui all'art. 8-bis, co. 1, lett. e-bis) del DPR n. 633/72.

## 11. Importazioni – versamento dell'imposta già assolta in reverse charge

Con la sentenza del 17 luglio 2014, sulla causa C-272/13, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea fornisce importanti chiarimenti per una corretta interpretazione delle regole relative alle operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari mediante la loro introduzione in un deposito IVA (art. 50-bis, DL n. 331/93), nonché sul concetto di proporzionalità delle sanzioni per omesso o non corretto versamento dell'IVA (art. 13, D.Lgs. n. 471/97).

Il caso riguarda un'impresa italiana che ha importato una partita di merci e non ha assolto l'IVA in dogana al momento dell'importazione, indicando invece sulla bolletta doganale che i beni erano destinati all'introduzione in un deposito IVA. Il giorno successivo all'importazione, il gestore del deposito cui erano destinate le merci ha iscritto queste ultime nel registro di magazzino. È tuttavia emerso che le merci non sono mai state introdotte fisicamente nel deposito, ma vi sono state introdotte soltanto virtualmente, vale a dire mediante la loro iscrizione nel suddetto registro. Le merci sono state quindi immediatamente estratte dal regime del deposito fiscale e l'IVA è stata assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile applicato dalla società importatrice. L'Agenzia delle dogane ha contestato all'impresa di non aver rispettato i presupposti per la corretta applicazione del regime del deposito IVA dal momento che le merci non erano state fisicamente introdotte nel deposito; è stato inoltre contestato all'impresa di non aver assolto l'imposta dovuta al momento dell'importazione, indipendentemente dal fatto che questa fosse stata assolta al momento dell'estrazione dei beni dal deposito IVA, in un momento successivo. È quindi stato richiesto il pagamento dell'IVA all'importazione, con irrogazione della sanzione pari al 30%, di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97.

Per quanto attiene alla prima questione, concernente la necessità o meno della effettiva introduzione di un bene nel deposito IVA affinché la relativa disciplina possa ritenersi applicabile, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affermato che, in linea di principio, spetta agli Stati membri determinare le formalità che il soggetto passivo deve adempiere al fine di poter beneficiare dell'esenzione dal pagamento dell'IVA in base alle regole che disciplinano il deposito IVA (nello specifico, l'art. 16 della direttiva 388 del 1977). Più in det-



Corte di giustizia europea, C-272/13



taglio, secondo la Corte di Giustizia il requisito che la disciplina nazionale richiede circa l'introduzione fisica del bene nel deposito IVA quale condizione per beneficiare della sospensione dell'imposta, nonostante il suo carattere formale, non è contrario alle regole comunitarie ed è atto a garantire una esatta riscossione dell'IVA nonché ad evitare l'evasione dell'imposta.

Per quanto attiene ai profili sanzionatori, la Corte di Giustizia rileva, in primo luogo, come l'inosservanza dell'introduzione effettiva dei beni all'interno del deposito IVA non abbia comportato il mancato pagamento dell'IVA all'importazione, dal momento che questa è stata regolarizzata con il meccanismo dell'inversione contabile, al momento dell'estrazione dei beni dal deposito stesso. La Corte osserva, inoltre, che, siccome la merce non è stata fisicamente introdotta nel deposito fiscale, l'IVA era dovuta al momento dell'importazione e, pertanto, il pagamento mediante il meccanismo dell'inversione contabile costituisce un pagamento tardivo di tale IVA; rileva tuttavia che da sua giurisprudenza costante, un versamento tardivo dell'IVA costituisce, in mancanza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, solo una violazione formale che non può rimettere in discussione il diritto a detrazione del soggetto passivo. Ad ogni modo, un siffatto versamento tardivo non può essere equiparato, di per sé, a una frode.

Inoltre, per quanto riguarda le modalità di determinazione dell'importo della sanzione, la Corte di Giustizia constata che la prescrizione secondo cui, oltre ad una maggiorazione del 30%, il soggetto passivo deve versare nuovamente l'IVA all'importazione, senza che si tenga conto del pagamento già avvenuto, equivale sostanzialmente a privare tale soggetto passivo del suo diritto a detrazione. Infatti, assoggettare una sola e unica operazione a una doppia imposizione dell'IVA, concedendo al contempo una sola volta la detraibilità di tale imposta, fa permanere la rimanente IVA a carico del soggetto passivo.

Pertanto, nei limiti in cui non sussista evasione, la parte della sanzione consistente nel richiedere un nuovo pagamento dell'IVA già assolta, senza che tale secondo pagamento conferisca un diritto a detrazione, non può considerarsi conforme al principio di neutralità dell'IVA.

Per quanto riguarda, poi, la parte della sanzione pari al 30% dell'imposta, la Corte ricorda di aver già dichiarato che una siffatta modalità di determinazione dell'importo della sanzione – senza che sussista una possibilità di graduazione del medesimo – può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione. Nella fattispecie, in considerazione dell'entità della percentuale fissata per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale e dell'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie, non è escluso che tale modalità di determinazione dell'importo della sanzione, e dunque la parte corrispondente della medesima, possa rivelarsi sproporzionata.

## 12. Cessione in caso di mancato recupero di beni in leasing

Nella sentenza sulla causa C-438/13 del 17 luglio 2014, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea affronta la questione del corretto trattamento IVA da attribuire a beni oggetto di un contratto di leasing finanziario che, a seguito della risoluzione del contratto per colpa dell'utilizzatore, non sono stati recuperati dalla società di leasing presso l'utilizzatore del bene, sebbene detta società abbia avviato e proseguito le procedure di legge per il recupero dei beni e dopo la risoluzione non abbia più incassato alcun importo relativo



Corte di giustizia europea,  
C-438/13



CONFINDUSTRIA

all'utilizzo dei beni.

Secondo la Corte di Giustizia tale ipotesi non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 16 della direttiva n. 112 del 2006, che assimila ad una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

Nel caso in esame, infatti, i beni di cui trattasi non possono essere considerati beni destinati all'uso privato del soggetto passivo o a quello del suo personale, giacché detti beni non si trovano in loro possesso. In secondo luogo, la circostanza che l'utilizzatore resti in possesso di tali beni senza corrispondere alcunché a titolo di corrispettivo è dovuta al presunto comportamento colpevole di quest'ultimo, e non ad un trasferimento a titolo gratuito di tali beni all'utilizzatore da parte del locatore. In terzo luogo, gli stessi beni non possono essere considerati destinati a fini estranei all'impresa del soggetto passivo, poiché la loro locazione e, quindi, la loro messa a disposizione dell'utilizzatore rappresentano la sostanza stessa dell'attività economica del locatore. La circostanza che quest'ultimo non riesca a recuperare tali beni dopo la risoluzione del contratto di leasing finanziario non significa affatto che egli li abbia destinati a fini estranei alla sua impresa.



### 13. Cessione a titolo gratuito di aree e opere di urbanizzazione

Con risoluzione n. 68/E del 3 luglio 2014 l'Agenzia delle entrate ha chiarito l'applicabilità dell'articolo 32 del DPR n. 601/1973 alle cessioni gratuite di aree e opere di urbanizzazione effettuate dalle ditte lottizzanti a favore dei Comuni.

Il citato articolo 32 consente l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali per taluni atti traslativi della proprietà e di altri diritti reali su beni immobili.

In considerazione del riordino delle agevolazioni attinenti all'imposta di registro, operato dall'articolo 10 del D.lgs. n. 23/2011, il Comune interpellante richiedeva se il regime di favore di cui all'art. 32 continuasse o meno a trovare applicazione in caso di acquisizione a titolo gratuito di aree comprese nell'ambito di convenzioni di lottizzazione o di urbanizzazione stipulate in conformità alla legge 27 gennaio 1977, n.10.

In proposito l'Agenzia delle entrate ha ricordato che il richiamato articolo 10 del D.Lgs. n. 23/2011 opera dal 1 gennaio 2014 impedendo l'applicazione di esenzioni o altre agevolazioni, anche disposte da leggi speciali, per l'imposta di registro quando dovuta in relazione ad atti traslativi o costitutivi di diritti reali su immobili posti in essere a titolo oneroso.

Sebbene l'azione di riforma riguardi quindi, in linea generale, anche il regime di cui all'articolo 32 del DPR n. 601/1973, nella circostanza oggetto di interpellato tale regime agevolato è stato ritenuto comunque applicabile, posto che la cessione veniva operata a titolo gratuito.



Risoluzione dell'Agenzia delle entrate, 3 luglio 2014, n. 68/E

## 14. Fondi di investimento alternativi

Il legislatore, recependo la direttiva 2011/61/UE (c.d. direttiva AIFM), ha apportato con il d.lgs. 4 marzo 2014, n.44, diverse modifiche alla disciplina civilistica e fiscale degli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR).

In particolare è stata aggiunta al novero degli OICR disciplinati nel nostro ordinamento la figura della società di investimento a capitale fisso (SICAF), che va ad affiancarsi a quella preesistente della società di investimento a capitale variabile (SICAV).

La nuova entità viene qualificata come *"L'OICR chiuso, costituito in forma di società per azioni a capitale fisso, con sede legale e direzione generale in Italia, avente per oggetto esclusivo l'investimento collettivo del patrimonio raccolto mediante l'offerta di proprie azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi"* (art. 1, comma 1, lett. i-bis) del TUF).

Per meglio chiarire la disciplina fiscale applicabile al nuovo istituto e dare istruzioni in ordine alle altre modifiche apportate alla disciplina degli OICR dal d.lgs. 44/2014, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la circolare n. 21/E del 10 luglio 2014.

La stessa Agenzia delle entrate aveva comunque già chiarito (cfr. circolare n. 19/E del 2014) che le nuove regole fiscali per gli OICR troveranno piena applicazione solo dopo l'emanazione delle disposizioni civilistiche necessarie al recepimento della sopracitata direttiva, in particolare dei regolamenti di attuazione previsti dal TUF. In ogni caso saranno fatti salvi i comportamenti assunti dai soggetti che intenderanno conformarsi sin da subito alle nuove regole fiscali.

Nel nuovo documento di prassi si precisa, in primo luogo, che in virtù dell'articolo 9 del d.lgs. n. 44/2014, alle SICAF che investono esclusivamente o prevalentemente in beni immobili<sup>4</sup> sarà estesa la disciplina fiscale riguardante i fondi comuni di investimento immobiliare; qualora si tratti di SICAF diverse da quelle immobiliari si renderà, invece, applicabile la disciplina prevista per le SICAV. In materia di IRAP, a prescindere dall'oggetto dell'investimento, al nuovo istituto saranno comunque applicate le disposizioni previste per le SICAV (artt. 3 e 6 del d.l. 446/1997).

Per quanto concerne le regole di tassazione dei redditi derivanti dalla partecipazione in OICR italiani non immobiliari, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che l'articolo 10 del d.lgs. 44/2014 è intervenuto sulla disciplina della ritenuta ex art. 26-quinquies del DPR n. 600/1973 individuando i soggetti tenuti ad operare nel ruolo di sostituti e stabilendo, in linea generale, che tale ruolo spetta alle società di gestione del risparmio (SGR) che istituiscono i fondi ma anche alle SICAV o SICAF, in quanto emittenti quote o azioni. È stato inoltre ricordato che il criterio in base al quale deve essere individuata la residenza fiscale degli OICR italiani ed esteri è quello dello Stato di istituzione dell'OICR, indipendentemente dal luogo di stabilimento del gestore.

Per quanto riguarda il regime fiscale dei redditi derivanti da partecipazione in OICR esteri, l'Agenzia ha sottolineato che la novità di maggior rilievo consiste nell'estensione dell'ambito applicativo della ritenuta ex articolo 10-ter della legge 23 marzo 1983 n. 77 a tutte le tipologie di OICR di diritto estero (ad esclusione dei fondi immobiliari e SICAF immobiliari, di cui si dirà in seguito)



Circolare dell'Agenzia delle entrate, 10 luglio 2014, n. 21/E

**Introduzione delle SICAF**

**Decorrenza della nuova normativa**

**Disciplina fiscale delle SICAF**

**Redditi da OICR italiani non immobiliari**

**Redditi da OICR esteri**

<sup>4</sup> Per l'individuazione dei criteri che determinano la prevalenza si fa riferimento al Regolamento attuativo dell'articolo 39 TUF approvato con DM 24 maggio 1999 n. 228 ad oggi in fase di aggiornamento.

che consentirà di estendere il regime di tassazione sostitutiva previsto per i redditi provenienti dalla partecipazione agli OICVM armonizzati (conformi cioè alla direttiva UCITS IV) anche a quelli provenienti da partecipazione in OICR (non immobiliari) il cui gestore è sottoposto a vigilanza nello Stato UE o SEE (incluso nella c.d. *white list*<sup>5</sup>) in cui è stabilito.

Per quel concerne la tassazione dei redditi derivanti dalla partecipazione in OICR esteri immobiliari è stato ricordato che, alla luce delle modifiche introdotte dall'articolo 13 d.lgs. n. 44/2014, i relativi titoli non sono più inclusi tra i c.d. "titoli atipici" (di cui all'articolo 8, comma 1, d.l. 512/1983) e che il loro regime di tassazione risulta ora uniformato a quello previsto per gli OICR immobiliari italiani. Per maggiori informazioni riguardo quest'ultima disciplina si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E del 15 febbraio 2012.

Infine, come ricordato anche nella circolare mensile di giugno (par. 2), si ricorda che le modalità di determinazione della base imponibile dei redditi di capitale derivanti da partecipazione ad OICR (anche immobiliari di diritto estero) sono state semplificate. Per la determinazione del costo delle quote o azioni, del valore di riscatto, cessione o liquidazione non occorre più fare riferimento ai valori di prospetto periodici. Le nuove disposizioni prevedono infatti che il reddito da capitale sia determinato, senza alcuna deduzione di spese e oneri, effettuando la differenza tra il valore "effettivo" di riscatto, liquidazione o cessione dei titoli partecipativi e il costo medio ponderato degli stessi (che deve essere documentato dal partecipante). Non sono state comunque modificate le disposizioni inerenti alla determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria legati alla partecipazione in OICR (ex art. 67, comma 1, lett. c-ter) e 1-quater TUIR). Tali redditi diversi continueranno ad essere determinati come differenza tra il corrispettivo effettivamente percepito e il costo di acquisto dei titoli partecipativi sostenuto dal partecipante, aumentato degli oneri accessori (es. commissioni) e al netto dei redditi di capitale maturati *pro tempore* (determinati con le nuove regole) e non ancora riscossi.

**Determinazione della base imponibile per i redditi da OICR**

## 15. Nuove disposizioni in materia di exit tax

Il quadro normativo in materia di "exit tax" si completa con il D.M. 2 luglio 2014 che ha introdotto alcuni correttivi alla disciplina originaria e con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 10 luglio 2014 che ha, invece, dettato le disposizioni di attuazione della novellata disciplina.



Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. 2014/92134

L'art. 166, comma 1, TUIR disciplina l'ipotesi del trasferimento all'estero della residenza di soggetti che esercitano attività di impresa: la norma prevede che il trasferimento comporti il realizzo al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non confluiscono in una stabile organizzazione situata in Italia; se l'impresa che trasferisce la propria residenza ha stabili organizzazioni all'estero, il trasferimento della residenza determina l'automatico realizzo, a valore normale, delle plusvalenze relative a tali stabili organizzazioni.

**La "exit tax"**

Le ipotesi di trasferimento della residenza in un altro Stato dell'Unione Europea o in determinati Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo sono espressamente regolamentate dai commi 2-quater e 2-quinquies dell'art. 166, TUIR; tali disposizioni prevedono la possibilità di esercitare una opzione per sospendere gli effetti del realizzo, demandando

<sup>5</sup> Si intende la lista prevista dall'articolo 168-bis, comma 1, TUIR in attesa della quale si deve far riferimento all'elenco dei Paesi e territori di cui al DM 4 settembre 1996 e ss.mm.ii

ad un apposito decreto attuativo l'individuazione delle ipotesi di decadenza dalla sospensione, nonché dei criteri di determinazione e delle modalità di versamento delle imposte dovute.

L'originario decreto attuativo risalente al 2 agosto 2013 è stato integralmente sostituito dal D.M. 2 luglio 2014 che in questa sede si commenta.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, D.M. 2 luglio 2014, la plusvalenza per la quale è ammessa l'opzione per la riscossione differita ovvero per la rateizzazione, deve essere determinata unitariamente, sulla base del valore normale dei componenti positivi e negativi dell'azienda o del complesso aziendale trasferiti. La plusvalenza include anche il valore dell'avviamento, comprensivo delle funzioni e dei rischi trasferiti, determinato sulla base dell'ammontare che imprese indipendenti avrebbero riconosciuto per il loro trasferimento.

**Determinazione della plusvalenza**

In forza dell'art. 1, comma 2, D.M. 2 luglio 2014, alcune fattispecie sono escluse dal regime opzionale della sospensione e della rateizzazione, in particolare, sono esclusi:

**Fattispecie escluse**

- i maggiori o minori valori dei beni-magazzino di cui all'art. 85, TUIR che, pertanto, se non confluiti in una stabile organizzazione in Italia, saranno sempre oggetto di tassazione immediata, senza possibilità di optare per la sospensione o la rateizzazione;
- i fondi in sospensione di imposta non ricostituiti nel patrimonio contabile della stabile organizzazione situata in Italia;
- gli altri componenti positivi o negativi che concorrono a formare il reddito dell'ultimo periodo di imposta di residenza in Italia.

Circa il momento di determinazione dell'imposta, l'art. 1, comma 3, D.M. 2 luglio 2014, con formula più precisa rispetto alla previgente decreto, prevede che le imposte sui redditi sono determinate alla fine dell'ultimo periodo di imposta di residenza in Italia o di esistenza in Italia della stabile organizzazione oggetto di trasferimento.

**Momento di determinazione dell'imposta**

Una previsione particolarmente dirimente rispetto alla precedente disciplina è quella introdotta dall'art. 1, comma 5, D.M. 2 luglio 2014 che dispone che l'opzione per la sospensione o la rateizzazione non può essere esercitata distintamente con riferimento a ciascuno degli elementi dell'azienda; l'opzione va ora necessariamente esercitata per il complesso dei beni trasferiti, mentre, nella vigenza del D.M. 2 agosto 2013, il regime del differimento opzionale della riscossione poteva essere richiesto per ciascuno degli elementi dell'azienda.

**Il nuovo comma 5**

Mentre il D.M. 2 agosto 2013 non regolava ipotesi di realizzo "indiretto" dei cespiti, l'art. 1, comma 6, D.M. 2 luglio 2014 introduce alcune ipotesi di presunzione di realizzo cui consegue un graduale recupero dell'imposta sospesa per:

**Le presunzioni di realizzo**

- i beni e i diritti ammortizzabili (incluso l'avviamento) in base alla maturazione delle quote residue di ammortamento, secondo i coefficienti fiscali e indipendentemente dalla imputazione a conto economico;
- le partecipazioni e gli strumenti finanziari simili alle azioni nell'esercizio di distribuzione degli utili o delle riserve;
- gli elementi non soggetti a processo di ammortamento in base alle regole del TUIR.

E' considerato, in ogni caso, un evento realizzativo, il decorso del periodo di

dieci anni dalla fine dell'ultimo periodo di imposta di residenza in Italia.

L'art. 1, comma 8, D.M. 2 luglio 2014 elenca precise fattispecie che comportano la decadenza della sospensione o della rateizzazione, con conseguente obbligo di versamento dell'imposta residua, si tratta dei casi di:

- liquidazione o estinzione del soggetto estero; conferimento, fusione o scissione che comportino il trasferimento dell'azienda ad altro soggetto residente in uno stato diverso da quelli di cui al primo comma;
- trasferimento di sede in uno Stato diverso da quelli di cui al primo comma;
- cessione di quote da parte dei soci delle società di persone.

**Le ipotesi di decadenza:**

Il Provvedimento attuativo del 10 luglio 2014 ha aggiunto alle cause di decadenza le ipotesi di mancata presentazione o rinnovo della garanzia, violazione dell'obbligo di monitoraggio e, nel caso di opzione per la rateizzazione dell'imposta, l'ipotesi di mancato pagamento di una rata.

Come anticipato, il D.M. 2 luglio 2014 consente di optare tra il differimento del versamento delle imposte o la sua rateizzazione; nel caso di opzione per la rateizzazione, il decreto prevede che il versamento debba avvenire in sei rate annuali di pari importo (il previgente decreto consentiva, invece, una rateizzazione in dieci anni).

**Modalità di versamento**

Innovando rispetto a quando previsto dal decreto del 2013, il D.M. 2 luglio 2014 precisa che sia nel caso di sospensione che nel caso di rateazione, sulle somme versate sono dovuti interessi.

Al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate, datato 10 luglio 2014, è demandato il compito di regolamentare le modalità pratiche di esercizio dell'opzione, il tema delle garanzie e la procedura di monitoraggio annuale delle plusvalenze in sospensione.

**Il Provvedimento**

Secondo quanto previsto dall'art. 1 del Provvedimento, l'opzione va esercitata mediante apposita comunicazione da presentare all'Ufficio territorialmente competente entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi relative all'ultimo periodo di imposta di residenza in Italia; la comunicazione deve essere corredata da una serie di documenti elencati all'art. 2 del Provvedimento, utili alla valutazione dei cespiti trasferiti all'estero, alla determinazione della relativa plusvalenza nonché alla verifica della solvibilità del contribuente. È, peraltro, precisato che le opzioni esercitate non producono effetti nel caso di documentazione o informazioni infedeli.

**Esercizio dell'opzione**

L'art. 3 del Provvedimento si occupa del monitoraggio annuale conseguente all'esercizio dell'opzione per la sospensione: per i periodi d'imposta successivi a quello di esercizio dell'opzione, il contribuente è tenuto a presentare annualmente la dichiarazione dei redditi (compilandone solo determinati quadri) – anche qualora non sia dovuta alcuna imposta – indicando, in particolare, l'ammontare dell'exit tax sospesa e dell'imposta ancora dovuta, nonché del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio.

**Il monitoraggio**

L'art. 5 del Provvedimento dispone che l'Ufficio, con atto motivato, dopo aver valutato la natura e l'entità degli eventuali carichi pendenti e la solvibilità, attuale e prospettica, del contribuente, può, nel caso in cui vi sia un "grave e concreto pericolo per la riscossione", subordinare l'efficacia dell'opzione per la sospensione o la rateizzazione alla presentazione di idonea garanzia. Nessuna garanzia è comunque dovuta allorché il contribuente, in ciascuno dei tre esercizi antecedenti al trasferimento della

residenza, non abbia conseguito perdite risultanti dai rispettivi bilanci ed abbia un patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio almeno pari al 120 per cento dell'importo dell'imposta sospesa e/o rateizzata.

La garanzia è fissata in modo che la stessa, sommata al patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio, sia pari all'imposta dovuta e può essere prestata mediante fideiussione bancaria, polizza assicurativa, ipoteca di primo grado su immobili siti nel territorio dello Stato o su altri beni o diritti di esclusiva proprietà del concedente. La garanzia, laddove richiesta, dovrà avere durata pari al periodo di rateizzazione, incrementato di un anno; in caso di sospensione, la garanzia dovrà essere prestata per un periodo non inferiore a tre anni e dovrà essere rinnovata, per ulteriori tre anni, nel caso in cui al termine del periodo di validità risultino ancora importi dovuti.

Il D.M. 2 luglio 2014 trova applicazione per i trasferimenti di residenza effettuati dal periodo di imposta successivo a quello in corso all'8 luglio 2014. L'art. 3 del D.M. 2 luglio 2014 detta, tuttavia, uno speciale regime transitorio che estende l'applicazione delle nuove disposizioni anche ai trasferimenti effettuati a decorrere dal 24 gennaio 2012: nel dettaglio, in caso di opzione per la rateizzazione, l'imposta che residua al 1 gennaio 2015 è suddivisa in sei rate; in caso di opzione per la sospensione, la nuova disciplina del realizzo "indiretto" si applica a decorrere dal 1 gennaio 2015.

### Le garanzie

### Profili temporali

## 16. Obblighi dichiarativi per le stock option estere

Con la Risoluzione n. 73/E del 25 luglio scorso, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sugli obblighi dichiarativi relativi alle *stock option* estere nel quadro RW della dichiarazione dei redditi.

Negli ultimi due anni, le modalità di compilazione del quadro RW sono state interessate da rilevanti modifiche, in parallelo con l'evoluzione normativa in materia di monitoraggio fiscale (cui sono soggetti persone fisiche, enti non commerciali e società semplici ed equiparate, residenti nel territorio dello Stato, che detengono all'estero investimenti e attività di natura finanziaria) e con la necessità di indicare nel suddetto quadro, a decorrere dal 2014, i dati sulle attività finanziarie e sugli immobili detenuti all'estero<sup>6</sup>.

Pertanto, in un'ottica di semplificazione degli adempimenti, le persone fisiche sono ora tenute a compilare il nuovo quadro RW della dichiarazione annuale dei redditi per assolvere, contemporaneamente, agli obblighi di monitoraggio fiscale e di liquidazione dell'IVAFE e dell'IVIE.

Ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate, nel recente documento di prassi ha confermato quanto già indicato nella Circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013, vale a dire che le *stock option* su azioni estere, ossia i titoli o i diritti offerti ai lavoratori dipendenti e assimilati che danno la possibilità di acquistare - a un determinato prezzo - azioni della società estera con la quale il contribuente intrattiene il rapporto di lavoro (o delle società controllate o controllanti), non vanno indicati nel quadro RW finché non sia trascorso un determinato periodo ("*vesting period*") in cui l'assegnatario non può esercitare il proprio diritto. Durante il *vesting period*, il diritto dell'assegnatario è soggetto ad una sorta di condizione sospensiva; trascorso il *vesting period*, le *stock option*



Risoluzione dell'Agenzia delle entrate, 25 luglio 2014, n. 73/E

### Le modifiche al quadro RW

### Adempimenti dichiarativi per le stock option estere

<sup>6</sup> Ai fini, rispettivamente, del versamento dell'IVAFE e dell'IVIE, istituite dall'art. 19, commi da 13 a 23, del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni, dalla L. n. 214 del 22 dicembre 2011

vanno indicate nel quadro RW soltanto nei casi in cui, al termine del periodo d'imposta, il prezzo di esercizio sia inferiore al valore corrente del sottostante, perché soltanto in questo caso il beneficiario dispone di un "valore" all'estero. L'Agenzia ha poi ricordato che, in base alla citata Circolare n. 38/2013, per la valorizzazione della consistenza delle *stock option*, devono essere indicati nel quadro RW, quale "valore iniziale", il prezzo di esercizio previsto dal piano, e, quale "valore finale", quello corrente del sottostante al termine del periodo d'imposta.

L'Agenzia ha, poi, ulteriormente precisato che le *stock option* devono essere in ogni caso indicate nel quadro RW (anche nel corso del *vesting period*), qualora esse siano cedibili; in tal caso (come già chiarito nella Circolare n. 28/E del 2 luglio 2012) le *stock option* sono soggette anche all'applicazione dell'IVAFE, sulla base del valore di mercato.

Poste queste premesse, la risoluzione in commento ha precisato che nel caso di *stock option* non cedibili, con clausola "*Exercise and sell*", qualora le medesime siano state esercitate alla scadenza del *vesting period* e nel periodo di imposta siano state vendute le azioni, non è necessario compilare il quadro RW per assolvere agli obblighi di monitoraggio fiscale relativamente al possesso delle *stock option*; trattandosi di diritti non cedibili, ha ricordato l'Amministrazione, non è dovuta l'IVAFE.

E', invece, obbligatorio indicare nel quadro RW le azioni acquisite tramite l'esercizio delle *stock option*, ancorchè le azioni siano cedute, in tutto o in parte, contestualmente all'esercizio delle *stock option*, ai fini dell'assolvimento degli obblighi di monitoraggio fiscale e di applicazione dell'IVAFE.

La risoluzione ha poi illustrato in modo sistematico, con specifici esempi, le modalità di compilazione del quadro RW in alcuni casi pratici che possono riguardare *stock option* estere.

**Gli esempi di compilazione del quadro RW**

L'esempio A riguarda le *stock option* non cedibili con clausola "*Exercise and sell*". In questo caso, si ipotizza che una persona fisica residente abbia esercitato, contestualmente alla data di scadenza del *vesting period* (1 maggio 2013), le *stock option* non cedibili con le quali sono state acquisite partecipazioni al capitale di una società belga quotata. Caratteristica dell'operazione è che una parte delle azioni è stata contestualmente venduta e che, alla fine del periodo d'imposta 2013, il contribuente detenga solo una parte delle azioni acquisite con le *stock option*. In tale ipotesi, il contribuente compila il quadro RW per dichiarare il possesso delle azioni estere e per liquidare l'IVAFE.

L'esempio B riguarda le *stock option* non cedibili che sono state esercitate nel corso del periodo d'imposta 2013 per acquisire partecipazioni al capitale di una società belga quotata. Poiché al termine del periodo d'imposta 2013 il contribuente detiene ancora le azioni, lo stesso compila il quadro RW per dichiarare il possesso delle azioni estere e per liquidare l'IVAFE.

L'esempio C concerne le *stock option* cedibili che una persona fisica residente ha esercitato in data 1 maggio 2013 per acquisire partecipazioni al capitale di una società belga quotata e per le quali il *vesting period* è terminato nel corso del 2012. In tale ipotesi, il contribuente compila il quadro RW non solo per dichiarare il possesso delle azioni estere e per liquidare la relativa IVAFE, ma anche per indicare il possesso, per una parte dell'anno, delle *stock option* e per liquidare la relativa IVAFE.

## 17. Credito d'imposta assunzione personale qualificato

Con Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 28 luglio 2014, sono state definite modalità, contenuti e termini di presentazione delle istanze di accesso al credito d'imposta per l'assunzione di personale qualificato, di cui all'art. 24 del DL n. 83/2012.



Decreto del  
Ministero dello  
Sviluppo  
Economico  
28 luglio 2014

Tale credito di imposta è pari al 35% del costo aziendale sostenuto per le assunzioni a tempo indeterminato di:

- a) personale in possesso di dottorato di ricerca universitario,
- b) personale in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico

Il credito spetta entro un limite massimo di 200 mila euro annui ad impresa.

Il decreto del MISE specifica che per le imprese start-up innovative e per gli incubatori certificati il credito d'imposta in oggetto è concesso nei limiti previsti dai regolamenti UE sugli aiuti "de minimis" (per maggiori approfondimenti relativi alla disciplina degli aiuti in "de minimis" con particolare riferimento alla definizione di "impresa unica" si invita a prendere visione della news dall'Area Politiche Fiscali [pubblicata il 27 giugno u.s. sul social network di Confindustria](#)).

Sono previsti i seguenti termini per la presentazione delle istanze di richiesta del credito, tramite la procedura informatica accessibile dal sito del MISE:

- dal 15 settembre al 31 dicembre 2014, per le assunzioni effettuate nel periodo dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2012;
- dal 10 gennaio 2015 fino al 31 dicembre 2015, per le assunzioni effettuate nell'anno 2013;
- dal 10 gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2016, per le assunzioni effettuate nell'anno 2014;

Il MISE ha pubblicato sul proprio sito [alcune FAQ](#) che forniscono importanti chiarimenti in merito ad alcuni dubbi applicativi del credito di imposta.

Si precisa che i contribuenti dovranno indicare nelle istanze il costo aziendale sostenuto per i nuovi assunti per un periodo massimo di 12 mesi, a decorrere dalla data di assunzione (es. per un lavoratore assunto il 1° ottobre 2012 si dovrà indicare il costo aziendale sostenuto dal 1° ottobre 2012 fino al 30 settembre 2013).

Inoltre, nella FAQ n. 10 si chiarisce che l'agevolazione per l'assunzione di personale qualificato è riconosciuta alle imprese che effettuano una trasformazione di un contratto di apprendistato in contratto a tempo indeterminato.

Su tale punto si segnala una parziale incongruenza tra la risposta data dal MISE, valida per tutte le imprese, e quanto riportato nello stesso Decreto del MISE del 28 luglio 2014. Infatti, negli allegati al decreto si prevedeva la possibilità di agevolare il costo aziendale relativo alle assunzioni a tempo indeterminato mediante contratto di apprendistato, solo per le istanze di richiesta presentate dalle start-up innovative e dagli incubatori certificati.

Da tale modulistica sembrerebbe che i soggetti diversi dalle start-up non possano accedere all'agevolazione, con riferimento alle assunzioni effettuate con contratto di apprendistato.

Tale interpretazione restrittiva trovava parziale conferma nella circolare

dell'Agenda delle entrate n. 16/E dell'11 giugno 2014, dove era stato specificato che solo per le start up innovative risultavano agevolabili le assunzioni effettuate con contratto di apprendistato.

A nostro avviso, tale interpretazione è in netto contrasto con l'intento del Legislatore che con l'art. 27-bis ha semplicemente inteso introdurre misure di semplificazione per l'accesso al credito d'imposta in questione per le imprese start up, come riconosciuto dall'Agenda delle entrate nel medesimo par. 5 della richiamata circolare e come chiaramente specificato, tra l'altro, nelle considerazioni iniziali del DM attuativo 23 ottobre 2013.

Peraltro, le ordinarie modalità di accesso al credito d'imposta prevedono che sia agevolabile "il costo aziendale sostenuto per le assunzioni a tempo indeterminato" (art. 24 co. 1 del DL 83/2012 e art. 2, comma 1 del DM attuativo) ed il contratto di apprendistato è pacificamente ritenuto un contratto a tempo indeterminato (si veda anche Ministero del Lavoro, interpello 12 novembre 2009, n. 79).

Da tale ricostruzione, la presunta incongruenza si deve interpretare nel senso che, al rispetto degli altri requisiti, il credito di imposta per i lavoratori qualificati assunti con contratto di apprendistato spetta in linea generale a tutte le imprese, con differenti modalità di determinazione del costo aziendale da prendere come riferimento:

- per la generalità delle imprese (come da FAQ del MISE), i 12 mesi decorrono dalla data di qualificazione/trasformazione del rapporto di apprendistato in rapporto a tempo indeterminato;
- per le imprese start-up innovative e gli incubatori certificati, i 12 mesi decorrono già dalla data di assunzione con contratto di apprendistato. Resterebbe comunque l'obbligo dell'impresa di mantenere a tempo indeterminato il lavoratore assunto con rapporto di apprendistato per non incorrere nella revoca dell'agevolazione fiscale.

## 18. Questioni fiscali connesse ad Expo 2015

In vista dell'Esposizione Universale "Expo Milano 2015", che si terrà in Italia dal 1 maggio 2015 al 31 ottobre 2015, l'Agenda delle entrate ha pubblicato il 7 agosto u.s. la circolare n. 26/E con cui fornisce chiarimenti in merito alle disposizioni di carattere fiscale contenute nell'Accordo internazionale stipulato tra la Repubblica Italiana ed il *Bureau International des Expositions* (BIE)<sup>7</sup>. Si ricorda che la circolare in questione è disponibile anche in lingua inglese e francese [sul sito dell'Agenda delle entrate](#).



Circolare dell'Agenda delle entrate, 7 agosto 2014, n. 26/E

Il nuovo documento di prassi si affianca ad una serie di iniziative già intraprese dall'Agenda per agevolare la partecipazione all'Expo dei soggetti esteri tra cui si segnala:

- l'istituzione di un desk dedicato ai quesiti fiscali inerenti la manifestazione ([Expo2015@agenziaentrate.it](mailto:Expo2015@agenziaentrate.it)), al quale i soggetti interessati possono rivolgersi direttamente, tramite professionisti o Expo 2015 S.p.a. ;
- l'apertura di una sezione dedicata all'evento, sul sito istituzionale dell'Agenda delle entrate:

---

<sup>7</sup> L'accordo internazionale in questione stipulato a Roma l'11 luglio 2012 è stato ratificato dall'Italia con legge 14 gennaio 2013, n. 3, ed è in vigore dal 19 aprile 2013. Contribuiscono a formare il quadro organico della disciplina dell'esposizione, oltre all'Accordo anche il Regolamento Generale, previsto dall'articolo 8 della Convenzione di Parigi sulle esposizioni internazionali stipulata il 22 novembre 1928 e i Regolamenti Speciali che danno attuazione a quest'ultimo.

- la prossima l'installazione di un "punto di contatto" presso il "Centro Servizi per i Partecipanti" di Expo 2015 che vedrà la presenza di funzionari dell'Agenzia.

La circolare 26/E si rivolge innanzitutto ai soggetti qualificati dall'Accordo come Partecipanti Ufficiali e Partecipanti Non Ufficiali ad Expo 2015, che beneficiano di particolari agevolazioni fiscali sia ai fini delle imposte dirette che indirette.

**Partecipanti Ufficiali  
e Partecipanti Non  
Ufficiali ad Expo 2015**

È opportuno ricordare che per Partecipanti Ufficiali si intendono gli Stati e le Organizzazioni internazionali che hanno ricevuto e accettato l'invito all'Evento. Ciascuno di essi dispone di una struttura operativa denominata Commissariato Generale di Sezione e del relativo Personale di Sezione<sup>8</sup>.

I Partecipanti Non Ufficiali sono, invece, entità giuridiche nazionali o estere autorizzate a partecipare dal Commissario Generale dell'Expo 2015 (che rappresenta l'Italia nei confronti del BIE), può trattarsi, ad esempio, di amministrazioni pubbliche territoriali, imprese, organizzazioni non governative, ecc. Ciascun partecipante Non Ufficiale è rappresentato da un Direttore.

Per quanto concerne le imposte dirette (IRES, IRPEF, IRAP e relative addizionali), le strutture operative dei Partecipanti Ufficiali (i Commissariati Generali di Sezione) sono esentate da qualsiasi forma di imposizione da parte dello Stato o degli enti territoriali in relazione alla loro attività istituzionale di partecipazione ad Expo 2015 (art. 10, comma 1, dell'Accordo). Gli obblighi finalizzati all'assolvimento delle imposte dirette in Italia sorgono per tali soggetti solo in relazione a redditi eventualmente conseguiti al di fuori dell'attività istituzionale, se tassabili ex art. 23 TUIR, e conformemente alle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Un'esenzione analoga è riconosciuta al Personale delle Sezioni a condizione che non abbia cittadinanza italiana o residenza nel territorio italiano (art. 12 dell'Accordo). A tale scopo l'Agenzia delle entrate precisa che la permanenza in Italia del Personale di Sezione (dei coniugi e dei figli a carico) dovuta unicamente allo scopo di partecipare ad Expo 2015, anche se si protrae per più di 183 giorni, non comporta l'acquisto della residenza fiscale in Italia.

**Agevolazioni sulle  
imposte dirette**

Anche ai Partecipanti Non Ufficiali è riconosciuta l'esenzione da ogni forma di imposizione diretta per le attività non commerciali svolte all'interno del proprio spazio espositivo. Il reddito riconducibile ad eventuali attività commerciali risulta invece assoggettabile al regime fiscale italiano con regole ordinarie (in conformità agli artt. 23, 151 e 152 TUIR). Il Personale dei Partecipanti Non Ufficiali beneficia di agevolazioni fiscali analoghe a quelle del Personale di Sezione solo se appartenente ad un'amministrazione pubblica territoriale estera e purchè non abbia residenza nel territorio italiano.

Con riferimento alle imposte indirette e sotto il profilo dell'Imposta sul Valore Aggiunto, i Partecipanti Ufficiali (*rectius*: i Commissariati Generali di Sezione) possono acquistare e/o importare beni e servizi in regime di non imponibilità, per un importo rilevante, a condizione che detti beni e/o servizi siano impiegati nell'attività ufficiale espositiva (cfr art. 10, comma 5, dell'Accordo). Si ricorda che l'Agenzia delle entrate ha già individuato con risoluzione 10/E del 15 gennaio 2014 "l'importo rilevante" in questione nel limite ex art. 72, comma 2 del DPR n. 633/1972 (300 euro).

**Agevolazioni sulle  
imposte indirette: IVA**

<sup>8</sup> Il Personale di Sezione comprende il Commissario Generale di Sezione, cui, in genere, spetta la rappresentanza del Commissariato; il suo Vicario, il Direttore del Padiglione e gli altri diretti dipendenti del Commissario Generale.

Posto che il regime IVA agevolato è riservato ai soli Commissariati Generali di Sezione e che l'Accordo non prevede clausole particolari per la loro individuazione da parte dei Partecipanti Ufficiali, l'Agenzia delle entrate chiarisce che, in linea generale, tale ruolo può essere rivestito da un'Amministrazione pubblica (es un Ministero) ovvero da un soggetto terzo, come una società *ad hoc* (*Special Purpose Vehicle* - SPV) o un *General Contractor*<sup>9</sup>.

Per poter fruire dell'agevolazione il Commissariato o chi ne ha rappresentanza<sup>10</sup> presenta apposita dichiarazione al fornitore dei beni/servizi, che può essere redatta sulla base del modulo allegato alla richiamata risoluzione 10/E del 15 gennaio 2014, reperibile in diverse lingue sul sito dell'Agenzia delle entrate. La non imponibilità IVA non è prevista per gli acquisti effettuati dal Personale di Sezione per usi personali.

L'Agenzia delle entrate precisa che le transazioni effettuate in regime di non imponibilità IVA nei confronti dei Commissariati non concorrono alla formazione del plafond per l'acquisto/importazione di beni senza versamento dell'IVA, posto che tali operazioni non possono essere assimilate alle esportazioni di beni e servizi che, ai sensi della normativa interna, danno generalmente diritto al plafond.

Sui beni importati per l'attività istituzionale dei Partecipanti Ufficiali oltre alla non imponibilità IVA è riconosciuta l'esenzione da dazi, divieti e altre restrizioni doganali. Detti beni sono generalmente importati in regime di ammissione temporanea e destinati ad essere riesportati, pertanto i benefici riconosciuti (così come la non imponibilità IVA) vengono meno se i beni in parola sono ceduti a terzi, a titolo oneroso o gratuito, senza il preventivo accordo delle Autorità italiane e senza il pagamento delle relative imposte, diritti e contributi; tali imposte, diritti e contributi se dovuti in funzione del valore dei beni – precisa l'Agenzia - devono essere calcolati con riferimento al valore al momento della cessione.

Ai partecipanti Non Ufficiali non spettano le agevolazioni concesse ai fini IVA ai Partecipanti Ufficiali dall'articolo 10, comma 5, dell'accordo.

Per quel che riguarda le altre imposte indirette, ai sensi del comma 3, dell'art. 10, i Partecipanti Ufficiali, sono esenti dalle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali sugli acquisti di beni e servizi effettuati per il perseguimento delle finalità istituzionali e non commerciali. L'esenzione è circoscritta al pagamento delle imposte e non si estende all'obbligo di registrazione degli atti. Analoga esenzione spetta ai Partecipanti Non Ufficiali, ma solo limitatamente agli atti, alle transazioni e operazioni finanziarie, relative ai fabbricati dagli stessi utilizzati ai fini della partecipazione ad Expo 2015.

**Agevolazioni sulle  
altre imposte  
indirette**

Pre quel che concerne le imposte locali, invece, sia i fabbricati posseduti dai

**Agevolazioni sulle**

---

<sup>9</sup> Ad ogni modo, in considerazione della varietà degli ordinamenti giuridici dei partecipanti l'Agenzia delle entrate si riserva di valutare attraverso un interpello il riconoscimento del regime di non imponibilità IVA a diversi modelli organizzativi.

<sup>10</sup> È opportuno precisare che il regime di non imponibilità IVA per acquisti di beni e servizi da parte dei Commissariati Generali di Sezione è applicabile anche qualora i servizi in questione siano resi ad un soggetto delegato dallo stesso Commissariato sulla base di un mandato con rappresentanza (vale a dire un soggetto che agisce per nome e per conto del Commissariato Generale di Sezione). Il regime di non imponibilità non è invece applicabile se le prestazioni sono rese ad un soggetto che pur agendo per conto di un Partecipante Ufficiale lo fa in nome proprio, e cioè sulla base di un mandato senza rappresentanza.

Commissariati Generali di Sezione che quelli dei Partecipanti Non Ufficiali sono esenti dall'Imposta Municipale Propria (IMU) e dal Tributo sui Servizi Indivisibili (TASI)<sup>11</sup>.

**imposte locali**

L'Agenzia delle entrate ricorda che l'Expo ha finalità non commerciali e che solo il 20% dello spazio espositivo può essere destinato ad attività commerciali. L'eventuale svolgimento di quest'ultimo genere di attività da parte dei Partecipanti Ufficiali o Non Ufficiali non beneficia delle agevolazioni concesse dall'Accordo ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP, dell'IVA e delle altre indirette, ma è invece soggetta all'ordinario regime fiscale italiano. Al riguardo, assumono dunque particolare rilievo le regole di determinazione della presenza in Italia di stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

**Svolgimento di attività commerciale e imponibilità**

Sul punto l'Agenzia precisa che, nonostante la verifica della configurabilità di una stabile organizzazione, sia ai fini delle imposte dirette, sia ai fini delle imposte indirette, debba essere valutata caso per caso; in linea generale sembra potersi ritenere che una stabile organizzazione sussista allorché il Partecipante Ufficiale o Non Ufficiale svolga attività commerciale nel suo spazio espositivo (cfr par. 4.1 della circolare in commento). L'Agenzia delle entrate ricorda, peraltro, che i soggetti esteri possono richiedere in via preventiva il parere dell'Amministrazione finanziaria sull'esistenza in Italia di una loro stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette mediante istanza di ruling internazionale. Che sia presente o meno una stabile organizzazione il soggetto non residente è comunque tenuto ad identificarsi in Italia ai fini IVA con le modalità ordinariamente disponibili (direttamente se residente in uno Stato UE, ovvero mediante nomina di un rappresentante fiscale).

Nella seconda parte della Circolare l'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti di interesse per i due soggetti che l'Accordo con il BIE definisce come "Organizzatore" e "Proprietario". Si tratta di due società: la EXPO 2015 S.p.a (Organizzatore), incaricata di svolgere tutte le funzioni necessarie alla realizzazione dell'Evento e di realizzare il Padiglione Italia; e la AREXPO S.p.a. (Proprietario), titolare delle aree del sito espositivo sulle quali è costituito diritto di superficie a favore dell'Organizzatore.

**Regime fiscale dell'Organizzatore (EXPO 2015 s.p.a.)**

Sebbene l'Organizzatore sia soggetto, in linea di principio, alle ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa, l'attività per la gestione e la realizzazione del Padiglione Italia è esente da ogni forma di imposizione diretta (cfr art. 10 dell'Accordo e art. 5, comma 1-quater, d.l. n. 43/2013) e tale distinzione deve essere riflessa negli adempimenti fiscali del soggetto secondo le regole illustrate al par. 5.1 della circolare in commento.

Ai fini IVA l'Organizzatore usufruisce sia del *reverse charge* sia del regime di non imponibilità riservato ai Partecipanti Ufficiali (quest'ultimo solo per le attività legate alla realizzazione e gestione del Padiglione Italia con le modalità già descritte per i Partecipanti Ufficiali).

Si precisa che il meccanismo del *reverse charge* (previsto dall'art. 19, comma 2, dell'Accordo) è in questo caso diverso da quello generalmente applicabile per il settore degli appalti edili ex art. 17, comma 6, lett. a) del DPR n. 633/1972; a differenza di questo, che si applica ai rapporti nella catena degli appalti e dei subappalti, il regime stabilito dall'Accordo può infatti essere applicato anche direttamente nei rapporti tra appaltatore e committente finale (Expo 2015 s.p.a.); l'appaltatore può quindi emettere fattura nei confronti dell'Organizzatore senza indicare l'imposta, inserendo la dicitura "inversione contabile" e richiamando eventualmente l'art. 19,

<sup>11</sup> Al riguardo si veda la nota del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia ed delle Finanze prot. 21571 del 17 luglio 2014

comma 2, dell'Accordo; ciò resta valido anche qualora l'Organizzatore deleghi ad un soggetto terzo le funzioni di stazione appaltante sulla base di un mandato con rappresentanza. Quando il terzo delegato agisce, invece, in base a mandato senza rappresentanza l'appaltatore deve emettere fattura nei suoi confronti con applicazione delle ordinarie regole IVA.

Anche l'Organizzatore beneficia delle agevolazioni concesse dall'Accordo ai Partecipanti Ufficiali ai fini dell'imposta di registro e delle altre imposte indirette per gli atti, le operazioni e le transazioni necessarie alla realizzazione dell'evento, nei modi già descritti per i Partecipanti Ufficiali.

Per quanto riguarda il Proprietario (AREXPO S.p.a), ci si limita qui a ricordare che ad esso è esteso il meccanismo di inversione contabile già illustrato per l'Organizzatore, si rinvia al par. 6 della circolare per ulteriori chiarimenti sulle altre agevolazioni ad esso concesse.

La terza parte del documento di prassi in commento (par. 7) illustra il regime IVA applicabile agli spazi espositivi e ai relativi servizi.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate precisa che i servizi resi dall'Organizzatore ai Partecipanti in base all'Accordo, ovvero da soggetti diversi dall'Organizzatore, purchè funzionali alla realizzazione o alla partecipazione all'Evento (es. acquisizione dei lotti, costruzione dei padiglioni espositivi e gestione degli stessi, servizi generali quali fornitura di elettricità, acqua, telecomunicazioni, ecc), sono generalmente riconducibili alla disciplina IVA delle prestazioni relative a "fiere ed esposizioni" o accessorie a queste.

Si ricorda che sotto il profilo della rilevanza territoriale i servizi fieristici seguono criteri diversi a seconda che il committente sia o meno soggetto passivo IVA e in funzione del luogo di stabilimento dello stesso, per maggiori informazioni sulla disciplina applicabile nelle varie fattispecie si rinvia in questa sede al testo della circolare (par. 7-9)

Un ultimo chiarimento ha riguardato l'imponibilità e l'aliquota IVA applicabile ai diritti di accesso ad Expo 2015. Sul punto l'Agenzia delle entrate, acclarato che il luogo impositivo delle prestazioni di servizi per l'accesso coincide con il luogo di svolgimento dell'Evento (ex art. 7-quinquies DPR n. 633/1972), ha precisato che al servizio è applicabile l'aliquota ridotta del 10%.

## 19. Prevenzione e contrasto all'evasione

Nella circolare annuale dell'Agenzia delle Entrate di indirizzo dell'attività di controllo degli uffici locali si segnala l'importanza di operare una significativa selezione dei contribuenti a maggiore rischio frodi ed evasioni rilevanti.

Si invitano gli uffici locali a rinunciare ai rilievi di carattere formale, ad avvalersi di specifiche analisi di rischio (con particolare riferimento all'IVA) e ad adottare con maggiore frequenza gli strumenti di partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento (es. contraddittorio) e le misure deflattive del contenzioso.

Passando alle strategie di controllo delle singole tipologie di contribuenti, con riferimento ai grandi contribuenti, si segnala l'importanza di ottimizzare le risorse impiegate, prevedendo dei controlli sintetici nei confronti dei contribuenti per i quali non siano emersi criticità nei controlli eseguiti negli anni precedenti.

L'attività di controllo per tali soggetti dovrà essere concentrata sul contrasto alle pianificazioni fiscali aggressive (delocalizzazione dei redditi verso Paesi a fiscalità privilegiata ovvero politiche scorrette di transfer pricing, ponendo in

**Regime fiscale del  
Proprietario (AREXPO  
s.p.a.)**

**Regime IVA dei  
servizi fieristici**



Circolare  
dell'Agenzia delle  
entrate, 6 agosto  
2014, n. 25/E

quest'ultimo caso particolare attenzione alle specificità dei singoli casi). Si raccomanda l'importanza di tutelare il credito erariale (controlli nelle erogazioni di rimborsi di imposta).

Con riferimento alle medie imprese si invitano gli uffici locali ad effettuare una mappatura di tali contribuenti presenti nella provincia, con particolare attenzione alle imprese che erano classificate negli anni precedenti fra i grandi contribuenti e che a seguito di operazione straordinarie abbiano contratto la loro dimensione.

Per la verifiche sulle imprese di minori dimensioni e sui lavoratori autonomi, si invitano gli uffici locali a porre attenzione ai soggetti che abbiano ricevuto delle comunicazioni di anomalie negli indicatori di coerenza economica degli studi di settore e non abbiano mutato il loro comportamento ritenuto anomalo.

In particolare, l'Agenzia delle entrate specifica che i dati presenti negli studi di settore devono essere utilizzati per selezionare i contribuenti da sottoporre a controllo e non come strumento di accertativo. In particolare si evidenzia il rischio di contribuenti che dichiarino dati falsi per risultare congrui e coerenti e beneficiare del regime premiale degli studi di settore, di cui all'art. 10, commi da 9 a 13 del DL n. 201/2011.

Riguardo alle indagini finanziarie, la circolare chiarisce che le presunzioni previste dall'art. 32, comma 1, n. 2 del DPR n. 600/73 (presunzioni di acquisti in nero per i prelevamenti sui conti correnti nei casi di mancata indicazione dei beneficiari) devono essere applicate dagli uffici secondo logiche di proporzione e ragionevolezza, dando la possibilità al contribuente in contraddittorio di giustificare le operazioni finanziarie rilevate.

Si segnala sul tema che la Corte costituzionale con la recente sentenza n. 228/2014, ha dichiarato incostituzionale l'estensione ai professionisti delle predette presunzioni legali, in origine applicabile solo ai titolari di redditi di impresa. La Corte ha precisato che per i professionisti, la cui attività è caratterizzata dalla preminenza del lavoro proprio e dalla marginalità dell'apparato organizzativo, appare arbitrario presupporre che i prelievi ingiustificati siano destinati ad un investimento "in nero" nell'attività professionale e che questi si traducano in maggiori compensi imponibili.

Infine, con riferimento alle attività di controllo a proiezione internazionale, l'Agenzia invita gli uffici locali ad incrementare le iniziative di scambio spontaneo, soprattutto in materia IVA, come raccomandato più volte dalla Commissione Europea per tutelare gli interessi finanziari nazionali e comunitari.

## 20. Modello di dichiarazione IMU e TASI per enti non commerciali

Con il decreto del 26 giugno 2014 (pubblicato in GU n. 153 del 4 luglio 2014) sono state emanate le istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione IMU, TASI per gli enti non commerciali per l'anno di imposta 2013.

Gli immobili utilizzati dagli ENC, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziale, previdenziale, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive ed attività di ricerca scientifica, sono esenti ai fini IMU e TASI, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i) del DLgs n. 504/1992 (disciplina ICI), applicabile ai fini IMU in forza dell'art. 9, comma 8 del DLgs n. 23/2011 (Decreto federalismo fiscale



Decreto del  
Ministero  
dell'Economia  
e delle Finanze  
26 giugno 2014

municipale).

L'art. 91-bis del DL n. 1/2012 ha previsto che per gli immobili ad utilizzazione mista (commerciale e non) l'esenzione IMU si applica solo alla frazione dell'immobile nel quale si svolge l'attività "meritevole" con modalità non commerciali.

L'Amministrazione individua tale frazione sulla base di una percentuale dello spazio occupato per attività svolte con modalità non commerciali rispetto al totale, ovvero dal rapporto del numero di soggetti nei confronti dei quali viene effettuata l'attività con modalità non commerciale rispetto al totale.

Particolari disposizioni sono dettate per le attività didattiche svolte con modalità commerciali, prevedendo un parametro a livello statale, il costo medio per studente pubblicato sul sito internet del MIUR, da confrontare il corrispettivo medio percepito dall'ENC, per individuare quando l'attività didattica si presuppone svolta con modalità commerciale.

Per le altre attività il confronto sul corrispettivo medio praticato dall'ENC deve essere confrontato con il corrispettivo medio previsto per analoghe attività svolte con modalità commerciali nello stesso ambito locale.

## 21. Chiarimenti in materia di TASI

Con la circolare n. 2 del 29 luglio 2014, il Dipartimento delle Finanze, Direzione fiscalità locale, fornisce importanti chiarimenti sulle modifiche apportate dal DL n. 16/2014 (c.d. Decreto Salva Roma Ter), in merito alla facoltà dei Comuni di incrementare l'aliquota TASI sulle abitazioni diverse dalla prima (tra cui gli immobili di impresa) di un ulteriore 0,8 per mille per finanziare le nuove detrazioni di imposta per le abitazioni principali.

Il MEF chiarisce che il Comune nel deliberare l'aliquota TASI, deve rispettare i seguenti due limiti:

1. la somma delle aliquote della Tasi e dell'Imu per ciascuna tipologia di immobile, non deve essere superiore all'aliquota IMU massima stabilita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013 (es. 10,6 per mille per gli immobili di impresa, 6 per mille per l'abitazione principale).
2. l'aliquota massima TASI non può superare per il 2014, il 2,5 per mille per tutti gli immobili (per i fabbricati rurali ad uso strumentale l'aliquota massima TASI non può superare l'1 per mille).

Nel deliberare la maggiorazione dello 0,8 per mille il Comune dovrà complessivamente rispettare i predetti due limiti.

Pertanto se il Comune decide di utilizzare la maggiorazione per incrementare l'aliquota massima TASI per il 2014 al 3,3 per mille (2,5 + 0,8), non potrà superare il primo limite. Questo vuole dire che se gli immobili di impresa sono già soggetti alla aliquota massima IMU del 10,6 per mille non potranno essere assoggettati al prelievo TASI.

Per maggiori approfondimenti sulla possibilità di suddividere tale maggiorazione tra i due limiti, si rinvia agli esempi di delibere comunali di aliquote TASI, conformi al dettato normativo, contenuti nella circolare del MEF.

## 22. Imposizione sulla trasformazione di una società di capitali

L'articolo 10, lett. c) della direttiva 69/335/CEE del Consiglio del 17 luglio 1969



Circolare del Dipartimento delle Finanze, 29 luglio 2014, n. 2/DF



relativa alle imposte indirette sulla raccolta di capitali, deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che consenta all'erario di ricevere una parte dei diritti percepiti da un notaio pubblico ufficiale in occasione dell'autenticazione di un negozio giuridico avente ad oggetto la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso senza che si determini un aumento di capitale per la società subentrante o per quella che ha cambiato forma giuridica.



Corte di giustizia europea,  
C-524/13

Con il principio sopracitato la Corte di Giustizia pronunciandosi con sentenza del 3 luglio 2014 nell'ambito della causa C-524/13 torna ad occuparsi dell'incompatibilità con l'ordinamento comunitario delle normative nazionali che prevedano forme impositive assimilabili alle imposte indirette sui conferimenti.

La controversia in questo caso vedeva opposti un notaio pubblico ufficiale e l'Amministrazione territoriale di uno Stato membro che reclamava la percezione di una quota dei diritti riscossi dal notaio in ordine a trasformazioni di società di capitali, in società di capitali di tipo diverso, senza che si verificasse alcun aumento di capitale per le entità coinvolte.

Pronunciandosi nel merito, la Corte ha ricordato che gli onorari notarili versati anche parzialmente alla pubblica autorità per le sopracitate operazioni costituiscono in genere un'imposta vietata ai sensi della richiamata direttiva 69/335/CEE come risulta da una giurisprudenza costante (C-264/00, C-165/03, C-385/07). Non è stata accolta la difesa dell'Amministrazione che sosteneva che tali onorari non rientrassero nel divieto di cui all'articolo 10, lett. c) della direttiva in quanto dovuti per operazioni che non comportavano un aumento di capitale delle società interessate.

## 23. Non obbligatorietà dell'interpello disapplicativo

La procedura di interpello c.d. disapplicativo di cui all'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600 del 1973, costituisce una facoltà e non un onere per il contribuente: questo quanto chiarito da un recente arresto della Corte di Cassazione. Il contribuente, dunque, ha la facoltà di presentare l'istanza che gli consente di conseguire, in caso di risposta positiva dell'Ufficio, una certezza nei rapporti con la Amministrazione che non può modificare, repentinamente, la posizione espressa in prima battuta; tuttavia, *"l'utilizzo di tale strumento non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente stesso dalle disposizioni anti-elusive"* e la prova contraria può essere data anche in giudizio.



Cassazione  
Sentenza,  
n. 16183/2014

Il contenzioso all'attenzione della Corte nasceva dall'impugnazione di un provvedimento di diniego di rimborso IVA emesso dall'Ufficio nei confronti di una società ritenuta non operativa; in particolare, la società aveva ommesso di presentare l'istanza di disapplicazione di cui all'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento alla disciplina antielusiva sulle società di comodo.

Avverso il citato provvedimento la società aveva proposto ricorso eccependo di non aver conseguito ricavi perché la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività d'impresa si era protratta per più anni.

Con sentenza n. 430/02/10 pronunciata il 24 settembre 2010 e depositata il 29 novembre 2010, la adita CTP aveva accolto il ricorso e compensato le spese; la società, secondo i Giudici di prime cure non doveva essere considerata non operativa, trovandosi ad operare in un periodo di non normale svolgimento dell'attività economica.

Alle stesse conclusioni era giunto la CTR investita del giudizio di appello.

### Il caso



La difesa erariale aveva, dunque, proposto ricorso in Cassazione per violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 30, comma 4, della Legge n. 724/1994; la citata norma prevede che: *"Per le società ed enti non operativi, il credito Iva risultante dalla relativa dichiarazione annuale non è ammesso a rimborso, né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241 o di cessione a terzi."*

Per l'Ufficio, l'omessa presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo, aveva costituito un impedimento alla richiesta di rimborso del credito Iva e alla sua eventuale compensazione nel modello F24.

Con la sentenza in commento, la Suprema Corte ha, invece, sancito la possibilità, nel contesto dell'applicazione della normativa sulle società di comodo, di fornire la prova contraria in corso di giudizio; secondo i Giudici, l'omessa presentazione dell'istanza di interpello, non comporta né l'inammissibilità del successivo ricorso, né limitazioni all'esercizio del potere di difesa del contribuente, poiché la presentazione dell'istanza *"non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente"* ma è una *"facoltà che consente di conseguire (in caso di risposta positiva dell'Ufficio) una certezza nei rapporti con la Amministrazione"*.

A supporto della propria decisione i giudici di legittimità hanno richiamato l'art. 53, Cost., che sancisce il principio di effettività, secondo il quale *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*. L'applicazione di tale principio non si concilierebbe, dunque, con una presunzione *iuris et de iure* che si sarebbe applicata al contribuente che, non rispettando i valori minimi previsti dalla normativa sulle società di comodo, non avesse presentato l'interpello preventivo ovvero avesse ricevuto risposta negativa.

La Corte di Cassazione ha, altresì, richiamato la precedente sentenza n. 17010 del 5 ottobre 2012 a tenore della quale *"al contribuente è sempre consentito fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentono di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno"*.

L'orientamento della  
Corte di Cassazione



## AIUTI DI STATO

### 24. Orientamenti per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà

Dal 1° agosto 2014 sono entrati in vigore i [nuovi Orientamenti per il salvataggio e la ristrutturazione delle imprese in difficoltà \(2014/C 249/01\)](#).

Gli Orientamenti stabiliscono i criteri in base ai quali gli Stati membri possono concedere finanziamenti pubblici, in linea con le regole comunitarie sugli aiuti di Stato, alle imprese che si trovano in difficoltà finanziarie.

Se da un lato il sostegno pubblico alle imprese in difficoltà presenta i maggiori effetti distorsivi, poiché rischia di tenere artificialmente in vita imprese meno efficienti a danno di quelle più efficienti e tecnologicamente più avanzate, dall'altro, in determinate circostanze, il sostegno pubblico può essere indispensabile per evitare gravi disagi sociali ed economici dovuti all'uscita delle imprese dal mercato.

La revisione degli Orientamenti per il salvataggio e la ristrutturazione delle imprese in difficoltà mira a garantire la presenza di un intervento statale solo quando le imprese hanno esaurito tutte le opzioni di mercato e quando gli



aiuti sono effettivamente necessari per conseguire un obiettivo ben definito di interesse comune.

Tra le novità introdotte nei nuovi Orientamenti c'è una versione semplificata di imprese in difficoltà, la condivisione degli oneri della ristrutturazione per i proprietari delle società e l'introduzione del sostegno temporaneo per la ristrutturazione che permette alle PMI di ricevere prestiti e garanzie a condizioni semplificate e per un periodo limitato.

Per maggiori approfondimenti si rimanda alla News dell'Area Politiche Fiscali.



## INTERNAZIONALE

### 25. Ratifica dell'accordo Italia-USA sulla normativa FACTA

Il Consiglio dei Ministri del 30 giugno 2014 ha approvato un disegno di legge di ratifica ed esecuzione [dell'Accordo Intergovernativo](#) siglato il 10 gennaio u.s. tra Italia e Stati Uniti e finalizzato a migliorare la *compliance* fiscale internazionale e ad applicare la normativa FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), nonché disposizioni concernenti gli adempimenti delle istituzioni finanziarie italiane ai fini dell'attuazione dello scambio automatico di informazioni derivanti dal predetto accordo e da accordi tra l'Italia e altri Stati esteri.

In attesa del perfezionamento dell'*iter* legislativo del disegno di legge di ratifica, il Dipartimento delle Finanze ha messo a disposizione, sul proprio sito istituzionale, il testo dell'accordo e dello schema di decreto ministeriale che stabilisce le procedure che dovranno essere applicate dalle istituzioni finanziarie per dare attuazione agli obblighi che derivano dall'accordo bilaterale.

La normativa Fatca è stata introdotta dagli Stati Uniti nel 2010: l'obiettivo della normativa è quello di contrastare in modo efficace l'evasione fiscale da parte di contribuenti statunitensi che utilizzano conti esteri. A tale fine, sono state riviste e rafforzate le previsioni relative alla identificazione della clientela, statunitense e non e agli obblighi di dichiarazione da parte di intermediari finanziari non americani.

I contenuti dell'accordo bilaterale siglato tra Italia e USA si basano su modello internazionale di accordo FATCA adattato nel luglio 2012 da Stati Uniti, Francia, Germania, Italia, Spagna e Regno Unito.

Giova rilevare, peraltro, che il modello internazionale di accordo FATCA si inserisce nel contesto dei lavori OCSE che, con l'obiettivo di migliorare la cooperazione internazionale in ambito fiscale, sono finalizzati alla definizione e alla implementazione di un "*New Global Standard on Automatic Exchange of Information*".

Ai sensi dell'accordo, la procedura per lo scambio di informazioni dovrà essere applicata ai conti detenuti negli Stati Uniti da parte di soggetti residenti in Italia e a quelli detenuti in Italia da soggetti residenti negli Stati Uniti.

Lo scambio di informazioni tra i due Paesi dovrà avvenire su base automatica e con cadenza annuale e dovrà riguardare i seguenti elementi:

- il nome e i dati identificativi del titolare del conto;
- il numero di conto;
- il nome e i dati identificativi dell'istituto finanziario che effettua le comunicazioni;

La normativa FATCA

L'accordo bilaterale

- Il saldo e il valore del conto medesimo al termine dell'anno solare di riferimento.

Come chiarito nello disegno di legge di ratifica, banche, Poste, assicurazioni, società fiduciarie, sim, sgr, Oicr, fondi pensione e altri intermediari dovranno effettuare per ogni rapporto detenuto un'attività di indagine per individuare quali conti sono soggetti all'obbligo di comunicazione al fisco americano.

A gestire i rapporti con Washington sarà l'Agenzia delle Entrate, alla quale gli intermediari interessati dovranno trasmettere annualmente le informazioni relative alle c.d. "US Person", ovvero cittadini americani e persone fisiche e giuridiche residenti negli Usa (ivi inclusi i trust la cui giurisdizione è localizzata presso un tribunale americano).

Per ciascun conto, gli operatori dovranno controllare se il cliente presenta uno o più "US Indicia", puntualmente indicati nello schema di decreto ministeriale: si tratta di una serie di elementi (dal luogo di nascita alla residenza/domicilio, dalla delega a operare su conti americani ad eventuali addebiti ricorrenti relativi a utenze oltreoceano) che consentono di ricondurre un soggetto agli Stati Uniti; il monitoraggio di questi elementi deve essere ripetuto periodicamente al fine di aggiornare la scheda di ogni singolo cliente.

Restano esclusi dall'obbligo di verifica i conti correnti intestati a persone fisiche che alla data del 30 giugno 2014 presentavano un saldo inferiore a 50 mila dollari (purché il valore non superi tale somma al 31 dicembre degli anni successivi). Stesso criterio per i conti deposito (fino a 50 mila dollari) e per le polizze di capitalizzazione (fino a 250 mila dollari).

Indipendentemente dalla tipologia di rapporto finanziario, l'intermediario dovrà comunicare all'Agenzia delle Entrate le informazioni essenziali per uno scambio efficace, che consentano di individuare il titolare del conto e l'eventuale reddito sottratto alla conoscibilità delle autorità statunitensi.

Qualora un intermediario non si conformi agli obblighi FATCA, è prevista a suo carico l'applicazione di una ritenuta alla fonte del 30% su qualsiasi pagamento di fonte americana. Il prelievo scatterà quindi nel caso di transazioni originate negli Usa nei confronti di istituzioni finanziarie italiane che non si siano adeguate alla normativa (cc.dd. "non partecipanti").

La *due diligence* dei conti di persone fisiche già esistenti alla data del 30 giugno 2014 dovrà essere completata entro il 30 giugno 2016 se di importo non rilevante (saldo inferiore a 1 milione di dollari). Tale data è anticipata al 30 giugno 2015 qualora la posizione sia di importo rilevante (superiore a 1 milione di dollari).

Per quanto riguarda i nuovi conti (aperti dal 1° luglio 2014 in poi), l'intermediario finanziario sarà tenuto ad acquisire un'autocertificazione per stabilire se il titolare del conto è una persona statunitense specificata.

## 26. EU – Country Specific Recommendations for Italy

L'8 luglio 2014 sono state pubblicate le raccomandazioni rese dal Consiglio europeo all'Italia, a norma dell'articolo 6 del Reg. (UE) n. 1176/2011, relativamente alle misure da adottare nell'ambito del programma nazionale di riforma 2014-2015.

Dal punto di vista strettamente fiscale assumono particolare rilevanza le indicazioni contenute al punto 2:

*"trasferire ulteriormente il carico fiscale dai fattori produttivi ai consumi, ai*

La normativa italiana

*beni immobili e all'ambiente, nel rispetto degli obiettivi di bilancio; a tal fine, valutare l'efficacia della recente riduzione del cuneo fiscale assicurandone il finanziamento per il 2015, riesaminare la portata delle agevolazioni fiscali dirette e allargare la base imponibile, in particolare sui consumi; garantire una più efficace imposizione ambientale, anche nel settore delle accise, ed eliminare le sovvenzioni dannose per l'ambiente; attuare la legge delega di riforma fiscale entro marzo 2015, in particolare approvando i decreti che riformano il sistema catastale onde garantire l'efficacia della riforma sulla tassazione dei beni immobili; sviluppare ulteriormente il rispetto degli obblighi tributari, rafforzando la prevedibilità del fisco, semplificando le procedure, migliorando il recupero dei debiti fiscali e modernizzando l'amministrazione fiscale; perseverare nella lotta all'evasione fiscale e adottare misure aggiuntive per contrastare l'economia sommersa e il lavoro irregolare;"*

[È possibile prendere visione dell'intero documento sul sito internet della Commissione europea.](#)

## 27. OECD – Global Standard for automatic exchange of information

Il 21 luglio 2014 l'OCSE ha pubblicato la versione completa del nuovo standard per lo scambio automatico tra giurisdizioni di informazioni finanziarie di rilevanza fiscale.

Lo standard prevede un scambio su base annuale di diverse informazioni riferibili a persone fisiche o giuridiche, inclusi trust e fondazioni (saldo contabili, dividendi, interessi, ricavi da asset finanziari di altra natura ecc...), che gli Stati acquisiscono direttamente dalle istituzioni finanziarie.

Lo versione pubblicata, [consultabile sul sito dell'Organizzazione](#), include il commentario e la guida all'implementazione per i governi e per le istituzioni finanziarie, il modello di accordo in dettaglio e le indicazioni per l'adozione di soluzioni informatiche armonizzate anche per quel che riguarda la trasmissione sicura dei dati.

Più di 65 Paesi, tra cui l'Italia, hanno già pubblicamente annunciato la volontà di adottare il nuovo Standard ma l'OCSE prevede un'adesione ufficiale ancora maggiore in esito all'incontro del Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose, che si terrà il 28 e 29 ottobre 2014 a Berlino e a cui parteciperanno oltre 120 Paesi.

## 28. OECD – 2014 update to the OECD Model Tax Convention

Il 16 luglio il Consiglio dell'OCSE ha approvato [i contenuti dell'aggiornamento](#) 2014 al modello di convenzione contro le doppie imposizioni, tali modifiche saranno implementate nei prossimi mesi.

L'aggiornamento è frutto dei lavori condotti tra il 2010 ed il 2013 ma non include i risultati del piano di azione BEPS, tutt'ora in corso.

Tra le modifiche principali si segnalano quelle [all'articolo 26 e al suo commentario](#), relative alla richiesta di informazioni su gruppi di contribuenti da parte delle Amministrazioni finanziarie.

L'aggiornamento contiene vari altri interventi su cui l'OCSE ha prodotto discussion draft già oggetto di consultazioni pubbliche negli anni scorsi (tra questi: le modifiche inerenti [all'interpretazione del termine "beneficiario effettivo"](#) nel commentario agli articoli 10, 11 e 12 del modello; quelle relative

al [trattamento fiscale dei certificati di emissione](#) di sostanze inquinanti e di taluni [pagamenti effettuati al termine del rapporto di lavoro](#), e infine le [modifiche tecniche](#) al modello poste in consultazione il 15 novembre 2013). I cambiamenti proposti alle disposizioni inerenti le operazioni di [navi e velivoli in spazi internazionali](#) (oggetto del discussion draft del 15 ottobre) non sono state per il momento incluse nell'aggiornamento, così come quelle del discussion draft del 19 ottobre 2012 riguardanti [l'interpretazione e l'applicazione dell'articolo 5 del modello](#) sulla stabile organizzazione. Quest'ultimo tema verrà infatti ulteriormente sviluppato nell'ambito dei lavori BEPS (Action 7).



## ATTIVITA' DELL'AREA

### 29. Gruppi fiscali

Il 16 luglio 2014 si sono riuniti il Gruppo di lavoro Fisco ed il Gruppo di lavoro Fisco Internazionale di Confindustria.

L'incontro del Gruppo Fisco è stato dedicato ad un aggiornamento sull'avanzamento dei lavori di attuazione della legge delega fiscale (legge n. 23 dell'11 marzo 2014) e ad una prima analisi delle misure fiscali contenute nel recente decreto-legge 24 giugno 2014, n. 91 (c.d. DL competitività).

Il Gruppo Fisco internazionale, invece, è stato dedicato principalmente ad un aggiornamento sul lavoro svolto dal VAT Expert Group (VEG), gruppo di lavoro promosso dalla Commissione europea e composto da rappresentanti del mondo imprenditoriale e professionale, con l'obiettivo di assistere la Commissione stessa nella fase preparatoria di nuove iniziative di policy nel campo dell'imposta sul valore aggiunto.

### 30. Convegno Start-up: sistema, innovazione, nuova impresa

Il 15 luglio 2014 si è svolto il convegno "Start-up: sistema, innovazione, nuova impresa" organizzato da Confindustria. Il convegno ha rappresentato un'importante occasione di approfondimento della disciplina di incentivazione per le start-up innovative, introdotta dal d.l. n. 179/2012, in tutti i suoi aspetti.

Il convegno ha visto la partecipazione dei soggetti coinvolti nell'elaborazione della regolamentazione (Ministero dello Sviluppo Economico, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate) dei soggetti interessati (Consob e AIFI) e ha raccolto le testimonianze di coloro che hanno avviato casi di successo.

All'evento sono intervenuti, tra gli altri, Stefano Firpo, Capo della Segreteria Tecnica del Ministero dello Sviluppo Economico, Marcella Panucci, Direttore Generale di Confindustria, Alvisè Biffi, Vice Presidente della Piccola Industria Confindustria, Marco Gay, Presidente dei Giovani Imprenditori Confindustria e Andrea Bolla, Presidente del Comitato Tecnico per il Fisco Confindustria. La registrazione del convegno è disponibile sul [canale Youtube dell'Area](#)

[Politiche Fiscali di Confindustria.](#)

## 31. Seminari su fatturazione elettronica

Nel corso del mese di luglio è proseguito il road show che rappresentanti di Confindustria, insieme ad esponenti delle amministrazioni più direttamente coinvolte nel processo, stanno svolgendo presso le associazioni del sistema sul tema della fatturazione elettronica verso la pubblica amministrazione, anche a seguito dell'avvio, il 6 giugno 2014, dell'obbligo di adozione di tale modalità di fatturazione per le operazioni effettuate nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale. Il road show, in particolare, ha fatto tappa il 1° luglio a Napoli per un incontro di approfondimento organizzato dalla locale Unione Industriali.