

IRES/IRPEF

1. Perdite su crediti (Circ. 26/E)
2. Comunicazione beni concessi in godimento ai soci (Prov. AdE 94902/13)
3. Comunicazione dei finanziamenti dai soci o familiari dell'imprenditore (Prov. AdE 94904/13)

IVA

4. Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA – Spesometro (Prov. AdE 94908/13)

IMU

5. Ipotesi di revisione del prelievo sugli immobili (Documento DF)

VARIE

6. Legge di delegazione europea e legge europea 2013 (L. 96/2013 e L. 97/2013)
7. Trasferimento di residenza all'estero: exit tax – norme attuative (D.M. 2 agosto 2013)
8. Versamenti errati (Circ. 27/E)
9. Prevenzione e contrasto all'evasione (Circ. 25/E)
10. FAQ - Imposta sulle transazioni finanziarie su azioni e derivati
11. Consultazione pubblica imposta sulle transazioni finanziarie
12. Zona Franca Urbana – L'Aquila (Prov. AdE)
13. Regime di adempimento collaborativo – Progetto pilota Agenzia delle entrate (Com. stampa)

INTERNAZIONALE

14. OCSE - Public comments on new draft elements of the OECD International VAT/GST Guidelines
15. OCSE – China to sign multilateral tax convention

1. Perdite su crediti (Circ. 26/E)

Con la circolare n. 26/E del 1° agosto, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in tema di perdite su crediti, alla luce delle modifiche del comma 5, dell'art. 101 TUIR, introdotte dall'art. 33, comma 5, D.L. n. 83/2012.

In particolare, le nuove norme di maggior rilievo riguardano la deducibilità delle perdite su crediti:

- 1) di modesta entità che siano scaduti da almeno sei mesi;
- 2) il cui diritto di riscossione è prescritto;
- 3) per i quali il debitore abbia concluso un accordo di ristrutturazione del debito;
- 4) che risultano cancellati dal bilancio di un soggetto IAS adopter in dipendenza di eventi estintivi (derecognition).

Prima di affrontare l'analisi delle novità normative, l'Agenzia delle entrate ha meglio delineato le finalità delle norme recate dall'art. 101, comma 5 e dall'art. 106 del TUIR:

- l'art. 101, comma 5, indica i requisiti di natura probatoria al ricorrere dei quali sono deducibili, senza limiti, gli oneri derivanti dalla mancata esigibilità di crediti, o di parte di essi, divenuta "definitiva";
- l'art. 106 stabilisce una misura forfettaria di deducibilità degli oneri derivanti dalla inesigibilità dei crediti che, se pur probabile, si presenta ancora come "potenziale".

L'art. 101, comma 5, TUIR prevede che le perdite su crediti siano deducibili:

1. se risultanti da elementi certi e precisi;
2. in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione del debito omologato ex art. 182-bis della Legge fallimentare.

Perditi su crediti che risultano da elementi certi e precisi

La prima parte del comma 5 dell'art. 101 TUIR, secondo cui "le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi", costituisce la norma di riferimento ai fini della deduzione delle perdite su crediti in tutte le ipotesi ulteriori rispetto a quella del debitore assoggettato a procedura fallimentare. Tale disposizione non è stata oggetto della modifica in commento e conserva la sua precedente formulazione.

Sotto il profilo oggettivo, la norma trova applicazione alle sole perdite su crediti che sono divenute definitive, cioè ai casi in cui è esclusa alcuna ipotesi di realizzo totale o parziale della posta creditoria iscritta in bilancio.

Il generico richiamo al requisito degli "elementi certi e precisi" determina il necessario ricorso ad una valutazione caso per caso al fine di individuare gli elementi idonei a dimostrare la deducibilità della perdita. La circolare fornisce alcuni chiarimenti distinguendo fra le perdite derivanti da un processo valutativo e quelle derivanti da atti di realizzo.

Per le prime, la perdita sarà definitiva ove si riscontri un oggettivo stato di insolvenza, non temporaneo, del debitore. A tal fine, sono considerate prove sufficienti: il decreto accertante lo stato di fuga, di latitanza o di irreperibilità del debitore, la denuncia di furto d'identità da parte del debitore ex art. 494 c.p.

Inoltre, si considerano idonei a provare la definitività della perdita tutti i documenti attestanti l'infruttuosità di azioni esecutive attivate dal creditore

Circolare Agenzia delle entrate 1° agosto 2013, n. 26

(es. verbale di pignoramento negativo). Anche i documenti che attestano l'oggettiva incapienza patrimoniale del debitore, tale da escludere la convenienza di un'azione esecutiva, costituiscono una prova valida (lettere di legali incaricati della riscossione; relazioni negative delle agenzie di recupero crediti autorizzate). Per i crediti commerciali di modesta entità, al di là delle novità introdotte con la nuova disciplina, la necessità di rigorose prove formali viene meno. In tal caso, ai fini della deducibilità delle perdite sarà sufficiente dimostrare l'antieconomicità di eventuali azioni di recupero del credito (costi di recupero uguali o superiori al credito stesso), nonché l'attivazione del creditore ai fini del recupero.

Anche per quanto riguarda le perdite su crediti derivanti da atti realizzativi (cessione del credito; transazione con riduzione definitiva del debito; atto di rinuncia al credito; remissione del debito) sussiste in capo al creditore l'onere di provare la natura definitiva della perdita su crediti al fine della sua deducibilità.

La deducibilità della perdita in caso di cessione a titolo definitivo del credito è ammissibile ove il credito sia stato ceduto a banche o intermediari finanziari vigilati, che risultino indipendenti (ai sensi dell'art. 2359 c.c.) rispetto sia al soggetto cedente, che al soggetto ceduto. In casi simili, si ritiene che l'ammontare del credito valutato come esigibile sia sufficientemente attendibile.

Le condizioni di deducibilità della perdita su crediti si ritengono esistenti, in caso di cessione definitiva del credito, ove l'ammontare della perdita non sia superiore alle spese che si sarebbero dovute sostenere per il recupero.

Nel caso di transazione con il debitore, la deducibilità della perdita sul credito transatto è connessa alla documentabilità della oggettiva difficoltà finanziaria del debitore ed alla circostanza che debitore e creditore non facciano parte dello stesso gruppo. Anche in questo caso si può ricorrere ad una valutazione relativa alla convenienza economica del recupero ai fini della deduzione della perdita.

Nelle ipotesi di rinuncia o remissione del debito, nonostante la posta creditoria esca o comunque si estingua nel patrimonio del creditore, il carattere dell'unilateralità dell'istituto può rendere l'atto equiparabile ad una sorta di liberalità, pertanto indeducibile dal punto di vista fiscale. Di conseguenza, la deducibilità della perdita conseguente ad un atto formale di remissione o di rinuncia del credito è ammessa solo se inerente all'attività d'impresa.

Deducibilità delle perdite di modesta entità

La deducibilità delle perdite su crediti di modesta entità, di cui al comma 5, art. 101 TUIR è ammessa qualora il credito presenti due requisiti:

1. sia di modesta entità (5000 euro per le imprese di dimensioni rilevanti, ossia con un volume d'affare o ricavi non inferiori a 100 mln di euro – 2500 euro per le altre imprese);
2. sia scaduto da almeno 6 mesi.

La modesta entità viene valutata sulla base del valore nominale del credito, prescindendo da eventuali svalutazioni. Ove il credito sul quale si realizza la perdita sia stato oggetto di acquisto, si terrà conto del prezzo di acquisto del credito. In caso di parziale riscossione del credito, la verifica del requisito della modesta entità sarà compiuta sull'ammontare residuo di credito non riscosso.

Ai fini della verifica del limite quantitativo sopra indicato:

- si tiene conto dell'IVA;

- non si tiene conto degli interessi di mora e degli oneri accessori addebitati al debitore in caso di inadempimento, in ragione della loro autonoma deducibilità fiscale.

Da ultimo, viene chiarito che il requisito della modesta entità debba essere verificato per ogni singolo credito corrispondente ad ogni obbligazione posta in essere dalle parti.

Le disposizioni sopra richiamate devono necessariamente coordinarsi con quelle contenute agli articoli 106 e 109 TUIR.

Decorrenza

Quanto alla decorrenza della disposizione concernente le perdite su crediti di modesta entità, l'Agenzia delle entrate ritiene che la stessa produca i suoi effetti a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 12 agosto 2012, data di entrata in vigore della legge n. 134 del 2012, di conversione del decreto legge n. 83 del 2012. Pertanto, per un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il 2012 rappresenta il primo periodo d'imposta a partire dal quale potrà essere dedotta la perdita relativa ai crediti di modesta entità per i quali risulta trascorso il periodo di sei mesi dalla scadenza prevista dalla norma e la perdita sia stata imputata a conto economico. Si ritiene altresì che, in assenza di norme di diritto transitorio, la norma trovi applicazione anche a quei casi in cui il semestre dalla scadenza del credito sia maturato prima del 2012 e la cui perdita sia stata imputata nell'esercizio 2012 o nei successivi.

Deducibilità delle perdite su crediti prescritti

A seguito della riforma intervenuta nella disciplina fiscale delle perdite su crediti, è stato disposto che gli elementi certi e precisi sussistano automaticamente quando il diritto alla riscossione del credito sia prescritto.

L'istituto della prescrizione, determinando il venir meno di ogni diritto di agire per soddisfare la pretesa creditoria, ne cristallizza la perdita in via definitiva. Per tale fattispecie, secondo l'Agenzia delle entrate, non sono desumibili specifiche limitazione al diritto alla deduzione delle perdite su crediti.

Procedure concorsuali e accordi di ristrutturazione

La deducibilità delle perdite su crediti è ammessa in modo pressoché automatico anche nelle ipotesi di soggetti debitori ammessi a procedure concorsuali o che abbiano concluso un accordo di ristrutturazione del debito. Tale automatismo opera in ragione del fatto che in simili casi l'illiquidità del debitore è attestata in via definitiva ed oggettiva a seguito di un accertamento giudiziale o da parte di un'autorità amministrativa: in questi casi, ai fini della deducibilità della perdita, si prescinde, quindi, da ogni ulteriore verifica della definitività e della presenza degli elementi certi e precisi.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate precisa che, poiché la disciplina dell'art. 101 TUIR, comma 5 risulta applicabile anche a soggetti esteri, nell'ipotesi in cui questi siano assoggettati a procedure concorsuali, si dovrà verificare se la procedura estera è assimilabile a quella nazionale.

Sempre facendo riferimento alla deducibilità delle perdite su crediti nei confronti di debitori ammessi a procedure concorsuali, in applicazione del principio di previa imputazione a conto economico, saranno deducibili quelle perdite iscritte a conto economico. Per quanto riguarda l'ammontare, però, non sarà opportuno affidarsi alla valutazione, arbitraria, operata da chi ha redatto il bilancio. Pertanto si dovrà dimostrare la congruità del valore stimato ai fini dell'esatto ammontare delle perdite su crediti. A tal fine, si considerano documenti idonei: l'inventario redatto dal cura-

tore fallimentare; il piano del concordato preventivo; la situazione patrimoniale redatta dal commissario della liquidazione coatta amministrativa; la relazione del commissario giudiziale nell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi; le garanzie personali, reali ed assicurative.

Derecognition da parte di soggetti IAS adopter

La disciplina in commento prevede una particolare ipotesi di deducibilità delle perdite su crediti riferita ai soli soggetti che redigono il proprio bilancio secondo i principi IAS. Si tratta della cancellazione dei crediti dal bilancio a seguito di eventi estintivi. In tutti i casi in cui è possibile effettuare la derecognition, secondo quanto previsto dallo IAS 39, e quindi cancellare un credito dal bilancio, allora è possibile procedere con la deduzione della perdita sul credito ai fini fiscali.

La derecognition di un credito è possibile:

- se i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dalla stessa scadenza;
- se l'impresa trasferisce i diritti contrattuali a ricevere i flussi finanziari dell'attività finanziaria, realizzando il sostanziale trasferimento di tutti i rischi e benefici della proprietà dell'attività finanziaria;
- se l'impresa mantiene i diritti contrattuali a ricevere i flussi finanziari dell'attività finanziaria, ma assume l'obbligazione a pagare i flussi finanziari a uno o più beneficiari, realizzando il sostanziale trasferimento di tutti i rischi e benefici della proprietà dell'attività finanziaria.

Come espressamente chiarito dall'Agenzia, questa novella legislativa trova esclusiva applicazione ai soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali. Per i soggetti non IAS adopter, la deducibilità delle perdite su crediti, anche a seguito di eventi estintivi, rimane vincolata al verificarsi dei presupposti di certezza e precisione di cui al comma 5, art. 101 TUIR.

2. Comunicazione beni concessi in godimento ai soci (Prov. AdE 94902/13)

Con Provvedimento n. 94902 del 2 agosto, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha definito le nuove modalità di Comunicazione all'Anagrafe tributaria dei dati relativi ai beni concessi in godimento a soci o familiari, ai sensi dell'art. 2, comma 36-sexiesdecies del D.L. n. 138/11.

Sono obbligati alla Comunicazione, i soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva. L'obbligo di Comunicazione può essere assolto, in alternativa, dall'impresa concedente, dal socio o dal familiare dell'imprenditore.

Sono, in particolare, obbligati i seguenti soggetti residenti:

- imprenditore individuale;
- società di persone (società in nome collettivo e società in accomandita semplice);
- società di capitali (società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni);
- società cooperative;
- stabili organizzazioni di società non residenti;

Provvedimento del
Direttore Agenzia delle
entrate 2 agosto 2013,
n. 94902

- enti privati di tipo associativo limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale.

Sono escluse le "società semplici".

Oggetto della Comunicazione sono i dati dei soci – comprese le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente - e dei familiari dell'imprenditore che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa, qualora sussista una differenza tra il corrispettivo annuo relativo al godimento del bene ed il valore di mercato del diritto di godimento.

La Comunicazione deve essere effettuata

- per ogni bene concesso in godimento nel periodo d'imposta. L'obbligo sussiste anche se il bene è stato concesso in godimento in periodi precedenti, qualora ne permanga l'utilizzo nell'anno di riferimento della Comunicazione;
- per i beni concessi in godimento dall'impresa ai soci, o familiari di questi ultimi, o ai soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo.

Devono essere indicati i seguenti elementi:

- per le persone fisiche: codice fiscale, dati anagrafici e stato estero per i non residenti nel territorio dello Stato;
- per i soggetti diversi dalle persone fisiche: codice fiscale, denominazione e comune del domicilio fiscale o lo stato estero di residenza;
 - informazioni circa l'utilizzo del bene;
 - data della concessione (data di inizio e fine),
 - corrispettivo versato;
 - valore di mercato del bene.

Sono esclusi dalla Comunicazione:

- i beni concessi in godimento agli amministratori;
- i beni concessi in godimento al socio dipendente o lavoratore autonomo, qualora detti beni costituiscano fringe benefit assoggettati alla disciplina prevista dagli artt. 51 e 54 del TUIR;
- i beni concessi in godimento all'imprenditore individuale;
- i beni di società e di enti privati di tipo associativo che svolgono attività commerciale, residenti o non residenti, concessi in godimento a enti non commerciali soci che utilizzano gli stessi beni per fini esclusivamente istituzionali;
- gli alloggi delle società cooperative edilizie di abitazione a proprietà indivisa concessi ai propri soci;
- i beni ad uso pubblico per i quali è prevista l'integrale deducibilità dei relativi costi nonostante l'utilizzo privatistico riconosciuto per legge;
- i finanziamenti concessi ai soci o ai familiari dell'imprenditore.

L'obbligo della Comunicazione non sussiste quando i beni concessi in godimento al socio o familiare dell'imprenditore, inclusi nella categoria "altro" del tracciato record, siano di valore non superiore a 3.000 euro, al netto dell'IVA.

La Comunicazione deve essere effettuata entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di chiusura dell'anno in cui i beni sono concessi o permangono in godimento.

Per i beni in godimento nel 2012, anno di prima applicazione delle disposizioni del provvedimento in esame, la Comunicazione deve essere effettuata entro il 12 dicembre 2013.

3. Comunicazione dei finanziamenti dai soci o familiari dell'imprenditore (Prov. AdE 94904/13)

Con il Provvedimento n. 94904 del 2 agosto il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha individuato le modalità e termini di Comunicazione all'Anagrafe tributaria dei dati relativi ai soci o familiari dell'imprenditore che effettuano finanziamenti o capitalizzazioni nei confronti dell'impresa, dando attuazione alle norme dell'art. 2, comma 36-septiesdecies del D.L. n. 138/11.

I soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva Comunicano all'Anagrafe tributaria i dati delle persone fisiche soci o familiari dell'imprenditore che hanno concesso all'impresa, nell'anno di riferimento, finanziamenti o capitalizzazioni per un importo complessivo, per ciascuna tipologia di apporto, pari o superiore a 3.600 euro. L'obbligo di Comunicazione si riferisce ai finanziamenti ed alle capitalizzazioni effettuate a decorrere dall'anno 2012.

Sono esclusi dalla Comunicazione i dati relativi agli apporti, già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Nella Comunicazione devono essere riportati i seguenti elementi:

- il codice fiscale, i dati anagrafici e, per i non residenti, lo stato estero;
- l'ammontare dei finanziamenti e delle capitalizzazioni.

La Comunicazione deve essere effettuata entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui sono stati ricevuti i finanziamenti o le capitalizzazioni.

Per i finanziamenti e le capitalizzazioni ricevuti nell'anno 2012, la Comunicazione deve essere effettuata entro il 12 dicembre 2013.

4. Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA – Spesometro (Prov. AdE 94908/13)

Con Provvedimento n. 94908 del 2 agosto, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha approvato le nuove modalità tecniche e i nuovi termini per la presentazione della Comunicazione all'Anagrafe tributaria dei dati delle operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. spesometro).

Il Provvedimento, che attua le disposizioni dell'art. 21 del D.L. n. 78/2010, come modificato dall'art. 2, comma 6 del D.L. n. 16/2012, include alcune ulteriori semplificazioni di carattere amministrativo che l'Agenzia delle entrate aveva anticipato nella conferenza stampa dello scorso 3 luglio (si veda la [circolare dell'area PF dello scorso 2 agosto](#)). Tali semplificazioni rappresentano un primo passo dell'attività di semplificazione che l'Agenzia

Provvedimento del Direttore Agenzia delle entrate 2 agosto 2013, n. 94904

Provvedimento del Direttore Agenzia delle entrate 2 agosto 2013, n. 94908

delle entrate sta svolgendo con la collaborazione di Confindustria e delle principali associazioni di categoria.

Di seguito si presenta una sintesi dei principali elementi della Comunicazione dei dati delle operazioni rilevanti ai fini IVA.

Soggetti obbligati

Sono obbligati alla presentazione della Comunicazione i soggetti passivi IVA che effettuano operazioni rilevanti ai fini dell'imposta.

Il Provvedimento precisa che la Comunicazione deve essere effettuata anche dai soggetti di cui all'art. 22 (esercenti attività di commercio al minuto e assimilate) e di cui all'art. 74-ter (agenzie di viaggio) del DPR n. 633/72.

Sono, invece, esonerati dall'obbligo di Comunicazione dei dati dell'operazioni rese e ricevute i soggetti che si avvalgono del regime dei minimi (di cui all'art. 1, commi da 96 a 117 della L.n. 244/07 e art. 27, commi 1 e 2 del D.L. n. 98/2011).

Sono, inoltre, esclusi dall'obbligo di Comunicazione anche lo Stato, le regioni, le province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico in relazione alle operazioni effettuate e ricevute nell'ambito di attività istituzionali, diverse da quelle rilevanti ai fini IVA (ai sensi dell'art. 4 del DPR n. 633/72).

Oggetto della Comunicazione

I contribuenti Comunicano i corrispettivi relativi alle:

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura;
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura, qualora l'importo unitario dell'operazione sia pari o superiore a euro 3.600 al lordo dell'IVA;
- c) operazioni in contanti legate al turismo, effettuate dai soggetti di cui agli artt. 22 e 74-ter del DPR n. 633/72 nei confronti delle persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana e comunque diversa da quella di uno dei paesi dell'Unione europea ovvero dello Spazio economico europeo, che abbiano residenza fuori dal territorio dello Stato, di importo pari o superiore a mille euro.

L'emissione della fattura, in sostituzione di altro idoneo documento fiscale, determina l'obbligo di Comunicazione dell'operazione con le modalità di cui alla lettera a). Solo in fase transitoria, per gli anni 2012 e 2013, ai soggetti di cui agli artt. 22 e 74-ter è consentita la Comunicazione delle operazioni attive per le quali viene emessa fattura di importo pari o superiore a 3.600 euro, al lordo dell'IVA.

Il Provvedimento individua alcune categorie di operazioni che sono escluse dall'obbligo di Comunicazione (essendo i relativi dati oggetto di altre Comunicazioni all'amministrazione finanziaria). Si tratta delle seguenti:

- le importazioni;
- le esportazioni (art. 8, comma 1, lett. a) e b), DPR n. 633/72)
- le operazioni intraComunitarie;
- le operazioni oggetto di Comunicazione all'Anagrafe tributaria, ai sensi dell'art. 7 del DPR n. 605/73 e di altre norme che stabiliscono obblighi di Comunicazione all'Anagrafe tributaria;
- le operazioni di importo pari o superiore a 3.600 euro, effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi IVA, non documentate

da fattura, il cui pagamento è avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate.

Modalità di predisposizione della Comunicazione

La Comunicazione può essere effettuata inviando i dati in forma analitica ovvero in forma aggregata. L'opzione esercitata, tramite il modello di Comunicazione è vincolante per l'intero contenuto della Comunicazione, anche in caso di invio sostitutivo.

L'opzione per la forma aggregata non può essere utilizzata per Comunicare i dati relativi agli acquisti, in contanti, di beni e di servizi legati al turismo di cui sopra, nonché per le gli acquisti da operatori economici sanmarinesi (si veda di seguito).

Elementi da indicare nella Comunicazione analitica

Nel caso di opzione per la Comunicazione in forma analitica, gli elementi informativi da Comunicare per ciascuna operazione sono:

1) in relazione alle operazioni per le quali vige l'obbligo di emissione della fattura:

- a) l'anno di riferimento;
- b) la partita IVA o, in mancanza, il codice fiscale del cedente o prestatore e del cessionario o committente;
- c) per ciascuna fattura attiva, la data del documento, il corrispettivo al netto dell'IVA e l'imposta o la specificazione che trattasi di operazioni non imponibili o esenti, nonché, per i soggetti obbligati alla registrazione delle fatture emesse, la data di registrazione;
- d) per ciascuna fattura passiva, la data di registrazione, il corrispettivo al netto dell'IVA e l'imposta o la specificazione che trattasi di operazioni non imponibili o esenti e la data del documento;
- e) per gli operatori che si avvalgono della semplificazione delle scritture contabili di cui all'art. 6, commi 1 e 6 del DPR n. 695/96, i seguenti dati relativi al documento riepilogativo: numero del documento, ammontare complessivo imponibile delle operazioni, ammontare complessivo dell'imposta;
- f) per ciascuna controparte e per ciascuna operazione, l'importo della nota di variazione e dell'eventuale imposta afferente;

2) in relazione alle operazioni diverse da quelle di cui al precedente punto 1:

- a) l'anno di riferimento;
- b) il codice fiscale del cessionario o committente;
- c) per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, privi di codice fiscale, i dati di cui all'art. 4, primo comma, lett. a) e b) del DPR n. 605/73;
- d) i corrispettivi comprensivi dell'imposta sul valore aggiunto.

Ai fini della Comunicazione degli elementi informativi di cui ai punti precedenti, il soggetto obbligato fa riferimento al momento della registrazione ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 del DPR n. 633/72 ovvero, in mancanza, al momento di effettuazione delle operazioni, come stabilito dall'art. 6 del medesimo decreto.

Elementi da indicare nella Comunicazione per dati aggregati

Nel caso di opzione per la Comunicazione dei dati in forma aggregata, gli elementi informativi da Comunicare, relativi alle operazioni attive e passive documentate da fattura, sono, per ciascuna controparte, i seguenti, distintamente per le operazioni attive e per le operazioni passive:

- la partita IVA o, in mancanza, il codice fiscale;
- il numero delle operazioni aggregate;
- l'importo totale delle operazioni imponibili, non imponibili ed esenti;
- l'importo totale delle operazioni fuori campo IVA;
- l'importo totale delle operazioni con IVA non esposta in fattura;
- l'importo totale delle note di variazione;
- l'imposta totale sulle operazioni imponibili;
- l'imposta totale relativa alle note di variazione.

Nell'individuazione degli elementi informativi da trasmettere, il soggetto obbligato fa riferimento alla data di emissione o ricezione del documento.

Termini di presentazione

Il Provvedimento dispone i seguenti termini di presentazione della Comunicazione, distinguendo tra le operazioni relative al 2012 e quelle da Comunicare a regime. In particolare:

- per le Comunicazioni relative al 2012, i soggetti obbligati che effettuano la liquidazione mensile dell'IVA, trasmettono la Comunicazione entro il 12 novembre 2013; gli altri soggetti obbligati trasmettono la Comunicazione entro il 21 novembre 2013;
- per le Comunicazioni relative al 2013 e successivi, i soggetti obbligati che effettuano la liquidazione mensile dell'IVA, trasmettono la Comunicazione entro il 10 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento; gli altri soggetti obbligati trasmettono la Comunicazione entro il 20 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.

Altre semplificazioni previste nel Provvedimento

Il Provvedimento in esame ha previsto che il tracciato della Comunicazione in commento possa essere utilizzato anche per adempiere ad altri obblighi Comunicativi.

In particolare:

- *Comunicazione dati contratti di leasing e/o di locazione.* A decorrere dalle operazioni relative all'anno 2012, è prevista la possibilità per gli operatori commerciali che svolgono attività di leasing finanziario e operativo, di locazione e/o noleggio di autovetture, caravan, altri veicoli, unità da diporto e aeromobili di utilizzare il modello di Comunicazione in esame per Comunicare i dati relativi a tali tipologie contrattuali, in luogo dello specifico tracciato record (previsto con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 novembre 2011);
- *Comunicazione acquisti da San Marino.* Il tracciato della Comunicazione in esame è altresì utilizzato, per la Comunicazione delle operazioni di acquisto effettuate da operatori nazionali nei confronti di operatori economici di San Marino, prevista dall'art. 16, comma 1, lett. c) del DM 24 dicembre 1993, a decorrere dalle operazioni annotate dal 1° ottobre 2013. Per queste operazioni, la Comunicazione è trasmessa entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di

annotazione sui registri di cui agli artt. 23 e 25 del DPR n. 633/72. Il Provvedimento precisa che, in relazione alla Comunicazione di tali dati è necessario avvalersi esclusivamente della Comunicazione in modalità analitica;

- *Comunicazione delle transazioni con operatori black list* Il Provvedimento dispone, infine, che, a decorrere dal 1° ottobre 2013, il modello di Comunicazione allegato al Provvedimento stesso debba essere utilizzato anche per la Comunicazione dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in paesi c.d. black list, istituita dall'art. 1, commi da 1 a 3 del D.L. n. 40/2010. Da tale data, i Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate che disciplinano la Comunicazione delle operazioni black list (Provvedimenti del 28 maggio 2010 e del 5 luglio 2010) sono abrogati.

Rimangono invece applicabili le disposizioni del DM 30 marzo 2010 che individuano i termini (art. 3) e la frequenza di presentazione della Comunicazione delle transazioni con operatori black list (art. 2).

5. Ipotesi di revisione del prelievo sugli immobili

Il D.L. 21 maggio 2013, n. 54, oltre a disporre la sospensione del pagamento della prima rata dell'IMU, ha anche prefigurato una complessiva riforma dell'imposizione sugli immobili, che il Governo si è impegnato a definire entro la fine del mese di agosto.

Alla luce delle disposizioni del decreto, il Ministero dell'economia e delle finanze ha pubblicato un documento, redatto dal Dipartimento delle finanze, intitolato "Ipotesi di revisione del prelievo sugli immobili".

Il documento offre una rassegna delle diverse ipotesi di intervento sulla tassazione immobiliare che sono emerse nel recente dibattito, corredandole con valutazioni di natura quantitativa e qualitativa.

Il documento è organizzato in schede che riportano, per ogni ipotesi di intervento, l'impatto di gettito, gli effetti distributivi sui contribuenti, le implicazioni in termini di finanza locale e gli aspetti amministrativi e gestionali per il contribuente e l'Amministrazione. Ogni scheda si conclude le criticità e gli aspetti positivi dei diversi interventi.

Le schede da 1 a 8 riguardano ipotesi di intervento sulla fiscalità immobiliare applicate a decorrere dall'anno 2014; la scheda 9 concerne l'abolizione del versamento della prima rata dell'IMU sull'abitazione principale relativa all'anno 2013.

Secondo il documento in commento la riforma del sistema fiscale immobiliare dovrà essere caratterizzata:

- dal riordino delle discipline di IMU e TARES;
- dalla previsione della deducibilità dell'IMU pagata dalle imprese sugli immobili utilizzati in attività produttive, dall'IRES,

e dovrà affrontare i seguenti problemi:

- a) disallineamento tra potestà impositiva, responsabilità nella gestione del tributo e attribuzione del gettito ai diversi livelli di governo (Stato e Comuni);
- b) asimmetria nel trattamento fiscali degli immobili a disposizione (IMU) e degli immobili locati (IMU + IRPEF sul reddito figurativo);

Documento del
Dipartimento delle
Finanze

- c) incremento del prelievo sugli immobili di proprietà delle imprese a causa dell'aumento delle aliquote, dei coefficienti moltiplicativi e della circostanza che l'IMU non sostituisce la imposte sui redditi relativi agli immobili ad uso produttivo;
- d) necessità di garantire ai Comuni maggiore discrezionalità nella scelta delle modalità di determinazione delle tariffe TARES, ferma la copertura integrale del servizio di raccolta dei rifiuti.

Di seguito si fornisce una sintesi di ciascuna delle ipotesi analizzate nel documento.

1) Abolizione totale dell'IMU per l'abitazione principale

La proposta prevede l'esenzione totale dall'IMU per l'abitazione principale e relative pertinenze. Con riferimento ai versamenti IMU 2012, già il 25% delle abitazioni principali risultava esente da IMU ad aliquota base. Gli aspetti negativi della misura sono:

- carattere regressivo, poiché il beneficio aumenterebbe al crescere del reddito complessivo ed occorrerebbe definire un meccanismo di compensazione per i Comuni per la perdita di gettito;
- riduzione della responsabilizzazione degli amministratori locali nei confronti dei cittadini proprietari di abitazioni principali.

La misura ha un costo di circa 4 mld di euro.

2) Incremento non selettivo della detrazione IMU per l'abitazione principale

Vi sono quattro possibili scenari per un aumento generalizzato per tutti i contribuenti della detrazione base per l'abitazione principale: si passa dall'attuale importo di 200 euro fino ad un importo massimo di 500 euro. Gli aspetti negativi della misura sono:

- carattere regressivo perché l'aumento generalizzato della detrazione avvantaggerebbe in misura maggiore i proprietari di abitazioni con rendita catastale più elevata rispetto a quelli con immobili con rendite catastali più basse;
- versamento dell'IMU quasi esclusivamente da parte dei contribuenti residenti nelle grandi aree urbane, con una grave perdita di gettito per i piccoli Comuni con abitazioni caratterizzate da rendite catastali più basse (compensate dallo Stato).

La misura avrebbe un costo che oscilla tra un minimo di 1,3 mld ed un massimo di 2,7 mld) e si presenta di semplice applicazione amministrativa.

3) Rimodulazione selettiva dell'esenzione IMU per l'abitazione principale

Diverse le ipotesi analizzate:

a) *Aumento della detrazione IMU per abitazione principale in base alla rendita catastale*

Migliora la progressività dell'imposta ma si riduce il gettito dei piccoli Comuni, con necessità di compensazioni da parte dello Stato. La proposta avrebbe un costo medio (min 1 mld - max di 2,2 mld) e sarebbe di semplice attuazione;

b) *Incremento della detrazione IMU per abitazione principale in funzione del reddito dichiarato dal proprietario*

La misura favorisce la progressività dell'IMU, ma il riferimento al reddito dichiarato potrebbe incentivare l'elusione o evasione, oltre che introdurre elementi di personalizzazione su un'imposta di carattere reale. Rimarrebbero i problemi di gettito per i piccoli Comuni. La misura avrebbe un costo medio (min 1 mld - max 2 mld) e sarebbe di semplice attuazione;

- c) *Incremento della detrazione IMU per abitazione principale in funzione dell'Indicatore della Situazione Economia Equivalente (ISEE) del nucleo familiare del proprietario*

L'ISEE, quale strumento di valutazione per accedere alle prestazioni di welfare, è ritenuto un parametro più idoneo per individuare la reale situazione reddituale e patrimoniale del contribuente. I vantaggi maggiori sarebbero concentrati solo sui nuclei familiari meno abbienti, persone sole, coppie monoreddito, e pensionati. La proposta avrebbe un costo medio di 2 mld di euro e sarebbe di difficile applicazione per determinare i trasferimenti per compensazioni per singoli Comuni;

- d) *Esenzione selettiva dall'IMU per l'abitazione principale a soggetti in condizioni di disagio economico, individuato attraverso l'ISEE*

La proposta consiste nell'incremento della detrazione base per abitazione principale sino a concorrenza dell'imposta (esenzione) in favore di possessori "meno abbienti". Si risolverebbe uno delle principali criticità dell'IMU e cioè della sua applicazione in capo a soggetti che sono proprietari di abitazioni di valore, ma che percepiscono un reddito basso. La misura avrebbe un costo basso pari a 560 mln di euro, ma sarebbe di difficile applicazione per determinare i trasferimenti per compensazioni per singoli Comuni.

- e) *Applicazione dei valori OMI per la determinazione della base imponibile IMU*

La misura prevede una rivalutazione della base imponibile IMU, sostituendo la rendita catastale con i valori medi del mercato delle locazioni e delle compravendite, contenuti nella banca dati dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI), gestito dall'Agenzia delle Entrate. Ciascun comune è suddiviso in zone omogenee (zone OMI) per uniformità di apprezzamento per condizioni economiche e socio ambientali.

Sono previsti tre possibili scenari di intervento:

1. rivalutazione della base imponibile a valori di mercato (OMI) con contemporanea riduzione dell'aliquota IMU sull'abitazione principale (dall'attuale 0,40% si passerebbe a circa 0,15%) e sulle altre abitazioni (dall'attuale 0,76% si passerebbe a circa 0,30%). Costo: 1,4 mld.
2. graduazione della detrazione sull'abitazione principale, oltre alla rivalutazione della base imponibile ai valori OMI e alla modulazione delle aliquote (aliquota per abitazione principale da 0,76% a 0,24%). Costo: 0,3 mld.
3. aumento della detrazione su abitazione principale, differenziata sulla base della distanza media nel comune dei valori di mercato dalle basi imponibili IMU. La detrazione cresce al diminuire della distanza del valore medio imponibile dal valore di mercato. Costo: 2,3 mld.

Limiti dell'utilizzo dei valori OMI:

- l'assenza di una definizione normativa dei perimetri delle zone OMI (sono definite da regolamenti interni dell'Agenzia) e l'incompletezza dei valori OMI (circa il 10% dello stock catastale nazionale deve essere associato ad una zona OMI);
- le quotazioni OMI forniscono indicazioni di valori di massima per zone, che non sostituiscono una stima sul singolo immobile. L'utilizzo dei valori OMI per accertamenti può produrre rischi di contestazioni da parte di contribuenti;
- le quotazioni OMI riguardano solo i valori medi delle compravendite e delle locazioni di immobili residenziali e possono produrre distorsioni se applicate ai titolari di altri diritti reali (es. usufrutto, abitazione, uso, enfiteusi, superficie e concessionario di aree demaniali).

4) Interventi sull'IMU relativi all'abitazione principale contestuali ad altri tributi

Sono previste tre ipotesi di intervento selettivo per compensare l'esenzione IMU:

- a) *Esenzione IMU sull'abitazione principale e contestuale completa (o parziale) imponibilità IRPEF per gli immobili a disposizione non locati e totale (o parziale) abrogazione della deducibilità ai fini IRPEF della rendita catastale delle abitazioni principali.*

L'intervento prevede l'inclusione totale/parziale nell'IRPEF degli immobili a disposizione non locati e delle abitazioni principali, oggi escluse da IRPEF per effetto della deducibilità delle rendite dell'abitazione principale.

La misura risolve la disparità di trattamento fiscale delle abitazioni tenute a disposizione tra quelle locate e quelle non locate. E' necessario rivedere le aliquote applicate per evitare un aggravio della pressione fiscale;

- b) *Rimborso dell'IMU versata per l'abitazione principale (integrale o parziale) attraverso l'attribuzione di un credito di imposta (o una detrazione) IRPEF.*

L'IMU sull'abitazione principale continuerebbe ad essere dovuta al comune, ma sarebbe recuperata attraverso il riconoscimento di una detrazione IRPEF. Il mantenimento del gettito IMU sull'abitazione principale ai Comuni eviterebbe complesse operazioni di trasferimenti compensativi, ma i contribuenti incapienti (IRPEF dovuta inferiore all'IMU versata) sarebbero costretti a presentare la dichiarazione dei redditi o a chiedere il rimborso IRPEF per recuperare l'IMU anticipata al comune. La misura avrebbe un costo elevato (3,4 mld);

- c) *Esenzione IMU per l'abitazione principale e contestuale rimodulazione della Tares relativa ai servizi indivisibili.*

Si propone l'abrogazione dell'IMU per l'abitazione principale ed istituzione di una Service Tax con contestuale abrogazione della maggiorazione Tares a copertura dei servizi indivisibili. Sarebbe mantenuta la TARES a copertura del servizio di gestione dei rifiuti urbani (calcolata sulla base della superficie che produce rifiuti urbani) dovuta dagli occupanti dell'immobile (proprietario o inquilino).

Il vantaggio dell'esenzione IMU per il proprietario di abitazione principale sarebbe, però, annullata dall'introduzione di una service tax,

che graverebbe comunque sull'occupante dell'immobile, che nel caso di abitazione principale è ovviamente il proprietario.

Lo spostamento del presupposto dell'imposta dalla proprietà al possesso dell'immobile richiederebbe l'introduzione di correttivi per compensare gli effetti redistributivi sugli inquilini.

Questi ultimi, infatti, pagherebbero la service tax sulla base dell'incremento di valore dell'immobile prodotto dai servizi locali, che non vanno a beneficio degli inquilini, ma dei proprietari. Inoltre si dovrebbe tener conto che la service tax si applicherebbe a soggetti con caratteristiche economiche diverse (studenti fuori sede, lavoratori temporanei).

Inoltre i soggetti che utilizzano l'immobile a titolo di locazione pagherebbero la service tax sulla base di elementi di non loro immediata disponibilità, quali la rendita catastale.

La misura sarebbe neutrale dal punto di vista finanziario.

5) Deducibilità dell'IMU dal reddito di impresa.

La proposta prevede la deducibilità dell'IMU versata relativa agli immobili utilizzati per attività produttive ai fini della determinazione del reddito di impresa.

La perdita di gettito per l'Erario sarebbe ridotta (1,25 mld, relativi a circa 432 mila contribuenti su un totale di 614 mila). Infatti, dai dati delle dichiarazioni fiscali 2012 risulta che circa 1/3 dei contribuenti presentano una perdita fiscale e quindi gli effetti negativi sarebbero dilazionati nel tempo per effetto del riporto in avanti delle maggiori perdite fiscali in attesa di futuri redditi imponibili.

L'ammontare complessivo dell'IMU deducibile sarebbe pari a circa 7 mld, di cui solo 4,6 mld troverebbero capienza in un reddito imponibile.

Il MEF ha sottolineato l'urgenza di adottare tale opzione anche alla luce di possibili censure di incostituzionalità sull'indeducibilità attualmente prevista.

6) Restituzione ai Comuni del gettito derivante IMU sugli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D

Si prevede di eliminare l'attuale riserva allo Stato del gettito IMU (ad aliquota standard) sugli immobili ad uso produttivo per restituirlo ai Comuni.

Si avrebbe un maggiore margine di manovra sulle aliquote IMU per i Comuni con possibile riduzione della pressione fiscale sui contribuenti (in molti Comuni l'aliquota massima IMU è stata portata all'1,06% proprio a causa della riserva dello Stato sulla quota standard dello 0,76%).

La potestà comunale piena su tali immobili è a rischio di competizione fiscale.

Il costo della misura è però elevato per lo Stato (circa 4,6 miliardi di euro).

7) Abolizione dell'addizionale comunale IRPEF e contestuale incremento dell'IRPEF

Per compensare la restituzione ai Comuni del gettito IMU derivante dagli immobili ad uso produttivo si propone di abolire l'addizionale comunale IRPEF con contestuale incremento IRPEF.

L'abolizione dell'addizionale comunale IRPEF determinerebbe una perdita di gettito di circa 3,4 mld di euro che potrebbe essere compensato con un incremento di ciascuna aliquota IRPEF di 0,47%.

Le criticità maggiori di tale proposta sono nella fase transitoria di determinazione dell'incremento IRPEF per compensare l'eliminazione dell'addizionale comunale IRPEF.

8) Derubricazione della revisione dell'IMU relativa all'abitazione principale a un problema di finanza locale

Si propone di attribuire ai Comuni le risorse destinate alla riforma della tassazione immobiliare (stimate in circa 2 mld di euro) ad alimentare il fondo di solidarietà comunale e contestualmente prevedere per gli stessi enti la facoltà di ridurre l'aliquota base fino ad azzerarla.

I Comuni avrebbero facoltà di escludere l'applicazione dell'IMU sull'abitazione principale attraverso il semplice azzeramento dell'aliquota base, anziché mediante l'elevazione dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta.

I Comuni potrebbero compensare la perdita di gettito, utilizzando altre ipotesi esaminate in precedenza, quali:

- a) potenziare i margini di discrezionalità sul fronte Tares, con la possibilità di introdurre una service tax per la copertura dei servizi indivisibili
- b) reintrodurre la tassazione del reddito figurativo sugli immobili non locati ed utilizzare il gettito per coprire la deducibilità dell'IMU dal reddito di impresa e di lavoro autonomo

Quest'ultima proposta è considerata nel documento come l'unica in grado di condurre all'abolizione totale dell'IMU sull'abitazione principale a fronte delle scarse risorse disponibili per compensare la perdita di gettito prevista (4 mld). Sarebbero salvi i principi di autonomia e responsabilità dei Comuni e si avrebbe una versa riforma della fiscalità immobiliare (service tax, deducibilità IMU dal reddito di impresa e di lavoro autonomo, disincentivo agli immobili sfitti).

9) Abolizione della prima rata dei versamenti IMU sospesi ai sensi del D.L. n. 54/2013

La misura propone l'abolizione del pagamento della prima rata IMU per le tipologie coinvolte nel provvedimento di sospensione delineato dal D.L. n. 54/2013, con un costo stimato di 2,4 mld di euro.

Il Governo, a seguito della riunione del Consiglio dei ministri dello scorso 28 agosto, ha deliberato una riforma della tassazione immobiliare che combina alcuni degli interventi appena illustrati.

Per una descrizione degli interventi, si rinvia a future circolari dell'area.

6. Legge di delegazione europea e legge europea 2013 (L. 96/2013 e L. 97/2013)

La legge di delegazione europea e la legge europea sono due nuovi strumenti di adeguamento all'ordinamento dell'Unione europea previsti dalla legge 24 dicembre 2012, n. 234, che ha introdotto una riforma organica delle norme che regolano la partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea. Con l'entrata in vigore della legge n. 234/2012, che trova nel 2013 la prima applicazione, la legge Comunitaria annuale prevista dalla legge n. 11/2005 è sostituita da due distinti provvedimenti:

Legge n. 96/2013
Legge n. 97/2013

- la legge di delegazione europea, il cui contenuto è limitato alle disposizioni di delega necessarie per il recepimento delle direttive e degli altri atti dell'Unione europea
- la legge europea, che contiene norme di diretta attuazione volte a garantire l'adeguamento dell'ordinamento nazionale all'ordinamento europeo, con particolare riguardo ai casi di non corretto recepimento della normativa europea.

Il 20 agosto sono state pubblicate nella G.U. n. 194, sia la legge di delegazione europea 2013 (legge 6 agosto 2013, n. 96), sia la legge europea 2013 (legge 6 agosto 2013, n. 97).

Di seguito si fornisce una panoramica delle principali disposizioni di caratteristiche fiscali, recate da entrambe le leggi.

Legge di delegazione europea 2013 (L.n. 96/2013)

- *Delega al Governo per il coordinamento della disciplina interna in materia di imposta sul valore aggiunto con l'ordinamento dell'Unione europea (art. 9)*

L'art. 9, a fronte dell'avvenuta emanazione del regolamento di esecuzione (CE) n. 282/2011 di applicazione della direttiva 2006/112/CE, delega il Governo ad adottare decreti legislativi diretti a conformare all'ordinamento Comunitario la normativa vigente in materia di IVA.

La delega si rende necessaria in quanto, con l'entrata in vigore del regolamento n. 282/2011, alcune disposizioni nazionali appaiono divenute o inapplicabili ovvero di difficile interpretazione e applicazione.

Legge europea 2013 (L.n. 96/2013)

- *Tassazione degli aeromobili (art. 8)*

E' stata modificata la norma di cui al comma 14-bis, art. 16, D.L. n. 201/2011, concernente l'imposta erariale sugli aeromobili privati, prevedendo che l'imposta si applichi anche agli aeromobili non immatricolati nel Registro aeronautico nazionale i quali permangono in maniera anche non continuativa sul territorio nazionale per un periodo superiore a 6 mesi (nel vecchio testo era di 45 giorni) nell'arco di 12 mesi. Se viene superato il limite di 6 mesi ma l'aeromobile permane per un periodo inferiore all'anno sul territorio nazionale, l'imposta dovuta sarà pari ad 1/12 degli importi previsti dal comma 11 per ogni mese fino a quello di partenza. L'imposta, come previsto anche nella precedente formulazione del comma, dovrà essere corrisposta prima che il velivolo lasci il territorio nazionale. Sono invece esenti gli aeromobili di Stati esteri, compresi quelli militari, oltre a quelli indicati nel comma 14.

La modifica si è resa necessaria per evitare il contrasto con le previsioni della direttiva 83/182/CEE del Consiglio Europeo, del 28 marzo 1983, a seguito di richiesta di informazioni da parte della Commissione europea.

- *Monitoraggio fiscale (art. 9)*

In materia di monitoraggio fiscale sui trasferimenti e la detenzione di attività economiche e finanziarie detenute all'estero (D.L. n. 167/1990), vengono meno gli obblighi dichiarativi concernenti i trasferimenti da, verso e sull'estero relativi agli investimenti all'estero e alle attività estere di natura finanziaria previsti nella precedente for-

mulazione dell'art. 4, D.L. n. 167/1990. Inoltre, viene meno la soglia di 10 mila euro al di sotto della quale non sussistevano obblighi dichiarativi sulle attività economiche e finanziarie all'estero.

I contribuenti, pertanto, non saranno più tenuti a compilare le sezioni I e III del quadro RW della dichiarazione dei redditi; permane l'obbligo di compilare la sezione II, concernente l'indicazione dell'ammontare di capitali detenuti all'estero al termine di ogni periodo d'imposta.

Gli obblighi dichiarativi sopra indicati vengono estesi ai titolari effettivi (come definiti dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 231/2007) delle attività finanziarie detenute all'estero.

In materia di sanzioni, la sanzione prevista in capo agli intermediari in caso di omessa trasmissione della comunicazione di cui all'art. 1, D.L. n. 167/1990 viene fissata dal 10% al 25% degli importi non segnalati, in luogo della precedente sanzione pari al 25% dei predetti importi. Per le sanzioni relative ai contribuenti, in caso di violazione dell'obbligo di dichiarazione delle attività finanziarie estere si passa dalla vecchia previsione dal 10% al 50% alla nuova dal 3% al 15%. In caso di investimenti detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata e non dichiarati, le sanzioni raddoppiano, oscillando quindi dal 6% al 30%. Infine viene prevista la possibilità per il contribuente di sanare le proprie omissioni entro 90 giorni dalla scadenza dei termini previsti pagando una sanzione in misura fissa pari a 258 euro.

Le nuove norme entrano in vigore il 4 settembre p.v.

7. Trasferimento di residenza all'estero: exit tax – norme attuative (D.M. 2 agosto 2013)

D.M. 2 agosto 2013

In data 12 agosto è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 188, il D.M. 2 agosto 2013 del Ministro dell'economia e delle finanze, contenente le norme attuative del regime fiscale del trasferimento della residenza di soggetti esercenti imprese commerciali in altro Stato dell'UE o del SEE (c.d. exit tax).

Il decreto in oggetto da attuazione alle modifiche apportate all'art. 166 TUIR con l'art. 91, D.L. n. 1/2012, convertito dalla L. n. 27/2012.

Tali modifiche hanno conformato la disciplina interna della c.d. exit tax ai principi sanciti dalla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea del 29 novembre 2011, causa C-371/10, National Grid Indus BV.

8. Versamenti errati (Circ. 27/E)

L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 27/E del 2 agosto ha fornito dei chiarimenti per dirimere taluni dubbi interpretativi sorti attorno a tre fattispecie concernenti il versamento a titolo di saldo e di prima rata di acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP:

Circolare Agenzia delle entrate 2 agosto 2013, n. 27

- a) insufficiente versamento dell'imposta e della maggiorazione nel c.d. termine lungo;
- b) efficacia del ravvedimento operoso nei casi di versamenti carenti;
- c) carenti versamenti degli importi dovuti per la definizione dell'accertamento.

Con riferimento alla fattispecie dell'insufficiente versamento nel c.d. termine lungo (ovvero la possibilità di versare le imposte entro il giorno 16 del mese successivo rispetto alla scadenza originaria, versando la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo), l'Agenzia delle entrate rileva che la maggiorazione delle somme da versare deve intendersi come parte integrante dell'imposta stessa, essendo impossibile distinguere le due componenti, atteso che esiste un unico codice tributo riferito all'imposta da versare. A fronte di questa considerazione, il versamento nel termine lungo della sola imposta senza la maggiorazione non costituirà un ritardato pagamento ma un adempimento insufficiente dell'obbligazione tributaria. Conseguentemente, sarà irrogata nei confronti del contribuente una sanzione pari al 30% dell'importo non versato. Pertanto, non assume alcun rilievo la distinzione tra imposta e maggiorazione della medesima; rileva il solo aspetto dell'insufficiente versamento. In caso di simili errori il contribuente può sanare la sua posizione mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D. Lgs. n.472/1997.

La seconda fattispecie, concerne l'erronea determinazione dell'importo necessario per sanare, mediante ravvedimento operoso il carente versamento dell'imposta nel termine lungo di cui sopra (versamento che è comprensivo, quindi, degli interessi moratori e della relativa sanzione).

In merito, l'Agenzia delle entrate ritiene che il ravvedimento di quanto originariamente e complessivamente dovuto possa considerarsi perfezionato, anche solo parzialmente (cfr. Ris. n. 67/E del 23 giugno 2011), cioè limitatamente all'importo versato, entro la scadenza del termine per il ravvedimento.

Con riferimento al dies a quo relativo al ravvedimento si dovrà prendere in considerazione il termine entro il quale si è scelto di effettuare il versamento delle somme a titolo di saldo e di primo acconto dovute in base alla dichiarazione dei redditi. Se il contribuente non ha versato alcun importo, né entro il 16 giugno né entro il 16 luglio, il termine cui fare riferimento per il calcolo delle somme dovute - sia in sede di ravvedimento (parziale o meno) che di recupero da parte degli uffici - è la data naturale di scadenza, ossia il 16 giugno.

Nella peculiare ipotesi di un versamento ai fini del ravvedimento, in cui le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati all'imposta versata a titolo di ravvedimento, tale istituto potrà ritenersi perfezionato limitatamente alla quota parte dell'imposta proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo. Al fine di dimostrare l'intenzione del contribuente di avvalersi del ravvedimento, sarà dirimente la circostanza che nel modello F24 parte delle somme versate sia stata imputata all'assolvimento delle sanzioni.

Nell'ultima fattispecie analizzata, relativa all'ipotesi di carente versamento delle somme in sede di definizione delle pretese tributarie (acquiescenza all'avviso di accertamento), l'Agenzia ritiene che l'acquiescenza si perfezioni comunque, purchè l'errore commesso dal contribuente sia di lieve entità tanto da non essere incompatibile con la volontà di definire la pretesa tributaria. Il definitivo perfezionamento dell'acquiescenza si realizzerà al momento dell'integrazione di quanto dovuto dal contribuente. Non rileveranno sul punto lievi ritardi nel versamento dell'integrazione.

Le medesime considerazioni si applicano alla fattispecie di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'art. 17, D. lgs. n. 472/1997.

9. Prevenzione e contrasto all'evasione (Circ. 25/E)

Circolare Agenzia delle entrate 31 luglio 2013, n. 25

Con la circolare n. 25/E, l'Agenzia delle entrate ha fornito gli indirizzi operativi per l'azione di prevenzione e di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale per l'esercizio 2013.

Tale attività si svolgerà secondo il modus operandi ormai consolidato e fondato su:

- a) mappatura delle diverse macro-tipologie di contribuenti ed analisi del rischio mirate;
- b) utilizzo di metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia;
- c) contrasto ai fenomeni di elusione ed evasione più pericolosi e diffusi;
- d) selezione delle posizioni soggettive con situazioni di rischio elevate;
- e) miglioramento qualitativo dei controlli (maggiore partecipazione dei contribuenti al procedimento di accertamento).

Si confermano gli indirizzi operativi già indicati nella prassi precedente (circolari n. 13/E del 2009, n. 20/E del 2010, n. 21/E del 2011 e n. 18/E del 2012), mantenendo la consueta impostazione fondata sulla distinzione fra attività specifiche (riferite alla singola macro-tipologia di contribuenti) e attività trasversali (non riferibili a singole macro-tipologie).

Facendo riferimento, in particolare, ai grandi contribuenti, l'Agenzia conferma l'efficacia dell'approccio basato sulla qualifica del contribuente ed intende proseguirne l'applicazione.

Per quanto attiene il tutoraggio, l'Agenzia, al fine di ottimizzare le risorse, provvederà ad effettuare i controlli, limitandosi ad un mero aggiornamento delle schede di rischio per quei soggetti che avranno avuto per due anni d'imposta consecutivi un profilo di rischio basso. Ai fini della valutazione dei profili di rischio si attribuirà notevole rilievo all'eventuale adesione del contribuente al regime degli oneri documentali per il transfer pricing, quale indice di trasparenza e collaborazione con l'Amministrazione finanziaria.

Riguardo le operazioni straordinarie, i controlli dovranno essere improntati al monitoraggio delle fattispecie già riscontrate, con particolare attenzione agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva individuati dall'OCSE.

Con riferimento alle imprese di medie dimensioni, l'Amministrazione riferisce di aver ormai raggiunto un quinto della platea dei contribuenti grazie alla elevata qualità dei propri controlli. Un ulteriore miglioramento di tale attività potrà derivare da iniziative come: il coordinamento della Direzione Regionale con le Direzioni provinciali e con l'Ufficio grandi contribuenti; supervisione delle analisi di rischio da parte della Direzione regionale; immissione di personale esperto negli Uffici regionali; effettuazione di attività istruttoria esterna per situazioni di particolare rilevanza; trasmissione delle schede di rischio dei soggetti che hanno perso la qualifica di grandi contribuenti alle Direzioni provinciali competenti; maggior coordinamento con la Guardia di Finanza. Ai fini dell'analisi del rischio, l'Amministrazione riconosce grande importanza alla mappatura delle imprese presenti in ogni singola Provincia ed il censimento dei rischi di evasione/elusione.



10. FAQ - Imposta sulle transazioni finanziarie su azioni e derivati

FAQ – Imposta sulle transazioni finanziarie

Il Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, per rispondere ad una serie di quesiti posti in ordine all'applicazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie, ha pubblicato delle FAQ (Frequently Asked Question). Tali linee guida sono suddivise in base al riferimento ai diversi articoli del DM 21 febbraio 2013 ed alla tipologia di strumenti finanziari cui si applicano.

Di seguito se ne fornisce una sintetica panoramica.

Applicazione della FTT alle azioni

- Articolo 1 - Definizioni
 - Azioni – Società consortili in forma di Spa e Sapa. Le azioni emesse da società consortili costituite in forma di società per azioni e società in accomandita per azioni sono assoggettate all'imposta in caso di trasferimento.
- Articolo 2 – Ambito oggettivo di applicazione
 - Trasferimento azioni. In casi di trasferimento di azioni tra dossier titoli diversamente intestati, si applica l'imposta ove si rilevi il trasferimento della proprietà dei titoli. Lo stesso principio vale per le azioni al portatore.
 - Titoli oggetto di sequestro penale. I titoli oggetto di sequestro nell'ambito di un procedimento penale, intestati al Fondo unico giustizia, sono soggetti all'imposta ove siano venduti secondo le procedure di cui al D.L. n. 98/2011, così come i titoli sottoposti a confisca definitiva.
- Articolo 3 – Trasferimento della proprietà
 - Determinazione data operazione. Per data di acquisto si intende la data di regolamento o, in alternativa, la data di liquidazione prevista contrattualmente. Non rileva la data di negoziazione. Per la scelta del tasso di cambio, rileva il disposto dell'art. 4, comma 5 del DM.
 - Scambio o rimborso titoli rappresentativi. Sono equiparata al trasferimento di proprietà anche le operazioni di scambio o rimborso di titoli rappresentativi (ADR).
- Articolo 4 – Valore della transazione
 - Netting. Ai fini del netting (compensazione bilaterale o multilaterale compiuta da un intermediario verso altri soggetti operanti sul mercato per i titoli aventi la medesima scadenza ed il medesimo sottostante) si possono considerare anche operazioni effettuate in date di negoziazione differenti, se regolate nella stessa data.
 - Acquisto a pronti. In caso di acquisto a pronti, il controvalore pagato per l'acquisto non comprende gli oneri accessori.
 - Clausole di aggiustamento del prezzo. In caso di clausole di aggiustamento del prezzo (earn out) si ritiene che l'imposta vada applicata anche sulla parte variabile del prezzo derivante dalla suddetta clausola. L'imposta sarà dovuta alla data in cui alla

data in cui spetta l'integrazione del prezzo derivante dalla clausola.

- Articolo 5 – Soggetto passivo
 - Scambio azioni contro azioni. Nello scambio di azioni contro azioni il presupposto impositivo si verifica per entrambe le parti a meno che le azioni non siano di nuova emissione.
- Articolo 6 – Aliquota di imposta
 - Trasferimento di azioni – esercizio strumento derivato. Il trasferimento di azioni che avvenga dopo il 1° marzo, anche a seguito dell'esercizio di un contratto derivato, è sempre soggetto all'imposta di cui al comma 491, art. 1, L. n. 228/2012. Esso concorre al calcolo del saldo netto giornaliero.
- Articolo 15 – Esclusioni dell'imposta
 - Acquisto azioni proprie. L'acquisto di azioni proprie è escluso dall'imposta solo se finalizzato all'annullamento delle stesse. Se l'annullamento viene deliberato dopo l'acquisto, questo è assoggettato all'imposta.
 - Scambi di obbligazioni con azioni nuova emissione. Al fine di favorire la raccolta di capitali, si ritiene che l'esclusione dall'imposta delle operazioni su azioni di nuova emissione possa estendersi anche agli scambi e rimborsi di obbligazioni con azioni di nuova emissione pur se la norma nulla dispone su tali operazioni.
 - Operazioni infragruppo – società controllate indirettamente. L'esclusione dall'imposta che opera per i trasferimenti tra società controllate dalla stessa società, vige anche in caso di controllo indiretto in quanto la norma nulla specifica in merito.
 - Rapporto di controllo – società in Stati diversi. Si presume che la nozione di controllo di cui all'art. 2359 c.c. operi anche nei confronti di soggetti residenti in Stati diversi, pertanto l'esclusione dall'imposta opererà anche in caso di trasferimento di proprietà tra soggetti residenti in Stati diversi.
 - Soglia di capitalizzazione – trasferimento sede in Italia. Nel caso in cui una società quotata trasferisca in corso d'anno la propria sede legale dall'estero in Italia si presumerà una capitalizzazione inferiore a 500 mln di euro.
- Articolo 21 – Applicazione dell'imposta nell'anno 2013
 - Trasferimento azioni – regolamento contratto derivato. In caso di trasferimento di azioni nell'anno 2013 a seguito di regolamento di un contratto derivato, si applica l'imposta allo 0,22% mentre se lo stesso avviene nel 2014 si applica l'aliquota dello 0,20%.

Applicazione della FTI agli strumenti finanziari derivati:

- Articolo 7 – Ambito oggettivo di applicazione
 - Swaps. Non sono soggetti all'imposta quei derivati, come i volatility swap, correlation swap, dividend swap, credit default swap e i futures on Index dividend, il cui sottostante sia rappresentato da misure o rendimenti su azioni o indici, ove tali misure siano collegate al valore delle azioni in modo che la variazione del

prezzo determini una variazione della misura o rendimento ad esso subordinata.

- Operazioni su strumenti società sottocapitalizzate. Non sono soggetti ad imposta i derivati con sottostante costituito da azioni o altri strumenti partecipativi o rappresentativi emessi da soggetti con capitalizzazione media inferiore a 500 mln.
 - Riacquisto titolo da parte dell'emittente. Il riacquisto di valori mobiliari da parte dell'emittente non è soggetto all'imposta solo ove sia finalizzato all'annullamento degli stessi. Non sono soggette ad imposta neanche il regolamento per cassa alla scadenza né la chiusura anticipata da parte dell'emittente.
 - Acquisto titolo con consegna fisica. Rientrano nel campo di applicazione dell'imposta tutte le ipotesi di consegna titoli di cui al comma 491 a seguito di regolamento di strumenti di cui al comma 492, a prescindere dalle modalità di consegna.
- **Articolo 9 – Valore nozionale**
 - Futures su azioni. Per i futures su azioni il valore nozionale è pari al prodotto fra il numero dei contratti standard acquistati/venduti ed il prezzo del future del singolo contratto standard moltiplicato per il numero di azioni (lotto minimo) sottostanti il singolo contratto (dimensione del contratto standard). La base imponibile viene quindi calcolata in tale maniera per ogni singola operazione conclusa durante la giornata di contrattazione.
 - Opzioni su azioni. Per le opzioni su azioni il valore nozionale è pari al premio moltiplicato per il lotto minimo del sottostante, per il numero di contratti standard acquistati/venduti.
 - Opzioni OTC. Il comma 1, n. 5 dell'art. 9 comprende al suo interno tutte le opzioni OTC (over the counter).
 - Chiusura anticipata derivato OTC. Quando un contratto derivato stipulato fuori da mercati regolamentati (over the counter) prevede la chiusura anticipata, questa facoltà non determina una modifica del contratto e quindi non costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta.
 - Pagamento anticipi su swap. Non è dovuta l'imposta sui contratti derivati di tipo swap che prevedano pagamenti di parte dei flussi a scadenze prestabilite, in quanto tali pagamenti anticipati non determinano una modifica del contratto.
 - **Articolo 15 – Esclusioni dall'imposta**
 - Variazioni delle parti – operazioni infragruppo. L'esclusione dall'imposta prevista per le operazioni infragruppo riguarda le operazioni ed ha carattere oggettivo; pertanto anche ove nella transazione intervengano controparti che non appartengono al gruppo, saranno escluse anche queste ultime.
 - **Articolo 19 – Versamento dell'imposta**
 - Consegna titoli a soggetto diverso da intermediario. Ove, nell'esecuzione dell'operazione, non intervengano intermediari, il soggetto tenuto al versamento dell'imposta coincide con il contribuente. Lo stesso principio si applica qualora sia la clearing house ad effettuare la consegna dei titoli e sia intervenuta solo in tale veste.

11. Consultazione pubblica imposta sulle transazioni finanziarie

Il Dipartimento delle finanze, al fine di procedere a predisporre uno schema di modifica del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 febbraio 2013, relativo all'imposta sulle transazioni finanziarie, ha pubblicato un [documento di consultazione](#) che illustra le possibili modifiche da apportare al citato decreto.

Consultazione pubblica imposta sulle transazioni finanziarie

12. Zona Franca Urbana – L'Aquila (Prov. A-dE)

L'Agenzia delle entrate con provvedimento del Direttore (prot. n. 2013/98764) ha fornito indicazioni sulle modalità e i termini di fruizione delle agevolazioni previste, per le piccole e micro imprese situate nella Zona Franca Urbana del Comune de L'Aquila, dall'art. 10, comma 1-bis, D.L. n. 39/2009, ai sensi del D.M. 26 giugno 2012 del Ministro dello sviluppo economico, di concerto col Ministro dell'economia e delle finanze.

Provvedimento del Direttore Agenzia delle entrate 14 agosto 2013, n. 98764

13. Regime di adempimento collaborativo – Progetto pilota Agenzia delle entrate (Com. stampa)

Il 31 luglio si è chiusa la fase di presentazione delle candidature al Progetto pilota di cooperative compliance lanciato dall'Agenzia delle entrate. Sono giunte all'Agenzia 84 candidature di grandi contribuenti, facenti parte di 55 gruppi societari, dei quali il 53% italiani, il 32% europei e per il resto extraeuropei.

Comunicato stampa Agenzia delle entrate

I candidati, che rappresentano il 10% del fatturato dei grandi contribuenti per l'anno d'imposta 2011, sono imprese e gruppi che già sperimentano da tempo forme di collaborazione con le amministrazioni fiscali estere e con l'Agenzia delle entrate italiana (ruling internazionale, regime degli oneri documentali sui prezzi di trasferimento, ecc.).

Le imprese che hanno presentato la propria candidatura hanno ricevuto una Comunicazione via posta elettronica a conferma della ricezione della richiesta. In caso di mancata conferma, l'interessato può contattare l'Agenzia al numero telefonico 06.50545259/5260 oppure tramite posta elettronica, all'indirizzo dc.acc.grandicontribuenti@agenziaentrate.it.

A partire dal mese di settembre l'Agenzia contatterà i candidati per Comunicare le date di avvio dei tavoli tecnici.

14. OCSE - Public comments on new draft elements of the OECD International VAT/GST Guidelines

L'OCSE sta lavorando alla redazione di proprie linee concernenti i profili internazionali delle imposte sulla cifra d'affari (VAT/GST). Nell'ambito di tali lavori, il 5 agosto l'OCSE ha reso pubblici i commenti relativi ad alcune parti in bozza di tali linee guida. Tali commenti sono pervenuti a seguito della ri-

OCSE - Public comments on new draft elements of the OECD International VAT/GST Guidelines

chiesta fatta in tal senso dall'Organizzazione nel mese di febbraio di quest'anno.

15. OCSE – China to sign multilateral tax convention

Il 27 agosto si terrà, presso il quartier generale dell'OCSE a Parigi, la cerimonia con la quale la Cina assieme ad altri 50 Paesi, emergenti ed avanzati - compresi tutti i membri del G20 - sottoscriverà una convenzione multilaterale per l'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale.

Attraverso tale convenzione la Cina parteciperà agli sforzi globali per combattere l'elusione e l'evasione fiscale mediante la cooperazione con altri Stati nell'accertamento e nella riscossione dei tributi.

OCSE – China to sign multilateral tax convention