

CONFINDUSTRIA AREA POLITICHE FISCALI

FISCO– Circolare

Maggio 2014

“C'è sempre qualcuno che è pagato troppo e tassato troppo poco – ed è sempre qualcun altro”.
– Cullen Hightower

In evidenza

Prassi e Giurisprudenza: **Quesiti posti dalla stampa specializzata**

IRES/IRPEF

- 1. Aiuto alla crescita economica “ACE” - chiarimenti applicativi**
- 2. Omesso versamento di ritenute certificate**
- 3. Domicilio fiscale nei delitti in materia di dichiarazione**

IVA

- 4. Attività di riscossione e pagamento di imposte**
- 5. Riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento**

VARIE

- 6. Quesiti posti dalla stampa specializzata**
- 7. Indicazione del prezzo nelle cessioni immobiliari con pagamento differito**

AIUTI DI STATO

- 8. Nuovo GBER, framework R&S&I e nuovi obblighi di trasparenza**

INTERNAZIONALE

- 9. EU – Taxation of the Digital Economy: High level expert group final report**
- 10. EU – Ecofin Meeting**
- 11. EU – United Kingdom appeal on FTT**
- 12. OECD - Automatic exchange of information in tax matters**
- 13. G20 – Tokyo Tax Symposium**

ATTIVITA' DELL'AREA

- 14. Seminario sulla modernizzazione degli Aiuti di Stato**
- 15. Gruppi Fiscali**
- 16. Convegni e seminari sulla fatturazione elettronica verso la PA**



1. Aiuto alla crescita economica “ACE” - chiarimenti applicativi

Con la circolare n. 12/E del 23 maggio u.s., l'Agenzia delle entrate ha dettato una serie di chiarimenti interpretativi concernenti l'agevolazione fiscale per gli incrementi di capitale proprio (c.d. ACE), disciplinata dall'art. 1 DL n. 201/2011 (convertito con modificazioni dalla legge n. 214/2011) e dal Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 14 marzo 2012.

La circolare rappresenta il primo commento organico dell'Agenzia sull'argomento e in considerazione dell'importanza per la generalità delle imprese della disciplina agevolativa ad essa intendiamo dedicare un separato approfondimento in corso di preparazione.

In questa sede preme però ricordare che la Legge n. 147/2013 ha recentemente modificato, incrementandoli, i rendimenti nozionali dell'ACE con riferimento ai periodi d'imposta 2014, 2015 e 2016. In particolare, l'art. 1, commi 137-138 della citata legge, ha disposto che l'aliquota di riferimento per il calcolo del rendimento nozionale degli aumenti di capitale proprio nei tre periodi d'imposta sopracitati sia pari, rispettivamente, al 4% per il 2014, al 4,5% per il 2015 e al 4,75% per il 2016.

2. Omesso versamento di ritenute certificate

La terza sezione penale della Corte di Cassazione, ha ribadito con sentenza n. 20778 del 22 maggio u.s., il principio secondo cui nel reato di omesso versamento di ritenute certificate (ex art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000) la prova del rilascio da parte del sostituto d'imposta delle certificazioni attestanti le ritenute subite dai sostituiti può essere fornita dal Pubblico Ministero anche mediante prove documentali, testimoniali o indiziarie.

Nel caso esaminato, il ricorrente contestava la decisione della Corte territoriale d'appello di ritenere integrato il reato di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000 sulla scorta del solo controllo del modello 770, ignorando che il rilascio ai dipendenti della documentazione di cui al DPR n. 322/1998 (CUD) costuiva requisito soggettivo del reato.

Richiamando la pronuncia delle Sezioni Unite n. 37425/2013 la Cassazione ha precisato che la fattispecie penalmente rilevante si considera integrata dalla condotta omissiva, realizzata con il mancato versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione del sostituto, delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti. Quest'ultima - ha puntualizzato la Corte - non è tuttavia elemento costitutivo del reato, quanto piuttosto un mero presupposto della condotta omissiva.

La Corte ha poi proseguito affermando che, nel caso di specie, una volta comprovata la pertinenza del modello 770 in forza delle dichiarazioni rese dall'Amministrazione finanziaria, assunse rilievo la ripartizione dell'onere probatorio. Al riguardo, ha concluso la Corte, diviene compito dell'imputato provare i fatti che inibiscono la pretesa punitiva, posto che la mera affermazione di non aver rilasciato i CUD, di non aver retribuito i dipendenti e quindi di non aver operato le ritenute, non lo esonera dalla responsabilità in presenza di prove documentali, da lui stesso provenienti o testimoniali a queste ultime riferite, che provino l'esatto contrario.



Circolare dell'Agenzia delle entrate, 23 maggio 2014, n. 12/E



Cassazione
Sentenza,
n. 20778/2014



3. Domicilio fiscale nei delitti in materia di dichiarazione

Nella sentenza n. 20504 del 19 maggio 2014 la Corte di Cassazione ha affermato che per la determinazione della competenza territoriale in caso di reati tributari in materia di dichiarazione, commessi da persone giuridiche (nella fattispecie dichiarazione infedele ex art. 4 D.Lgs. n. 74/2000), assume rilievo il domicilio fiscale, che di regola coincide con la sede legale delle società. Qualora la sede legale abbia però carattere fittizio, il domicilio fiscale rilevante per la competenza territoriale è determinato con riferimento alla sede effettiva della persona giuridica.



Cassazione
Sentenza,
n. 20778/2014

La fattispecie oggetto di pronuncia riguardava una società di intermediazione immobiliare i cui amministratori venivano accusati di aver sistematicamente sottofatturato cessioni immobiliari, percependo parte dei compensi "in nero", evadendo così le imposte sui redditi e l'IVA mediante dichiarazioni infedeli presentate in tre diversi periodi d'imposta.

Nel ricorrere in Cassazione gli imputati eccepivano, tra le altre, l'incompetenza territoriale del Tribunale che aveva disposto il sequestro preventivo dei loro beni per un importo equivalente al profitto del reato, sostenendo che dalla sede legale della società scaturisse una diversa competenza giurisdizionale.

Respingendo il ricorso, la Corte ha affermato che in materia di delitti dichiarativi, nei casi in cui sia stabilita una sede fittizia, ai fini dell'individuazione del domicilio fiscale occorre tener conto del luogo di consumazione del reato ex art. 18 D.Lgs. n. 74/2000 che come evidenziato dalla relazione governativa alla norma, corrisponde al luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale.

La Cassazione ha quindi aggiunto che non rilevandosi particolari diversità tra le esigenze dell'ordinamento tributario e quelle dell'ordinamento penale in relazione al concetto di domicilio fiscale, per quest'ultimo assume rilevanza quanto disposto dall'art. 58 del DPR n. 600/1973.

È stato sottolineato che il ricorso al principio di effettività della sede sociale non deve svuotare il criterio secondo cui il domicilio fiscale delle persone giuridiche è stabilito nel luogo della sede legale, né consente di affermare che la sede legale sia mancante qualora risulti fittizia. Tuttavia, ha ricordato la Corte, ai fini tributari è pratica corrente che l'Amministrazione finanziaria attribuisca un diverso domicilio fiscale rispetto alla sede legale qualora la sede effettiva si trovi in un altro comune e pertanto, nel caso in specie, accertata la falsificazione dei verbali delle assemblee societarie al solo fine di far risultare una sede legale fittizia, il Tribunale ha correttamente rideterminato il domicilio fiscale utilizzando il criterio dell'effettività.



4. Attività di riscossione e pagamento di imposte

Con risoluzione n. 56/E del 30 maggio 2014, l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni in ordine al trattamento IVA delle attività di riscossione e di pagamento di imposte.

Nella risoluzione viene anzitutto specificato che le società che effettuano riscossione dei tributi, ancorché interamente partecipate da enti pubblici (c.d. società in house), in quanto costituite nella forma giuridica di società di capitali, rappresentano soggetti distinti dagli enti che le controllano. Ad esse, quindi, non può essere applicata la disposizione di cui all'art. 4, comma 5 del DPR n. 633/1972, che stabilisce la natura non commerciale delle operazioni effettuate dagli enti pubblici (Stato, Regioni, Province, Comuni e altri enti di diritto pubblico) in qualità di pubbliche autorità, anche quando in relazione a tali attività percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Ne consegue che i servizi resi dalle società affidatarie della riscossione (in house o meno) devono ritenersi rientranti nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e, pertanto, l'aggio dell'agente della riscossione è soggetto ad imposta con aliquota ordinaria.

La risoluzione, inoltre, chiarisce quali attività sono da considerarsi "riscossione di tributi", precisando che il Legislatore, attraverso la modifica all'art. 10, comma 1, n. 5) del DPR n. 633/1972 - operata con l'art. 38, comma 2, lett. b) del DL n. 179/2012 (convertito con modificazioni dalla legge n. 221/2012) - ha inteso assoggettare al tributo tutte le fasi costituenti la complessa catena della riscossione: dalla notifica delle cartelle e degli avvisi di pagamento, all'eventuale rateazione, fino all'attività di esecuzione forzata (volontaria o coattiva) della pretesa.

Il richiamato art. 10, comma 1, n. 5) esenta ora dall'IVA le sole "operazioni relative ai versamenti di imposta effettuati per conto dei contribuenti, a norma di specifiche disposizioni di legge, da aziende ed istituti di credito". Sul punto l'Agenzia ha affermato che l'esenzione opera, in via generale, a prescindere dal soggetto che effettua i servizi finanziari o di pagamento (banche, uffici postali o altri soggetti autorizzati). Rientrano nel regime di esenzione IVA tutti i corrispettivi percepiti per le operazioni anzidette, caratterizzati dal mero transito dei mezzi finanziari destinati al pagamento delle imposte o di altri tipi di entrate da parte del contribuente.

Resta fermo che nell'ipotesi in cui l'affidatario del servizio di pagamento percepisca un compenso unico, pattuito preliminarmente, che comprende anche attività soggette ad IVA (ad esempio riscossione, accertamento, liquidazione di tributi, ecc) lo stesso dovrà essere assoggettato per intero all'imposta (si veda al riguardo la risoluzione n. 25/E del 2003).

5. Riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento

Il 15 maggio nella causa C-337/13 la Corte di giustizia europea è tornata ad occuparsi del tema della riduzione della base imponibile IVA nei casi in cui il committente/compratore non effettua totalmente o parzialmente il pagamento del corrispettivo (art. 90 par. 1 e 2 della Direttiva 2006/112/CE).

La controversia esaminata dalla Corte sorgeva in relazione ad una cessione di beni tra due società ungheresi non ultimata a causa del mancato pagamento del corrispettivo. Nonostante le due società avessero successivamente concordato la restituzione dei beni ad una determinata data, quest'ultima era divenuta impossibile a causa di un sequestro sui medesimi disposto nel frattempo. La società cedente aveva comunque provveduto a rettificare nella propria dichiarazione IVA i valori relativi alla vendita, recuperando parte dell'imposta ma l'Amministrazione finanziaria nazionale disconosceva tale rettifica precisando che la normativa ungherese in materia di IVA (vigente al 31 dicembre 2010) non prevedeva alcuna



Risoluzione
Agenzia delle
entrate,
30 maggio 2014,
n. 56/E



Corte di giustizia
europea,
C-337/13



disposizione che consentisse una riduzione della base imponibile sul solo presupposto del mancato pagamento, totale o parziale del corrispettivo.

Il giudice nazionale, investito della controversia, rimetteva alla Corte di giustizia cinque questioni: la compatibilità con il diritto comunitario di una normativa nazionale che non contempli la riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento (come invece disposto dal richiamato art. 90 par. 1 della Direttiva); la possibilità per il contribuente di esigere ugualmente la riduzione applicando direttamente le disposizioni della direttiva e se sì con quali modalità; l'eventuale necessità per lo Stato di risarcire il danno rinveniente dalla mancata armonizzazione alla disciplina IVA e infine, se l'art. 90, par. 2 della direttiva, lasciando agli Stati membri la facoltà di disciplinare la riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento, potesse essere inteso come atto a qualificare l'assenza di una disposizione nazionale sul punto come un silenzio-diniego alla riduzione della base imponibile.

La corte, ha innanzitutto specificato che il richiamato par. 2 dell'art. 90 consente agli Stati membri di non disciplinare la riduzione della base imponibile IVA in caso di mancato pagamento del prezzo di un'operazione. In tal caso, tuttavia, gli Stati devono riportare nella normativa interna tutte le fattispecie di riduzione della base imponibile elencate al paragrafo 1 dell'art. 90. Queste ultime, tra l'altro, possono considerarsi anche direttamente applicabili. Gli Stati membri possono condizionare le sopracitate riduzioni al rispetto di alcune formalità che provino il mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo, formalità che – precisa la Corte – non devono però eccedere la loro funzione. La valutazione dell'eventuale “sproporzione” delle formalità rispetto al loro scopo deve essere effettuata dal giudice nazionale.



6. Quesiti posti dalla stampa specializzata

La circolare n. 10/E (c.d. multiquesiti) pubblicata dall'Agenzia delle entrate in data 14 maggio 2014, reca diversi chiarimenti interpretativi sollecitati dalla stampa specializzata.

Il documento di prassi è suddiviso in 13 capitoli che toccano una molteplicità di discipline. Di seguito, ci soffermiamo su alcune risposte di particolare interesse in materia di reddito d'impresa e di compensazione di crediti fiscali.

Reddito d'impresa

In materia di deduzione delle perdite su crediti, si segnala, anzitutto, la risposta relativa all'individuazione del periodo d'imposta di imputazione delle perdite su crediti prescritti (cfr la risposta n. 4.1). In proposito, si ricorderà che con la circolare n. 26/E del 2013 l'Agenzia delle entrate aveva riconosciuto carattere non innovativo alla modifica apportata dal DL n. 83/2012 (convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134) all'art. 101 co. 5 del TUIR, secondo la quale, ai fini della deduzione delle perdite su crediti, gli elementi certi e precisi si considerano sempre presenti “quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto”.

E' stato tuttavia chiesto all'Agenzia delle entrate di confermare la correttezza del comportamento delle imprese che già in precedenza avevano dato rilevanza anche in sede fiscale alla perdita su crediti da prescrizione.

L'Agenzia, nel dare conferma del carattere non innovativo della disposizione aggiunta dal citato DL n. 83/2012 e, dunque, della correttezza del comportamento adottato “ante litteram” da dette imprese, ha peraltro ribadito che



Circolare dell'Agenzia delle entrate, 14 maggio 2014, n. 10/E

Deducibilità delle perdite su crediti prescritti

resta tuttavia nel potere dell'Amministrazione finanziaria contestare che *"l'inattività del creditore abbia corrisposto ad una effettiva volontà liberale"*.

La risposta in commento appare conseguenza inevitabile dell'asserita natura meramente interpretativa della modifica suddetta. Tuttavia, crediamo non possa escludersi che in passato, proprio nell'incertezza e nel silenzio del dettato normativo, talune imprese, in via prudenziale, abbiano ritenuto opportuno non dare immediata rilevanza alle perdite su crediti derivanti da prescrizione.

Sarebbe pertanto opportuno che l'Agenzia delle entrate consentisse a tali imprese di poter fruire della deduzione nel primo periodo d'imposta utile, da identificarsi, a nostro avviso, non con il 2012 (periodo di entrata in vigore della modifica normativa) ma con il 2013, periodo di pubblicazione del chiarimento dell'Agenzia delle entrate, senza quindi che si renda necessaria la rettifica delle dichiarazioni annuali delle imprese coinvolte.

Sempre in tema di reddito d'impresa, segnaliamo la risposta con la quale l'Agenzia delle entrate è tornata ad occuparsi del trattamento fiscale dei beni di magazzino valutati a costo specifico (par. 6.2 della Circolare).

Sul punto, si ricorderà che con risoluzione n. 78/E del 2013 la stessa Agenzia delle entrate aveva affermato l'irrelevanza fiscale di eventuali svalutazioni operate in bilancio sugli immobili di magazzino valutati a costo specifico; soluzione che, per la verità, non appare tuttora del tutto convincente.

A prescindere comunque dalle perplessità che già la precedente risoluzione presentava, è stato chiesto all'Agenzia se, in coerenza con tale precedente, siano da considerarsi fiscalmente neutrali anche gli eventuali maggiori valori che, per qualunque motivo, siano imputati in aumento del costo (specifico) dei beni in questione. E l'Agenzia, nella richiamata risposta, ha confermato tale irrilevanza anche per i maggiori valori.

Al riguardo, osserviamo come non sembri del tutto chiaro il presupposto contabile del quesito posto, dato che la domanda opera riferimento alla iscrizione di maggiori valori "per qualunque motivo". E' chiaro, infatti, che qualora il motivo dell'eventuale "rivalutazione" sia la ripresa di una svalutazione precedente non può sorgere alcun dubbio sull'irrelevanza dei maggiori valori iscritti per riassorbire in tutto o in parte la precedente rettifica di valore, per simmetria con l'irrelevanza di essa. Allo stesso tempo e per converso, non dovrebbe esserci dubbio alcuno sulla piena rilevanza dei maggiori valori legati al sostenimento di costi incrementativi. Infine, sempre ipotizzando che il quesito riguardasse un soggetto tenuto alla redazione del bilancio codicistico, non appare neanche chiara quale sarebbe la situazione in cui un tale soggetto possa evidenziare valori riferiti a beni di magazzino superiori al costo storico.

Un ulteriore punto che riteniamo opportuno evidenziare è il chiarimento fornito al paragrafo 6.3 riguardo la deducibilità dei canoni di leasing dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per oltre la metà del periodo d'imposta (art. 164, comma 1, lett. b-bis) TUIR).

È stato chiesto all'Agenzia delle entrate se il "periodo di deduzione minimo" per i citati veicoli fosse quello ordinariamente previsto per i beni mobili - cioè la metà del periodo corrispondente all'applicazione dei coefficienti tabellari di cui al DM 31 dicembre 1988 (di regola 24 mesi) - ovvero se dovesse applicarsi anche a tale fattispecie l'art. 102, comma 7, del TUIR, che dispone una specifica limitazione alla deducibilità per i veicoli non utilizzati per la maggior parte del periodo d'imposta dai dipendenti (art. 164, comma 1, lett. b) del TUIR).

L'Agenzia ha confermato che ai veicoli concessi in uso promiscuo ai dipen-

Neutralità dei valori iscritti per beni di magazzino valutati a costo specifico

Periodo minimo di deducibilità degli autoveicoli in leasing concessi in uso promiscuo ai dipendenti

denti per la maggior parte del periodo d'imposta si applica il nuovo regime di deducibilità ordinaria dei beni mobili acquisiti in leasing che, per i contratti stipulati dal 1 gennaio 2014, prevede una durata della deducibilità non inferiore alla metà del periodo di ammortamento derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari di cui al DM 31 dicembre 1988.

Non trova quindi applicazione in questo caso l'art. 102, comma 7, del TUIR che, invece, penalizza le sole auto aziendali di cui all'art. 164, comma 1, lett. b) del TUIR) per le quali la deducibilità dei canoni di leasing deve avvenire con riferimento all'intero periodo di ammortamento derivante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali anzidetti.

Il distinto trattamento fiscale delle due categorie di veicoli appare coerente con l'evoluzione della normativa sulla deducibilità degli acquisiti in leasing. Prima che l'art. 4-bis del DL n. 16/2012 (convertito con modificazione dalla L. n. 44/2012) provvedesse a svincolare la deducibilità dei canoni di leasing dalla durata minima dei contratti era infatti impossibile modulare un diverso regime per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, posto che all'atto della stipula del contratto di leasing il contribuente non poteva preventivamente comprovare la destinazione dell'autovettura al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta.

È opportuno segnalare, inoltre, la risposta resa dall'Agenzia riguardo alla richiesta di chiarimenti sulla deducibilità per cassa dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo dell'IMU sui fabbricati strumentali (par. 8.2).

Come noto, con l'art. 1, comma 716, della L. n. 147/2013, è stata resa parzialmente deducibile dal reddito d'impresa, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, l'IMU dovuta sugli immobili strumentali. Tale deducibilità, tuttavia, trattandosi di un'imposta, è regolata nell'ambito del reddito d'impresa dall'art. 99, comma 1, TUIR e soggetta al principio di cassa ivi indicato.

Era stato quindi chiesto all'Agenzia delle entrate se potessero beneficiare della deducibilità in questione anche i contribuenti che abbiano effettuato o che effettuino in futuro versamenti tardivi dell'imposta e cioè che provvedano al pagamento in annualità diverse da quella di riferimento del tributo, mediante ravvedimento operoso o a seguito di accertamenti.

Rispondendo al quesito l'Agenzia ha precisato che la scelta del Legislatore di concedere la deducibilità dell'IMU a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 implica che devono considerarsi deducibili i soli versamenti dovuti dall'annualità 2013 in poi, posto che l'imposta in questione deve essere corrisposta per anni solari.

L'Agenzia, inoltre, richiamando l'art. 99, comma 1 TUIR, ha affermato che tale norma non introduce un criterio di cassa in deroga a quello generale di competenza delle componenti negative del reddito d'impresa, trattandosi, al contrario, di un principio di tutela dell'interesse erariale, che si realizza nell'aggiunta di un'ulteriore condizione per la deducibilità delle imposte: il pagamento.

In sintesi, in base all'interpretazione sopra illustrata un eventuale versamento IMU 2012 effettuato tardivamente nel 2013 risulterà comunque indeducibile. Al contrario, un versamento IMU 2013 effettuato tardivamente nel 2014 rappresenterebbe un costo indeducibile nel periodo d'imposta 2013, ma diverrebbe deducibile nel 2014 – una volta effettuato - con relativa variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Deducibilità (parziale) dal reddito d'impresa dell'IMU sugli immobili strumentali

Compensazioni e crediti d'imposta

Tra le numerose risposte fornite dall'Agenzia delle entrate nella circolare in commento è opportuno segnalare anche quelle rese riguardo le nuove limitazioni introdotte dalla legge di stabilità 2014 per la compensazione tra crediti e debiti di natura fiscale.

Come si ricorderà, l'articolo 1, comma 574, della L. n. 147/2013 (legge di stabilità 2014), ha previsto, in analogia con quanto già disposto in ambito IVA (articolo 10 del DL n. 78/2009 convertito con modificazioni dalla legge n. 102/2009), l'obbligo di apporre un visto di conformità in dichiarazione per poter procedere alla compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, di crediti fiscali con importi superiori a 15.000 euro relativi ad imposte dirette (Ires, Irpef e relative addizionali, ritenute alla fonte, imposte sostitutive delle imposte sui redditi e IRAP).

Al riguardo, l'Agenzia ha fornito importanti delucidazioni rispondendo a tre diversi quesiti. Con il primo è stato chiesto di specificare se il visto di conformità sia richiesto per le sole compensazioni "orizzontali" o se si renda necessario anche per le compensazioni "verticali" e inoltre, se la soglia di 15.000 euro sia riferibile ad un singolo tributo o valga invece in relazione all'eventuale valore cumulato di crediti derivanti da diverse imposte. Con il secondo quesito sono state chieste delucidazioni circa l'obbligo di presentare la dichiarazione munita di visto di conformità prima di operare la compensazione. Infine, con la terza domanda, l'Agenzia è stata interrogata sulla possibilità di compensare senza i nuovi vincoli i crediti sorti in periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore delle nuove limitazioni.

Nelle risposte è stato innanzitutto precisato che le nuove limitazioni attengono la sola "compensazione orizzontale" e che la soglia di 15.000 euro, al superamento della quale scatta l'obbligo del visto di conformità, è riferita all'importo di crediti derivanti da singoli tributi e non al valore di un eventuale cumulo di crediti di diversa natura. Inoltre, l'Agenzia ha chiarito che a differenza di quanto accade per la compensazione dei crediti IVA superiori a 5.000 euro, nel silenzio della norma non è possibile derivare alcun obbligo di presentazione preventiva della dichiarazione certificata per poter utilizzare i crediti in compensazione.

Infine, con riferimento ai crediti maturati in annualità precedenti è stata ribadita l'interpretazione già fornita riguardo il controllo preventivo delle compensazioni di crediti IVA con circolare 1/E del 15 gennaio 2010, secondo cui le nuove limitazioni divengono operative solo quando i crediti vengono "rigenerati" nella dichiarazione relativa all'anno di imposta in cui la modifica normativa è entrata in vigore. Di conseguenza un credito maturato nel 2011 e risultante nella dichiarazione 2012 può essere compensato senza i nuovi vincoli, ciò non è invece possibile qualora il credito stesso venga riportato nella dichiarazione 2014 (relativa al 2013).

Si segnala, da ultimo, la precisazione inerente le penalizzazioni nell'utilizzo dei crediti IVA previste per le società e gli enti c.d. "di comodo" (par. 3.1), categoria che ricomprende, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/E del 2012, sia i soggetti non operativi ai sensi dell'art. 30 della L. n. 724/1994, sia i soggetti in perdita sistematica ai sensi dell'art. 2, commi 36-decies e 36 duodecies, del DL. n. 138/2011.

Si ricorda che il mancato superamento del test di operatività previsto dal richiamato articolo 30, determina l'impossibilità di richiedere a rimborso ovvero di utilizzare in compensazione o cedere, eventuali eccedenze di credito IVA risultanti dalla dichiarazione annuale.

Per l'applicazione delle richiamate limitazioni – puntualizza l'Agenzia - è irile-

vante l'adeguamento al c.d. "reddito minimo" previsto per l'anno in cui il soggetto non risulta operativo, anche quando avviene per evitare la perdita dell'eccedenza di credito IVA dato che quest'ultima deriva dal raffronto tra le operazioni imponibili IVA e l'ammontare dei ricavi presunti determinati ai sensi del citato art. 30, comma 1.

7. Indicazione del prezzo nelle cessioni immobiliari con pagamento differito

Con risoluzione n. 53/E del 20 maggio 2014, l'Agenzia delle entrate è intervenuta a chiarire un particolare aspetto riguardante l'applicazione ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali del criterio del prezzo-valore (introdotto dall'art. 1, comma 497-498, della legge 23 dicembre 2005, n. 266) in caso di pagamenti differiti.



Risoluzione dell'Agenzia delle entrate, 20 maggio 2014, n. 53/E

Il criterio in questione prevede la possibilità, per le sole cessioni di immobili ad uso abitativo effettuate a favore di persone fisiche che non esercitano attività commerciali, artistiche o professionali, di assumere come base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali il valore catastale dell'immobile (determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5 del DPR n. 131/1986 - TUR) in luogo del corrispettivo pattuito dalle parti, che, comunque, deve essere indicato nell'atto. Qualora venga adottato il criterio del prezzo-valore, la norma (comma 498) pone inoltre un limite al potere dell'Amministrazione finanziaria di accertare il valore del trasferimento ai sensi dell'art. 52, comma 1, TUR.

Dubbi riguardo l'applicazione della disciplina sopra descritta erano sorti a causa dell'art. 35, comma 22, del DL n. 223/2006 che, invece, impone alle parti coinvolte nei trasferimenti immobiliari (anche se soggetti ad IVA) di fornire, all'atto della cessione, una dichiarazione sostitutiva di notorietà recante, tra l'altro, indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo pattuito. Il mancato rispetto di tale obbligo comporta una sanzione amministrativa (da 500 a 10.000 euro) e ai fini dell'imposta di registro, l'assoggettamento dell'atto alla procedura di accertamento ex art. 52, comma 1, TUR.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate, nell'affermare che l'obbligo di dichiarazione sostitutiva deve ritenersi applicabile anche per i trasferimenti effettuati con il criterio del prezzo valore, ha altresì osservato che in caso di pagamenti differiti le parti non sono in grado di fornire alla stipula dell'atto l'indicazione analitica delle modalità di pagamento cui ricorreranno in futuro.

Pertanto, nell'esigenza di far coesistere la tracciabilità dei pagamenti con la ragionevolezza della disciplina, l'Agenzia ha precisato che, in relazione ai compensi rinviati ad un momento successivo, l'obbligo di indicare analiticamente le modalità possa essere assolto fornendo in atto gli elementi utili ad identificare quanto dovuto in saldo, in termini di tempi, importi ed eventualmente di modalità di pagamento.

Resta ferma per giunta la facoltà dell'Amministrazione finanziaria verificare, a posteriori, la corrispondenza tra le movimentazioni finanziarie effettuate ed i patti conclusi tra acquirente e venditore.

L'indicazione nell'atto degli elementi richiesti relativamente ai pagamenti futuri esclude quindi l'applicabilità della sanzione amministrativa e analogamente impedisce il venir meno delle tutela accordate ai trasferimenti soggetti al criterio del prezzo valore.





AIUTI DI STATO

8. Nuovo GBER, framework R&S&I e nuovi obblighi di trasparenza

Il 21 maggio la Commissione europea (CE) ha adottato il nuovo Regolamento generale di esenzione per categoria (GBER) che sostituirà il Regolamento 800/2008, la cui validità era già stata prorogata al 30 giugno 2014 (con possibilità di concedere agevolazioni fino al 31 dicembre prossimo, su regimi esistenti al 30 giugno).

Il GBER definisce i criteri in base ai quali un aiuto può essere dichiarato compatibile con il mercato interno e per questo non deve essere notificato preventivamente alla CE.

Con l'adozione del nuovo testo la CE ha inteso estendere in modo significativo la possibilità per gli Stati membri di concedere "aiuti buoni" senza il controllo preliminare, semplificando la concessione degli aiuti e riducendo la durata dei processi per i beneficiari.

Tuttavia, in cambio di una maggiore elasticità nell'utilizzo delle risorse pubbliche e per garantire la tutela della trasparenza e l'uso corretto dei fondi pubblici, la CE introduce nuovi obblighi di trasparenza. Gli Stati membri infatti dovranno pubblicare, su un sito web dedicato, tutti gli aiuti superiori a 500.000 euro. Le informazioni saranno pubblicate sui siti web nazionali o regionali entro 6 mesi dalla concessione dell'aiuto. La completezza e tempestività delle informazioni sarà condizione di validità degli aiuti concessi.

Inoltre, al fine di garantire la riservatezza fiscale e la tutela dei segreti commerciali, non è richiesto di divulgare informazioni sulle base imponibile delle imprese o l'importo esatto degli sgravi fiscali ricevuti.

Altra novità rilevante introdotta dal nuovo GBER è rappresentata dal meccanismo di valutazione previsto per alcune misure d'aiuto di valore annuale superiore ai 150 milioni di euro. Gli Stati membri che intendono adottare una delle misure sottoposte a valutazione devono notificare alla Commissione un piano di valutazione entro i 20 giorni successivi all'entrata in vigore dell'aiuto stesso, e nei primi sei mesi successivi all'entrata in vigore la misura sarà coperta dall'esenzione.

Contestualmente al nuovo GBER, la Commissione ha adottato le nuove linee guida per aiuti di Stato concessi in favore di attività di ricerca, sviluppo e innovazione. Le linee guida stabiliscono i criteri per definire misure agevolative compatibili con il mercato interno ma che non sono comprese tra quelle che sono esenti dall'obbligo di notifica preventiva alla CE (già disciplinate all'interno del Regolamento Generale di Esenzione per categoria).

L'obiettivo della riforma delle Linee Guida è contribuire al raggiungimento entro il 2020 di destinare il 3% del Pil dell'Ue per la R&S limitando le distorsioni della concorrenza.

Le nuove Linee guida saranno in vigore a partire dal primo luglio 2014. Tuttavia, con riguardo specifico agli schemi di aiuto già in corso di esecuzione gli Stati membri avranno tempo fino al primo gennaio 2015 per rivederli al fine di renderli coerenti con le nuove regole.



INTERNAZIONALE

9. EU – Taxation of the Digital Economy: High level expert group final report

Il 28 maggio 2014 il gruppo di esperti indipendenti incaricato ad ottobre 2013 dalla Commissione europea di esaminare le questioni chiave relative alla tassazione dell'economia digitale ha presentato il suo rapporto finale.

[Il documento è consultabile nella sezione *taxation and customs* del sito web della Commissione.](#)

Tra le conclusioni cui il gruppo è giunto si segnala la precisazione che l'economia digitale non richiederebbe un regime fiscale specifico quanto un adattamento delle regole fiscali già esistenti.

In ragione del ruolo svolto dalla digitalizzazione nello sviluppo del mercato unico è stata ritenuta molto importante pervenire a regole fiscali semplici e coordinate tra i Paesi UE. I prossimi sviluppi in campo IVA, relativi al regime dei servizi digitali così come le semplificazioni del mini-One Stop Shop, sono stati indicati come primi passi nella giusta direzione.

Il gruppo ha poi riconosciuto l'importante ruolo del piano d'azione BEPS in materia di contrasto all'evasione e alla pianificazione fiscale aggressiva. Pertanto è stato consigliato agli Stati UE di assumere una posizione comune nei negoziati in sede OCSE al fine di giungere ad un risultato favorevole e condivisibile per l'intera Unione.

Tra i temi del BEPS il gruppo ha invitato a dare priorità a quelli inerenti la competizione fiscale dannosa, la revisione delle regole sul transfer pricing e sulla stabile organizzazione. Infine, i Paesi membri sono stati invitati a cogliere l'opportunità fornita dai lavori in corso sulla CCCTB (Base imponibile consolidata comune).

10. EU – Ecofin Meeting

Durante l'Ecofin del 6 maggio 2014 i Ministri delle finanze dei 28 Stati membri hanno discusso, tra le altre cose, alcuni temi di rilevanza fiscale tra i quali si segnala l'approvazione delle modifiche proposte dalla Commissione alla Direttiva "madre-figlia" (Direttiva 2011/96/EU) e l'evoluzione del processo di implementazione, attraverso il meccanismo di cooperazione rafforzata, della tassa sulle transazioni finanziarie (FTT).

Riguardo il primo punto, si ricorda che la Commissione Europea ha proposto il 25 novembre 2013 ([COM\(2013\)814 final](#)) alcune modifiche al testo della direttiva "madre-figlia" volte a prevenire il verificarsi di casi di doppia non imposizione in presenza di c.d. "hybrid loans" tra società localizzate in Stati membri diversi. Dato che le normative fiscali di alcuni Paesi dell'UE accordano ai finanziamenti ibridi regimi di esenzione o deducibilità, le modifiche proposte stabiliscono che lo Stato di residenza della società "madre" possa astenersi dal tassare i profitti provenienti dall'impresa "figlia", solo nella misura in cui questi non siano già deducibili.

Il Consiglio Ecofin ha invitato gli esperti nazionali ad esaminare la proposta più a fondo e a renderne maggiormente chiaro il contenuto laddove necessario. A conclusione del dibattito, è comunque emersa la volontà di procedere con l'approvazione delle modifiche alla direttiva durante la prossima ri-

unione del Consiglio che si terrà il 20 giugno 2014.

Riguardo la proposta di implementazione della FTT, gli undici Stati membri che fanno parte della cooperazione rafforzata – Austria, Belgio, Estonia, Francia, Germania, Grecia, Italia, Portogallo, Slovacchia e Spagna (la Slovenia non ha firmato la dichiarazione a causa di una crisi politica interna) - hanno presentato al Consiglio ECOFIN [una dichiarazione congiunta](#) attraverso la quale si impegnano a proseguire il cammino verso l'approvazione dell'imposta con un approccio graduale. La presidenza di turno (Grecia) ha preso nota della dichiarazione e ha confermato che tutti gli aspetti rilevanti saranno presi in considerazione dagli esperti nazionali. Il primo passo, per l'implementazione della tassa, dovrà comunque essere compiuto al più tardi il 1° gennaio 2016 ed è quindi presumibile che i lavori subiscano un'accelerazione durante il periodo di presidenza italiana dell'UE (1 luglio – 31 dicembre 2014).

11. EU – United Kingdom appeal on FTT

Con sentenza nella causa C-209/2013 la Corte di giustizia europea ha rigettato il 30 aprile 2014 il ricorso presentato dal Regno Unito contro la decisione del Consiglio (adottata il 22 gennaio 2013) di autorizzare la cooperazione rafforzata di 11 Stati membri per l'istituzione di un'imposta sulle transazioni finanziarie (Financial Transaction Tax – FTT).



Corte di giustizia europea,
C-209/13

Il Regno Unito portava all'attenzione della Corte il fatto che l'istituzione dell'imposta sulla base delle proposte avanzate dalla Commissione il 28 settembre 2011 ([COM\(2011\) 594](#)) e il 14 febbraio 2013 ([COM\(2013\) 71](#)), che prevedono un connubio del principio di residenza e del principio di emissione per la determinazione delle operazioni da tassare avrebbe sicuramente provocato effetti extraterritoriali, violando il diritto internazionale consuetudinario e l'art. 327 del TFUE laddove stabilisce che le cooperazioni rafforzate devono rispettare le competenze, i diritti e gli obblighi degli Stati membri che non vi partecipano. Dall'attuazione della FTT – sosteneva il Regno Unito - sarebbero scaturiti costi di gestione a carico degli Stati non partecipanti alla cooperazione rafforzata legati agli obblighi che gravano sugli Stati UE in materia di reciproca assistenza e cooperazione amministrativa.

Nel respingere il ricorso, la Corte ha precisato come la decisione impugnata dal Regno Unito mirasse esclusivamente ad autorizzare undici Stati membri ad agire nel rispetto dei trattati e che quindi non è possibile desumere da un simile atto il verificarsi di effetti extraterritoriali o l'insorgere di costi gestionali inerenti la cooperazione amministrativa intracomunitaria.

La Corte ha quindi affermato che le questioni sollevate dal Regno Unito non possono essere esaminate nel merito fintanto che i principi d'imposizione relativi all'imposta sulle transazioni finanziarie non saranno definitivamente stabiliti.

12. OECD - Automatic exchange of information in tax matters

In occasione della riunione annuale del Consiglio OCSE a livello ministeriale, tenutasi a Parigi il 6-7 maggio 2014, i 34 Stati membri dell'organizzazione ed altri 13 Paesi (Argentina, Brasile, Cina, Colombia, Costa Rica, India, Indonesia, Lettonia, Lituania, Malesia, Arabia Saudita, Singapore e Sud Africa) hanno firmato una dichiarazione congiunta a favore dello scambio automatico di informazioni bancarie in materia fiscale.



La dichiarazione esprime la volontà dei Paesi firmatari di implementare lo [standard unico per lo scambio di informazioni elaborato dall'OCSE](#) e pubblicato il 13 febbraio u.s. il modello disciplina nel dettaglio gli aspetti procedurali che le Amministrazioni fiscali competenti dei Paesi coinvolti devono adottare per ottenere tutte le informazioni rilevanti dalle proprie istituzioni finanziarie imponendo inoltre lo scambio automatico delle stesse con cadenza annuale.

È opportuno notare che tra i paesi firmatari compaiono Svizzera e Singapore, in precedenza non coinvolti in simili accordi per lo scambio automatico di informazioni bancarie in materia fiscale.

L'OCSE ha comunicato la prossima presentazione di un commentario al modello che dovrebbe essere esaminato dai Ministri delle finanze riuniti nel G20 del 20-21 settembre p.v.

[Al Global Forum sulla trasparenza e lo scambio di informazioni in materia fiscale](#) è stato affidato il compito di monitorare ed eventualmente aggiornare il modello.

13. G20 – Tokyo Tax Symposium

Il 9 e 10 maggio 2014 si è tenuto a Tokyo l'International Tax Symposium promosso dalla presidenza di turno australiana del G20, con la collaborazione del Ministero delle Finanze giapponese.

All'incontro hanno partecipato oltre 200 delegati provenienti da 40 diversi Paesi in rappresentanza del mondo politico, delle amministrazioni finanziarie e del business. Confindustria ha preso parte attraverso un proprio delegato: l'avv. Andrea Manzitti.

L'incontro è stato dedicato ai temi della riforma del sistema fiscale internazionale, con particolare attenzione per l'attuazione del piano d'azione BEPS (tassazione dell'economia digitale, country-by-country reporting, hybrid mismatches, treaty abuse, ecc) e per la promozione dello scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, tenendo in considerazione, su entrambi i punti, la necessità di una collaborazione efficace con i Paesi in via di sviluppo.

I risultati emersi dal dibattito saranno esaminati dai ministri delle finanze e dai delegati delle banche centrali del G20 che si riuniranno il 22 e 23 giugno a Melbourne e alla riunione dei Governatori delle banche centrali prevista per il 20 e 21 settembre a Cairns.

[Per ogni ulteriore informazione è possibile consultare l'area dedicata all'evento sul sito web del G20.](#)



ATTIVITA' DELL'AREA

14. Seminario sulla modernizzazione degli Aiuti di Stato

Il 27 maggio si è svolto in Confindustria il seminario sulla Modernizzazione degli aiuti di Stato.

L'incontro ha offerto l'occasione, oltre che dare avvio all'attività del Gruppo di lavoro dedicato, di discutere alcuni degli aspetti più importanti del processo di Modernizzazione avviato dalla Commissione europea lo scorso 2012. Gli approfondimenti hanno riguardato in particolare un'analisi

comparata dell'utilizzo degli aiuti di Stato nei diversi Stati membri, la nozione di aiuto, il Regolamento 1407/2013 (cd. de minimis), le Linee guida in materia ambientale ed energetica e gli Orientamenti sugli aiuti a finalità regionale 2014-2020.

15. Gruppi Fiscali

Il 21 maggio 2014 si sono tenute le riunioni dei Gruppi Fisco e Fisco Internazionale di Confindustria.

Il gruppo Fisco ha visto la partecipazione del presidente del comitato tecnico per il fisco dott. Andrea Bolla, del direttore della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle entrate, dott. Annibale Dodero e del capo settore fiscalità internazionale e agevolazioni della medesima direzione centrale, dott. Gaetano Scala.

Durante l'incontro sono state illustrate le linee di indirizzo della politica fiscale di Confindustria per il prossimo biennio, e sono stati approfonditi diversi temi di attualità fiscale: dall'attuazione della delega, alle criticità insorte in relazione alle attività di accertamento sulle imprese, passando per l'analisi dei più recenti provvedimenti normativi.

Nella riunione del gruppo Fisco Internazionale è stato fornito un aggiornamento sui lavori relativi al progetto pilota avviato dall'Agenzia delle entrate in materia di adempimento collaborativo e sugli sviluppi in sede OCSE nell'ambito del BEPS.

Hanno partecipato alla riunione: la dott.ssa Cinzia Romagnolo, Direttore aggiunto della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate, la dott.ssa Maria Gabriella Lusi, capo dell'ufficio Analisi della medesima Direzione Centrale, il dott. Pasquale Fattorusso, Vice Presidente per il controllo interno di gruppo sul financial reporting di ENI, ed il dott. Alberto Pluviano della Charles River associates e membro del BIAC.

La documentazione fornita durante i due incontri è disponibile nelle aree dedicate ai Gruppi fiscali [nella comunità professionale fisco sul sito di Confindustria](#).

16. Convegni e seminari sulla fatturazione elettronica verso la PA

Nel corso del mese di maggio numerose sono state le iniziative condotte sul tema della fatturazione elettronica verso la pubblica amministrazione, in vista 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.

In particolare, il 12 maggio Confindustria ha organizzato un convegno sul tema, durante il quale si sono confrontati i diversi attori coinvolti nel nuovo processo, tra cui Agenzia delle entrate, Agenzia per l'Italia digitale, Ministero dell'Economia, Consip, Sogei e rappresentanti del mondo imprenditoriale.

Successivamente, rappresentanti dell'area hanno partecipato ad alcuni incontri di approfondimento sul tema, organizzati da associazioni territoriali del sistema; in particolare, il 15 maggio presso Unindustria Forlì-Cesena ed il 19 maggio presso Confindustria Genova.

Il giorno 23 maggio, infine, rappresentanti di Confindustria hanno partecipato al Convegno "Fatturazione elettronica e pagamenti della P.A.: trasparenza e fruibilità delle informazioni contabili" organizzato a Roma dalla Fondazione Italiana del Notariato.