



Novità fiscali

Giugno 2015

Luglio 2015

*“Il punto di vista del governo sull'economia può essere riassunto in poche, brevi frasi. se qualcosa si muove, tassala; se continua a muoversi, regolala; e se si ferma, sussidiala.”
(Ronald Reagan)*

IRES/IRPEF

1. Modifiche alla disciplina ACE apportate dal D.L. n. 91/2014 (Circ. n. 21/E)
2. Modifiche alla disciplina IRAP introdotte con Legge di Stabilità 2015 (Circ. n. 22/E)
3. Modifiche all'istituto del ravvedimento operoso introdotte dalla L. di Stabilità 2015 (Circ. n.23/E)
4. Correzione di errori contabili (Ris. n.57/E)
5. L'irap si applica alle società a prescindere dall'autonoma organizzazione (Cassaz. sent. 10600/2015)
6. Accesso al regime premiale degli studi di settore (Prov. AE del 9 giugno 2015)
7. Studi di settore – comunicazioni preventive a controlli per promuovere dialogo e ravvedimento (Prov. AE del 18 giugno 2015)
8. Addizionale regionale IRPEF – maggiorazione applicata alle regioni in deficit sanitario (Ris. n. 5/DF)

IVA

9. Approvato modello IVA TR per rimborso o compensazione del credito IVA. Esercenti cinematografici ammessi al rimborso in via prioritaria. (Ris. n. 61/E)
10. Approvati i nuovi modelli di polizza fideiussoria bancaria per i rimborsi IVA (Prov. n. 87349/2015)
11. Le tasse di concessione del suolo comunale sono imponibili IVA (CGUE. sent. causa C-256/14)

VARIE

12. IMU e TASI – soluzioni per adempimenti dichiarativi (Circ. n. 2/DF)
13. L'amministratore di fatto non risponde delle violazioni tributarie dell'ente (Cassaz. sent. 12007/2015)

AIUTI DI STATO

14. Indagine su tax ruling

INTERNAZIONALE

15. BEPS – Action 8 pubblicata la bozza finale degli intangibles
16. UE-Action plan for fairer corporate taxation

ATTIVITA' DELL'AREA

17. Seminario fatturazione elettronica PA
18. Gruppo lavoro principi contabili
19. Incontro forum fatturazione elettronica
20. Incontro congiunto VEG-GFV

IRES/IRPEF

1. Modifiche alla disciplina ACE apportate dal D.L. n. 91/2014 (Circ. n. 21/E)

[Circolare Agenzia delle Entrate n. 21 del 3 giugno 2015](#)

Con la circolare n. 21/E del 3 giugno 2015, l'Agenzia delle Entrate ha fornito primi chiarimenti sulle novità apportate alla disciplina ACE dal D.L. 24 giugno 2014, n. 91 (c.d. Decreto competitività), nonché sulle modalità di applicazione della disciplina antielusiva prevista dall'art. 10 del D.M. 14 marzo 2012 (c.d. Decreto ACE).

Con riferimento al primo punto, si ricorda che le modifiche introdotte dall'art.19 del D.L. n. 91/2014, hanno rafforzato l'ACE prevedendo:

- a) una maggiorazione del 40% della variazione in aumento del capitale proprio per le società le cui azioni sono quotate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione di Stati membri della UE o aderenti allo Spazio economico europeo società quotate (c.d. "base ACE" maggiorata), per il periodo di imposta di ammissione alla quotazione e per i due successivi,
- b) la facoltà, per i soggetti IRES ed IRPEF, di convertire le eccedenze ACE non utilizzate nell'anno in un credito d'imposta fruibile ai fini IRAP, da utilizzare in quote costanti per cinque periodi d'imposta.

In merito alla "base ACE maggiorata" per le società quotate, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'agevolazione, la cui efficacia è subordinata all'acquisizione dell'autorizzazione della Commissione europea, si applicherà al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014.

L'Agenzia precisa che le eccedenze del rendimento nozionale ACE di periodo possono, a scelta del contribuente:

- essere riportate nelle annualità successive senza limiti temporali, ai fini IRES, oppure
- essere convertite, in tutto o in parte, in un credito di imposta utilizzabile ai fini IRAP.

Per esigenze di certezza e di semplificazione operative, l'Agenzia delle Entrate precisa che la scelta di convertire le eccedenze ACE in un credito di imposta fruibile a riduzione dell'IRAP dovuta, non può essere più revocata dal contribuente.

Con riferimento alle modalità di utilizzo del conseguente credito di imposta, l'Agenzia delle Entrate precisa che tale credito non è utilizzabile in compensazione orizzontale con altre imposte ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, né può essere oggetto di istanza di rimborso o di cessione infragruppo.

Ciò comporta che non si applicheranno a tale credito di imposta né il limite annuale alle compensazioni orizzontali (700 mila euro annui), né il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori di ammontare superiore a 1.500 euro.

Sulla base delle medesime ragioni, l'utilizzo del predetto credito in dichiarazione non è subordinato all'apposizione del visto di conformità e non opera il limite di compensazione di 250 mila euro, previsto per i crediti agevolativi indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

L'Agenzia precisa che tali disposizioni si applicheranno esclusivamente alle eccedenze ACE maturate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014, mentre sono escluse le eccedenze pregresse le quali potranno comunque, essere riportate nei periodi di imposta successivi ai fini IRES, senza limiti temporali.

Utile indicazioni sono fornite anche riguardo le modalità di applicazione della disciplina ACE nei confronti dei soggetti che hanno aderito ai regimi fiscali speciali (consolidato fiscale e trasparenza).

Le eccedenze ACE generatesi presso le singole società consolidate, non attribuibili alla *fiscal unit* perché originate in periodi precedenti l'esercizio dell'opzione per il consolidato, potranno essere oggetto di trasformazione in credito di imposta, utilizzabile esclusivamente a riduzione dell'IRAP delle singole società che le hanno generate.

Tale regola si applica anche ai soggetti che hanno aderito al regime della trasparenza. Pertanto le eccedenze ACE generatesi in capo alla società trasparente, non attribuibili ai soci perché maturate nei periodi di imposta antecedenti l'esercizio dell'opzione, sono utilizzabili esclusivamente dalla società partecipata.

Con riferimento alla disciplina antielusiva in materia ACE, finalizzata ad evitare che si possano produrre effetti moltiplicativi del beneficio fiscale nell'ambito delle operazioni infragruppo, l'Agenzia fornisce ai suoi uffici locali alcune istruzioni operative per la gestione degli interpelli disapplicativi presentati dalle imprese, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600.

In particolare, viene confermato che l'interpello disapplicativo deve essere inviato all'Agenzie delle Entrate almeno 90 giorni (termine necessario per l'espletamento dell'istruttoria da parte degli uffici fiscali) prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta oggetto dell'istanza.

L'Agenzie precisa, altresì, che la disciplina antielusiva ai fini ACE si applica alle sole operazioni poste in essere tra soggetti (società, enti commerciali residenti e stabili organizzazioni) appartenenti al medesimo gruppo.

L'Agenzia raggruppa le operazioni potenzialmente elusive della disciplina ACE nei seguenti due gruppi:

- a) operazioni che comportano una penalizzazione sul soggetto attivo che li pone in essere (es. conferimenti a favore di altri soggetti del gruppo, acquisizione di partecipazioni, di aziende o di rami di azienda, già appartenenti al gruppo, incremento dei crediti di finanziamento nei confronti di soggetti del gruppo)
- b) operazioni che comportano una penalizzazione in capo al soggetto passivo, ossia il conferitario (es. conferimenti provenienti da soggetti esteri che non risultano inclusi nell'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione ACE)

Con riferimento alle operazioni rientranti nella lettera a), l'Agenzia delle Entrate invita gli uffici ad effettuare preliminarmente i seguenti controlli:

- accertare se il soggetto che presenta l'istanza di disapplicazione ha ricevuto conferimenti in denaro provenienti da qualsiasi soggetto, anche non appartenente al gruppo;
- verificare la presenza di finanziamenti provenienti da altri soggetti appartenenti al gruppo.

Le imprese quotate - che fruiscono della "base ACE maggiorata" a causa dell'incremento di capitale conseguente alla quotazione - dovranno sterilizzare dalla propria base ACE i conferimenti in denaro effettuati in società controllate: non rileva, secondo l'Agenzia delle Entrate, la circostanza che le somme di denaro oggetto di conferimento da parte della società madre conferente, provengono dal "mercato" e non da un soggetto appartenente al gruppo.

Viene confermato che per le operazioni infragruppo (conferimenti in denaro, acquisti di partecipazioni o aziende) la sterilizzazione della base ACE del soggetto attivo prescinde dalla persistenza di un rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio.

La disciplina antielusiva non si applica, invece, agli incrementi dei crediti di finanziamento operati a favore di soggetti fuoriusciti dal gruppo societario prima del termine del periodo imposta in cui si determina l'agevolazione ACE.

Non sono ugualmente prese in considerazione come operazioni potenzialmente elusive, le *acquisizioni di partecipazioni di controllo mediante corrispettivo in natura*, posto che non si realizza in tali ipotesi alcun trasferimento di denaro potenzialmente idoneo ad essere utilizzato per duplicare la base ACE.

Per i soggetti che svolgono attività diversa da quella bancaria e finanziaria, si precisa che possono assumere rilevanza anche i crediti originati dai *depositi irregolari* (es. contratti per mezzo del quale le eccedenze di liquidità dei partecipanti ad un gruppo sono depositate temporaneamente presso altre società), qualificabili come crediti da finanziamento.

In tali ipotesi, sarà onere degli uffici verificare, caso per caso, l'effettiva possibilità del depositario di disporre delle somme per compiere operazioni potenzialmente elusive ai fini ACE.

A tale riguardo l'Agenzia precisa che i trasferimenti monetari infragruppo

derivanti da contratti di *cash pooling* nella forma del c.d. *zero balance system*, per caratteristiche proprie del contratto non possono mai configurarsi come operazioni elusive della disciplina ACE.

Riguardo le operazioni rientranti nella lettera b) l'Agenzia delle Entrate precisa che la sterilizzazione della base ACE del conferitario opererà solo se il controllante residente ed il conferente estero sono inclusi nel medesimo gruppo cui appartiene la società conferitaria.

Dove il conferimento provenga da un soggetto estero *non white listed*, la sterilizzazione della base ACE del conferitario opererà a prescindere dall'appartenenza al gruppo.

L'Agenzia precisa che per la nozione di controllo societario (di diritto o di fatto) si deve far riferimento all'art. 2359 del codice civile. In caso di strutture con più livelli gli uffici dovranno verificare le caratteristiche dell'effettivo soggetto controllante del conferente estero (c.d. *look through approach*).

Con riferimento alle società quotate residenti, le sottoscrizioni di azioni da parte di soggetti *non white listed*, rilevano ai fini della neutralizzazione della variazione ACE soltanto se i sottoscrittori esteri partecipano la società residente in misura superiore al 2% del valore del patrimonio netto contabile.

Per evitare di penalizzare i conferimenti provenienti da soggetti esteri residenti in Paesi *non white listed*, l'Agenzia delle Entrate consente ai contribuenti di presentare un'apposita istanza di disapplicazione, cambiando il suo precedente orientamento (risoluzione n. 26/2002 e circolare n. 12/2014).

A tale fine, il contribuente dovrà fornire all'Amministrazione finanziaria documentazione utile a dimostrare che: *i)* le risorse finanziarie ricevute dal soggetto *non white listed* provengono da un soggetto *white listed* *ii)* non sussistono fenomeni di duplicazione dell'agevolazione ACE.

L'Agenzia delle Entrate analizza anche altre fattispecie considerate elusive, non espressamente considerate dall'art. 10 del Decreto ACE, quali i conferimenti finanziati a debito, tramite "operazioni circolari" realizzate tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggetti terzi.

L'Agenzia fornisce chiarimenti anche sugli elementi positivi che rilevano come variazione del capitale proprio, ai fini dell'agevolazione ACE.

In particolare, viene chiarito che l'apporto di capitale originato dalla rinuncia ai crediti vantati dai soci verso la società, nonché la loro compensazione, rileva solo se si tratta di crediti derivanti da un precedente finanziamento in denaro.

Per quanto concerne gli incrementi di capitale proprio derivanti dalla riclassificazione di riserve, in origine non disponibili (es. riserve di rivalutazione), l'Agenzia ne ammette la rilevanza ai fini della spettanza dell'agevolazione ACE, solo se le stesse si sono originate dopo il periodo d'imposta 2011.

Infine, l'Agenzia delle entrate fornisce utili esempi sulle modalità di applicazione della disciplina ACE alle stabili organizzazioni in Italia, con riferimento alle variazioni del "fondo di dotazione".

2. Modifiche alla disciplina IRAP introdotte con Legge di Stabilità 2015 (Circ. n. 22/E)

[Circolare Agenzia delle Entrate n. 22 del 9 giugno 2015](#)

Con la circolare n. 22/E del 9 giugno 2015 l'Agenzia delle Entrate ha risposto ad alcuni quesiti – sollevati anche dai rappresentanti delle associazioni di categoria - relativi a dubbi interpretativi concernenti le novità normative introdotte in materia di IRAP dalla Legge di Stabilità 2015 (art. 1, commi da 20 a 24 della Legge 23 dicembre 2014 n. 190).

Si riporta di seguito una sintesi dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in relazione ai singoli quesiti.

1. Imprese operanti in concessione e a tariffa

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che anche le imprese operanti in concessione e a tariffa (c.d. *public utilities*), alle quali non sono applicabili le deduzioni sul cuneo fiscale, possono beneficiare della deducibilità integrale del costo sostenuto per i lavoratori impiegati a tempo indeterminato, ai fini del calcolo della deduzione di cui all'art. 11, co. 4-octies) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, determinata come differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater dell'art. 11 del medesimo decreto legislativo.

2. Contratti di somministrazione e distacco

L'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla possibilità di beneficiare della deduzione integrale del costo del personale assunto con contratto di somministrazione, precisa che l'agevolazione è ammissibile solo in presenza di un contratto sottostante (tra datore di lavoro e dipendente) che sia a tempo indeterminato. In questo caso, il beneficio è riconosciuto in capo all'utilizzatore in relazione al tempo di effettivo impiego del lavoratore somministrato.

Anche il costo del lavoro relativo al personale distaccato, assunto a tempo indeterminato, è deducibile dalla base imponibile IRAP dell'impresa distaccante.

3. TFR e accantonamenti

Con riferimento ai costi relativi al TFR e alle quote rivalutate, ai fini della determinazione del costo del lavoro deducibile dall'IRAP, la circolare – prendendo a riferimento una impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare - precisa che sono incluse le quote di TFR maturate a partire

dall'esercizio 2015, compresa la rivalutazione di quelle accantonate fino a tutto il 2014, in quanto considerati debiti certi.

Tuttavia, gli accantonamenti per oneri futuri relativi al personale, effettuati a partire dal 2015, non sono deducibili dall'IRAP poiché di natura estimativa.

4. Accantonamenti pregressi

Anche i fondi relativi agli oneri per il personale dipendente accantonati in anni precedenti all'entrata in vigore della norma e che non hanno trovato riconoscimento fiscale in sede di accantonamento, concorrono alla determinazione del costo del personale deducibile dall'IRAP a partire dal periodo d'imposta 2015, se si è verificato l'evento che ne ha determinato l'iscrizione in bilancio. Se tali accantonamenti hanno concorso alla determinazione dell'IRAP deducibile dalle imposte sui redditi, bisognerà recuperare l'imposta precedentemente dedotta, mediante la rilevazione di una sopravvenienza attiva.

5. Contratti a termine

La circolare precisa che la deducibilità integrale del costo del lavoro dall'IRAP non si applica ai rapporti di lavoro a termine, anche se tale temporaneità è fisiologica dell'attività o del settore in cui il lavoratore risulta impiegato, es. calciatori con contratto di durata massima quinquennale o lavoratori stagionali.

3. Modifiche all'istituto del ravvedimento operoso introdotte dalla L. di Stabilità 2015 (Circ. n.23/E)

[Circolare Agenzia delle Entrate n. 23 del 9 giugno 2015](#)

Con la circolare n. 23/E del 9 giugno 2015, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sulle modifiche apportate dall'art. 1 comma 637 della L. n. 190 del 23 dicembre 2014 alla disciplina dell'istituto del ravvedimento operoso, prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997.

Al fine di incentivare la "compliance fiscale", l'istituto è stato modificato per consentire al contribuente di ravvedere le violazioni commesse contando su termini più ampi, che si estendono fino alla scadenza dei termini per l'accertamento, purché non sia ancora stata notificata una comunicazione di irregolarità ai sensi dell'art. 36-bis, e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972.

La prima questione su cui l'Agenzia delle Entrate si sofferma è relativa all'ambito di applicazione della lett. b-quater) del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, che stabilisce che la sanzione è ridotta ad 1/5 del minimo se il ravvedimento operoso viene effettuato successivamente alla constatazione della violazione e quindi con un processo verbale di constatazione "in mano".

A differenza delle previsioni delle lettere b-bis) e b-ter), che dispongono,

rispettivamente, la riduzione della sanzione ad 1/7 e ad 1/6 del minimo entro ed oltre i due anni, la lettera b-quater) non stabilisce esplicitamente che la misura è applicabile ai soli “tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate”: ciononostante l’Agenzia ha indicato che l’ambito applicativo sia il medesimo e quindi che anche tale fattispecie possa essere utilizzata soltanto quando la pretesa impositiva è riconducibile all’Agenzia delle Entrate stessa.

L’Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che la previsione di cui alla lett. a-bis) - si applica, invece, anche con riferimento a tributi diversi da quelli da lei amministrati, ovvero anche nei confronti di tributi locali e regionali, tra i quali le tasse automobilistiche.

Tale fattispecie prevede, si ricorda, l’ulteriore riduzione sanzionatoria ad un nono del minimo in caso di pagamento del tributo entro il novantesimo giorno dalla commissione della violazione, che va ad aggiungersi a quella già disciplinata dalla lett. a), comma 1, dell’art. 13 del suddetto decreto che, invece, concede una riduzione della sanzione ad un decimo del minimo in caso di pagamento del tributo entro trenta giorni dalla scadenza del versamento.

Con riferimento alla fattispecie disciplinata dalla lett. a-bis) del comma 1 dell’art. 13, la circolare fornisce altresì indicazioni in merito alla decorrenza del termine di novanta giorni nelle ipotesi di errore legato ad una dichiarazione. Il dato letterale della norma portava, infatti, a conseguenze poco logiche: ad esempio, nel caso di mancato versamento del saldo Irpef al 16 giugno 2015, il contribuente avrebbe potuto beneficiare della riduzione ad 1/9 soltanto per i 90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione (cioè dal 1° ottobre fino al 29 dicembre), mentre fino al 30 settembre 2015, sfumati i 30 giorni e con essi la possibilità di ridurre le sanzioni ad 1/10, avrebbe dovuto pagare una sanzione maggiore (ridotta ad 1/8).

L’Agenzia, per ovviare a questa contraddizione, indica che, in un caso del genere, la regolarizzazione del versamento con la riduzione della sanzione ad 1/9 debba avvenire entro 90 giorni dalla scadenza del pagamento (e non dal termine di presentazione della dichiarazione alla quale il versamento è legato).

Quindi, se il ravvedimento attiene alla regolarizzazione di un omesso versamento dell’imposta risultante dalla dichiarazione, il termine di novanta giorni decorrerà dalla data di scadenza del versamento, e non dalla data di presentazione della dichiarazione, in quanto le violazioni non si perfezionano con la presentazione della dichiarazione dei redditi ma con l’inutile decorso del termine di scadenza del versamento.

Il riferimento al termine per la presentazione della dichiarazione si rende invece applicabile alle sole violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione, come, ad esempio, quelle relative al contenuto e alla documentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette e sul valore aggiunto.

Infine, per completezza, l'Agenzia ricorda che, se decorrono i termini per procedere alle regolarizzazioni di cui alle lettere a) e a-bis) del nuovo art. 13, è comunque possibile sanare le irregolarità commesse entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ai sensi della lett. b) comma1) o, solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, entro i più ampi termini previsti dalle lett. b-bis) e b-ter) dello stesso decreto.

4. *Correzione di errori contabili (Ris. n.57/E)*

[Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 57 dell'8 giugno 2015](#)

Con la risoluzione n. 57/E dell'8 giugno 2015, l'Agenzia delle Entrate fornisce una risposta ad una istanza di interpello ordinario, chiarendo la procedura e i termini entro i quali effettuare correzioni di errori contabili.

Nel caso specifico, la Società istante aveva deliberato un aumento del capitale sociale sottoscritto dalla società Alfa, con la quale aveva successivamente stipulato anche un contratto di usufrutto avente ad oggetto le stesse azioni sottoscritte. In conseguenza di tale contratto che qualificava la società Alfa nuda proprietaria delle azioni e la Società istante usufruttuaria, quest'ultima si impegnava a corrispondere un compenso ad Alfa in relazione ai dividendi conseguiti.

Tuttavia, nel 2008 e nel 2009 in adempimento al predetto contratto la Società ha corrisposto compensi ad Alfa senza contabilizzarli in bilancio, pagando conseguentemente maggiori imposte, per costi non dedotti.

A tal fine, la società nel presentare un'istanza di interpello all'Agenzia, riteneva che fosse possibile recuperare la deducibilità di detti costi, rettificando le dichiarazioni dal 2009 in poi, secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 31/E emanata il 24 settembre 2013, poiché il periodo d'imposta 2008 risultava ancora accertabile, in conseguenza del verificarsi di fatti penalmente rilevanti che hanno determinato il raddoppio dei termini di accertamento ai sensi dell'art. 43, terzo comma del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la possibilità di rettificare le dichiarazioni dei redditi secondo le procedure della circolare n. 31/E del 2013 è concessa entro il termine ordinario previsto dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ovvero entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Ai fini della determinazione del predetto termine, l'Agenzia ha precisato che bisogna considerare solo il termine di decadenza ordinario dell'accertamento, quindi non rileva il maggior termine di cui al comma 3 dell'art. 43, che è invece previsto solo a favore dell'Amministrazione finanziaria, per consentirle di disporre di elementi istruttori raccolti nel corso delle indagini penali, per un periodo di tempo più ampio rispetto ai termini

ordinari previsti per l'accertamento.

5. L'irap si applica alle società a prescindere dall'autonoma organizzazione (Cassaz. sent. 10600/2015)

Con la sentenza n. 10600/2015 del 22 maggio scorso la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi in materia di IRAP, con particolare riferimento agli elementi che ne configurano il presupposto.

Nel caso specifico, una S.n.c. che effettua prestazioni di servizi professionali e tecnici nel settore edile, presentava all'Agenzia delle Entrate, istanza di rimborso relativa all'IRAP pagata in precedenti periodi d'imposta, ritenendo l'imposta non dovuta, per mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione.

L'Agenzia delle Entrate, soccombente anche in secondo grado, ha presentato ricorso in Cassazione sostenendo la legittimità del tributo, ritenendo che l'attività esercitata da società ed enti costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.

Nel disciplinare la controversia la Corte, sulla base di precedenti pronunce, ha osservato che "l'attività svolta dalle società commerciali costituisce in ogni caso presupposto d'imposta ai sensi del D. Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, della cui legittimità non sembra possibile dubitare alla luce di Corte Cost. 2001/156 che, com'è noto, ha ritenuto l'elemento organizzativo connaturato alla nozione stessa d'impresa." (Cass. 25741/2009, 25315/2014).

Conseguentemente, il requisito dell'autonoma organizzazione assume la natura di requisito di secondo grado, rispetto alla soggettività societaria che presuppone di per sé lo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata.

Pertanto, la Corte ha accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate.

6. Accesso al regime premiale degli studi di settore (Prov. AE del 9 giugno 2015)

[Prov. Agenzia delle Entrate n. 78324/2015 del 9 giugno 2015](#)

Con il Provvedimento del 9 giugno sono stati individuati gli studi di settore interessati dal regime premiale per il periodo di imposta 2014, ai sensi dall'art. 10, commi 9 e ss. del Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201.

Tale regime premiale riconosce benefici fiscali, in termini di minori controlli fiscali, ai contribuenti soggetti agli studi di settore che rispettano precisi requisiti di tax compliance.

Per accedere a tale regime premiale i contribuenti devono risultare congrui alle stime degli studi di settore, anche per effetto di adeguamento in

dichiarazione, assolvere regolarmente agli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché risultare coerenti rispetto a tutti gli indicatori di coerenza e normalità previsti dalle studio.

I contribuenti che rispettano tali requisiti beneficiano dei seguenti vantaggi:

- a) l'esclusione da accertamenti analitico presuntivi basati su presunzioni semplici;
- b) la riduzione di 1 anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento;
- c) la determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa solo dove il reddito accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato dal contribuente.

La normativa assegna, infatti, all'Agenzia delle Entrate il potere di differenziare i termini di accesso al predetto regime, sentite le associazioni di categoria, tenendo conto del tipo di attività svolta.

Per il periodo di imposta 2014 sono stati ammessi al regime premiale 157 studi di settore sui 204 in vigore (con un incremento di 41 studi rispetto al periodo di imposta precedente) per i quali risultano approvati almeno 4 tra le seguenti tipologie di indicatori di coerenza economica:

- efficienza e produttività del fattore lavoro;
- efficienza e produttività del fattore capitale;
- efficienza e gestione delle scorte;
- redditività;
- struttura.

7. Studi di settore – comunicazioni preventive a controlli per promuovere dialogo e ravvedimento (Prov. AE del 18 giugno 2015)

[Prov. Agenzia delle Entrate n. 83314/2015 del 18 giugno 2015](#)

Con il provvedimento in commento sono individuate le modalità con le quali l'Agenzia delle Entrate renderà disponibili ai contribuenti soggetti agli studi di settore le informazioni a sua disposizione, relative ai modelli trasmessi, in attuazione alle disposizioni per favorire la tax compliance previsti dall'art. 1, commi da 634 a 636 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015).

In particolare, il contribuente, accedendo al "Cassetto fiscale" nell'area dedicata ai servizi telematici dell'Agenzia, potrà segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze in relazione alle comunicazioni di anomalie ricevute e alle situazioni di non congruità, non normalità e/o incoerenza risultante dall'applicazione degli studi di settore, ovvero regolarizzare (eventuali errori od omissioni eventualmente commesse sui modelli trasmessi).

Le irregolarità riscontrate sono sanabili mediante l'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 DLgs. 18 dicembre 1997 n. 472, come modificato dall'art. 1 comma 637 della legge di stabilità 2015.

8. Addizionale regionale IRPEF – maggiorazione applicata alle regioni in deficit sanitario (Ris. n. 5/DF)

[Risoluzione
Dipartimento
delle Finanze
n. 5 del 15
giugno 2015](#)

La risoluzione n. 5/DF del 15 giugno 2015 del Dipartimento delle finanze chiarisce alcuni dubbi sulle modalità di applicazione dell'incremento automatico di 0,30 punti percentuali dell'addizionale regionale all'IRPEF, disposto dall'art. 2, comma 86, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 per le Regioni sottoposte ai piani di rientro dai *deficit* sanitari.

Tale disposizione prevede che, nelle Regioni con *deficit* sanitari che non raggiungono gli obiettivi fissati dai piani di rientro, scatta automaticamente una maggiorazione di 0,15 punti percentuali dell'aliquota IRAP e di 0,30 punti percentuali dell'aliquota IRPEF.

La questione sottoposta all'esame del Dipartimento delle Finanze verte sul potenziale conflitto tra la predetta norma e la disposizione contenuta all'art. 6, comma 3 del D.Lgs. 6 maggio 2011 n. 68 (c.d. Decreto sul Federalismo fiscale regionale), dove si prevede il divieto di applicazione, a decorrere dal 2015, di una maggiorazione oltre i 0,5 punti percentuali sui redditi ricadenti nel primo scaglione IRPEF (fino a 15.000 euro), di cui all'art. 11 del TUIR. Ciò sembrerebbe comportare che, per le Regioni con *deficit* sanitario che hanno già stabilito una maggiorazione di 0,5 punti percentuali dell'addizionale regionale IRPEF sul primo scaglione di redditi, non sarebbe applicabile l'ulteriore incremento di 0,30 punti percentuali, disposto dalla legge n. 191/2009.

Il Dipartimento delle Finanze risolve tali dubbi interpretativi chiarendo che la *ratio* dell'art. 6, comma 3 del D.Lgs. n. 68/2011 è quella di tutelare i contribuenti con redditi fino a 15.000 euro da modifiche "*discrezionali*" delle addizionali regionali IRPEF operate dalle singole Regioni.

Diversamente, le Regioni che non hanno raggiunto gli obiettivi fissati dal piano di rientro perdono tale discrezionalità, e le maggiorazioni di aliquote IRPEF e IRAP si applicano *automaticamente* al fine di assicurare i livelli essenziali delle prestazioni sanitarie previste dall'art. 32 della Costituzione.

Pertanto, il Dipartimento delle Finanze chiarisce che le Regioni sottoposte al Piano di rientro dal *deficit* sanitario, sono obbligate ad applicare l'incremento di 0,30 punti percentuali dell'addizionale regionale IRPEF su tutti gli scaglioni di reddito.

IVA

9. Approvato modello IVA TR per rimborso o compensazione del credito IVA. Esercenti cinematografici ammessi al rimborso in via prioritaria. (Ris. n. 61/E)

[Risoluzione
Agenzia delle
Entrate n. 61
del 24 giugno
2015](#)

Il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 27 aprile 2015 ha individuato una nuova categoria di contribuenti per i quali i rimborsi IVA sono eseguiti in via prioritaria, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, si tratta degli operatori economici titolari del codice ATECO 2007 n. "59.14.00" (attività di proiezione cinematografica).

Si ricorda che il D.M. 27 aprile 2015 – nell'individuare questa nuova categoria di soggetti beneficiari della possibilità di ottenere rimborsi IVA in via prioritaria – ha precisato che resta fermo quanto previsto dall'art. 2 del D.M. 22 marzo 2007, che detta alcune condizioni per poter accedere ai rimborsi in via prioritaria. In particolare, i rimborsi sono eseguiti in via prioritaria qualora, al momento della richiesta, sussistano contestualmente le seguenti condizioni:

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

Le richieste di rimborso del credito IVA in via prioritaria per questa nuova categoria di contribuenti possono essere presentate a partire da quelle relative al secondo trimestre dell'anno d'imposta 2015.

Ciò considerato, la Risoluzione n. 61/E del 24 giugno 2015, in attuazione del D.M. 27 aprile 2015, ha precisato che, per accedere in via prioritaria all'erogazione del rimborso, questi soggetti indicheranno nel rigo TD8 del modello alla casella 1, (contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso) il codice 7.

10. Approvati i nuovi modelli di polizza fideiussoria bancaria per i rimborsi IVA (Prov. n. 87349/2015)

Con il Prov. n. 87349/2015 del 26 giugno 2015, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il nuovo modello di polizza fideiussoria richiesto per ottenere il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto aggiornato alle disposizioni

[Prov. Agenzia delle Entrate n. 87349/2015 del 26 giugno 2015](#)

previste dal D. Lgs. del 21 novembre 2015 n. 175. Inoltre, sono state apportate modifiche anche al modello per la costituzione di deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato per il rimborso dell'IVA in ragione del calcolo degli interessi da considerare ai fini della determinazione dell'importo oggetto della garanzia.

In particolare, con riferimento ai rimborsi in procedura semplificata, sono eliminati dall'importo oggetto di garanzia gli interessi per il ritardo nella loro effettiva concessione.

Con riferimento, invece, ai rimborsi in procedura ordinaria la garanzia per la copertura degli interessi per il ritardo nell'ottenimento dei rimborsi non sarà più commisurata ad un periodo presuntivo di 120 giorni, ma ad un periodo di 60 giorni.

11. Le tasse di concessione del suolo comunale sono imponibili IVA (CGUE. sent. causa C-256/14)

[Sentenza Corte di Giustizia Unione Europea 11 giugno 2015, causa C-256/14](#)

Con la sentenza dell'11 giugno 2015 relativa alla causa C-256/14 la Corte di Giustizia Europea si è pronunciata sul tema della corretta determinazione della base imponibile IVA ai sensi degli artt. 9, 73 e 78, comma 1, lettera a) e 79, primo comma, lettera c) della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

In particolare, nella causa oggetto della sentenza in esame, una società portoghese concessionaria del servizio di distribuzione di gas naturale, contestava la non imponibilità ai fini IVA delle tasse comunali di occupazione del sottosuolo, al momento della fatturazione delle prestazioni consistenti nell'utilizzo della rete di distribuzione del gas alla società incaricata della commercializzazione del servizio gas stesso, ritenendo che il pagamento di tali imposte al comune non costituisse un'attività economica né creasse valore aggiunto al servizio.

Inoltre, secondo la società concessionaria assoggettare l'imposta comunale ad IVA determinerebbe una violazione del principio di neutralità, non essendo la stessa imponibile al momento della riscossione da parte del comune.

Il giudice del rinvio, nell'esaminare le motivazioni eccepite dalla ricorrente, ha deciso di sospendere il procedimento per sottoporre due questioni pregiudiziali alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Nello specifico, il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di chiarire se, al momento dell'erogazione del servizio da parte di un'impresa privata che distribuisce gas naturale ad un'altra impresa incaricata della vendita del gas al consumatore finale, secondo il diritto comunitario, sia corretto assoggettare ad IVA anche l'importo relativo all'imposta comunale per la concessione dell'utilizzo del sottosuolo comunale.

Inoltre, il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte se, essendo le imposte comunali non imponibili da IVA nella fase della riscossione da parte del comune, il diritto comunitario sia contrario all'applicazione dell'IVA anche sulle stesse, al momento della distribuzione del gas naturale da parte dell'impresa concessionaria ad un'altra che ne cura la commercializzazione.

Secondo la Corte, le disposizioni relative alla determinazione della base imponibile IVA contenute nella direttiva IVA, devono essere interpretate nel senso che l'importo delle tasse versate al comune da parte della società concessionaria della rete di distribuzione di gas fatturate all'altra società incaricata della commercializzazione e infine riversate da quest'ultima al consumatore finale, deve essere incluso nella base imponibile IVA relativa alla prestazione effettuata da parte della prima società nei confronti della seconda, sulla base dell'articolo 73 della direttiva.

Tale articolo prevede, infatti, che la base imponibile IVA relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

VARIE

12. IMU e TASI – soluzioni per adempimenti dichiarativi (Circ. n. 2/DF)

[Circolare
Dipartimento
delle Finanze
n. 2 del 3
giugno 2015](#)

Con la Circolare n. 2/DF, diramata il 3 giugno 2015 dal Dipartimento delle Finanze, è stato chiarito che ai fini della dichiarazione TASI i contribuenti possono utilizzare il modello di dichiarazione IMU, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 30 ottobre 2012.

La circolare, da noi sollecitata, fa seguito alla precedente risoluzione n. 3/DF del 25 marzo u.s. con la quale il Dipartimento aveva precisato che, per ottemperare agli adempimenti dichiarativi relativi al tributo per i servizi indivisibili, si sarebbe utilizzato un unico modello nazionale.

Con la circolare in commento, l'Amministrazione finanziaria osserva che le informazioni richieste per il controllo e l'accertamento dell'obbligazione tributaria sono sostanzialmente le medesime sia ai fini IMU sia ai fini TASI e, pertanto, anche nell'ottica di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, non sussiste la necessità di emanare un nuovo modello di dichiarazione solo per la TASI.

13. L'amministratore di fatto non risponde delle violazioni tributarie dell'ente (Cassaz. sent. 12007/2015)

Con la sentenza n. 12007 del 10 giugno 2015, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito ad una serie di violazioni fiscali ai fini Irpeg, Irap e Iva, imputate all'amministratore di fatto di due società ritenute essere delle c.d. "cartiere" e originate dalla contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

Soccombente dal giudizio in C.T.P., l'amministratore di fatto ha presentato ricorso in C.T.R., che ha annullato le pretese dell'Agenzia delle Entrate in relazione alle imposte dirette mentre ha confermato quelle relative all'IVA.

Dopo aver confermato la qualifica di amministratore di fatto, accertata dalla C.T.R., la Corte di Cassazione ha rilevato che i giudici di merito hanno attribuito all'amministratore di fatto responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, relative ad IVA senza aver accertato l'effettiva distrazione di attività dal patrimonio della società per fini diversi dal pagamento delle imposte.

Inoltre, osserva la Corte, l'autonomia patrimoniale perfetta, propria delle società di capitali, implica che la responsabilità prevista dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 sia imputabile alla società e non all'amministratore di fatto, poiché ha natura civilistica e non tributaria. In particolare, sul punto la Corte ha sottolineato che, ai sensi dell' art. 7 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269, la responsabilità delle sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica è posta esclusivamente a carico della persona giuridica. Tale norma rende inapplicabile la disciplina della responsabilità solidale del contribuente per le sanzioni amministrative e tributarie prevista dall'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997, che condannava l'autore materiale della violazione in solido con l'ente collettivo.

Sulla base delle predette motivazioni, la Corte di Cassazione ha respinto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate ed ha accolto i ricorsi presentati dal contribuente con conseguente annullamento di tutti gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti.

AIUTI DI STATO

14. Indagine su tax ruling

A giugno 2015 la Commissione europea ha reso pubblico l'ordine di ingiunzione nei confronti dell'Estonia e della Polonia, affinché fornissero, entro un mese, le informazioni richieste su alcuni *tax ruling* concessi dalle loro Autorità fiscali.

Se la scadenza imposta non dovesse essere rispettata, la CE potrà adire direttamente la Corte di Giustizia.

Si ricorda che sia l'Estonia che la Polonia erano già state invitate a fornire informazioni sui *tax ruling*, così come richiesto a tutti gli Stati membri nel dicembre 2014. Ad oggi, però, sono gli unici due Paesi che non hanno risposto adeguatamente alla richiesta, sostenendo il vincolo alla segretezza fiscale e il principio di proporzionalità; i due Stati in questione hanno presentato solo informazioni di carattere generale, rifiutandosi di fornire un quadro dettagliato dei *tax ruling* concessi dal 2010 al 2013.

La CE può legittimamente richiedere qualsiasi informazione ritenuta necessaria per analizzare l'esistenza di un aiuto di Stato, e gli Stati membri hanno l'obbligo legale di rispondere. Informazioni fiscali riservate rimangono adeguatamente protette poiché la CE è vincolata da regole di riservatezza.

Background

Dal giugno 2013 al dicembre 2014 la CE ha avviato un'indagine sui *tax ruling* concessi dalle Autorità fiscali di tutti gli Stati membri.

L'indagine ha portato all'apertura di cinque indagini approfondite, in cui si presume ci possano essere problemi di aiuti di Stato.

I primi tre casi, resi noti a giugno 2014, sono Apple in Irlanda, Starbucks nei Paesi Bassi e Fiat Finance & Trade in Lussemburgo. Nel mese di ottobre 2014 la CE ha reso noto l'avvio di un'indagine approfondita nei confronti di Amazon in Lussemburgo ed infine, nel febbraio 2015, quella sui *tax ruling* del Belgio, che avrebbero permesso alle aziende dei gruppi multinazionali di ridurre il loro carico fiscale grazie al sistema dei cosiddetti "profitti eccedenti".

Anche alla luce di questi eventi, la CE ha inteso avviare, nel marzo 2015, un ampio programma con l'obiettivo di combattere l'evasione fiscale e la concorrenza fiscale dannosa all'interno dell'Unione europea.

Un elemento chiave di questo pacchetto è la proposta di introdurre l'obbligo di condivisione tra gli Stati membri di informazioni sui *tax ruling* concessi.

Secondo la CE, una maggiore trasparenza dovrebbe favorire una concorrenza fiscale più sana, scoraggiando le Autorità di ciascuno Stato membro a concedere trattamenti fiscali di vantaggio, in modo selettivo, dal momento che le informazioni possono essere acquisite da un loro concorrente.

INTERNAZIONALE

15. BEPS – Action 8 pubblicata la bozza finale degli intangibles

Il 4 giugno scorso l'OCSE ha pubblicato un nuovo *discussion draft* con cui propone la revisione delle indicazioni contenute nella sezione D.3 del rapporto "*Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*". Quest'ultimo, pubblicato in esecuzione dell'*action 8* del BEPS lo scorso 16 settembre, rivede le linee guida OCSE in materia di *Transfer Pricing* nel campo dei beni immateriali. In particolare, la sezione D.3, che veniva segnalata come "provvisoria" nella versione del documento rilasciata a settembre, riguarda la determinazione dei prezzi di trasferimento nelle operazioni che coinvolgono *intangibles* che risultano di complessa valutazione. Il nuovo *discussion draft* spiega le difficoltà che le amministrazioni fiscali incontrano nel verificare i criteri di determinazione dei prezzi adottati in simili circostanze e propone approcci volti ad evitare gli effetti negativi di possibili asimmetrie informative.

L'8 giugno l'Organizzazione ha pubblicato un pacchetto di misure per agevolare la rapida implementazione dei nuovi standard di *Country by Country Reporting* (CbCR) elaborati a settembre 2014 e a febbraio 2015 in attuazione dell'*action 13* del BEPS (si veda *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting* e *Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting Proposals*).

Il pacchetto contiene un modello di legislazione per disciplinare la presentazione da parte delle società appartenenti ai gruppi multinazionali, dei vari rapporti nelle rispettive giurisdizioni di residenza; nonché 3 schemi di accordo internazionale per lo scambio dei rapporti e delle relative informazioni tra le Amministrazioni finanziarie, elaborati in conformità alla Convenzione Multilaterale sull'Assistenza Amministrativa in materia Fiscale, alle convenzioni bilaterali, e ai TIEAs (*Tax Information Exchange Agreements*).

Si segnala, infine, che sono disponibili sul sito dell'OCSE i commenti - inviati anche da BUSINESS EUROPE - in risposta alle consultazioni indette per i *drafts* presentati nel mese di maggio e riguardanti le *actions* n. 6, 7, e 8 del BEPS (si veda circolare di maggio 2015).

16. UE-Action plan for fairer corporate taxation

Lo scorso 17 giugno, la Commissione Europea ha presentato un piano d'azione per una riforma della tassazione delle società: il documento illustra una serie di iniziative finalizzate a contrastare l'elusione fiscale, a garantire la sostenibilità del gettito e a rafforzare il mercato unico per le imprese.

In questo contesto, le azioni individuate dall'*Action Plan* sono:

- Il rilancio del progetto CCCTB, finalizzato ad una riforma su base globale della tassazione societaria, mediante l'individuazione di una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società;
- la creazione di un sistema efficiente di tassazione delle imprese, in connessione con il luogo in cui sono generati gli utili;
- Il miglioramento del quadro normativo fiscale;
- l'individuazione di misure che garantiscano una maggiore trasparenza fiscale all'interno dell'UE e nei confronti di Stati terzi.

1. Il progetto CCCTB

Secondo quanto emerso in occasione della presentazione dell'*Action Plan*, la Commissione intende riavviare in tempi brevi i lavori sulla CCCTB, al fine di elaborare, entro l'inizio del 2016, una nuova proposta legislativa.

Nel dettaglio, il piano prevede di conferire alla CCCTB, in luogo del carattere opzionale prefigurato nelle fasi iniziali del progetto, un carattere obbligatorio, per lo meno per le imprese multinazionali.

L'adozione del regime di consolidamento potrebbe avvenire sulla base di un approccio graduale, articolato in più fasi.

2. Tassazione nel luogo di produzione degli utili

La Commissione ribadisce l'intento di istituire regole fiscali che determinino una tassazione delle imprese nel luogo in cui realizzano gli utili, arginando le più comuni pratiche di *profit shifting*.

La Commissione proseguirà nel percorso di individuazione ed implementazione di misure ed iniziative idonee alla realizzazione dell'obiettivo descritto, anche in aderenza al progetto BEPS.

Tra le misure prefigurate, si segnala, ad esempio, l'adozione di un Codice di condotta per la tassazione delle imprese, nonché misure per evitare casi di doppia "non-imposizione".

L'effetto finale di queste misure dovrebbe essere quello di tutelare l'interesse di ciascuno Stato membro ad assoggettare a tassazione gli utili generati al proprio interno, arginando pratiche di sottrazione ad imposizione.

3. Miglioramento del quadro normativo per le imprese

Secondo la Commissione ogni revisione del quadro normativo sulla

tassazione per le imprese dovrebbe focalizzarsi, in particolare, sulla creazione di un ambiente favorevole alle imprese, che le incoraggi a rafforzare la crescita e la creazione di posti di lavoro all'interno del Mercato Unico.

A tal fine, la Commissione auspica:

- l'adozione di un regime temporaneo di compensazione delle perdite transfrontaliere, fino alla definitiva attuazione del progetto CCCTB;
- il miglioramento dei meccanismi di risoluzione delle controversie riguardanti la doppia imposizione.

4. Trasparenza fiscale

Il piano individua le ulteriori azioni volte a garantire una maggiore trasparenza fiscale sia nell'UE, sia nei confronti di paesi terzi, anche alla luce dei contenuti del pacchetto sulla trasparenza fiscale, adottato a marzo scorso.

In questo ambito, la Commissione ha avviato una consultazione pubblica (che si chiuderà il 9 settembre prossimo) per raccogliere pareri sull'eventuale obbligo per le società di rendere pubbliche determinate informazioni fiscali, anche attraverso la rendicontazione paese per paese (*Country by Country Reporting*). La consultazione pubblica si chiuderà il prossimo 9 settembre.

La Commissione pone, altresì, l'attenzione sulla necessità di un miglioramento della cooperazione amministrativa tra Stati membri - anche nel contesto della *Platform for Tax Good Governance* - al fine di delineare un approccio più strategico nel controllo delle imprese con attività transnazionali.

ATTIVITÀ DELL'AREA

17. Seminario fatturazione elettronica PA

Il giorno 3 giugno rappresentanti dell'area hanno partecipato ad un seminario tenutosi presso l'Unione Parmense degli Industriali, intitolato: "Fatturazione elettronica: obblighi ed opportunità", che ha rappresentato l'occasione per un approfondimento del tema della fatturazione elettronica.

18. Gruppo lavoro principi contabili

Lo scorso 16 giugno si è riunito il Gruppo di lavoro di Confindustria sui principi contabili. Durante la riunione è stata approvata la linea operativa n. 3 sul trattamento contabile dell'eccedenza ACE trasformata in credito d'imposta, sono state elaborate nuove osservazioni di Confindustria, sottoposte all'attenzione dell'OIC in merito ai costi di ricerca e sviluppo,

oggetto del relativo credito d'imposta, e alla contabilizzazione degli interessi relativi alla nuova legge Sabatini.

Nel corso dell'incontro, inoltre, è stato approfondito il tema dell'individuazione contabile del costo del lavoro ai fini della deducibilità IRAP per il 2015.

19. Incontro forum fatturazione elettronica

Il 16 giugno si è tenuta una riunione del Forum Italiano sulla fatturazione elettronica e l'e-procurement durante il quale è stato fornito un aggiornamento sulle principali questioni in discussione a livello comunitario e nazionale, attinenti alla fatturazione elettronica e all'e-procurement.

20. Incontro congiunto VEG-GFV

Nei giorni 24 e 25 giugno si è tenuto a Vienna, presso la sede del Ministero delle Finanze austriaco, un incontro congiunto dei membri del *Group on the Future of VAT* (GFV) – i cui rappresentanti appartengono alle amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'Unione Europea – e dei membri del *VAT Expert Group* (VEG) – composto da rappresentanti del mondo imprenditoriale, professionale ed accademico.

Si ricorda che l'attività di questi gruppi di lavoro coordinati dalla Commissione europea è stata avviata sul solco tracciato dalla Commissione stessa con la sua comunicazione al Parlamento Europeo, al Consiglio e al Comitato Economico e Sociale Europeo sul futuro dell'IVA - Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico, del 6 dicembre 2011, che rappresenta il programma della Commissione europea di adeguamento del sistema comunitario IVA all'indomani della consultazione pubblica promossa nel 2010 con il Libro Verde sul futuro dell'IVA.

A partire anche dal contributo tecnico fornito dai gruppi di lavoro con cui la Commissione europea si consulta – la Commissione ha richiesto ad una primaria società di consulenza di realizzare uno studio che analizzi alcune possibili alternative all'attuale sistema e ne valuti le implicazioni sotto diversi punti di vista:

- la riduzione del costo degli adempimenti per gli operatori economici,
- la capacità delle ipotesi proposte di essere meno vulnerabili alle frodi IVA (ed, in particolare, alle frodi carosello),
- gli effetti di cash flow sulle imprese,
- i costi di implementazione per gli Stati membri,
- l'effetto generale sugli scambi economici all'interno del Mercato Unico Europeo.

Oggetto degli incontri tenutisi i giorni 24 e 25 giugno scorsi è stata quindi l'analisi del primo *draft* di questo studio, Commissionato dalla commissione europea, intitolato “*Implementing the “destination principle” to intra-EU B2B supplies of goods*” e disponibile sul sito internet della DG Taxud della Commissione Europea.

Lo studio, nello specifico, si è concentrato sull'analisi di diverse possibili alternative rispetto all'attuale sistema di imposizione degli scambi intracomunitari di beni ed, in particolare, sulle seguenti:

- 1) Mantenimento dello *status quo*, con l'introduzione di alcuni limitati adattamenti, per quanto attiene ai temi del *consignment stock*, della tassazione delle operazioni a catena e le modalità di assolvimento degli oneri probatori legati alle cessioni intracomunitarie di beni (ipotesi 1);
- 2) Adattare le regole in vigore, sempre seguendo il flusso dei beni, con la previsione che il cedente addebiti l'IVA (del paese di destinazione) al cessionario e questa sia versata agli Stati membri di competenza mediante un sistema di sportello unico – *One Stop Shop* (ipotesi 2);
- 3) Adattare le regole in vigore, con il venir meno della distinzione tra cessione non imponibile e acquisto intracomunitario imponibile e con previsione di una sola operazione tassata nello Stato membro di destinazione dei beni. L'IVA è riscossa mediante un meccanismo di inversione contabile (ipotesi 3);
- 4) Applicare agli scambi intracomunitari di beni le regole usate per la tassazione dei servizi, con assolvimento dell'IVA da parte del cessionario mediante il meccanismo dell'inversione contabile (ipotesi 4);
- 5) Seguire, in luogo del flusso fisico dei beni, quello contrattuale, con tassazione dell'operazione nel luogo previsto dal contratto in cui il cessionario è stabilito, indipendentemente dal flusso fisico seguito dai beni. L'IVA è applicata dal cedente e riscossa mediante un sistema di sportello unico – *One Stop Shop* (ipotesi 5)

Dalla presentazione dello studio ad opera dei consulenti che lo hanno redatto è emerso, in termini generali, che l'ipotesi n. 4 è stimata essere quella che consentirebbe di ottenere la percentuale più significativa di riduzione dei costi associati alla gestione della *compliance* IVA delle imprese.

L'analisi delle ipotesi n. 2 e 5, invece, presupponendo la necessità di implementare dei meccanismi di sportello unico, potrebbe comportare un aumento dei costi di *compliance*, soprattutto a carico delle imprese di piccole e medie dimensioni.

Benefici limitati in termini di riduzione dei costi di *compliance* fornirebbero, invece, sia l'ipotesi 3 che la numero 1.

Per quanto attiene, invece, agli effetti sul *cash flow* delle imprese, le ipotesi 1, 3 e 4 non comporterebbero effetti degni di nota; al contrario, per effetto delle ipotesi 2 e 5 – che prevedono la presenza del *One Stop Shop* –

l'imposta "presente" a sistema aumenterebbe e questo potrebbe avere implicazioni sui flussi di cassa delle imprese. Tali implicazioni, tuttavia, variano a seconda della circostanza che l'impresa considerata parta da una posizione di IVA a debito oppure da una situazione di IVA a credito.

Sotto il profilo del contrasto alle frodi IVA ed, in particolare, alle frodi carosello, con le ipotesi 1, 3, e 4 non ci sarebbero sensibili modifiche alla situazione attuale (lo studio stima che le frodi carosello a livello comunitario comportino una riduzione complessiva di gettito annuale compresa tra 45 e 53 miliardi di euro). Al contrario, attraverso l'adozione di una delle ipotesi 2 o 5 il potenziale gettito IVA eroso per le frodi si ridurrebbe sensibilmente: si stima che le frodi in tali ipotesi potrebbero ammontare a circa 8 miliardi di euro all'anno.

Per quanto concerne l'effetto sul costo della gestione degli adempimenti fiscali, dal punto di vista delle amministrazioni fiscali, lo studio ritiene che l'ipotesi n. 1 sia quella che produca i minori impatti, per i minori costi di implementazione rispetto a tutte le altre ipotesi in esame. Dal momento che, invece, le ipotesi 2, 4 e 5 presupporrebbero investimenti significativi sui sistemi informativi delle amministrazioni, tali opzioni potrebbero comportare costi più significativi a carico delle amministrazioni degli Stati membri.

Gli effetti sui *cash flow* degli Stati membri sono conformi a quanto indicato con riguardo agli impatti sui flussi di cassa per le imprese.

Sul piano degli effetti economici complessivi, infine, emerge che le opzioni che prevedono effetti più consistenti in termini di incremento del prodotto interno lordo complessivo, sono quelle che dovrebbero comportare riduzioni più marcate delle frodi IVA.

La tabella seguente indica quale delle diverse ipotesi produce effetti migliori in ciascuno dei 5 settori di analisi oggetto di valutazione.

Policy Options	Compliance cost	VAT fraud	Administrative cost	Reporting requirement	Economic impact
Option 1			✓	✓	
Option 2		✓		✓	✓
Option 3					
Option 4	✓				
Option 5		✓		✓	✓

I lavori dell'incontro si sono poi articolati in diversi *panel* di discussione nei quali i componenti hanno espresso le loro prime valutazioni in merito alle risultanze dello studio presentato.

Sebbene tutti gli interventi abbiano evidenziato la necessità di ulteriori approfondimenti sulle diverse opzioni analizzate, sono emerse alcune considerazioni generali maggiormente condivise.

In particolare, è stato indicato che, se l'obiettivo è quello di una riforma organica e profonda del sistema comunitario dell'IVA, in grado di affrontare efficacemente i principali nodi che lo caratterizzano, l'ipotesi n. 1 non può rappresentare la strada maestra. In realtà quanto previsto nell'ipotesi n. 1 dovrebbe essere perseguito velocemente ma per migliorare l'attuale situazione, non per addivenire a riforme più profonde: tali modifiche limitate dovrebbero essere condotte senza assorbire risorse a beneficio dell'approfondimento delle altre ipotesi sul campo.

Anche l'ipotesi n. 3 non sembrerebbe essere in grado di prevenire e risolvere tutti i principali problemi delle attuali regole di applicazione dell'IVA sugli scambi intracomunitari di beni, essendo una soluzione che comporta modifiche molto limitate rispetto allo *status quo*.

Le ipotesi 2 e 5 appaiono dallo studio quelle in grado di superare alcuni problemi di fondo, sia in relazione ai costi di *compliance* a carico delle imprese, sia in termini di prevenzione delle frodi IVA: tali ipotesi, tuttavia, presuppongono il buon funzionamento dei meccanismi di sportello unico. Ciò rappresenterebbe una grande incognita, dal momento che l'attuale meccanismo di *Mini One Stop Shop*, in vigore dal 1° gennaio 2015, riguarda un numero limitato di transazioni e comunque rese nel B2C e quindi e significativamente diverso da quello che l'adozione delle ipotesi 2 e 5 comporterebbe.

In relazione a queste due ipotesi, alcuni intervenuti hanno peraltro osservato come lo studio non tenga conto della possibilità che, a fronte della cessazione delle frodi carosello, possano emergere altre tipologie di frodi; anche le complicazioni in termini di *compliance* che l'uso dello sportello unico potrebbe comportare, specie se associato alla circostanza che gli Stati membri adottano requisiti di fatturazione e applicano le aliquote d'imposta in modo poco uniforme, sembrerebbero non tenute nella debita considerazione, anche se lo studio ipotizza alcuni correttivi per semplificarne la portata.

In termini generali, quindi, questa prima analisi sui primi esiti dello studio, come ha indicato anche la Commissione europea nelle sue osservazioni conclusive, ha evidenziato come lo studio non rappresenti certo un punto di arrivo ma, piuttosto, un punto da cui partire per approfondire l'analisi su quale possa essere un positivo sviluppo del sistema IVA comunitario.

La Commissione ha precisato peraltro che, sebbene lo studio si sia concentrato su una serie ben limitata di proposte, non è ancora stata fatta una scelta politica volta a confermare tale ristrettezza di possibilità; è possibile, in altri termini, che la Commissione prenda in considerazione altre ipotesi da approfondire.

A tale riguardo, merita rilevare che, nel corso degli incontri, il Ministero delle Finanze austriaco ha ripresentato una ipotesi di riforma dell'IVA comunitaria – già lanciata nel corso del 2008 insieme alla Germania – basato sull'adozione di un meccanismo di *reverse charge* generalizzato, applicabile ad operazioni sia domestiche che intracomunitarie di importo superiore ad un predeterminato ammontare.

Anche su tale ipotesi, la Commissione si è riservata di procedere ad approfondimenti, qualora sia manifestato un interesse politico più ampio da parte di Stati membri ed operatori economici.