

In evidenza

Prassi e Giurisprudenza: **Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni;**
Consulenza giuridica sul c.d. “rientro dei cervelli”;

IRES/IRPEF

1. **Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni**
2. **Modifica delle aliquote di tassazione per i redditi di natura finanziaria**
3. **Deducibilità delle perdite su crediti cancellati dal bilancio e sui crediti di modesta entità**
4. **Riporto delle perdite nelle fusioni transfrontaliere**
5. **Consulenza giuridica sul c.d. “rientro dei cervelli”**
6. **Maggiorazione degli acconti e addizionale IRES per gli enti creditizi e le imprese assicurative**

IVA

7. **Ulteriori istruzioni in tema di fatturazione**
8. **Imponibilità IVA delle carte di sconto**

VARIE

9. **Tributi locali – versamenti TASI e IMU**
10. **Trasformazione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate (DTA) IRAP**
11. **Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati**
12. **Abolizione e reintroduzione dell'imposta di bollo sugli aumenti di capitale sociale**
13. **Rapporto sul contenzioso tributario 2013**
14. **Dividendi distribuiti ad una controllata in un territorio d'oltremare di uno Stato membro**
15. **Obbligo di ritenuta per i lavoratori interinali concessi da un'agenzia di un altro Stato membro**
16. **Inclusione nella fiscal unit di società controllate da società non residenti**
17. **Archiviazione elettronica dei documenti fiscali**

INTERNAZIONALE

18. **EU - Modifiche alla direttiva madre-figlia**
19. **EU – Taxation Trends 2014**
20. **EU – VAT experts group opinion on definitive vat regime**

ATTIVITA' DELL'AREA

21. **Convegni e seminari sulla fatturazione elettronica verso la PA**



IRES/IRPEF

1. Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni

La legge di stabilità 2014 (commi 140-147, dell'articolo unico, legge 27 dicembre 2013, n. 147) ha reintrodotto la possibilità per i soggetti che redigono il "bilancio codicistico" di operare una rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni risultanti in bilancio al 31 dicembre 2012.

Diversamente dalla precedente normativa sulla rivalutazione dei beni d'impresa (articolo 15, commi 16-23, del DL n. 185/2008) che consentiva la possibilità di effettuare la rivalutazione ai soli fini civilistici le nuove norme impongono la rilevanza ai fini fiscali della rivalutazione, con il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'irap e di eventuali addizionali, pari al 16% dei maggiori valori iscritti in bilancio per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili.

I soggetti che effettuano la rivalutazione hanno anche la facoltà di affrancare, in tutto o in parte, il saldo attivo relativo alla stessa, con il versamento di un'imposta sostitutiva del 10%.

Contestualmente alla rivalutazione è stata ripristinata, anche per i soggetti IAS/IRFS, la possibilità di operare il c.d. "riallineamento" dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in bilancio al 31 dicembre 2012.

Per meglio chiarire gli elementi di novità della nuova disciplina l'Agenzia delle entrate ha pubblicato il 4 giugno scorso la circolare n. 13/E di seguito ripresa per alcuni aspetti di maggior interesse.

Con riferimento all'ambito oggettivo, le nuove norme consentono di rivalutare esclusivamente i beni d'impresa, materiali e immateriali e le partecipazioni in società controllate e collegate (ex art. 2359 c.c.) purché anche queste ultime costituiscano immobilizzazioni. Sono quindi esclusi tutti i beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa (c.d. beni-merce), siano essi beni mobili o immobili, materiali o immateriali. Risultano esclusi dalla rivalutazione anche l'avviamento, i costi pluriennali, e i beni monetari (denaro, crediti, obbligazioni anche convertibili, etc.).

I beni rivalutabili devono figurare sia nel bilancio (o rendiconto) dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2012, sia in quello dell'esercizio successivo.

L'iscrizione dei beni a titolo qualificato assume particolare rilevanza in caso di acquisizione in leasing. Possono infatti essere rivalutati dall'utilizzatore solo i beni già riscattati entro l'esercizio in corso al 31 dicembre 2012.

Conformemente all'articolo 15 della legge n. 342 del 2000, espressamente richiamato dalla nuova disciplina (articolo 1, comma 146, legge 174/2013), possono fruire della rivalutazione anche i soggetti in contabilità semplificata, che sono tuttavia tenuti a redigere un apposito prospetto dal quale risultino i prezzi di costo dei beni da rivalutare (così come indicati nel registro dei beni ammortizzabili o in mancanza nel registro IVA acquisti) e gli effetti della rivalutazione compiuta.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che i chiarimenti applicativi forniti con le circolari 11/E del 2009 e 18/E del 2006, restano validi per quanto concerne l'esercizio della rivalutazione in presenza di usufrutto e affitto di azienda,



Circolare dell'Agenzia delle entrate, 4 giugno 2014, n. 13/E

Ambito oggettivo

Ambito soggettivo



nonché nei casi di scissione e fusione.

Anche con riguardo alle modalità con cui la rivalutazione deve essere eseguita l'Agenzia ha confermato la validità delle disposizioni dell'art. 11 della legge n. 342 del 2000 e degli articoli 4-6 del DM n. 162 del 2001. Si ricorda che in base all'articolo 5 del citato decreto ministeriale le modalità per operare la rivalutazione sono tre:

Modalità di rivalutazione

- 1) la rivalutazione contestuale del costo storico e del fondo di ammortamento, che lascia invariata la durata del processo di ammortamento.
- 2) la rivalutazione del solo costo storico, che determina il prolungarsi del periodo di ammortamento qualora il coefficiente applicato resti inalterato, ovvero una durata inalterata se viene contestuale variato anche il coefficiente di ammortamento. Si precisa che in quest'ultimo caso devono essere stanziati quote di ammortamento maggiori, specificando la scelta operata in nota integrativa.
- 3) la riduzione del fondo di ammortamento che mantiene il costo storico invariato.

Le tre modalità possono essere utilizzate, anche contestualmente, per rivalutare beni appartenenti alla medesima categoria omogenea.

Il limite massimo della rivalutazione in ogni caso è rappresentato dal valore economico del bene.

Si ricorda che i valori iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione non devono superare quelli attribuibili secondo i criteri del "valore corrente" o del "valore interno". Tali criteri devono intendersi come alternativi, non potendo essere adottati contestualmente per rivalutare beni appartenenti alla medesima categoria omogenea (circolari n. 11/E del 2009 e 18/E del 2006 dell'Agenzia delle entrate).

La rivalutazione richiede vari adempimenti da parte degli organi societari che devono indicare nelle relazioni di bilancio i criteri utilizzati e attestare che il valore indicato non ecceda quello attribuibile. Nell'inventario e nella nota integrativa dovranno inoltre essere indicati il costo originario del bene rivalutato e l'eventuale ricorso a precedenti rivalutazioni effettuate in base a leggi speciali.

Il saldo attivo di rivalutazione, pari al maggior valore dei beni al netto dell'imposta sostitutiva, se non imputato a capitale deve essere accantonato in una riserva speciale in sospensione d'imposta, sottoposta ai vincoli di cui all'art. 13 legge n. 342/2000. In generale, la riserva è tassata in caso di distribuzione tranne che per i soggetti in contabilità semplificata, come precisato nelle circolari dell'Agenzia delle entrate n. 11/E del 2009 e 18/E del 2006.

Si ricorda che occorre comunque procedere alla rivalutazione coinvolgendo l'intera categoria omogenea a cui i beni appartengono (conformemente con quanto stabilito all'articolo 4 del decreto ministeriale n. 162 del 2001), pena il venir meno degli effetti fiscali. I requisiti di appartenenza alle varie categorie omogenee sono quelli esistenti alla data di chiusura del bilancio dell'esercizio in cui la rivalutazione viene eseguita.

Per una rassegna circa le soluzioni interpretative adottate dall'Agenzia in relazione alla classificazione delle varie tipologie di beni nelle rispettive categorie omogenee si invita a prendere visione del paragrafo 5 della circolare in commento.

La circolare dell'Agenzia ricorda che la decadenza degli effetti fiscali

causata dall'eventuale illegittima esclusione di beni dalla categoria omogenea di appartenenza può essere evitata con il versamento della maggiore imposta sostitutiva relativa ai beni esclusi, maggiorata di interessi e sanzioni. Questa operazione non consentirà comunque la rivalutazione dei beni omessi, anche in considerazione del fatto che il loro maggior valore non è stato imputato a capitale o accantonato nella riserva speciale.

Effetti fiscali della rivalutazione

Come anticipato, il maggior valore dei beni rivalutati deve assumere obbligatoriamente rilevanza fiscale con il versamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e dell'Irap. Il riconsocimento fiscale, anche in termini di quote di ammortamento e di plafond per il calcolo delle spese di manutenzione (ex art. 102, comma 6, TUIR), decorre dal terzo esercizio successivo a quello di rivalutazione (quindi, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare dal 1 gennaio 2016).

I valori relativi all'ammortamento imputati a conto economico in misura maggiore rispetto a quanto fiscalmente deducibile, devono dar luogo nei periodi che precedono la loro rilevanza ad una variazione in aumento del reddito imponibile. Il differimento degli effetti fiscali vale anche ai fini IRAP nonostante il principio di derivazione dell'imposta regionale dal conto economico.

L'incremento del patrimonio netto conseguente la rivalutazione assume rilevanza nel bilancio di esercizio in cui la rivalutazione è effettuata e - ha cura di precisare l'Agenzia delle entrate - rileva nella determinazione delle perdite fiscali riportabili in caso di fusione o scissione (artt. 172, comma 7, e 173, comma 10, TUIR) a partire dalla data di approvazione del predetto bilancio.

Osserviamo, tuttavia, che la circolare in commento non contiene alcun riferimento ai possibili effetti ai fini ACE (art. 1 del DL 6 dicembre 2011, n. 201) degli incrementi di patrimonio netto conseguenti la rivalutazione.

Al riguardo si precisa che le poste patrimoniali iscritte a seguito della rivalutazione non risultano in linea di principio agevolabili nel momento in cui vengono iscritte, poiché formate con utili non ancora realizzati. Si osserva, tuttavia, che man mano che i maggiori valori iscritti in bilancio vengono a realizzarsi l'incremento patrimoniale ad essi relativo dovrebbe invece trovare pieno riconoscimento anche ai fini ACE.

Possibili effetti ai fini ACE

In proposito è opportuno chiedersi se anche il processo di graduale ammortamento dei beni rivalutati dia luogo ad un progressivo "realizzo" dei maggiori valori ad essi attribuiti e quindi alla conseguente "liberazione" anche ai fini ACE delle poste patrimoniali iscritte in contropartita. Quest'ultimo punto meriterebbe un chiarimento interpretativo da parte dell'Agenzia delle entrate.

In caso di realizzo dei beni rivalutati o di distrazione degli stessi dall'attività d'impresa (assegnazione ai soci, consumo personale dell'imprenditore o dei familiari, ecc.) prima del quarto esercizio successivo a quello di rivalutazione, le eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate sugli stessi devono essere calcolate sulla base del costo non rivalutato. Al cedente è riconosciuto un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti (ex art. 3 del d.m. n. 86/2002). L'imposta sostitutiva va portata ad incremento del saldo attivo di rivalutazione in misura corrispondente al maggior valore dei beni ceduti, contestualmente viene liberata la parte della riserva di rivalutazione riferibile ai beni ceduti o distratti.

Con riferimento agli effetti della rivalutazione nell'ipotesi di conferimento di azienda, restano valide le precisazioni fornite in precedenza dall'Agenzia delle entrate (circolari n. 11/E del 2009 e 18/E del 2006). Qualora il conferitario

ceda un bene rivalutato prima del termine sopracitato, determinerà la plusvalenza/minusvalenza al netto della rivalutazione. Il credito d'imposta relativo all'imposta sostitutiva e l'affrancamento della riserva di rivalutazione spetteranno al conferente.

Per quanto riguarda, invece, i contratti di lease back stipulati nel periodo di sospensione degli effetti fiscali il credito d'imposta sarà riconosciuto al cedente, al quale, in virtù del contratto di lease-back, è passato il diritto di proprietà sui beni.

L'Agenzia delle entrate precisa inoltre che ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società non operative (articolo 30 legge 23 dicembre 1994, n. 724) restano validi i criteri fissati nelle circolari dell'Agenzia delle entrate 11/E del 2009 e 25/E del 2007.

Come detto sui maggiori valori iscritti in bilancio in fase di rivalutazione è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, dell'irap ed eventuali addizionali, pari al 16% per i beni ammortizzabili e al 12% per i beni non ammortizzabili. La stessa deve essere scomputata dal saldo attivo di rivalutazione.

Imposta sostitutiva sulla rivalutazione

Con la conversione in legge del D.L. n. 66/20104 (avvenuta con legge 23 giugno 2014, n. 89) è stato stabilito (art. 4, comma 11) che l'imposta sostitutiva debba essere versata nel periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, in tre rate di pari importo, senza pagamento di interessi, con scadenza entro il giorno 16, rispettivamente, del sesto, del nono e del dodicesimo mese dalla fine del periodo di imposta (pertanto, 16 giugno, 16 settembre e 16 dicembre, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). L'imposta sostitutiva può essere oggetto di compensazione ex art. 17 D.Lgs. n. 241/1997.

L'Agenzia delle entrate ha ricordato che l'omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento della procedura di rivalutazione che, invece, può dirsi perfezionata con l'indicazione in dichiarazione (quadro RV) dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva dovuta. L'imposta sostitutiva eventualmente non versata e non oggetto di ravvedimento operoso da parte del contribuente (ex art. 13 D.Lgs. n. 472/1997) viene iscritta a ruolo.

Con riferimento alla disciplina dell'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, l'aliquota relativa all'imposta sostitutiva è pari al 10% (art. 1, comma 142, legge n. 147/2013). Il saldo attivo deve essere assunto al lordo dell'imposta sulla rivalutazione, anche se in bilancio è esposto al netto. Una volta affrancato, il saldo attivo è liberamente distribuibile e non concorre a formare reddito imponibile per il soggetto che effettua la distribuzione (conformemente all'art. 1, comma n. 475, della legge n. 311/2004 espressamente richiamato dalle nuove disposizioni) mentre forma reddito imponibile per il socio percipiente, secondo le ordinarie regole di tassazione dei dividendi.

Affrancamento del saldo attivo

Il saldo attivo distribuito senza essere affrancato concorre invece per intero, aumentato dell'imposta sostitutiva, a formare base imponibile per la società e utile in capo ai soci.

L'imposta sostitutiva versata per l'affrancamento è indeducibile e può essere imputata in tutto o in parte alle riserve iscritte in bilancio o rendiconto. Se l'imposta sostitutiva è imputata al capitale sociale la riduzione dello stesso deve essere operata ex art. 2445, secondo comma, del codice civile.

L'Agenzia ricorda che l'affrancamento ha la sola funzione di liberare la riserva dal regime di sospensione d'imposta a partire dal 2014 e non produce

nessun effetto sui termini di decorrenza degli effetti della rivalutazione che si producono comunque dal terzo esercizio successivo a quello in cui è eseguita (o dal quarto in caso di realizzo dei beni). Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni e l'accertamento dell'imposta sostitutiva di affrancamento valgono le norme previste per le imposte sui redditi.

Come accennato, è stata reintrodotta anche la disciplina del riallineamento tra valori fiscali e valori contabili dei beni d'impresa, così come risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2012 e in quello successivo (31 dicembre 2013). Il riallineamento deve essere effettuato in quest'ultimo esercizio tenendo conto di eventuali decrementi.

**Riallineamento dei
valori fiscali ai mag-
giori valori contabili**

L'operazione è anche in questo caso subordinata al versamento di un'imposta sostitutiva pari al 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per quelli non ammortizzabili. I maggiori valori riallineati, al netto dell'imposta sostitutiva, devono essere vincolati in una riserva in sospensione d'imposta che può tuttavia essere affrancata, in tutto o in parte, con il versamento di un'ulteriore imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'irap, pari al 10%.

Il riallineamento può essere utilizzato anche congiuntamente alla rivalutazione. Questo, infatti, consente il riconoscimento fiscale di maggiori valori già risultanti in bilancio (ad esempio per effetto del ricorso alla precedente rivalutazione consentita anche solo ai fini civilistici - art. 15 DL n. 185/2008) mentre la rivalutazione è volta a realizzare nuovi incrementi. Si ricorda che il riallineamento non può essere parziale ma può riguardare anche singoli beni, senza necessità di procedere dunque per categorie omogenee (come accade invece per la rivalutazione).

Anche per il riallineamento la decorrenza degli effetti fiscali non è immediata e segue le medesime regole della rivalutazione.

L'Agenzia puntualizza che nel caso in cui il disallineamento tra valore fiscale IRES e valore contabile sia inferiore rispetto al disallineamento tra valore fiscale IRAP e valore contabile, il contribuente può riallineare solo il primo evitando di versare l'imposta sostitutiva anche sul gap tra valore IRES-e valore IRAP.

Il riallineamento, agendo su valori già espressi in bilancio, non comporta incrementi delle poste patrimoniali e non produce particolari oneri in sede di approvazione del bilancio. Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori va infatti richiesto in dichiarazione dei redditi (art. 10 DM n. 162 del 2001); ai fini del riconoscimento fiscale è comunque necessario accantonare una riserva, al netto dell'imposta sostitutiva, a cui si applica il regime di sospensione d'imposta tipico dei saldi di rivalutazione. Se la riserva non è accantonata in sede di approvazione del bilancio 2013, è comunque possibile operare il riallineamento iscrivendola entro l'esercizio successivo, con apposita delibera assembleare.

La riserva da vincolare deve comunque essere presente e utilizzabile nel bilancio in cui si effettua il riallineamento. In caso contrario o in caso di incapienza delle riserve è possibile rendere indisponibile parte del capitale sociale. Qualora anche il patrimonio netto sia incapiente, invece, non è possibile operare il riallineamento (circolare n. 18/E del 2006).

Il riallineamento può essere esercitato anche dai soggetti che adottano i principi contabili internazionali (IAS/IFRS) come specificatamente previsto dall'art. 1, comma 147, della legge n. 147/2013. Tali soggetti possono riallineare anche i differenziali relativi a partecipazioni in società o enti, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, ma che non risultano di controllo o di collegamento ex 2359 c.c.

Per i soggetti IAS/IFRS il disallineamento tra valori fiscali e contabili può derivare anche dall'adozione del criterio del *fair value*. L'operazione è anche in questo caso subordinata al versamento dell'imposta sostitutiva e all'iscrizione di una riserva in sospensione d'imposta che può tuttavia essere affrancata, in tutto o in parte.

2. Modifica delle aliquote di tassazione per i redditi di natura finanziaria

Come noto, gli artt. 3 e 4 del DL n. 66/2014 (convertito con modificazioni dalla legge 23 giugno 2014, n. 89) hanno apportato modifiche alla disciplina della tassazione dei redditi di natura finanziaria, disponendo dal 1 luglio 2014 un incremento di aliquota dal 20% al 26%. Tali modifiche sono già state brevemente illustrate nella circolare dedicata agli interventi di natura fiscale contenuti nel citato DL n. 66/2014 alla quale si rinvia per maggiori dettagli.

Per chiarire gli aspetti applicativi legati alle modifiche dei richiamati articoli 3 e 4, il 27 giugno 2014 l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la circolare n. 19/E. Quest'ultimo documento di prassi pur confermando, in parte, soluzioni interpretative già adottate in occasione del precedente intervento del legislatore con cui è stata disposta la partificazione delle aliquote delle rendite finanziarie al 20% (art. 2, commi 6-34, DL n. 138/2011 e circolare dell'Agenzia delle entrate n. 11/E del 28 marzo 2012) contiene alcune precisazioni che si ritiene utile richiamare.

Si ricorda che il nuovo incremento di aliquota è stato disposto per i redditi di cui all'articolo 44 TUIR ma riguarda anche i redditi diversi di natura finanziaria, ad esclusione delle plusvalenze relative a partecipazioni qualificate, non soggette ad imposta sostitutiva poichè concorrono, parzialmente¹, a formare il reddito complessivo dei percettori.

Con riferimento alle deroghe all'applicazione della nuova aliquota, l'Agenzia ha puntualizzato che per gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni emesse dagli enti territoriali degli Stati esteri inclusi nella c.d. *white list* (come da DM ex art. 168-bis TUIR) maturati dal 1 luglio 2014, l'aliquota passa dal 20% al 12,5%, e che questa riduzione deve intendersi applicabile, dalla medesima data, anche per le plusvalenze derivanti dalla cessione o dal rimborso delle citate obbligazioni.

L'aliquota al 12,5% trova applicazione anche per gli interessi delle obbligazioni emesse ai sensi dell'art. 1 del DL n. 83/2012 dalle società di progetto (di cui agli artt. 156-157 del D.Lgs. n. 163/2001), ma non è applicabile agli altri redditi di capitale riferibili a tali obbligazioni (proventi da contratti di riporto, pronti contro termine, o prestito titoli) né a redditi diversi di natura finanziaria legati alla cessione o al rimborso dei titoli in parola, per i quali resta ferma l'aliquota del 26%.

Un'analogha esclusione "parziale" dall'incremento vale per i titoli di risparmio per l'economia meridionale (ex art. 8, comma 4, del DL 70/2011) anche per questi, infatti, l'aliquota ultra-ridotta al 5% si rende applicabile sui soli proventi o altri interessi percepiti "direttamente".

Per quanto concerne la decorrenza dell'incremento di aliquota, il termine di applicazione del 1 luglio 2014, deve essere riferito, in linea generale, alla data



Circolare dell'Agenzia delle entrate, 27 giugno 2014, n. 19/E

Deroghe all'applicazione della nuova aliquota

Termini di decorrenza

¹ Si ricorda che le plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate realizzate dal 1 gennaio 2009 concorrono alla determinazione del reddito complessivo in misura pari al 49,72% del loro ammontare, mentre quelle realizzate prima del 1 gennaio 2009 formano reddito per il 40% del loro ammontare

in cui gli interessi i premi e altri proventi dell'articolo 44 TUIR divengono esigibili.

In particolare, per i dividendi vale la data di incasso non assumendo alcun rilievo quella di delibera.

Per gli interessi e gli altri proventi dei conti correnti ed i depositi bancari e postali (anche se rappresentati da certificati), il termine si riferisce alla data di maturazione. Lo stesso vale per i redditi derivanti da obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie ex art. 26 DPR n. 600/1973 e per le obbligazioni e titoli similari di cui al D.Lgs. n. 239/1996² (indipendentemente dalla data di emissione).

Con riferimento alle assicurazioni, l'Agenzia delle entrate ricorda che la nuova aliquota del 26% si applica anche all'imposta sostitutiva sui redditi di capitale percepiti in dipendenza di contratti assicurativi e sulle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di tali contratti. Anche in questo caso la decorrenza dell'incremento di aliquota fa riferimento alla data di maturazione dei proventi. Pertanto, per quel che concerne i redditi derivanti da prestazioni pensionistiche complementari (erogate periodicamente), da contratti di assicurazione vita e capitalizzazione, nonché dalle rendite vitalizie con funzioni previdenziali, già in essere prima del 30 giugno 2014, troverà applicazione un regime transitorio, che tiene conto delle variazioni di aliquota adottate dal legislatore in precedenza e della minore tassazione riconosciuta sulla quota dei proventi riferibili ad obbligazioni e titoli pubblici (in conformità con le regole disposte dal DM 13 dicembre 2011).

Assicurazioni

L'aliquota al 26% dovrà essere applicata in linea generale dal 1 luglio 2014 anche per le ritenute sui proventi derivanti dalla partecipazioni in OICR italiani o esteri (mobiliari o immobiliari). Per i proventi periodici il termine di decorrenza dell'incremento deve essere riferito alla data di messa in pagamento, non rilevando la data di delibera di distribuzione dei proventi. Riguardo i redditi percepiti in sede di rimborso, liquidazione o cessione delle quote o azioni di OICR l'Agenzia ha ricordato che gli artt. 9-14 del D.Lgs. n. 44/2014 hanno profondamente modificato le norme che regolano la determinazione della base imponibile (in particolare viene ora in rilievo il valore effettivo di acquisto e di vendita delle quote o azioni di OICR e non più i valori di prospetto).

Organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR)

In considerazione di tali modifiche l'articolo 3, comma 12, del DL n. 66/2014 ha definito un regime transitorio, stabilendo che i proventi da partecipazione in OICR, realizzati a decorrere dal 1 luglio 2014, ma riferibili ad importi maturati fino al 30 giugno 2014, continuano ad essere assoggettati all'aliquota del 20%. Considerando il generico riferimento della norma ai "proventi" derivanti dalla partecipazione in OICR l'Agenzia delle entrate ha ritenuto opportuno applicare il regime transitorio sia per i redditi di capitale sia per i redditi diversi riconducibili ai titoli partecipativi in OICR. Per le modalità di individuazione dei proventi maturati al 30 giugno 2014 si rinvia alle indicazioni e agli esempi resi al paragrafo 5 della circolare in commento, ricordando che per gli OICR che investono in titoli pubblici la tassazione risulta modulata in funzione della minore aliquota applicabile a detti titoli.

² Per quanto concerne le obbligazioni ed i titoli similari di cui al D.Lgs. n. 239/1996, si segnala che la circolare in commento chiarisce anche le regole di decorrenza temporale per i contratti di PCT su tali titoli ed illustra gli accorgimenti che gli intermediari finanziari devono adottare, alla luce della variazione di aliquota, nello svolgimento delle operazioni di addebito/accredito su conto unico. Per un maggior dettaglio su questi temi si rinvia direttamente al documento di prassi.

Con riferimento ai redditi diversi di natura finanziaria, l'articolo 3, comma 6 del DL n. 66/2014 ha stabilito che, in linea generale, la nuova aliquota al 26% debba si applichi per le plusvalenze realizzate a partire dal 1 luglio 2014.

Redditi diversi di natura finanziaria

Per l'individuazione della data di realizzo occorre quindi fare riferimento al momento cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni, diritti o titoli che originano la plusvalenza e non all'eventuale diverso momento in cui viene liquidato il corrispettivo. (vedi in proposito circolare dell'Agenzia delle entrate n. 165/E del 24 giugno 1995). Coerentemente, qualora prima del 30 giugno 2014 sia corrisposto un anticipo su una cessione perfezionata a decorrere dal 1 luglio 2014, la relativa plusvalenza sarà sottoposta all'aliquota del 26% e non all'aliquota vigente al momento di percezione dell'anticipo. (viceversa per i corrispettivi percepiti dopo il 1 luglio 2014 relativi ad operazioni perfezionate in precedenza, che restano soggetti ad aliquota del 20%).

L'Agenzia delle entrate ha ricordato che le minusvalenze, le perdite ed i differenziali negativi (di cui all'art. 67, comma 1, lett. c-bis) – c-quater) del TUIR) possono essere portati in deduzione dalle plusvalenze e da altri redditi di natura finanziaria in percentuali variabili del loro ammontare a seconda della data di realizzo, e fermi restando i limiti temporali stabiliti dall'articolo 68, comma 5 TUIR.

Per evitare che l'incremento dell'aliquota incida sui redditi maturati prima del 1 luglio 2014 i commi 15-18 dell'articolo 3 del DL n. 66/2014 hanno previsto la possibilità di affrancare il costo o il valore di acquisto (anche se già affrancato ex art. 14, commi e ss. D.Lgs. n. 461/1997 o art. 2, commi 29 e ss. del DL n. 138/2011) di titoli, quote, diritti, valute estere, metalli preziosi, strumenti finanziari, rapporti e crediti posseduti al 30 giugno 2014, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva del 20% (ex art. 5 del D.Lgs. n. 461/1997). L'azione di affrancamento consentirà di assumere come valore fiscalmente rilevante quello delle sopracitate attività al 30 giugno 2014, in luogo dell'originario costo.

Affrancamento delle plusvalenze

Sono esclusi dall'affrancamento i titoli di Stato italiani ed equiparati e le obbligazioni degli enti territoriali per i quali trova applicazione l'aliquota ridotta. Sono altresì escluse le azioni o quote degli OICR, considerando il regime transitorio applicabile ai relativi proventi sopra descritto.

Ai fini dell'affrancamento, per quanto compatibili, si applicano le regole contenute nel decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 13 dicembre 2011. Si precisa che le modalità di applicazione dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento variano a seconda che il soggetto abbia optato per il regime dichiarativo ovvero per quello del risparmio amministrato (rispettivamente articoli 5 e 6 del D.Lgs. n. 461/1997). Per maggiori delucidazioni in merito si rinvia al testo della circolare (paragrafi 7.1, 7.2 e 7.3).

Possono essere affrancate anche le partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati il cui valore o costo di acquisto è stato rideterminato a norma dell'articolo 5 della legge n. 448/2001. L'imposta sostitutiva in questo caso è dovuta sul differenziale tra il valore al 30 giugno e il valore rideterminato.

Affrancamento di titoli non negoziati su mercati regolamentati

In proposito l'Agenzia ha ricordato che la legge di stabilità 2014 (art. 1, comma 156, legge n. 147/2013) consente di rideterminare il valore di titoli, quote o diritti non negoziati su mercati regolamentati detenuti al 1 gennaio 2014. La rideterminazione può avvenire versando un'imposta sostitutiva del 2% sul differenziale tra il valore al 1 gennaio 2014 e quello della perizia giurata di stima entro il 30 giugno 2014. L'assunzione del nuovo valore non consente di realizzare minusvalenze. Poiché non è possibile procedere

all'affrancamento parziale, anche nel caso in cui si sia fatto ricorso alla procedura di rideterminazione sopracitata le stesse partecipazioni devono essere comprese tra quelle per le quali si effettua l'affrancamento.

Infine, utili chiarimenti sono stati resi dall'Agenzia circa l'abrogazione (mediante l'articolo 4, comma 2, del DL n. 66/2014), delle norme relative al monitoraggio fiscale che prevedevano l'obbligo per gli intermediari finanziari di applicare una ritenuta alla fonte sui redditi degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria (articolo 4, comma 2, del DL n. 167/1990 come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. c) della legge 6 agosto 2013 n. 97).

Gli effetti del citato intervento sono stati già descritti nella circolare del mese di dicembre 2013. Si ricorda, che in ragione delle difficoltà applicative riscontrate dagli intermediari nell'applicazione della sopracitata ritenuta si era già giunti ad una sospensione della normativa con provv. del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 24663 del 19 febbraio 2014.

Alla luce dell'attuale abrogazione della norma, l'esonero dall'obbligo di compilazione del quadro RW e di segnalazione da parte degli intermediari finanziari è ora previsto in linea generale:

- o per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione ad intermediari finanziari residenti;
- o per i contratti produttivi di redditi di natura finanziaria conclusi attraverso l'intervento di intermediari finanziari residenti in qualità di controparti o mandatari di una delle controparti;
- o per le attività finanziarie o patrimoniali riscosse tramite l'intervento degli intermediari finanziari residenti;

Per maggiori informazioni sull'argomento si invita comunque a prendere visione del paragrafo 9 della circolare in commento.

3. Deducibilità delle perdite su crediti cancellati dal bilancio e sui crediti di modesta entità

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato il 4 giugno 2014 la Circolare n. 14/E con cui fornisce chiarimenti in materia di deducibilità delle perdite su crediti alla luce delle modifiche apportate alla disciplina dalla legge di stabilità 2014 e delle novità introdotte dall'art. 33, comma 5, del DL n. 83/2012 per quanto concerne i crediti di modesta entità.

Come noto, la legge di stabilità 2014 è intervenuta sull'articolo 101, comma 5, del TUIR, consentendo l'automatica deducibilità dal reddito d'impresa dei crediti cancellati dal bilancio in applicazione dei principi contabili (art. 1, comma 160, lett. b), della legge n. 147/2013).

La stessa legge ha inoltre modificato i commi 3 e 5 dell'articolo 106 TUIR, ridefinendo la disciplina della deducibilità dal reddito d'impresa delle perdite e delle svalutazioni su crediti operate da banche, enti finanziari e assicurazioni. Per questi soggetti è stata contestualmente stabilita la rilevanza ai fini IRAP delle rettifiche e delle riprese di valore sui crediti (commi 158, 159 e 160, lett. c) art. 1 legge n. 147/2013).

Rinviano al testo della circolare per gli aspetti riguardanti gli enti finanziari, creditizi e assicurativi, ricordiamo brevemente i chiarimenti che assumono maggiore rilevanza per la generalità delle imprese industriali.

In vigore della precedente formulazione dell'articolo 101, comma 5, TUIR

Abrogazione della ritenuta sui redditi degli investimenti e delle attività finanziarie estere



Circolare dell'Agenzia delle entrate, 4 giugno 2014, n. 14/E

L'Agenzia delle entrate aveva riconosciuto la sussistenza degli elementi certi e precisi, necessari alla deducibilità delle perdite su crediti nelle ipotesi di c.d. *derecognition* del credito conformemente a quanto stabilito nello IAS 39, e quindi per i soli soggetti tenuti a redigere il bilancio secondo i principi contabili internazionali (Circolare Agenzia delle entrate n. 26/E del 2013).

Perdite su crediti cancellati dal bilancio

Per garantire parità di trattamento alle imprese indipendentemente dal regime contabile adottato, il citato comma 5, come modificato dalla legge di stabilità dispone ora che: *"Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili"*. Sulla base di tale nuova formulazione la regola si applica chiaramente anche a coloro che redigono il "bilancio codicistico".

Si ricorda che il principio contabile nazionale contenente la disciplina dei crediti (OIC 15) è stato recentemente integrato e che le nuove previsioni, sostanzialmente conformi a quelle degli IAS/IFRS avrebbero potuto trovare applicazione, in via opzionale, già nei bilanci chiusi al 31 dicembre 2013.

I bilanci chiusi a tale data, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, sono peraltro i primi in cui la cancellazione assume automatica rilevanza fiscale, posto che la modifica al comma 5 dell'articolo 101 è entrata in vigore *"dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013"* (art. 1, comma 160, legge n. 147/2013) e che le cancellazioni operate in periodi d'imposta precedenti restano comunque soggette alla valutazione della ricorrenza degli elementi di certezza e precisione.

La cancellazione dei crediti in bilancio può dunque ora risultare sia dall'adozione delle precedenti regole contabili, sia dalla conformità alla nuova versione dell'OIC 15.

Nella prima ipotesi, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che solo la cancellazione conseguente la cessione di crediti *pro soluto* consente la presunzione degli elementi di certezza e precisione atti a comprovare la perdita e quindi a giustificare la deducibilità fiscale. La cancellazione derivante da cessioni *pro solvendo*, invece, è ritenuta una mera riclassificazione di poste patrimoniali che non garantisce la necessaria certezza e precisione della perdita.

Questi ultimi elementi secondo l'Agenzia sono invece sempre desumibili quando la cancellazione è frutto dell'adozione dei criteri della nuova versione dell'OIC 15. Se, al contrario, le nuove regole contabili non prevedono la cancellazione del credito (in quando alla cessione del credito non si associa il trasferimento dei rischi) le eventuali rettifiche di valore nella determinazione del reddito imponibile del soggetto continueranno a seguire le modalità ordinarie.

Riguardo le cessioni *pro soluto* di crediti non ancora scaduti, il nuovo OIC 15 prevede la contabilizzazione dell'intera differenza tra corrispettivo e valore di iscrizione in bilancio come perdita su crediti (voce B. 14 del conto economico), fatta salva la possibilità di individuare su base contrattuale componenti economiche di diversa natura. L'eventuale qualificazione alternativa – precisa l'Agenzia – assume rilevanza anche ai fini fiscali conseguentemente l'eventuale componente finanziaria esplicitata in bilancio sarà soggetta ai limiti ex art. 96 TUIR.

Come si è detto la circolare in commento contiene anche ulteriori precisazioni sulla deducibilità di crediti di modesta entità. Al riguardo è stato precisato che la stessa può avvenire anche nel caso in cui il termine di 6 mesi, trascorso il quale il credito diviene automaticamente deducibile (ex art. 101, comma 5, TUIR), sia decorso a partire dal 2012 (primo anno di applicazione della disciplina introdotta dall'art. 33, comma 5, del DL n.

Perdite su crediti di modesta entità

83/2012) ma la perdita sia già stata imputata a conto economico in periodi precedenti, anche in forma di svalutazioni.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che i soggetti che operano svalutazioni per masse, devono imputare le perdite su crediti di modesto importo maturate dal 2012 per intero alle svalutazioni operate negli anni precedenti (per la parte non dedotta), cosicché nel periodo d'imposta in cui si realizzano i requisiti per la deducibilità, l'intero ammontare che trova capienza nel valore delle svalutazioni e che non è stato ancora dedotto, potrà essere considerato una perdita su crediti ex art. 101, comma 5, TUIR.

La deducibilità automatica delle perdite su crediti di modesto importo impedisce di considerare gli stessi crediti nel calcolo del plafond di cui all'art. 106 TUIR e naturalmente non può produrre un'ulteriore perdita fiscale in sede di cancellazione degli stessi crediti dal bilancio.

4. Riporto delle perdite nelle fusioni transfrontaliere

Con la risoluzione n. 63/E del 17 giugno 2014 l'Agenzia delle entrate ha risposto ad un interpello (ex art. 11, legge n. 212/2000) presentato dalla stabile organizzazione in Italia di una società inglese (capofila di un gruppo multinazionale del settore finanziario), intenzionata ad eseguire l'incorporazione di una società controllata italiana, nell'ambito di un processo di riorganizzazione interno al gruppo.



Risoluzione dell'Agenzia delle entrate, 17 giugno 2014, n. 63/E

In particolare, la stabile organizzazione istante chiedeva se nell'individuare l'ammontare delle perdite riportabili nel processo di fusione fosse possibile considerare il proprio "fondo di dotazione" ritenuto fiscalmente congruo³, in luogo del patrimonio netto contabile indicato dalla norma. Inoltre, chiedeva se tale fondo di dotazione dovesse essere sterilizzato degli adeguamenti effettuati nei 24 mesi antecedenti l'operazione, anche se tali azioni erano imposte dalla normativa di vigilanza del settore finanziario per il rispetto di requisiti patrimoniali.

L'Agenzia delle entrate, nel ricostruire la fattispecie prospettata ha ritenuto rappresentasse una fusione transfrontaliera con integrazione dell'attivo dell'incorporata nella stabile organizzazione preesistente e che quindi dovessero trovare applicazione le norme sul riporto delle perdite fissate dall'art. 181 TUIR (vedi anche risoluzione agenzia delle entrate n. 66/E del 2007) Queste ultime stabiliscono che la deducibilità fiscale per il soggetto non residente debba avvenire in proporzione alla differenza tra gli elementi dell'attivo e del passivo effettivamente connessi alla stabile organizzazione in Italia e alle condizioni e nei limiti di cui all'art. 172, comma 7, TUIR.

In particolare, in merito a questo secondo punto, l'Agenzia ha chiarito che il patrimonio netto dovesse essere identificato in linea di principio con il fondo di dotazione contabile della stabile organizzazione, come risultante dall'ultimo rendiconto di cui all'articolo 14, comma 5, DPR n. 600/1973 e che lo stesso dovesse essere integrato delle eventuali variazioni fiscali operate nella dichiarazione dei redditi del relativo periodo d'imposta, finalizzate a realizzarne la congruità ed entro tali limiti. (riguardo la valutazione di congruità del fondo di dotazione l'Agenzia ha ricordato che non può formare oggetto di interpello ordinario).

³ Nello specifico si tratta del c.d. "patrimonio di vigilanza", requisito richiesto agli enti finanziari da direttive comunitarie e da accordi internazionali (in particolare gli accordi di Basilea).

La necessità di sterilizzare il fondo di dotazione degli eventuali incrementi effettuati per renderlo fiscalmente congruo nei 24 mesi precedenti la fusione è stata confermata. In considerazione della funzione antielusiva delle limitazioni dell'art. 172, comma 7, TUIR, l'Agenzia ha infatti ritenuto che il fondo di dotazione debba essere monitorato in tutte le sue modalità operative (apporti di denaro a qualsiasi titolo dalla casa madre, rettifiche contabili o fiscali che sono assimilate a conferimenti o versamenti da parte della casa madre, ecc). È stata comunque fatta salva la possibilità per il contribuente di presentare un interpello disapplicativo della citata normativa antielusiva ricorrendo all'art. 37-bis, comma 8, DPR n. 600/1973.

5. Consulenza giuridica sul c.d. “rientro dei cervelli”

Rispondendo ad una richiesta di consulenza giuridica proveniente da un'Associazione del sistema confindustriale l'Agenzia delle entrate ha fornito diverse indicazioni in merito alla corretta applicazione della legge 30 dicembre 2010, n. 238, in materia di rientro dei lavoratori in Italia (c.d. “rientro dei cervelli”).

Un primo chiarimento ha riguardato l'eventuale sussistenza di responsabilità in capo al datore di lavoro qualora il dipendente, che è tenuto ad autocertificare entro tre mesi dall'assunzione il possesso dei requisiti per accedere ai benefici fiscali concessi dalla normativa (come da provv. del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 luglio 2011 n. 97156), presenti una richiesta formalmente corretta, ma che si riveli invece falsa a seguito di verifiche dell'Amministrazione.

Al riguardo l'Agenzia ha chiarito che il datore di lavoro non è investito di particolari obblighi di controllo e che la responsabilità circa il contenuto delle dichiarazioni rilasciate dal lavoratore ricade esclusivamente su quest'ultimo.

Una seconda questione è stata sollevata in relazione all'ipotesi in cui la richiesta del dipendente di fruire dei benefici fiscali sia inoltrata al datore di lavoro in maniera tardiva (oltre i tre mesi dall'assunzione) o non sia inoltrata affatto. In tale circostanza è stato chiesto come il lavoratore possa recuperare il beneficio non fruito e come debba invece operare il datore di lavoro, in particolare nella compilazione del CUD.

Su questo punto, richiamando la circolare n. 14/E del 2012 (par. 2.2), l'Agenzia ha ricordato che in caso di richiesta tardiva (dal periodo d'imposta 2012) il datore di lavoro può applicare il beneficio al lavoratore dal periodo di paga successivo a quello di richiesta, riconoscendo l'agevolazione per i periodi precedenti in sede di conguaglio di fine anno, oppure a partire dal periodo di paga dell'anno successivo.

In quest'ultimo caso – ha precisato l'Agenzia – il datore di lavoro dovrà indicare nel CUD dell'anno in cui ha ricevuto la richiesta il reddito imponibile non ridotto e nelle annotazioni con codice BM la quota di reddito imponibile (70% o 80% a seconda che si tratti di un lavoratore o di una lavoratrice), così da consentire al lavoratore di richiedere il beneficio in sede di dichiarazione dei redditi (730 o Unico). In alternativa, è stata confermata la possibilità per il lavoratore di richiedere il beneficio non fruito a rimborso, ai sensi dell'art. 38 del DPR n. 602/1973, allegando la documentazione idonea a comprovarne il diritto.

Gli ultimi due punti posti all'attenzione dell'Agenzia hanno riguardato rispettivamente: l'interpretazione dell'articolo 7 della legge n. 238/2010, relativo alle condizioni di decadenza dal beneficio e la possibilità di fruire

dell'agevolazione nel caso in cui il dipendente maturi il requisito della permanenza all'estero mediante trasferimenti tra società localizzate in Stati diversi ma appartenenti al medesimo gruppo.

Con riferimento alle condizioni di decadenza dall'agevolazione l'Agenzia ha precisato che ai sensi dell'articolo 7 questa si verifica qualora il lavoratore trasferisca nuovamente la propria residenza o domicilio all'estero, prima che siano decorsi 5 anni dalla data di "prima fruizione del beneficio". Con quest'ultima espressione - puntualizza l'Amministrazione - si intende, per i lavoratori dipendenti, la data di assunzione.

Riguardo l'ultimo punto, l'Agenzia ha affermato che per l'applicazione del beneficio, fermi restando gli altri requisiti, è necessario che il rientro del lavoratore in Italia sia accompagnato dalla cessazione del rapporto di lavoro precedente (con cessazione dell'applicazione degli istituti giuslavoristici, fiscali e previdenziali, vigenti nel Paese di provenienza) e dall'inizio di un nuovo rapporto di lavoro (con applicazione di nuovi istituti vigenti nel Paese di arrivo), in modo da escludere che lo svolgimento di attività all'estero e il successivo rientro del lavoratore avvengano per il mero trasferimento presso altra sede o a fronte di distacco e fattispecie analoghe.

6. Maggiorazione degli acconti e addizionale IRES per gli enti creditizi e le imprese assicurative

Nel corso del 2013 il legislatore è intervenuto ripetutamente incrementando gli acconti d'imposta relativi all'IRES e all'IRAP dovuti dalla generalità delle imprese per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e per il successivo.

Per i soggetti che operano nel comparto finanziario e assicurativo la misura degli acconti è stata incrementata in misura relativamente maggiore inoltre, l'articolo 2 del DL n. 133/2013 ha disposto per tali soggetti anche l'applicazione, per il solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, di un'addizionale all'aliquota IRES pari ad 8.5 punti percentuali.

Su questi aspetti l'Agenzia delle entrate ha fornito vari chiarimenti con la circolare n. 15/E del 5 giugno 2014, che si invita a consultare per un maggior livello di dettaglio.

In questa sede si sottolinea che nel periodo d'imposta 2013 per effetto delle modifiche citate l'entità degli acconti da determinare ai fini IRES e IRAP (conformemente a quanto stabilito dall'art. 30, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997) per la generalità dei soggetti è pari al 102.5%.

Per gli enti creditizi e finanziari gli acconti delle due imposte devono invece essere determinati in misura pari al 130%.

Nel periodo d'imposta 2014 l'entità degli acconti per tutti i soggetti sarà del 101.5%.

L'Agenzia ha precisato che in caso di consolidato (ex art. 117 e ss. TUIR) se nella fiscal unit sono compresi soggetti tenuti al versamento di acconti di entità diversa, la consolidante dovrà calcolare l'acconto complessivo scomponendo le consolidate in due sottogruppi e applicando solo a quello del settore finanziario/assicurativo la maggiorazione prevista dal DL n. 133/2013.

Qualora per la determinazione degli acconti si ricorra al metodo storico la consolidante dovrà calcolare la quota dovuta in relazione al periodo precedente da parte del settore finanziario e quella dovuta dagli altri



Circolare
dell'Agenzia delle
entrate, 5 giugno
2014, n. 15/E



soggetti. Per ciascun sottogruppo la consolidante applicherà dunque la misura dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta 2013 e la somma dei due risultati darà l'entità del versamento dovuto, eventualmente ridotto dell'acconto già versato con la prima rata.



7. Ulteriori istruzioni in tema di fatturazione

Con la Circolare n. 18/E del 24 giugno, l'Agenzia delle entrate fornisce nuove indicazioni interpretative in materia di fatturazione, con particolare riferimento alla fatturazione elettronica, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 325 a 328 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013), che ha recepito le disposizioni della direttiva 2010/45/UE.

Fatturazione elettronica

L'art. 21 del DPR n. 633/72, come riformulato dalla Legge di stabilità 2013, reca una rinnovata definizione di fattura elettronica; è tale, infatti, "(...) *la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico (...)*". La norma specifica, poi, che: "*La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente.*"

Secondo l'Agenzia delle entrate, alla luce di tale definizione, per distinguere le fatture elettroniche da quelle cartacee non è determinante il tipo di formato originario (cartaceo o elettronico) usato per la creazione della fattura, ma "*la circostanza che la fattura sia in formato elettronico nel momento in cui viene trasmessa o messa a disposizione, ricevuta ed accettata dal destinatario*".

L'art. 21, confermando un requisito già necessario con le previgenti regole in tema di fatturazione elettronica, prevede che "*il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario*". In linea con le interpretazioni fornite dalla Commissione europea nella Note esplicative alla direttiva 2010/45/UE, l'Agenzia delle entrate chiarisce che, rispetto alla precedente disciplina, l'attuale formulazione della norma non richiede più il "previo accordo con il destinatario" per avvalersi della trasmissione elettronica della fattura, ritenendo sufficiente l'accettazione da parte del destinatario del mezzo di trasmissione utilizzato. Un accordo preventivo, quindi, per quanto utile ed opportuno a fini di un più strutturato scambio di informazioni tra le parti, non è di per sé indispensabile. Va da sé che quando il cedente/prestatore demanda ad un terzo (outsourcer) la trasmissione della fattura, sarà necessario uno specifico accordo tra le parti in tale senso, che potrà essere desunto, indirettamente, anche dal tipo di incarico conferito da ciascuna di esse al terzo.

Con riguardo ai requisiti della fattura elettronica, il novellato art. 21 del DPR n. 633/72 prevede la necessità in capo al soggetto passivo che utilizza la fattura elettronica, di assicurarne l'autenticità dell'origine (A), l'integrità del contenuto (I), la leggibilità (L), dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione. L'Agenzia delle entrate, riprendendo quanto indicato dalla Commissione europea nelle Note esplicative, fornisce indicazioni più dettagliate circa i summenzionati requisiti.

- Autenticità dell'origine: si intende che l'identità del fornitore/prestatore di beni/servizi o dell'emittente della fattura devono essere certi. La garanzia dell'autenticità dell'origine di una fattura è obbli-



Circolare
dell'Agenzia delle
entrate, 24 giugno
2014, n. 18/E



gatoria sia per il soggetto passivo fornitore/prestatore che per il soggetto passivo cessionario/committente. Entrambi possono assicurare l'autenticità dell'origine indipendentemente l'uno dall'altro;

- Integrità del contenuto: si intende che il contenuto della fattura e, in particolare, i dati obbligatori previsti dall'articolo 21 del DPR n. 633/72, non possano essere alterati. Analogamente all'autenticità dell'origine, è obbligatoria sia per il soggetto passivo fornitore/prestatore sia per il soggetto passivo cessionario/committente. Entrambi possono scegliere il modo in cui ottemperare a tale obbligo indipendentemente l'uno dall'altro;
- Leggibilità: si intende che la fattura deve essere resa leggibile per l'uomo. La leggibilità della fattura elettronica è soddisfatta se:
 - il documento e i suoi dati sono resi prontamente disponibili, anche dopo il processo di conversione, in una forma leggibile per l'uomo su schermo o tramite stampa;
 - è possibile verificare che le informazioni del file elettronico originale non siano state alterate rispetto a quelle del documento leggibile presentato.

Per il rispetto di tale requisito occorre avere la disponibilità, per tutto il periodo di archiviazione, di un visualizzatore adeguato e affidabile del formato elettronico delle fatture. A tale fine, l'Agenzia chiarisce che la fattura può essere resa leggibile anche solo in sede di accesso, ispezione o verifica da parte degli organi accertatori.

La leggibilità di una fattura elettronica, dal momento dell'emissione al termine del periodo di archiviazione, può essere garantita in qualsiasi modo; la firma elettronica avanzata e la trasmissione elettronica dei dati mediante sistemi EDI non sono di per sé sufficienti per assicurare la leggibilità.

Una delle novità più significative delle nuove regole in materia di fatturazione elettronica introdotte dalla legge di stabilità 2013 attiene alle modalità con cui i soggetti passivi garantiscono la presenza dei requisiti appena menzionati ed, in particolare, di A ed I.

La nuova formulazione dell'articolo 21, invece, rimette al soggetto emittente l'utilizzo della tecnologia ritenuta più idonea a garantire i requisiti di autenticità e integrità, richiamando a titolo esemplificativo:

1. i sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile;
2. la firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente;
3. i sistemi EDI (Electronic Data Interchange) di trasmissione elettronica dei dati;
4. le altre tecnologie non specificate, lasciate alla discrezionalità del soggetto passivo.

Secondo l'Agenzia delle entrate, il sistema di controllo di gestione è un processo con il quale un soggetto passivo crea, attua e aggiorna la garanzia riguardo l'identità del fornitore/prestatore di beni/servizi o dell'emittente della fattura (autenticità dell'origine) e controlla che il contenuto della fattura non sia stato alterato (integrità del contenuto). In ambito contabile, un corretto sistema di controllo di gestione struttura un percorso che documenta, passo per passo, la storia di un'operazione dal suo inizio, rappresentato dal docu-

mento originario (ad esempio, un ordine d'acquisto), fino al suo completamento (che può essere, ad esempio, la registrazione finale nei conti annuali), permettendo così di creare un collegamento logico tra i vari documenti di un processo.

Un esempio di sistema di controllo di gestione che sia in grado di garantire un percorso affidabile tra fatture e prestazioni sottostanti, secondo quanto previsto dalla direttiva 201/45/UE, è quello che prevede:

- un ERP (Enterprise Resource Planning, ovvero qualsiasi sistema applicativo che gestisca l'elaborazione dei processi di business) che integra tutti i processi di business rilevanti di un'azienda (vendite, acquisti, gestione magazzino, contabilità ecc.), creando e mantenendo nel tempo i riferimenti incrociati tra i documenti prodotti nel corso di tali processi;
- un registro di controllo delle modifiche apportate ai documenti creati e contenuti nell'ERP durante il loro ciclo di vita;
- un registro di controllo delle modifiche apportate ai dati di business contenuti nell'ERP che riguardano la fatturazione;
- un registro di controllo delle attività svolte dall'ERP, come ad esempio l'abbinamento di un ordine di acquisto ad una fattura.

In considerazione della necessità di rispettare i requisiti di A e di I della fattura, il sistema di controllo di gestione deve assicurare tali caratteristiche durante tutto il ciclo di vita della fattura. A tal fine, l'Agenzia delle entrate ritiene che non deve essere conservata solo la fattura, ma – per lo stesso periodo – anche tutta la documentazione che ne garantisce l'autenticità e l'integrità. Questa documentazione comprende, ad esempio:

- le registrazioni di business interne create durante il processo di fatturazione: contratti, ordini ai fornitori, documento di trasporto (DDT) di vendita, avviso di spedizione merce ai clienti, notifica di ricezione ai fornitori ecc.;
- documentazione esterna ricevuta durante il processo di fatturazione: ordini dei clienti, DDT di acquisto, avviso di spedizione merce dai fornitori, notifica di ricezione merce dai clienti, documentazione bancaria ecc.;
- dati principali di business storicizzati;
- prove dei controlli effettuati per verificare la qualità dei dati.

Per dimostrare l'integrità dei suddetti componenti comuni della fattura l'assunto è – secondo l'Agenzia - che il valore di un componente sia verificabile rispetto ad almeno una fonte indipendente. Per esempio, l'importo complessivo lordo di una fattura dovrebbe essere riscontrabile sull'estratto conto bancario.

I sistemi di controllo di gestione devono essere adeguati alle dimensioni, all'attività e al tipo di soggetto passivo e devono tenere conto del numero e del valore delle operazioni e del numero e del tipo di fornitori/prestatori e di acquirenti/committenti.

In alternativa ai sistemi di gestione, i requisiti di autenticità dell'origine ed integrità del contenuto possono essere garantiti mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente. Per le regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme elettroniche avanzate, qualificate e digitali, occorre fare riferimento alle prescrizioni contenute nel DPCM 22 febbraio 2013, pubblicato nella G.U. n. 117 del 21 maggio

2013.

L'Agenzia fornisce utili indicazioni circa le modalità di apposizione della firma elettronica, in relazione ai casi in cui il cedente o prestatore abbia incaricato il proprio cliente o un terzo di emettere per suo conto la fattura (c.d. fatturazione in outsourcing). Al riguardo, secondo l'Agenzia, occorre tener conto degli accordi intervenuti tra il cedente/prestatore ed il cliente/terzo, a seconda che questi prevedano l'invio del documento finale già redatto, oppure il semplice flusso di dati da aggregare per la compilazione del documento finale, ovvero la sua messa a disposizione. Nella prima ipotesi, l'emittente è sempre il cedente/prestatore, che deve pertanto apporre la propria firma elettronica. Nella seconda e nell'ultima ipotesi, invece, emittente è il cliente/terzo, che provvede ad aggregare i dati e, quindi, a generare il documento trasmettendolo al destinatario o mettendolo comunque a sua disposizione. È questi, di conseguenza, che dovrà apporre la propria firma elettronica. In ogni caso, occorre annotare in fattura che la stessa è stata compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, dal terzo (articolo 21, comma 2, lettera n), del D.P.R. n. 633 del 1972).

I requisiti di A ed I possono essere garantiti anche mediante sistemi EDI. Si tratta di un sistema di trasmissione dati caratterizzato dallo scambio di informazioni strutturate di tipo commerciale, amministrative e logistiche in un formato standard, a mezzo di reti di telecomunicazioni nazionali ed internazionali.

L'Agenzia delle entrate, dopo aver fornito chiarimenti in merito alla definizione ed ai requisiti della fattura elettronica, fornisce alcuni chiarimenti sull'emissione della stessa.

Fermo restando che la fattura è emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6 – e che, di conseguenza, la data apposta sul documento nel rispetto di tali criteri sarà determinante ai fini fiscali – l'Agenzia evidenzia che l'emissione della fattura non potrà comunque essere successiva al momento della sua consegna o spedizione (fattura analogica) ovvero al momento della sua trasmissione per via elettronica o messa a disposizione del cessionario o committente (fattura elettronica).

L'Agenzia delle entrate fornisce, quindi, alcune utili indicazioni con riferimento alle nuove regole in materia di conservazione elettronica delle fatture, oggetto del novellato art. 39, comma 3 del DPR n. 633/72, secondo cui

- le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze adottato ai sensi
- dell'articolo 21, comma 5, del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD);
- le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente.

Da tale disposizione emerge che l'emittente della fattura elettronica ne A e I e procede con la diretta conservazione elettronica della fattura emessa. Il destinatario della fattura elettronica può decidere o meno di "accettare" tale processo. In particolare, qualora non lo accetti ai fini fiscali, potrà materializzare il documento – garantendone la leggibilità – invece di stabilizzarne la prova informatica attraverso un processo di conservazione elettronica. Pertanto, la stampa e la conservazione analogica del documento ricevuto elettronicamente rappresentano un comportamento concludente per esprimere l'intenzione del destinatario di non accettare la fattura come "elettronica" (pur procedendo, viceversa, al suo pagamento e alla sua registrazione). In tale circostanza, l'Agenzia indica che, nel caso in cui il destinatario non ac-

getti il documento elettronico, all'emittente non è impedito di procedere all'integrazione del processo di fatturazione con quello di conservazione elettronica, sempre che la fattura generata e trasmessa in via elettronica abbia i requisiti di A, I, L dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione. Per non creare vincoli alla diffusione della fatturazione elettronica, l'Agenzia delle entrate ritiene che il processo di emissione/non accettazione/conservazione non debba mantenere un obbligo di simmetria tra emittente e destinatario della fattura.

L'Agenzia, infine, ritiene applicabili alle nuove disposizioni in materia di fatturazione elettronica, in quanto compatibili, i documenti di prassi già pubblicati con riferimento alla precedente formulazione della disposizione.

Quesiti a domanda a risposta

Nella seconda parte della circolare, l'Agenzia delle entrate fornisce ulteriori indicazioni sul tema della fatturazione, nella forma di risposta a specifici quesiti.

Tra questi, si segnala, in particolare, quanto chiarito in merito alla possibilità di sostituire la ricevuta fiscale con la fattura (semplificata o ordinaria).

In particolare, l'Agenzia indica che, qualora per un'operazione per la quale è prescritto il rilascio di scontrino fiscale, ricevuta o fattura-ricevuta fiscale sia emessa, in sostituzione di questi, fattura ordinaria o fattura semplificata, il contribuente non è tenuto ad ulteriori adempimenti di certificazione. Al riguardo l'Agenzia ritiene che la funzione sostitutiva della fattura – ordinaria o semplificata – deve ritenersi riferibile non solo alle ipotesi di fattura immediata, ma anche alle ipotesi di fatturazione differita e riepilogativa di cui all'articolo 21, comma 4, del DPR n. 663/1972, che a seguito delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2013 è possibile emettere tanto per le cessioni di beni, quanto per le prestazioni di servizi.

8. Imponibilità IVA delle carte di sconto

La vendita di carte di sconto che conferiscono all'acquirente solamente il diritto di ottenere riduzioni sui prezzi dei prodotti e dei servizi offerti da imprese affiliate non costituisce un'operazione esente IVA. A questa conclusione è giunta la Corte di Giustizia Europea nella sentenza del 12 giugno 2014 pronunciata nell'ambito della causa C- 461/12.

La questione oggetto di pronuncia era stata sollevata in via incidentale dal giudice belga nell'ambito di una controversia sorta tra una società residente e l'Amministrazione finanziaria nazionale, riguardo la vendita tra il 2001 ed il 2005, senza applicazione dell'IVA, di carte di sconto che garantivano agli acquirenti l'accesso a promozioni e riduzioni sul prezzo di acquisto di beni e servizi presso una serie di imprese che avevano stretto accordi commerciali con l'emittente delle carte senza tuttavia prevedere corrispettivi con quest'ultimo per la partecipazione al programma promozionale.

La società emittente sosteneva che la vendita delle citate carte costituisse un'operazione esente dall'imposta in virtù dell'articolo 13, parte B, lettera d), punti 5 e 3 della sesta direttiva IVA (77/388/CEE), disposizioni che generalmente prevedono l'esenzione per operazioni finanziarie ma che dispongono l'esenzione anche per operazioni che coinvolgono "altri titoli ad esclusione dei titoli rappresentativi di merci" o che comportano "altri effetti commerciali". La Corte ha escluso che tali incisi potessero trovare applicazione nel caso di specie.



Corte di giustizia europea,
C-461/12





9. Tributi locali – versamenti TASI e IMU

In sede di conversione del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, avvenuta con legge 23 giugno 2014, n. 89, sono state riprodotte all'articolo 4, comma 12-quater le disposizioni in materia di versamento della prima rata TASI 2014 inizialmente fissate con decreto-legge 9 giugno 2014, n. 88 (pubblicato in G.U. n. 10 giugno 2014, n. 13) ma decadute per la mancata conversione del provvedimento (Comunicato 11 agosto 2014 del Ministero della Giustizia).

La modifica normativa riscrive in parte il comma 688, articolo 1, della legge di stabilità 2014 (legge n. 147/2013) disponendo che, per il solo 2014, il versamento della prima rata TASI è dovuto con scadenze differite, legate alla data di delibera da parte dei Comuni delle aliquote e delle detrazioni dell'imposta.

Per i Comuni che hanno già provveduto a deliberare le suddette aliquote e detrazioni entro il 23 maggio u.s. il termine per il versamento TASI è stato fissato al 16 giugno 2014, mentre, per gli enti locali che non hanno deliberato entro il 23 maggio, ma che provvederanno a farlo entro il 10 settembre 2014, il termine è fissato al 16 ottobre 2014.

Qualora gli enti locali non riescano a rispettare neanche la scadenza del 10 settembre 2014 il termine per il versamento è stato ulteriormente posticipato al 16 dicembre 2014. In quest'ultimo caso la TASI dovrà però essere versata in un'unica soluzione, applicando l'aliquota base dell'1‰, fermo restando il tetto massimo stabilito all'aliquota per tutte le categorie di immobili al 10,6‰ relativo alla somma delle aliquote TASI e IMU (soglia fissata dal primo periodo del comma 667, art. 1, della l. n. 147/2013).

Come noto, la TASI deve essere versata pro quota dal proprietario e dall'eventuale occupante dell'immobile (in virtù, ad esempio, di contratti di locazione o di comodato). Al riguardo la norma precisa che, qualora il Comune non definisca quote diverse, la frazione di TASI dovuta dall'occupante è pari al 10% dell'ammontare complessivo del tributo.

Ulteriori novità sono state introdotte riguardo le modalità di versamento dell'imposta. Fatta salva la possibilità di assolvere il tributo tramite F24, a partire dal 2015 il pagamento della TASI potrà infatti avvenire anche tramite bollettino postale (precompilato o meno). Il contribuente potrà quindi procedere in autodichiarazione o richiedere il proprio bollettino precompilato al Comune. Resta ferma la possibilità per gli enti locali di provvedere in autonomia all'invio dei bollettini ai contribuenti. Si ricorda, per completezza, che i modelli relativi ai bolletti postali per il pagamento della TASI, in formato compilabile e precompilato, sono già stati approvati con Decreto Interministeriale 23 maggio 2014.

L'introduzione di importanti novità relative alla TASI, proprio a ridosso del termine previsto per il versamento, ha generato notevoli difficoltà per i contribuenti e gli Enti locali, inducendo il Dipartimento delle Finanze del MEF ad emanare il 23 giugno scorso la risoluzione n. 1, con cui viene chiarita l'inapplicabilità di sanzioni e interessi in caso di mancato o insufficiente versamento del tributo; la sospensione è stata estesa anche ai versamenti IMU, in virtù della stretta correlazione tra le due imposte.

Nella citata risoluzione il Dipartimento delle Finanze ha precisato che i Comuni possono considerare sussistenti le condizioni per applicare l'articolo 10 dello



Risoluzione del Dipartimento delle Finanze, 23 giugno 2014, n. 1/DF



Statuto del Contribuente (legge n. 212/2000), che stabilisce la non sanzionabilità dei comportamenti tenuti dai contribuenti in osservanza di indicazioni dell'Amministrazione finanziaria o per violazioni derivanti da errori, ritardi, omissioni di quest'ultima, o ancora, per obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria.

La risoluzione ministeriale ha invitato i Comuni a consentire la regolarizzazione della posizione dei contribuenti fino ad un termine "ragionevole", suggerendo il 16 luglio 2014 come scadenza della sospensione, ovvero la data successiva di un mese al termine previsto dalla normativa nazionale per il versamento degli acconti IMU e TASI nei Comuni che hanno deliberato per tempo aliquote e detrazioni.

Ciò nonostante, come dimostra il caso della data del 16 giugno, fissata dalla legge nazionale ma ignorata dagli enti locali, la definizione di un termine di versamento e la relativa conclusione della sospensione resterà sostanzialmente potestà dei Comuni in virtù dell'ampio potere regolamentare concesso loro dall'art. 52 del D.lgs. n. 446/1997.

10. Trasformazione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate (DTA) IRAP

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 17/E del 16 giugno 2014 ha fornito ulteriori chiarimenti riguardo la trasformazione in credito d'imposta delle DTA iscritte in bilancio, con particolare riferimento a quelle attinenti all'IRAP.

Per effetto delle modifiche introdotte dai commi 167-171 dell'articolo unico della legge di stabilità 2014 (legge n. 147/2013) il regime di trasformazione delle DTA in credito d'imposta è stato infatti esteso alle DTA IRAP sia in ipotesi di perdita di esercizio sia in presenza di un valore della produzione netta negativo.

Si ricorda che le DTA IRAP trasformabili sono quelle legate a rettifiche di valore nette sui crediti, non ancora dedotte dalla base imponibile IRAP, operate dai soggetti che applicano l'articolo 106, comma 3, TUIR (banche e imprese assicurative), nonché quelle afferenti componenti negativi relativi al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali deducibili in più periodi d'imposta (marchi, brevetti, ecc) (per i soggetti IAS rientrano in questa categoria anche le attività immateriali a vita utile indefinita deducibili in conformità all'articolo 10 del decreto 8 giugno 2011).

Relativamente alle modalità di quantificazione delle DTA IRAP trasformabili in credito d'imposta l'Agenzia delle entrate ha confermato le indicazioni già fornite in funzione IRES con la circolare n. 37/E del 2012.

Tuttavia, è stato precisato che nell'operare la neutralizzazione delle variazioni in diminuzione (IRES-IRAP), da effettuare ex art. 2, comma 56, del DL n. 225/2010, il contribuente dovrà agire prioritariamente su quelle con scadenza più prossima, per un ammontare corrispondente alle DTA trasformate, indipendentemente dall'asset a cui queste si riferiscono, e utilizzando un criterio proporzionale che tenga conto della complessiva composizione (Ires-Irap) delle DTA iscritte in bilancio.

Con riferimento agli aspetti applicativi della disciplina l'Agenzia ha chiarito che le DTA relative alle rettifiche nette su crediti sono trasformabili solo se queste sono operate dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, ciò in considerazione del fatto che il novellato comma 55 dell'articolo 2 del DL n. 225/2010 richiama espressamente le rettifiche operate ai fini IRAP secondo gli articoli 6, comma 1, lett. c-bis) e 7, comma 1, lett. b-bis) del D.Lgs. n. 446/1997, norme che trovano applicazione solo a decorrere dal periodo



Circolare dell'Agenzia delle entrate, 16 giugno 2014, n. 17/E

d'imposta in corso al 31 dicembre 2013.

Diversamente, le variazioni in aumento collegate all'ammortamento o alle svalutazioni dell'avviamento o altre attività immateriali originano DTA IRAP convertibili indipendentemente dal termine del 31 dicembre 2013, trattandosi di componenti rilevanti per l'IRAP anche in precedenza.

Per le stesse motivazioni, l'Agenzia ha ritenuto che per la conversione delle DTA IRAP in presenza di valore della produzione netta negativo (art. 56-bis,1 del DL n. 255/2010) non assume rilevanza la quota di DTA relativa ad eventuali *reversal* inerenti rettifiche di valore su crediti operate prima del 31 dicembre 2013, viceversa trovano riconoscimento fiscale le DTA connesse a variazioni in aumento riguardanti svalutazioni e/o ammortamento dell'avviamento e di altre attività immateriali.

Riguardo l'entrata in vigore della misura si ricorda che in caso di perdita d'esercizio assumono rilevanza le DTA IRAP risultanti dal bilancio relativo all'esercizio 2013, la data di trasformazione in questo caso decorre dall'approvazione del bilancio.

In caso di valore negativo della produzione netta occorre invece far riferimento alla dichiarazione IRAP 2014 (periodo d'imposta 2013), in tal caso la trasformazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione IRAP in cui viene rilevato il valore della produzione netta negativo.

Un ultimo importante chiarimento reso con la circolare in commento ha riguardato le modalità di utilizzo del credito d'imposta generato dalla trasformazione delle DTA. Come già chiarito dall'Agenzia (circolare n. 37/E del 2012) quest'ultimo può essere ceduto nell'ambito del consolidato in conformità con quanto disposto dall'articolo 7 del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004 e quindi essere utilizzato ai fini della compensazione dell'IRES dovuta dalla consolidate.

L'Agenzia ha ora precisato che in linea generale tale trasferimento incontra il limite di 700.000 euro previsto per le compensazioni (ex articolo 17 D.Lgs. n. 241/1997) tuttavia la società consolidata può trasferire il credito da DTA alla fiscal unit, senza tener conto di eventuali utilizzi effettuati in proprio, anche oltre il limite di 700.000 euro, a condizione che sia rispettata la soglia dell'IRES relativa al reddito imponibile da essa stessa dichiarato, al netto di eventuali trasferimenti al consolidato, (quali detrazioni, crediti per imposte pagate all'estero, ritenute alla fonte a titolo d'acconto, versamenti in acconto e eccedenze) e comunque fino a concorrenza dell'IRES dovuta dalla *fiscal unit*.

11. Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati

L'11 giugno 2014 l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la circolare n. 16/E con cui fornisce i primi chiarimenti applicativi riguardo le agevolazioni fiscali introdotte per le imprese start-up innovative e per gli incubatori certificati dagli artt. 25 e ss del DL n. 179/2012 (convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221).

Si ricorda che in considerazione dell'importanza che il quadro normativo di favore per le start-up e per gli incubatori riveste per l'intero sistema imprenditoriale, Confindustria ha organizzato il 15 luglio 2014 un seminario dedicato, dal titolo "Start-up: sistema, innovazione, nuova impresa", che ha visto la partecipazione di vari soggetti istituzionali coinvolti nell'elaborazione, nell'attuazione e nello studio delle nuove disposizioni.

Per una prima illustrazione dei profili societari, fiscali e finanziari della disciplina



Circolare
dell'Agenzia delle
entrate, 11 giugno
2014, n. 16/E

è possibile seguire il video dell'incontro, disponibile [sul canale Youtube dell'Area Politiche Fiscali di Confindustria](#).

12. Abolizione e reintroduzione dell'imposta di bollo sugli aumenti di capitale sociale

La Corte di giustizia si è pronunciata il 12 giugno u.s. nella causa C-377/13 che ha visto contrapposte una società portoghese e l'Amministrazione finanziaria dello stesso Paese, riguardo il rimborso dell'imposta di bollo versata dalla società in relazione ad aumenti di capitale realizzati tra il 2004 e il 2006 convertendo crediti degli azionisti per prestazioni accessorie precedentemente rese alla società.



Corte di giustizia europea,
C-377/13

Pronunciandosi la Corte ha stabilito che gli articoli 4, par. 1, lett. c) e 7, par. 1 e 2 della direttiva 69/335/CEE (come modificata dalla direttiva 85/303/CEE) in materia di imposte indirette sulla raccolta di capitali, ostano alla reintroduzione da parte di uno Stato membro di un'imposta sui conferimenti per le operazioni di aumento di capitale, che al 1 luglio 1984 erano assoggettate a tale imposta, ma che successivamente ne erano state esentate.

Come noto, per promuovere la libera circolazione dei capitali all'interno del mercato unico, il legislatore europeo è intervenuto con la direttiva 69/335/CEE del 17 luglio del 1969 (abrogata nel 2008) armonizzando, con l'introduzione di un'imposta unica, le diverse imposte alle quali erano sottoposti negli Stati membri i conferimenti di capitale alle società.

Successivamente, la direttiva 85/303/CEE del giugno 1985 ha introdotto limitazioni all'ambito di applicazione dell'imposta armonizzata, disponendo, in particolare, l'esenzione obbligatoria per le operazioni che al 1 luglio 1984 erano già esentate dalla normativa nazionale o assoggettate ad aliquote inferiori allo 0.5% (art. 7 comma 1, della Direttiva 69/335).

Nella necessità di salvaguardare le esigenze di gettito dei Paesi membri, la direttiva (come modificata) concedeva però la possibilità di mantenere l'imposta su determinate fattispecie: l'imponibilità era fatta salva per gli aumenti di capitale di società di capitali realizzati mediante conferimento di beni di qualsiasi natura, e per quelli realizzati mediante incorporazione di utili, riserve o provvigioni, a condizione che, in questa seconda ipotesi, l'aliquota applicabile al 1 luglio 1984 fosse dell'1%. Veniva infine stabilito che per le operazioni di conferimento in società di capitale non potessero essere applicate altre forme di imposizione oltre a quelle previste.

La normativa portoghese al 1 luglio 1984 prevedeva per gli aumenti di capitale un'imposta di bollo con aliquota al 2%, con esenzione per i soli aumenti realizzati direttamente in denaro. Il 18 giugno 1991 lo Stato portoghese aveva peraltro provveduto ad estendere l'esenzione dall'imposta a tutte le operazioni di aumento di capitale in società di capitali. Tempo dopo, il 14 dicembre 2001, il Portogallo faceva marcia indietro, reintroducendo l'imposta per tutte le tipologie di aumenti di capitale, con aliquota allo 0.4%.

In considerazione dei vincoli posti dalle richiamate direttive la società in causa riteneva che l'imposta reintrodotta nel 2001 violasse la normativa europea. (una pronuncia favorevole in tal senso seppur su una fattispecie diversa era stata resa dalla Corte di giustizia nella Causa C-366/05). L'Amministrazione finanziaria si opponeva alla richiesta, sostenendo che il diritto europeo non impedisse affatto la reintroduzione dell'imposta per gli aumenti di capitale realizzati con modalità differenti dal versamento in denaro, modalità che, al 1 luglio 1984, risultavano imponibili in conformità



con il dettato della direttiva.

La Corte dopo aver ribadito che gli obblighi derivanti dalla Direttiva 69/335/CEE vincolano la repubblica Portoghese a partire dal 1 gennaio 1986 (anno di adesione del Portogallo alla CEE) ha precisato che l'obbligo di standstill e le clausole di limitazione di cui all'articolo 7 della direttiva riguardano qualsiasi operazione rientrante nell'ambito della direttiva medesima e che quindi la posizione del governo portoghese fosse in contrasto con il diritto comunitario.

13. Rapporto sul contenzioso tributario 2013

Il Dipartimento delle Finanze del ministero dell'Economia e delle Finanze ha reso noti il 16 giugno scorso i dati relativi al contenzioso tributario nell'anno 2013 pubblicando [la relazione annuale sul monitoraggio](#) dello stato del contenzioso e dell'attività delle commissioni tributarie.

I dati in parola evidenziano una riduzione nel numero complessivo delle controversie pendenti dinanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali (CTP) e alle Commissioni Tributarie Regionali (CTR), complessivamente del 7,35 % rispetto al 2012.

Su tale riduzione secondo il Dipartimento ha influito il leggero calo dei nuovi ricorsi (-7.9%) a fronte di una sostanziale stabilità dei ricorsi definiti (+0.47%). In particolare, nel 2013, i ricorsi definiti hanno superato quelli pervenuti, anche grazie all'aumento dei giudici tributari in organico (+14%) e al ricorso ad istituti come il reclamo e la mediazione tributaria che hanno ridotto il numero delle controversie portate dinanzi alle Commissioni.

L'Agenzia delle entrate è l'ente impositore con maggiori ricorsi pendenti (51% di quelle in CTP e 72% in CTR). Un primato che sembra essere confermato anche dai dati sui nuovi ricorsi in primo grado (CTP) che per il 2013 coinvolgono l'Agenzia nel 48% dei casi (per la prima volta al di sotto del 50%). Il decremento relativo al numero delle azioni avviate presso le CTP nel biennio 2012-2013 riguarda in massima parte le persone fisiche (75%) e solo nel 27.41% dei casi altri soggetti.

Per quanto concerne il ricorso in appello, nel 2013 a rivolgersi alla CTR è stato nel 47.2% dei casi il contribuente e nel 52.8% l'Ufficio impositore (principalmente l'Agenzia delle entrate (39.78%), seguita da enti locali (4.80%) ed Equitalia (3.40%)). La tendenza a ricorrere alla CTR è in calo rispetto al 2012 da parte degli enti impositori (-2.4%), sebbene il valore assoluto sia mantenuto in equilibrio a causa del maggior numero di ricorsi effettuati dai contribuenti (+2.4%).

Le controversie del 2013 dinanzi alle Commissioni Tributarie hanno riguardato principalmente le imposte sui redditi. IRES e IRPEF sono infatti le materie trattate nel 23% del totale dei ricorsi/appelli pervenuti nell'anno. Segue l'IRAP (10%) e l'ICI/IMU (10%).

Il valore complessivo delle controversie è di 35 miliardi di euro.

Il 41% dei contenziosi avviati in CTP non supera i 2.582 euro e solo l'1.4% delle cause va oltre il milione di euro. Nonostante l'esiguità numerica queste ultime rappresentano il 75% del valore del contenzioso in entrata.

Per quanto attiene gli appelli in CTR il 24% ha ad oggetto controversie di valore inferiore ai 2.582 euro. Il 57% interessa valori fino a 20.000 euro. Solo il 2.7% riguarda cifre superiori al milione di euro.

Le controversie di valore unitario superiore a 20.000 euro in CTP coinvolgono quasi sempre l'Agenzia delle entrate (79.4% dei casi) e più raramente

Nuovi ricorsi nel 2013

Valore delle controversie e soggetti coinvolti

Equitalia (12% dei casi). In appello la percentuale di contenziosi con l'Agenzia sale (all'85.3%), quella con Equitalia registra invece una leggera flessione (7.39%).

Per le controversie di valore inferiore a 20.000 euro a ricorrere in CTR è stato nel 53.62% delle ipotesi il contribuente e nel 60.27% l'Ufficio. Quando invece il contenzioso supera i 20.000 euro il ricorso del contribuente è relativamente meno frequente (44.35% dei casi), così come quello dell'Ufficio (37.3%)

Come anticipato, il numero dei ricorsi definiti è aumentato leggermente nel 2013 (+0.47%) ma anche i giudici in organico sono cresciuti (+13.85%). La durata media dei contenziosi definiti nel 2013, sommando i due gradi di giudizio, è stata di 2 anni e 10 mesi. I ricorsi definiti in CTP hanno durata media maggiore (3 anni) rispetto a quelli definiti in CTR (2 anni e 2 mesi).

Esito dei ricorsi definiti

Le decisioni hanno riguardato il merito nel 69,35% dei casi e il rito nel restante 30,65%, tale prevalenza è maggiore in CTR (74,65% contro 25,35%) rispetto alle CTP (68,09% contro 31,91%).

Gli esiti completamente favorevoli all'ufficio sono stati superiori rispetto a quelli completamente favorevoli al contribuente in entrambi i gradi di giudizio (40,82% Ufficio, 30,66% contribuente in CTP; 41,81% Ufficio, 37,11% contribuente in CTR). Un giudizio intermedio c'è stato nel 9,31% dei casi in CTP e nell'8,02% in CTR.

Analizzando gli esiti per tipologia di tributi emerge che, in primo grado, l'Ufficio raggiunge un risultato favorevole più spesso rispetto al contribuente per tutti i tipi di imposta ad eccezione delle imposte ipotecarie e catastali dove è il contribuente ad ottenere soddisfazione con maggior frequenza (42% contro 29,86%). Per il totale dei tributi erariali trattati in CTP l'esito favorevole al contribuente avviene nel 28,89% delle ipotesi, l'Ufficio ha la meglio nel 39,80% dei casi. Per i tributi locali le proporzioni variano ma è comunque la pretesa dell'Ufficio che risulta più spesso vincente (36,16% contro 43,97%)

Nel secondo grado di giudizio gli esiti completamente favorevoli all'Amministrazione si concentrano in materia di IRE/IRPEF, IVA, ICI/IMU, e Tributi sui rifiuti. Al contrario il contribuente prevale relativamente più spesso per questioni inerenti all'IRE/IRPEF, l'IRAP e l'imposta di registro.

Le spese di giudizio in primo grado sono compensate nel 79,30% dei casi, restano a carico del contribuente nel 12,71% dei casi e sono poste in capo all'Ufficio solo nel 7,99% delle ipotesi. Questo trend è ricalcato anche per il secondo grado, sebbene le percentuali varino (76,18% compensate, 15,71% contribuente, 8,11% Ufficio).

A livello territoriale si segnala che la propensione a ricorrere in appello risulta maggiore nelle aree geografiche in cui il valore delle controversie è mediamente più elevato (Lombardia e Veneto per le CTP, Lombardia, Trentino e Marche per le CTR).

Per quanto concerne le CTP nei ricorsi definiti di valore fino a 20.000 euro l'esito favorevole all'ente impositore è stato registrato il 40,69% delle volte con il contribuente vincente solo nel 31,20% dei casi. Fatta eccezione per le imposte ipotecarie e catastali l'ente impositore ottiene esiti positivi in maniera prevalente per tutte le categorie di tributi (erariali e locali). Per le controversie tra 20 mila euro e 1 milione l'ente ottiene soddisfazione nel 42,70% dei casi, il contribuente nel 27,17%. Quando il valore supera il milione di euro il contribuente vince in giudizio nel 27,62% dei casi, l'ente impositore nel 39,77% delle ipotesi.

Analogo l'andamento per le CTR dove per i ricorsi fino a 20.000 euro l'ente

impositore ha la meglio nel 40.5% dei casi, il contribuente nel 37.1%. I principali tributi in cui l'Amministrazione prevale sono IRE/IRPEF, IVA, Doganali/Accise e tutti i tributi locali. Viceversa il contribuente vince con maggior frequenza quando la controversia riguarda l'IRAP, l'imposta di registro, le ipotecarie e catastali nonché l'IRES/IRPEG.

Per la fascia tra 20 mila euro – 1 milione di euro le percentuali restano pressochè invariate (esito favorevole all'Ufficio nel 43.87% dei casi contro esito favorevole al contribuente nel 37.26%). Gli appelli sopra 1 milione di euro vedono uscire vincitore l'Ufficio nel 43.05% dei casi, il contribuente nel 36.88%. L'Ufficio vince più spesso in materia di IRE/IRPEF, IRAP, IVA e ICI/IMU viceversa le pronunce inerenti all'IRES/IRPEG e al Registro sono relativamente a vantaggio del contribuente.

Nel primo grado di giudizio il 58.74% del totale dei ricorsi presentati è associato ad un'istanza di sospensione, nel secondo grado tale percentuale scende drasticamente al 5.42%. Le istanze presentate nel 2013 sono state il doppio di quelle decise e di queste ultime solo la metà è stata accolta. Sussistono marcate difformità territoriali: la CTP di Roma ha deciso solo lo 0.6% delle istanze presentate, quella di Napoli l'1.3%. Al contrario alcune CTP come Siena, Brindisi, Ragusa, Gorizia, Salerno, Cremona, Catanzaro o Lucca hanno deciso nel 2013 più istanze di quante non ne siano state presentate in corso d'anno.

La Commissione Tributaria Centrale ha definito nel 2013 quasi i 2/3 delle liti pendenti. Le 13.576 restanti, concentrate perlopiù nelle sezioni di Lazio e Toscana dovranno essere definite entro il 31 dicembre 2014, termine previsto per la cessazione dell'attività giurisdizionale della CTC.

Attingendo dai dati dell'ufficio statistico della Corte di Cassazione il rapporto evidenzia che il numero di cause iscritte in cancelleria nel 2013 rispetto al 2012 è rimasto pressochè invariato (10.696 rispetto alle 10.140 del 2012). L'impugnazione in Cassazione ricorre più frequentemente nelle CTR e in particolare in quelle di Lombardia, Campania e Lazio. La Corte nel 2013 ha definito circa 8.200 procedimenti facendo registrare un buon incremento rispetto all'anno precedente (+38.82%).

Dai dati emerge che la Corte ha ritenuto ammissibili il 37.7% delle istanze (in media il 24.3% di quelle proposte dal contribuente e il 51.8% di quelle avanzate dall'Agenzia delle entrate). Il rigetto è avvenuto nel 39.1% dei casi, nel 4.5% delle ipotesi è stata decretata l'inammissibilità, l'estinzione o la cessata materia del contendere ha riguardato il 18.3% delle istanze mentre nel restante 0.5% l'esito è stato l'improcedibilità, o questioni attinenti la determinazione della competenza o della giurisdizione.

Con riferimento al numero di giudici tributari in servizio, il rapporto evidenzia l'incremento di quelli attivi presso le CTP (+13% per un totale di 2519 unità) e le CTR (+14.52% per un totale di 1.065 giudici). L'immissione di personale ha contribuito all'abbassamento dell'età media (da 65 a 62 anni). Per raggiunti limiti di età (75 anni) 449 giudici dovranno cessare il servizio nel biennio 2014-2015.

Istanze di sospensione

Commissione tributaria centrale

Ricorsi in Cassazione

Giudici tributari

14. Dividendi distribuiti ad una controllata in un territorio d'oltremare di uno Stato membro

Si segnala la sentenza della Corte di Giustizia 5 giugno 2014 nelle cause riunite C-24/12 e C-27/12 con la quale è stata affrontata la questione se le disposizioni del diritto dell'Unione in materia di libera circolazione dei capitali,

quali l'articolo 56 CE, debbano essere interpretate nel senso che ostano a una misura di uno Stato membro che possa ostacolare i movimenti di capitali tra tale Stato membro e il proprio PTOM (Paese o Territorio d'Oltremare).

Nel caso di specie si trattava di una ritenuta "in uscita" prelevata dall'Olanda sul dividendo distribuito da una società residente alla propria controllante residente nel PTOM. Al riguardo, dopo aver ricordato in generale che, ai sensi dell'articolo 299, paragrafo 3, CE, i PTOM che figurano nell'elenco di cui all'allegato II del Trattato CE, costituiscono l'oggetto dello speciale regime di associazione definito nella quarta parte del Trattato stesso, vale a dire negli articoli da 182 CE a 188 CE, regime le cui modalità e procedure sono definite con decisioni del Consiglio ai sensi dell'articolo 187 CE, la Corte ha anzitutto osservato che l'esistenza di tale regime speciale tra l'Unione e i PTOM determina la conseguenza che le disposizioni generali del Trattato CE, vale a dire quelle che non figurano nella quarta parte di detto Trattato, non sono applicabili ai PTOM senza espresso riferimento (vedi sentenze *Leplat*, C-260/90, punto 10; *Eman e Sevinger*, C-300/04, punto 46, e *Prunus e Polonium*, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

In effetti, prosegue la Corte, la suddetta quarta parte del Trattato, pur contenendo alcune disposizioni riguardanti sia la libera circolazione dei beni, ossia gli articoli 184 CE e 185 CE, e dei lavoratori, vale a dire l'articolo 186 CE, sia la libertà di stabilimento, ossia l'articolo 183, punto 5, TCE, non contiene invece nessuna disposizione relativa alla libera circolazione dei capitali.

Dal suo canto, invece, la decisione PTOM, adottata dal Consiglio in base all'articolo 187 TCE in attuazione del regime di associazione, enuncia, all'articolo 47, paragrafo 1, quali restrizioni ai pagamenti e ai movimenti di capitali sono vietate tra l'Unione e i PTOM.

In particolare, facendo riferimento tale decisione alla bilancia dei pagamenti e vietando, da un lato, ogni restrizione ai pagamenti in moneta liberamente convertibile sul conto corrente di quest'ultima e, dall'altro, restrizioni alla circolazione dei capitali connesse a investimenti in società e riguardanti transazioni rientranti nel conto delle operazioni in capitale di detta bilancia, l'articolo 47, paragrafo 1, della decisione PTOM ha una portata particolarmente ampia, che si avvicina alla portata dell'articolo 56 CE nelle relazioni tra gli Stati membri e i paesi terzi (vedi al riguardo, e rispetto all'articolo 63 TFUE, sentenza *Prunus e Polonium*, punti da 29 a 31). Di conseguenza, vietando in particolare le restrizioni all'acquisto di partecipazioni in società e al rimpatrio degli utili che ne risultano, l'articolo 47, paragrafo 1, lettera b), della decisione PTOM vieta, tra altre restrizioni, quelle al versamento di dividendi tra l'Unione e i PTOM, analogamente al divieto di tali misure enunciato all'articolo 56 TCE rispetto, in particolare, alle relazioni tra Stati membri e i paesi terzi. Tuttavia, prosegue la Corte, considerata la già richiamata giurisprudenza (sentenze *Leplat*, C-260/90, punto 10; *Eman e Sevinger*, C-300/04, punto 46, e *Prunus e Polonium*, punto 29 e giurisprudenza ivi citata) e il fatto che né la quarta parte del Trattato TCE né la decisione PTOM, adottata in base a tale parte del Trattato, fanno espresso riferimento all'articolo 56 CE, occorre esaminare la questione sollevata sotto il profilo del suddetto articolo 47, paragrafo 1, e verificare se la portata di tale disposizione sia precisata o circoscritta da altre norme del regime speciale che si applica all'associazione UE-PTOM.

Al riguardo, la Corte ricorda che al momento della liberalizzazione, per l'associazione UE-PTOM, dei movimenti di capitali, una particolare attenzione è stata prestata alla circostanza che diversi PTOM sono considerati paradisi fiscali. Pertanto, la decisione PTOM contiene, all'articolo 55, una clausola d'eccezione riguardante espressamente la prevenzione dell'evasione fiscale.



Corte di giustizia europea,
C-24/12 e C-27/12



In particolare, ai sensi di detto articolo 55, paragrafo 2, «nessuna disposizione della [decisione PTOM] può essere interpretata come un impedimento all'adozione o all'applicazione di misure destinate a prevenire l'evasione (...) fiscale ai sensi delle disposizioni fiscali (...) del diritto tributario interno in vigore».

Sulla base di tali considerazioni, pertanto, la Corte ha ritenuto che una misura fiscale come quella controversa nel procedimento principale, che secondo la descrizione della sua origine e finalità fornita dal giudice del rinvio, è volta a prevenire i flussi eccessivi di capitali verso le Antille olandesi e a lottare quindi contro la capacità di attrazione di tale PTOM quale paradiso fiscale, rientra nell'ambito di applicazione della clausola di eccezione fiscale sopra citata e resta quindi al di fuori dell'ambito di applicazione dell'articolo 47, paragrafo 1, della decisione PTOM, a condizione che essa persegua tale obiettivo in modo efficace e proporzionato, valutazione che rientra nella competenza del giudice del rinvio.

In conclusione, la Corte ha ritenuto che, anche prescindendo dall'esaminare in quale misura le norme del diritto dell'Unione applicabili alle relazioni tra l'Unione e i PTOM si applichino ai rapporti tra uno Stato membro e il proprio PTOM, il diritto dell'Unione dev'essere interpretato nel senso che non osta a una misura fiscale di uno Stato membro la quale, perseguendo in modo efficace e proporzionato l'obiettivo della lotta all'evasione fiscale, restringe la circolazione dei capitali tra tale Stato membro e il proprio PTOM.

15. Obbligo di ritenuta per i lavoratori interinali concessi da un'agenzia di un altro Stato membro

La Corte di giustizia si è pronunciata il 19 giugno u.s. nelle cause riunite C-53/13 e C-80/13, stabilendo che osta alla libera prestazione di servizi (art. 56 TFUE) una normativa nazionale che obbliga le società stabilite in uno Stato membro ad operare la ritenuta ed il versamento dell'imposta sul reddito dei lavoratori impiegati e distaccati da agenzie di lavoro interinale stabilite in un altro Stato membro, ma che operano nel primo Stato tramite una succursale; laddove tale obbligo non è previsto per le società stabilite nel primo Stato che utilizzano agenzie di lavoro interinale stabilite nello stesso.

La pronuncia è giunta a seguito di rinvii pregiudiziali sollevati in due diverse controversie che coinvolgevano l'Amministrazione finanziaria della Repubblica Ceca e due imprese ivi residenti che si erano avvalse di lavoratori interinali impiegati e distaccati da un'agenzia slovacca. Quest'ultima operava in Repubblica Ceca tramite una succursale che, conformemente al diritto nazionale, non era ritenuta un soggetto titolare di rapporti tributari.

L'Amministrazione finanziaria richiedeva quindi alle due società di versare la ritenuta che avrebbero dovuto operare sui redditi corrisposti ai lavoratori interinali. In particolare in una delle due controversie la ritenuta ed il versamento venivano richiesti in misura forfetaria pari al 60% delle somme fatturate dall'agenzia di lavoro interinale all'impresa.

I giudici di rinvio evidenziavano come la normativa ceca, obbligando le società in questione ad operare le ritenute solo in caso di ricorso ad agenzie interinali non residenti, sollevasse dubbi circa la compatibilità con il diritto comunitario in relazione al principio di non discriminazione (art. 18 TFUE) alla libera circolazione dei lavoratori (art. 45 TFUE), alla libertà di stabilimento delle agenzie interinali (art. 49 TFUE) e alla libera circolazione dei servizi (art. 56 TFUE).



Corte di giustizia europea,
C-53/13 e C-80/13



Al riguardo la Corte ha ritenuto necessario inquadrare la questione solo nell'ambito della libera prestazione di servizi, posto che tale libertà - secondo il giudice europeo - traduce il principio di non discriminazione e che gli altri effetti (ostacoli alla circolazione dei lavoratori e alla libertà di stabilimento) rappresenterebbero, nel caso di specie, conseguenze di una sua eventuale violazione.

Nell'analizzare la questione la Corte ha quindi evidenziato come una disparità di trattamento come quella rinveniente dalla normativa ceca non potesse essere giustificata alla luce dei motivi imperativi che consentono deroghe all'art. 56 TFUE quali la necessità di riscuotere l'imposta e quella di prevenire la frode e l'evasione fiscale.

Nel primo caso la succursale è stata ritenuta dalla Corte un soggetto in grado di operare efficacemente le ritenute sui propri dipendenti alle cui informazioni ha agevolmente accesso, anche in considerazione del fatto che tale entità opera in maniera non occasionale sul territorio dello Stato (la succursale in questione era iscritta nel registro delle imprese della Repubblica Ceca).

Nel secondo caso il giudice europeo ha giudicato troppo vaghe e quindi inadeguate le presunzioni relative al rischio di frode o di evasione sollevate dalla Repubblica Ceca ribadendo che tali presunzioni devono essere saldamente fondate e non possono appellarsi alla sola circostanza che il prestatore di servizi è situato in un diverso Stato membro.

16. Inclusione nella fiscal unit di società controllate da società non residenti

Il principio di libera prestazione di servizi (art. 49 TFUE) e quello di libertà di stabilimento (art. 54 TFUE) ostano alla normativa di uno Stato membro dell'UE che consente a società controllanti residenti di costituire una fiscal unit con società controllate di secondo livello, detenute tramite società residenti, ma impedisce la costituzione di una simile entità quando dette controllate di secondo livello sono detenute tramite società non residenti senza stabile organizzazione nello Stato.

I principi sopra richiamati ostano inoltre a normative che consentono di creare una fiscal unit tra una società controllante residente in uno Stato membro e società da questa controllate residenti nello stesso Stato, ma impediscono la creazione di una fiscal unit tra società sorelle residenti quando la loro controllante comune non ha una sede né una stabile organizzazione nello Stato.

A queste conclusioni è giunta la Corte di Giustizia europea con la sentenza emanata il 12 giugno 2014 nella cause riunite C-39/13, C-40/13 e C-41/13.

In particolare, le cause C-39/13 e C-41/13 erano state rimesse al giudice europeo a seguito di una controversia sorta sul rifiuto dall'Amministrazione finanziaria olandese di consentire a due società residenti di realizzare il consolidato fiscale nazionale con le rispettive controllate di secondo livello, anch'esse residenti in Olanda, ma detenute per il tramite di società interposte (controllate di primo livello) residenti in un altro Stato UE (Germania) e senza stabile organizzazione nei Paesi Bassi.

La causa C-40/13, invece, era giunta alla Corte dopo che la stessa Amministrazione olandese aveva negato la realizzazione della fiscal unit ad alcune società "sorelle" residenti nei Paesi Bassi ma controllate, direttamente



Corte di giustizia europea,
C-39/13, C-40/13 e
C-41/13

o indirettamente, da una società residente in un altro Stato UE.

La Corte ha innanzitutto accertato che la normativa olandese (l'art. 15 della legge sulle società del 1969) creava sul piano fiscale uno svantaggio per le situazioni transfrontaliere rispetto a quelle interne disponendo una restrizione in linea di principio vietata dalle libertà del trattato.

Riguardo la possibilità di giustificare tale discriminazione con la necessità di assicurare la coerenza del sistema fiscale olandese, la Corte, ricordando la propria giurisprudenza (sentenza Papillon), ha precisato che nei casi sottoposti nelle Cause C-39/13 e C-41/13 il regime fiscale olandese consentisse tramite una norma generale di "esenzione delle partecipazioni", applicabile per quote superiori al 5% del capitale (e quindi per tutte le società consolidate per le quali è richiesto almeno il 95% di possesso), di non considerare nella determinazione degli utili imponibili della fiscal unit i guadagni e le perdite derivanti dalla detenzione, acquisizione o cessione di una partecipazione. È questa regola – ha ribadito la Corte - e non norme specifiche di neutralizzazione di determinate operazioni (come nel caso Papillon) che consente nei casi di specie di evitare la doppia considerazione delle perdite in seno alla fiscal unit facendo venir meno l'obiezione relativa alla coerenza del sistema fiscale. Tramite il regime di esenzione delle partecipazioni, infatti, una controllante residente non può mai considerare una perdita collegata ad una sua partecipazione in una delle controllate, anche se quest'ultima ha sede in un altro Stato membro.

Con riferimento invece alla possibilità di giustificare le restrizioni con il rischio di elusione fiscale il giudice europeo ha affermato che tale obiezione non può costituire giustificazione autonoma ma deve essere collegata ad uno specifico obiettivo di lotta contro espedienti puramente artificiosi, privi di realtà economica e il cui scopo consista nell'eludere l'imposta normalmente dovuta.

Riguardo la causa C-40/13 la Corte ha sostanzialmente ribadito le sue osservazioni già evidenziate per le altre due controversie precisando che la situazione di due società sorelle residenti ma con una controllante comune estera dovesse essere trattata su un piano di parità rispetto alla situazione di due controllate residenti di una società residente, non rilevando peraltro a tal fine alcun ostacolo per la coerenza del sistema fiscale olandese né per la necessità di contrastare il rischio di elusione fiscale.

17. Archiviazione elettronica dei documenti fiscali

È stato pubblicato nella G.U. n. 146 del 26 giugno il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 17 giugno 2014 che, in attuazione dell'articolo 21, comma 5, del D.Lgs n. 82/2005 (c.d. CAD), definisce le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto. Tale decreto abroga e sostituisce il Decreto del Ministero dell'economia delle Finanze 23 gennaio 2004.

Il decreto – i cui contenuti sono stati oggetto di confronto anche nell'ambito dei lavori del Forum Italiano sulla fatturazione elettronica - era a lungo atteso. Il nuovo DM, in vigore dal 27 giugno 2014, ha la finalità di armonizzare le regole di natura tributaria sulla conservazione dei documenti fiscali rilevanti con le regole tecniche vigenti (DPCM 3 Dicembre 2013) di attuazione del CAD in materia di sistema di conservazione, ma soprattutto introduce significative semplificazioni che dovrebbero agevolare i processi di dematerializzazione della documentazione fiscale; di seguito si presentano le principali:

- è abrogato l'obbligo di conservazione quindicinale delle fatture e si



Decreto del
Ministero
dell'Economia e del-
le Finanze
17 giugno 2014

allinea tale termine con quello applicabile ai libri contabili e agli altri registri fiscali. Il processo di conservazione dei documenti con valenza fiscale, quindi, è effettuato entro il termine previsto dall'art. 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1994, n. 489, quindi entro tre mesi dal termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi;

- è abrogato l'obbligo della comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'impronta dell'archivio dei documenti con rilevanza tributaria. Il contribuente comunicherà che effettua la conservazione in modalità elettronica dei documenti rilevanti ai fini tributari nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riferimento;
- ai sensi dell'art. 6 del Decreto, il pagamento dell'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti (relativa alle fatture, agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati durante l'anno), avviene mediante versamento nei modi di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica ed in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Le fatture elettroniche devono riportare la dicitura "bollo assolto ai sensi dell'articolo 6 del DM 17 giugno 2014".

I documenti in formato elettronico devono essere archiviati con l'apposizione di un riferimento temporale valido e opponibile a terzi. Ovviamente la documentazione ancorché in formato elettronico resta soggetta alle norme che ne regolano la tenuta in termini di immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità, condizioni che possono essere assicurate anche mediante formati scelti dal responsabile della conservazione, purché la scelta sia motivata nel manuale di conservazione. Come per la normativa precedente va assicurata la ricerca e l'estrazione delle informazioni in base a campi di ricerca quali cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, ecc, purché tali informazioni siano obbligatoriamente previste per la documentazione di riferimento.

Infine riguardo le copie informatiche l'articolo 4 ha disposto che la riproduzione per acquisire ufficialità debba essere provvista di firma elettronica qualificata, della firma digitale o della firma elettronica basata su certificati rilasciati dalle Agenzie fiscali. Ai fini fiscali il sigillo "copia conforme all'originale" deve essere apposto da un notaio o da un altro pubblico ufficiale autorizzato.



INTERNAZIONALE

18. EU - Modifiche alla direttiva madre-figlia

Il Consiglio dell'Unione Europea ha approvato durante la riunione del 20 giugno u.s. le modifiche alla direttiva madre-figlia (Direttiva 2011/96/EU) [proposte dalla Commissione](#) europea per prevenire la doppia non tassazione dei proventi derivanti dal ricorso ai c.d. strumenti finanziari ibridi.

Come anticipato nella circolare del mese di maggio, le modifiche alla direttiva mirano ad impedire che le imprese transnazionali possano pianificare i pagamenti infragruppo in maniera tale da beneficiare delle difformità dei sistemi tributari dei diversi Paesi dell'UE, al fine di ottenere una doppia non tassazione. In sostanza, alla luce delle modifiche, lo Stato membro della società "madre" dovrà astenersi dal tassare i proventi provenienti dalla società "figlia" solo se, e nella misura in cui, tali profitti sono indeducibili per la società "figlia".

Nell'approvare le modifiche il Consiglio ha ritenuto opportuno stralciarle da una più ampia proposta di intervento sulla disciplina relativa agli strumenti finanziari ibridi. Allo stesso tempo si è deciso di rinviare anche l'introduzione di una clausola comune anti-abuso che aveva formato oggetto di discussione nelle precedenti riunioni.

All'accordo politico in merito alle modifiche alla direttiva farà ora seguito l'adozione definitiva del testo prevista per la prossima riunione del Consiglio. Gli Stati membri dovranno adattare le proprie legislazioni entro il 31 dicembre 2015.

19. EU – Taxation Trends 2014

Eurostat e Direzione Generale Tassazione e Dogane della Commissione europea (DG TAXUD) hanno pubblicato l'edizione 2014 del rapporto *Taxation trends in the European Union*. La pubblicazione fornisce una panoramica sull'andamento delle entrate tributarie e sulle più recenti riforme fiscali introdotte nei 28 Stati membri dell'Unione Europea, nonché in Islanda e Norvegia.

Il rapporto evidenzia che la pressione fiscale complessiva in UE (intesa come sommatoria delle imposte e dei contributi sociali obbligatori) è aumentata nel corso del 2012 passando dal 38.8% del 2011 al 39.4%. Il trend è in ascensione anche per l'area euro dove lo stesso dato è passato dal 39.5% del 2011 al 40.4% del 2012. Le stime dell'Eurostat per il 2013 prevedono un ulteriore incremento per entrambe le aree.

Il peso del fisco varia significativamente da Paese a Paese: in alcuni Stati è inferiore al 30% (Lituania, 27.2%, Bulgaria e Lettonia 27.9%, Romania e Slovacchia 28.3%, Irlanda 28.7%) in altri supera di molto il 40% (Danimarca 48.1%, Belgio 45.4%, Francia 45%, Svezia 44.2%, Finlandia 44.1%, Italia 44%, Austria 43.1%)

Gli incrementi più significativi della pressione fiscale nel corso del 2012 sono stati registrati in Ungheria, Grecia, Francia, Belgio, Lussemburgo e Italia (passata dal 42.4% al 44%). I tagli di maggiore entità sono stati invece apportati in Portogallo, Slovacchia e Regno Unito.

La pubblicazione è disponibile nella sezione "Documenti" della [comunità professionale fisco](#) di Confindustria e [sul sito internet della DG TAXUD](#).

20. EU – VAT experts group opinion on definitive vat regime

Nel corso della seconda metà del 2012 la Commissione europea ha promosso la costituzione del VAT Expert Group (VEG), composto di rappresentanti del mondo imprenditoriale (anche Confindustria è stata scelta per contribuire ai lavori) e professionale, con l'obiettivo di assistere la Commissione stessa nella fase preparatoria di nuove iniziative di policy nel campo dell'imposta sul valore aggiunto.

L'attività del gruppo di lavoro – il cui mandato biennale scade il prossimo 30 settembre – si è concentrata, in particolare, sulle principali criticità che caratterizzano l'attuale sistema transitorio di tassazione degli scambi intracomunitari di beni, con l'obiettivo di ipotizzare ed analizzare soluzioni per superare le difficoltà odierne.

Nello specifico, i principali problemi che caratterizzano l'attuale sistema impositivo sono stati identificati nell'alto livello di incertezza normativa (es. prova delle cessioni intracomunitarie, verifica della cortezza ed esistenza del

numero di partita IVA di un operatore economico) e negli eccessivi costi di compliance per la gestione dell'IVA comunitaria, dovuti a regole complesse, applicate in modo difforme da parte degli Stati membri e che mal si adattano ai modelli di business sempre più flessibili adottati dalle imprese (es. trattamento delle operazioni a catena, difficoltà di qualificare determinate operazioni come cessioni di beni o prestazioni di servizi, obblighi di registrazione nello Stato membri di destinazione, in relazione a particolari operazioni).

Il VEG si è occupato poi di sviluppare ipotesi di riforma dell'attuale sistema di applicazione dell'IVA negli scambi intracomunitari.

Dopo approfondite valutazioni e scambi di opinioni, la Commissione europea ha reputato opportuno demandare ad una società di consulenza esterna la realizzazione di uno studio finalizzato ad approfondire alcune delle ipotesi ritenute degne di maggior interesse. Ai fini dell'approfondimento sono state pertanto selezionate le seguenti:

1. Mantenimento dello status quo: rendere definitivo l'attuale sistema transitorio;
2. Adattare le regole in vigore, sempre seguendo il flusso dei beni, nella variante che prevede che l'IVA sia addebitata dal cedente e che sia utilizzato un meccanismo di sportello unico;
3. Applicare agli scambi intracomunitari di beni le regole usate per la tassazione dei servizi, nella variante che prevede l'utilizzo del meccanismo dell'inversione contabile;
4. Seguire il flusso contrattuale nella variante che prevede che l'IVA sia addebitata dal cedente e che sia utilizzato un meccanismo di sportello unico;

In seguito, la Commissione europea, tenendo conto anche delle istanze espresse nell'ambito dell'attività svolta dal Gruppo di lavoro sul futuro dell'Europa, ha concordato di estendere l'oggetto dello studio ad ulteriori due ipotesi:

1. Adattare le regole in vigore, sempre seguendo il flusso dei beni, nella variante che prevede l'utilizzo del meccanismo dell'inversione contabile;
2. Mantenimento dello status quo, ma con adottamenti su specifiche tematiche, senza modificare in modo sostanziale le attuali regole.

Secondo l'opinione della Commissione europea, l'approfondimento di tali ipotesi copre una ampia combinazione dei principali problemi che tutte le diverse varianti ipotizzate sollevano, con particolare riferimento ai problemi legati al luogo di tassazione degli scambi e ad al soggetto obbligato al pagamento dell'IVA.

L'obiettivo dell'analisi affidata al consulente esterno è quello di:

- quantificare i principali problemi che le ipotesi pongono e le divergenze tra trattamento delle operazioni domestiche e trattamento delle operazioni intracomunitarie;
- identificare l'impatto che l'adozione di ciascuna ipotesi può comportare e le differenze sia positive che negative rispetto al sistema vigente, prendendo in considerazione sia la prospettiva degli operatori economici, sia quella degli Stati membri.

Lo studio è stato commissionato lo scorso 21 novembre 2013; la Commissione ne attende l'ultimazione verso l'inizio dell'anno 2015.

Considerata la scadenza del mandato biennale, il VEG ha ritenuto utile adottare un'opinione nella quale esprimere apprezzamento e supporto per l'attività di confronto condotta dalla Commissione europea nell'ambito del VEG, esprimendo l'auspicio che i lavori possano proseguire e la collaborazione non solo con la Commissione, ma anche con le amministrazioni fiscali degli Stati membri possa essere rafforzata.



ATTIVITA' DELL'AREA

21. Convegni e seminari sulla fatturazione elettronica verso la PA

Nel corso del mese di giugno numerose sono state le iniziative condotte sul tema della fatturazione elettronica verso la pubblica amministrazione, anche a seguito dell'avvio, il 6 giugno 2014, dell'obbligo di adozione di tale modalità di fatturazione per le operazioni effettuate nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale.

In particolare, rappresentanti dell'area hanno partecipato ad alcuni incontri di approfondimento sul tema, organizzati da associazioni territoriali del sistema nello specifico, il 3 giugno presso Confindustria Verona, il 13 giugno presso Confindustria Centro Sicilia ed il 19 giugno presso Confindustria Benevento.