



Novità fiscali

Settembre 2015

Ottobre 2015

"La libertà economica è la condizione necessaria della libertà politica"
– Luigi Einaudi

IRES/IRPEF

1. Delega fiscale: in G.U. il decreto su internazionalizzazione e crescita delle imprese
2. Opzione per trasparenza esercitabile ancora con comunicazione per società neo-trasformata (Ris. n. 80/E)
3. SIIQ – chiarimenti alle modifiche apportate dal Decreto “sblocca Italia” (Circ. n. 32/E)
4. I crediti eccedenti il limite di compensazione sono “non spettanti” (Cassaz. sent. n. 36393/2015)
5. Tassazione dei non residenti su dividendi contraria alla libera circolazione dei capitali (CGUE cause riunite C-10/14; C-14/14 e C-17/14)

IVA

6. Fatture elettroniche: la nomina del conservatore non depositario non va comunicata nei modelli AA9/11 o AA7/10 (Ris. n. 81/E)
7. Prescrizione frodi IVA inadeguata (CGUE – causa C-105/14)
8. Esigibilità dell’IVA in contratti di consulenza (CGUE – causa C-463/14)
9. Esenti i rifornimenti di carburante per imbarcazioni adibite a navigare in alto mare effettuate nei confronti di intermediari (CGUE Causa C-526/13)

AIUTI DI STATO

10. Decisione CE sulle agevolazioni alle imprese colpite da calamità naturali

INTERNAZIONALE

11. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States
12. UE – Pubblicato il rapporto Tax Reforms in EU Member States 2015
13. UE –Consultazione su IVA e commercio elettronico transfrontaliero

ATTIVITA' DELL'AREA

14. Gruppo lavoro Fisco
15. Gruppo lavoro principi contabili
16. Incontro VAT Group BusinessEurope
17. Incontro VAT Expert Group (VEG)
18. Seminario modernising VAT for cross-border e-commerce
19. Incontro con la Commissione Europea
20. Incontro credito d'imposta R&S
21. Incontro Patent Box

IRES/IRPEF

1. Delega fiscale: in G.U. il decreto su internazionalizzazione e crescita delle imprese

[D. Lgs. 14 settembre 2015 n. 147](#)

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 220 del 22 settembre 2015 è stato pubblicato il D.Lgs. 14 settembre 2015 n. 147, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese.

Il provvedimento, già oggetto di una precedente analisi da parte di Confindustria ([si veda a tal fine la circolare n. 19864 nella sezione dedicata del sito di Confindustria](#)), effettuata a seguito del primo esame dello schema di decreto approvato dal Consiglio dei ministri del 21 aprile 2015, introduce importanti novità in materia di fiscalità internazionale, sia modificando disposizioni già esistenti sia introducendo nuovi istituti.

Si riportano di seguito le principali innovazioni disciplinate dal decreto in oggetto.

- È stato riformato l'istituto del ruling internazionale, con integrale sostituzione dell'art. 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, al fine di promuovere forme di interlocuzione avanzata tra Fisco e imprese, tese a definire in via preventiva i rischi fiscali, favorendo gli investimenti. A tal fine è stata prevista la possibilità di avviare accordi preventivi con l'Agenzia delle Entrate su tematiche come: prezzi di trasferimento infragruppo con controparti estere, valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, valore normale delle transazioni con soggetti residenti in paradisi fiscali, analisi preventiva dei casi di configurazione di una stabile organizzazione in Italia, determinazione di redditi transnazionali anche di origine convenzionale relativi a dividendi, interessi e royalties. Gli accordi vincoleranno le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, tuttavia la loro efficacia potrà retroagire fino al periodo d'imposta di presentazione dell'istanza. Inoltre, qualora le circostanze di fatto e di diritto a base degli accordi ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula ma non anteriori a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza, relativamente a tali periodi di imposta sarà concessa al contribuente la facoltà di far valere retroattivamente gli accordi stessi, provvedendo, ove necessario, al ravvedimento operoso ovvero alla presentazione di una dichiarazione integrativa, senza applicazione, in entrambi i casi, di sanzioni.
Le disposizioni in oggetto si applicheranno a decorrere dalla data fissata in un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.
- A favore delle imprese che intendono effettuare investimenti in Italia

per un ammontare non inferiore a 30.000.000 euro e che abbiano cadute occupazionali significative e durature, l'art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015 ha attribuito la possibilità di presentare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento, delle eventuali operazioni straordinarie ritenute necessarie alla sua realizzazione, ivi inclusa la valutazione, ove necessaria, di un'azienda. Possono formare oggetto di istanza di interpello anche la valutazione sull'elusività di alcune operazioni ritenute rischiose, nonché la verifica delle condizioni per disapplicare disposizioni antielusive e per accedere a determinati regimi. Le istanze possono essere presentate anche con riferimento a tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, per i quali quest'ultima provvederà a veicolare la richiesta all'amministrazione competente, che risponderà autonomamente. Il contribuente che darà attuazione alla risposta ricevuta dall'Agenzia delle Entrate, a prescindere dall'ammontare dal suo volume d'affari o dei suoi ricavi, potrà accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo, se sussistono gli altri requisiti previsti dalla legge. Per la piena operatività dell'istituto è necessaria l'emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

- Il D.Lgs. n. 147/2015 è intervenuto anche sul regime di tassazione dei dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. La nuova norma prevede, infatti, che l'imponibilità integrale degli utili *black-list* operi, in caso di partecipazione indiretta, solo se il soggetto italiano sia effettivamente in grado di individuare la provenienza degli utili e, dunque, di agire come *dominus* dell'investimento partecipativo nella società *black list*, ovvero quando quest'ultimo risulti titolare, anche indirettamente di una partecipazione di controllo in una o più società intermedie non *black list*, che conseguono a loro volta utili da partecipare, anche non di controllo, in Stati o territori a fiscalità privilegiata; sui dividendi tassati in capo al socio per trasparenza è riconosciuto un credito d'imposta proporzionale alle imposte assolute dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione e, nei limiti dell'imposta netta italiana ai sensi dell'art. 165 TUIR. Lo stesso credito d'imposta è stato riconosciuto sulle plusvalenze, anch'esse già assoggettate a tassazione in capo al socio per trasparenza. Per tali utili e plusvalenze il credito d'imposta è stato riconosciuto per le imposte pagate dalla società controllata a partire dal quinto periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto. Le modifiche hanno effetto a decorrere dal periodo di imposta 2015.
- Le modifiche apportate dal decreto in commento hanno interessato anche la disciplina degli interessi passivi; nel dettaglio, la norma, intervenendo sull'art. 96, TUIR, ha previsto l'inclusione nel calcolo del ROL dei dividendi provenienti ed incassati dalle società controllate

estere (ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.). Contestualmente, è stata abrogata la possibilità di includere virtualmente nel consolidato nazionale il ROL delle società controllate estere (c.d. ROL virtuale), ai fini della determinazione degli interessi passivi deducibili.

- I “costi *black list*” relativi ad operazioni intercorse con imprese residenti, ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, sono ammessi in deduzione nel limite del loro valore normale, determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR. Sono considerati regimi fiscali privilegiati quelli adottati da Stati o territori individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, con i quali non sussiste un adeguato scambio di informazioni. È, pertanto, abolita l'attuale prima esimente, vale a dire la prova dell'effettiva attività commerciale del fornitore estero; tuttavia, permane l'obbligo di separata indicazione in dichiarazione, al pari di quanto previsto per i costi eccedenti tale importo. In ogni caso, la parte di costo eccedente il valore normale, potrà essere dedotta dando prova dell'effettivo interesse economico dell'operazione.
- Il decreto in esame ha modificato anche la disciplina del consolidato nazionale, recependo le indicazioni della Corte di Giustizia Europea. In particolare, la nuova norma ha permesso l'accesso al consolidato nazionale anche ai gruppi societari in cui la società controllante risulti residente in altro Stato membro della UE, senza avere una stabile organizzazione in Italia, mentre le società controllate dalla medesima società estera sono invece residenti in Italia. In tal caso il compito di effettuare il consolidamento potrà essere attribuito a una di tali società appositamente designata. La facoltà di avvalersi del consolidato è stata riconosciuta anche nel caso in cui le società “consorelle” siano residenti in un altro Stato membro, ma abbiano in Italia una stabile organizzazione.
Le modifiche a tale disciplina si applicano già dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto.
- Ai fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione, la nuova disciplina ha confermato ed esplicitato l'applicazione del principio elaborato in ambito OCSE, che vede la stabile organizzazione quale “*functionally separate entity*”, ovvero un'impresa distinta e separata dalla casa madre. Tale principio è stato confermato anche ai fini IRAP.
- E' stato introdotto in Italia l'istituto della “*branch exemption*”, che prevede, su base opzionale, una esenzione dei redditi e delle perdite realizzate dalle stabili organizzazioni estere di soggetti residenti.
- In merito alle modifiche apportate alla disciplina CFC, il decreto in esame ha, in primo luogo, reso facoltativo l'interpello disapplicativo; la dimostrazione delle esimenti potrà avvenire tramite un interpello o successivamente in fase di eventuale controllo.

E' stato, inoltre, abolito il regime di tassazione per trasparenza delle società collegate *black list*.

Le modifiche sulle CFC producono i loro effetti a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

- Con riguardo alla disciplina delle perdite su crediti, il D.Lgs. n. 147/2015 interviene sotto diversi profili: in primo luogo, ai fini delle procedure concorsuali, è stata attribuita rilevanza anche agli accordi di ristrutturazione dei debiti, ovvero a procedure estere equivalenti alle procedure concorsuali, previste in stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni. Inoltre, sempre ai fini delle procedure concorsuali, hanno assunto rilevanza anche i piani di risanamento attestati da un professionista indipendente e qualificato.

Nei casi di rinuncia al credito da parte dei soci, secondo la nuova disciplina, la detassazione, oggi integrale, opererà solo nei limiti del costo fiscale del credito, appositamente certificato dal socio.

2. Opzione per trasparenza esercitabile ancora con comunicazione per società neo-trasformata (Ris. n. 80/E)

[Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 80 del 14 settembre 2015](#)

Con la risoluzione n. 80/E del 14 settembre 2015, l'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un'istanza di interpello relativa alle modalità di esercizio dell'opzione per il regime fiscale della trasparenza, da parte di una società di persone trasformata in S.r.l.

Il dubbio di carattere operativo è stato sollevato in considerazione della recente modifica intervenuta, ad opera dell'art. 16, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 (in seguito "Decreto Semplificazioni"), sulle modalità di esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale, di cui all'art. 115, comma 4, TUIR; il citato art. 16 ha chiarito che l'opzione per la trasparenza è comunicata all'Amministrazione finanziaria compilando un apposito quadro della dichiarazione, Modello Unico SC, presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende avvalersi del regime di trasparenza.

Nel caso di specie, l'istante, un soggetto trasformato da società di persone in società di capitali con effetto dal 1° gennaio 2015, ha chiesto all'Agenzia delle Entrate chiarimenti sulle modalità di esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale, posto che, con riferimento al periodo d'imposta 2014, è tenuto a presentare il Modello Unico SP e non il Modello Unico SC.

In particolare, l'istante ha chiesto se possa esercitare l'opzione per il regime della trasparenza fiscale a decorrere dal periodo d'imposta 2015, anno in cui è avvenuta la trasformazione in S.r.l., avvalendosi delle precedenti modalità (ossia mediante comunicazione ai sensi del D.M. 23 aprile 2004).

L'Agenzia delle Entrate, considerata l'impossibilità per il soggetto istante di

esercitare l'opzione mediante le nuove modalità previste dalla legge, e considerato che la relazione illustrativa del Decreto Semplificazioni non esclude alle società neo costituite o trasformate di esercitare l'opzione, nel loro primo anno di imposta, ha confermato la soluzione interpretativa proposta dal contribuente, consentendo, pertanto, ai soggetti non tenuti alla presentazione del Modello Unico SC, di esercitare l'opzione per la trasparenza a mezzo del modello di comunicazione approvato con provvedimento del 4 agosto 2004, da presentare entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

L'Agenzia ha, altresì, annunciato che è in corso di predisposizione un modello "Comunicazioni per regimi *Tonnage tax*, Consolidato e Trasparenza" da utilizzare in tutte le ipotesi di comunicazione diverse dall'opzione, come variazioni del gruppo, interruzione del regime, perdita di efficacia, ovvero quando non è possibile utilizzare il modello Unico di dichiarazione (società neo-costituite o trasformate).

3. SIIQ – chiarimenti alle modifiche apportate dal Decreto "sblocca Italia" (Circ. n. 32/E)

[Circolare Agenzia delle Entrate n. 32/E del 17 settembre 2015](#)

Con la circolare n. 32/E del 17 settembre 2015 sono state esaminate le principali novità introdotte dal D.L. 12 settembre 2014 n. 133 (c.d. "Decreto Sblocca Italia" di seguito "decreto") al regime speciale previsto dall'art. 1, commi da 119 a 141-bis, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 per le Società Investimento Immobiliare Quotate e per le Società di Investimento Immobiliare Non Quotate (di seguito "SIIQ" e "SIINQ"), aggiornando le indicazioni già fornite con la circolare n. 8/E del 2008.

Il regime speciale delle SIIQ consente a società per azioni fiscalmente residenti in Italia, che svolgono in via prevalente attività di locazione immobiliare, i cui titoli di partecipazione siano negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella *white list* (di cui all'art. 168-bis D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917), in presenza di determinati requisiti previsti dalla legge, di esentare da IRES e IRAP l'utile derivante dall'attività di locazione immobiliare.

Tale utile sarà assoggettato a tassazione integralmente all'atto della distribuzione esclusivamente in capo ai soggetti partecipanti diversi dalle SIIQ, mediante applicazione di una ritenuta del 26% operata a titolo di acconto in capo ai soggetti imprenditori e a titolo di imposta nei confronti degli altri soggetti.

Le principali novità apportate dal decreto - dirette ad incentivare l'adesione al regime in parola - riguardano i requisiti per l'accesso al regime e le modalità e le componenti rilevanti della gestione esente.

La circolare ha chiarito che dette novità decorrono, in generale, dal 13 settembre 2014, ad eccezione delle misure che impongono la considerazione dell'intero periodo imposta, per le quali l'efficacia delle stesse decorre dall'inizio del periodo d'imposta in corso alla pubblicazione del decreto (e, quindi, dal 1° gennaio 2014, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Passando all'esame delle modifiche apportate dal decreto, con riferimento al requisito del controllo, è stata innalzata al 60% la quota di diritti di voto e di partecipazione agli utili, in precedenza previsti in misura pari al 51% mentre, per quanto riguarda il requisito del flottante anche la percentuale di azioni detenuta dai soci che non possiedono al momento dell'opzione, più del 2% dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria e più del 2% dei diritti di partecipazione agli utili, è stata abbassata dal 35% all'attuale 25%.

Tale ultimo requisito non si applica alle società già quotate. Inoltre, se per effetto di operazioni straordinarie il requisito del controllo dovesse venir meno, è possibile considerarlo come posseduto per l'intero periodo d'imposta senza soluzione di continuità, se lo stesso sussiste alla fine del periodo d'imposta.

I predetti requisiti partecipativi devono essere verificati entro il primo periodo d'imposta per cui è stato richiesto l'accesso al regime speciale, diversamente da quanto in precedenza previsto.

Nel caso in cui, al termine del primo periodo d'imposta, risulti soddisfatto solo il requisito relativo al flottante, il decreto ha previsto la possibilità di soddisfare il requisito relativo al controllo nei due esercizi successivi. Tuttavia, nei periodi d'imposta che precedono quello in cui si perfeziona l'adesione al regime speciale, l'imposta sul reddito delle società e l'imposta regionale sulle attività produttive saranno determinate in via ordinaria.

In tal caso, le imposte eventualmente versate in applicazione del regime speciale, si considerano provvisorie e, in caso di mancato soddisfacimento del requisito di controllo entro 36 mesi, costituiranno un credito d'imposta utilizzabile in compensazione, e in conseguenza del mancato perfezionamento del regime speciale, la società sarà tenuta al versamento delle suddette imposte determinate ordinariamente.

In ogni caso, il regime speciale cessa se per tre anni non sono stati rispettati i requisiti richiesti relativi alla prevalente attività di locazione immobiliare, di seguito illustrati, determinando l'applicazione delle regole ordinarie già dal secondo dei tre periodi d'imposta considerati. Prima della modifica del decreto tale periodo era limitato a soli due anni.

Si ricorda che la verifica del criterio della prevalente attività di locazione immobiliare, in base al quale gli immobili posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale destinati all'attività di locazione immobiliare costituiscono

l'80% dell'attivo patrimoniale, e in ciascun esercizio i ricavi provenienti da tale attività rappresentano almeno l'80% del totale dei ricavi, deve essere effettuata tenendo conto anche delle partecipazioni in altre SIIQ e SIINQ che costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

Ai fini della determinazione di tale requisito, l'articolo 20 del decreto ha reso rilevanti anche le quote di fondi comuni immobiliari e di SICAF immobiliari che investono almeno l'80% delle attività in detti immobili, e in partecipazioni in società o fondi immobiliari destinati alla locazione degli immobili. Conseguentemente anche i proventi derivanti dall'attività di locazione relativi a tali investimenti partecipativi, concorreranno alla formazione dell'utile della gestione esente.

A seguito di tale modifica, i proventi distribuiti dai fondi immobiliari e SICAF immobiliari in oggetto, non sono più assoggettati alla ritenuta del 20%, di cui all'art. 7, comma 2, D.L. 25 settembre 2001 n. 351; e i redditi derivanti da partecipazioni rilevanti di fondi comuni immobiliari, detenute da soggetti diversi dagli investitori istituzionali, non sono più tassati in capo ai percipienti secondo il regime di trasparenza (ex art. 32 comma 3-bis D.L. 31 maggio 2010, n. 78).

È stata ridotta dall'85% al 70% la percentuale di utile netto della gestione esente da distribuire obbligatoriamente ai soci, in ciascun esercizio, con riferimento ai proventi derivanti dall'attività di locazione nonché i dividendi percepiti dal possesso di partecipazioni in altre SIIQ o in SIINQ, dal possesso di quote di partecipazione in fondi immobiliari "qualificati".

Inoltre, ai fini della determinazione degli utili della gestione esente, il decreto ha reso rilevanti:

- le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili destinati alla locazione,
- le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in SIIQ o SIINQ,
- le plusvalenze relative a quote di partecipazione agli stessi fondi comuni di investimento immobiliari,

precisando che gli utili derivanti da tali componenti devono essere distribuiti nei due esercizi successivi a quello di realizzo, in misura pari al 50%.

La nuova modalità di determinazione dell'utile derivante dalla gestione esente ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 13 settembre 2014.

Ulteriori chiarimenti sono stati forniti con riferimento alla determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione, in caso di cessione del bene anteriore al quarto periodo d'imposta successivo all'ingresso nel regime speciale.

In particolare, la norma prevede che il valore normale costituisce il nuovo valore fiscalmente riconosciuto degli immobili e dei diritti reali su immobili destinati alla locazione, a decorrere dal quarto periodo d'imposta anteriore all'ingresso nel regime speciale (art. 1 comma 127 L. n. 296/2006).

Il decreto è intervenuto modificando il secondo periodo della disposizione, prevedendo che in tutti i casi di cessione di immobili destinati alla locazione prima che siano decorsi tre anni dalla loro immissione nel regime speciale, (sia che si tratti di beni già in dotazione della società prima dell'ingresso al regime, sia che si tratti di beni conferiti in società che abbiano aderito a tale regime) la differenza fra il valore normale e il costo fiscale riconosciuto prima dell'ingresso nel regime speciale dovrà essere assoggettata ad imposizione ordinaria.

L'eventuale differenza tra il prezzo di vendita e il valore normale dell'immobile rileverà ai fini della determinazione del risultato della gestione esente.

Il decreto ha inoltre esteso l'ambito di applicazione del regime speciale anche ai contratti di locazione a canone concordato oltre che quelli relativi ad alloggi sociali, precisando che sugli utili derivanti da tali contratti e dai contratti di locazione ad uso abitativo conclusi ai sensi dell'articolo 2, comma 3, L. 9 dicembre 1998, n. 43, la ritenuta continua ad applicarsi nella misura del 15%, in deroga a quanto disposto dall'art. 3 del D.L. 24 aprile 2014 n. 66.

Un'altra eccezione alla regola generale può derivare dai dividendi distribuiti a soggetti non residenti, nei confronti dei quali si applicano, ricorrendone i presupposti, le convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito, secondo le modalità previste dall'art. 7, comma 3-bis del D.L. 25 settembre 2001, n. 351.

Ai fini delle imposte indirette, la circolare dell'Agenzia delle Entrate fornisce delle precisazioni relativamente ai conferimenti di beni aventi per oggetto una pluralità di immobili locati. A tal proposito l'Agenzia ha chiarito che tali conferimenti ai fini IVA si considerano compresi tra le operazioni di conferimento di cui all'articolo 2, terzo comma, lett. b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, mentre agli effetti delle imposte di registro, ipotecarie e catastali scontano l'imposta in misura fissa.

Nell'ultimo paragrafo della circolare sono affrontate le principali tematiche emerse in materia in occasione della presentazione di istanze di interpello.

4. I crediti eccedenti il limite di compensazione sono “non spettanti” (Cassaz. sent. n. 36393/2015)

Con la sentenza n. 36393 del 7 luglio 2015, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito all'interpretazione del concetto di credito non spettante, ai fini della configurabilità del reato di indebita compensazione, di

cui all'art. 10-quater, D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74.

Nel caso oggetto del procedimento, il Tribunale di Genova aveva confermato il sequestro preventivo emesso dal Gip sui beni di un contribuente, per la sussistenza del reato di cui all'art. 10-quater cit.

Con il ricorso in Cassazione, il contribuente denunciava violazione di legge, in relazione al provvedimento cautelare, emesso a causa della compensazione di ritenute effettivamente subite, ma eccedenti il limite massimo annuale previsto dall'art. 34, L. 23 dicembre 2000, n. 388 (Euro 516.456,90 all'epoca dei fatti).

Secondo il contribuente, la fattispecie non integrava l'ipotesi di reato contestata, essendo il credito esistente, per cui il suo utilizzo in compensazione non avrebbe recato alcun danno economico all'Erario, con il conseguente venir meno dell'offensività della condotta.

La Corte, ribadendo un orientamento già enunciato con la sentenza n. 3367 del 26 giugno 2014, ha statuito che "per credito non spettante si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed esatto ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario", rigettando, quindi, il ricorso del contribuente.

La Corte di Cassazione, adottando una interpretazione estensiva del concetto di "non spettanza", ha ritenuto che la fattispecie di reato sussista tutte le volte in cui un credito, pur esistente, non possa essere considerato esigibile e, quindi, utilizzabile in compensazione.

5. Tassazione dei non residenti su dividendi contraria alla libera circolazione dei capitali (CGUE cause riunite C-10/14; C-14/14 e C-17/14)

[Sentenza](#)
[Corte di](#)
[Giustizia](#)
[Unione](#)
[Europea del 17](#)
[settembre 2015](#)
[cause riunite](#)
[C-10/14; C-](#)
[14/14; C-17/14](#)

Nelle cause C-10/14, C-14/14 e C-17/14 i giudici comunitari sono stati interpellati per valutare se il meccanismo differenziato di imposizione dei dividendi percepiti da soggetti residenti o non-residenti, previsto dalla normativa olandese, costituisca un ostacolo alla libera circolazione dei capitali.

La prima vertenza riguarda un cittadino belga il quale aveva percepito dei dividendi di società olandesi, assoggettati a una ritenuta d'acconto del 15%. Tuttavia, avendo indicato nella dichiarazione dei redditi trasmessa all'amministrazione finanziaria olandese un reddito complessivo pari a zero, e non avendovi inserito l'ammontare dei dividendi incassati con la ritenuta subita, il contribuente riceveva un avviso di accertamento a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche, al quale quest'ultimo si opponeva,

pretendendo, inoltre, il riconoscimento del diritto al rimborso della maggiore imposta pagata in Belgio sullo stesso reddito. L'amministrazione finanziaria olandese rigettava il ricorso e confermava l'avviso emesso. Il contribuente, lamentando di aver subito un trattamento fiscale discriminatorio rispetto ad un soggetto fiscalmente residente nei Paesi Bassi, che avrebbe potuto detrarre dall'imposta sul reddito delle persone fisiche la ritenuta subita, ha proposto ricorso prima in appello e poi di fronte alla Corte suprema dei Paesi Bassi.

Nella seconda vertenza, una cittadina olandese, ma fiscalmente residente in Belgio, a fronte della maggiore tassazione subita in Belgio sui dividendi percepiti da società stabilite nei Paesi Bassi (25%), già assoggettati a ritenuta nello stato della fonte, recuperava solo l'eccedenza della maggiore imposta belga su quella pagata nei Paesi Bassi.

La terza causa attiene ad una società stabilita in Francia, che aveva percepito dividendi da società olandesi, assoggettati a ritenuta d'acconto nei Paesi Bassi. Tuttavia, avendo subito una perdita nell'esercizio in cui era stata trattenuta l'imposta sui dividendi, non era stato possibile operare la detrazione dall'imposta sul reddito delle società dovuta in Francia. Ritenendo di aver diritto ad ottenere il rimborso integrale della ritenuta subita, al pari di una società residente nei Paesi Bassi, la società aveva presentato ricorso sostenendo di aver subito un trattamento fiscale discriminatorio. L'amministrazione finanziaria olandese resisteva sostenendo che la società non aveva provato la sussistenza di un trattamento fiscale più gravoso riservato ai soggetti non residenti.

Nei tre procedimenti principali il giudice del rinvio chiede alla Corte se la normativa nazionale dei Paesi Bassi operi una differenziazione di trattamento fiscale tra azionisti non residenti, persone fisiche o società, che ricevono i dividendi oggetto di una ritenuta alla fonte, e azionisti residenti, i cui dividendi sono anch'essi assoggettati alla suddetta ritenuta, che può essere, tuttavia, detratta dall'imposta sul reddito delle società o dall'imposta sul reddito delle persone fisiche; il giudice del rinvio chiede, inoltre, se una normativa siffatta costituisca una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

La Corte di Giustizia ha statuito che la normativa olandese contrasta con i principi della libera circolazione dei capitali; la Corte ha, inoltre, precisato che, in casi analoghi a quelli oggetto delle cause principali, la pressione fiscale dei contribuenti persone fisiche residenti e quella gravante sui soggetti non residenti, deve essere valutata, relativamente ad un anno civile, prendendo in considerazione i dividendi nel loro complesso, pur tenendo conto della franchigia prevista dalla normativa nazionale. Circostanze la cui valutazione è rimessa al giudice olandese.

La Corte ha poi precisato che, nel caso in cui il giudice del rinvio dovesse giungere alla conclusione che l'applicazione di una ritenuta alla fonte sui dividendi dei contribuenti non residenti determini su questi ultimi, una pressione fiscale definitiva più elevata di quella sopportata dai residenti per i medesimi dividendi, questa differenza di trattamento fiscale dei contribuenti dovrà essere considerata idonea a restringere la libera circolazione dei capitali, vietata dalla normativa comunitaria.

IVA

6. Fatture elettroniche: la nomina del conservatore non depositario non va comunicata nei modelli AA9/11 o AA7/10 (Ris. n. 81/E)

[Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 81/E del 25 settembre 2015](#)

Nella risoluzione n. 81/E del 25 settembre 2015, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una risposta ad un'istanza di interpello relativa alla modalità di comunicazione del luogo di conservazione delle fatture emesse in modalità elettronica, ai sensi dell'art. 5, D.M. 17 giugno 2014.

Premesso che la ditta individuale istante si avvale di una società situata in Italia, incaricata di gestire gli adempimenti connessi all'emissione di fatture elettroniche nei confronti della Pubblica Amministrazione (invio delle stesse tramite il Sistema di Interscambio - SdI -, gestione e archiviazione delle notifiche ricevute dal sistema e della loro conservazione sostitutiva), l'istante chiede se il luogo di conservazione delle fatture in formato elettronico vada comunicato mediante la presentazione dell'apposito modello previsto per la variazione dei dati dell'attività svolta rilevanti ai fini IVA (mod. AA9/11), oppure se sia sufficiente indicare nella dichiarazione dei redditi (mod. Unico 2016), che il contribuente effettua la conservazione elettronica dei documenti rilevanti ai fini tributari, come disposto dall'art. 5, D.M. 17 giugno 2014.

Secondo l'istante, la comunicazione all'Amministrazione Finanziaria tramite mod. AA9/11 non deve essere presentata, essendo sufficiente la semplice comunicazione mediante il modello Unico 2016.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, l'obbligo di comunicazione del luogo di conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti previsto dall'art. 35, comma 2, lett. d) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nonché di eventuali successive variazioni dello stesso, disposto dal comma 3 dello stesso articolo, deve considerarsi valido, con riferimento alle fatture elettroniche, solo nei confronti del depositario delle stesse e non anche nei confronti del conservatore non depositario, come nel caso presentato dall'istante.

Ciò in quanto il concetto di conservazione delle scritture contabili al quale il predetto articolo si riferiva, era limitato ai soli documenti cartacei,

relativamente ai quali si realizzava una coincidenza tra conservatore e depositante.

Infatti, nel confermare la soluzione dell'istante, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il conservatore, responsabile solo del processo di conservazione elettronica dei documenti fiscali, può coincidere con il contribuente, può assumere la veste del depositario oppure può essere un soggetto terzo. In quest'ultimo caso, il contribuente non è tenuto a presentare il modello AA9/11 poiché le informazioni sul conservatore sono già indicate nel manuale di conservazione, la cui redazione il conservatore è obbligato ad eseguire.

In ogni caso, ai sensi dell'art. 39, D.P.R. n. 633/1972, il soggetto passivo deve, in caso di controllo, essere sempre in grado di assicurare l'accesso automatizzato a tutti i documenti contenuti nell'archivio informatico, che devono essere all'occorrenza stampabili e trasferibili su altro supporto informatico presso la sede dove è effettuato il controllo o presso la sede del depositario, se diversa.

7. Prescrizione frodi IVA inadeguata (CGUE – causa C-105/14)

[Sentenza Corte di Giustizia Unione Europea dell'8 settembre 2015, causa C-105/14](#)

Nella causa C-105/14 la Corte di Giustizia dell'Unione Europea è stata chiamata a pronunciarsi in merito alla compatibilità con gli obblighi comunitari della normativa italiana in materia di prescrizione penale, a seguito di causa di interruzione, nel particolare caso di frodi IVA.

Nel caso esaminato dai giudici comunitari, una presunta associazione a delinquere realizzava frodi carosello nei periodi d'imposta dal 2005 al 2009, finalizzate ad evadere l'imposta sul valore aggiunto. In particolare, attraverso l'emissione di documenti falsi e la costituzione di società interposte, che avrebbero consentito di acquistare bottiglie di champagne in regime di esenzione, la società imputata è stata accusata di falsare la concorrenza vendendo prodotti ad un prezzo inferiore a quello di mercato.

Detraendo l'imposta relativa a detti acquisti la società presentava dichiarazioni IVA fraudolente ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, punibili con una pena detentiva fino a sei anni, e fino a sette anni, nel caso in cui gli imputati fossero dichiarati colpevoli anche del delitto di associazione a delinquere.

La fissazione dell'udienza preliminare ha interrotto il termine originario di prescrizione, che secondo quanto disposto dall'ultimo comma dell'articolo 161 del codice penale, in nessun caso può essere aumentato più di un quarto. Conseguentemente, nel caso oggetto del procedimento, il termine della prescrizione non potrebbe essere prorogato oltre gli otto anni e nove mesi per i promotori dell'associazione a delinquere e oltre i sette anni e sei

mesi per gli altri imputati, a decorrere dalla data di consumazione del reato.

Il giudice del rinvio, ritenendo il prolungamento del termine della prescrizione insufficiente ad evitare l'impunità degli imputati, a causa dei tempi richiesti dallo svolgimento delle indagini e degli atti necessari, ha sospeso il procedimento, sottoponendo alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1. se il prolungamento del termine della prescrizione di appena un quarto a seguito di eventi che ne determinano l'interruzione, avendo come effetto la prescrizione del reato e la conseguente impunità dello stesso, infranga le norme comunitarie in materia di tutela della concorrenza;
2. se lo Stato italiano, prevedendo un simile prolungamento del termine di prescrizione originario, abbia introdotto una forma di aiuto di Stato non ammessa dalla normativa comunitaria;
3. se lo Stato italiano, prevedendo un termine di prescrizione dei reati penali di appena un quarto a seguito di interruzione, e quindi insufficiente a garantire la sanzionabilità degli stessi, abbia indebitamente aggiunto un'esenzione ulteriore rispetto a quelle tassativamente previste dalla direttiva 2006/112/CE;
4. se con il ridotto prolungamento del termine di prescrizione si violi il principio in base al quale gli Stati membri devono vigilare sul carattere sano delle loro finanze pubbliche, sancito dall'art. 119 del TFUE.

Secondo i giudici comunitari, che rispondono alla terza questione pregiudiziale, una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dalle disposizioni nazionali di cui trattasi è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri a salvaguardia delle risorse finanziarie dell'Unione, nel caso in cui la stessa normativa impedisca di comminare sanzioni effettive in un numero considerevole di casi di frodi gravi, o nel caso in cui la stessa preveda termini di prescrizione più lunghi per i reati che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro rispetto a quelli che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

Il giudice nazionale, dopo aver verificato la sussistenza di tali circostanze, è tenuto a dare piena efficacia alle disposizioni che tutelano gli interessi finanziari dell'Unione, previste dall'art. 325, par. 1 e 2 del TFUE, ovvero disapplicando, all'occorrenza, le disposizioni nazionali che siano ostative al rispetto degli obblighi comunitari che impongono agli Stati membri di adottare misure efficaci contro le frodi comunitarie, al pari di quelle previste per contrastare le frodi che pregiudicano gli interessi erariali interni.

Rispondendo alle altre questioni pregiudiziali, i giudici comunitari hanno dichiarato che il regime di prescrizione applicabile a reati commessi in materia di IVA come quello oggetto del procedimento principale, non falsa il gioco della libera concorrenza all'interno del mercato interno, non costituisce un aiuto di stato poiché, sebbene il carattere non effettivo e/o dissuasivo

delle sanzioni potrebbe eventualmente procurare un vantaggio alle imprese interessate, tutte le transazioni sono soggette ad IVA e i reati commessi in violazione dei relativi obblighi previsti dalla legge sono sanzionati penalmente; infine, l'applicazione dell'art. 107 TFUE non assume rilievo nel caso di specie. Da ultimo, non è stato riscontrato un legame diretto tra il ridotto prolungamento del termine di prescrizione previsto dalla normativa nazionale, che determinerebbe l'impunità in molti casi di reati in materia di IVA, e la violazione del principio di finanze pubbliche sane.

8. Esigibilità dell'IVA in contratti di consulenza (CGUE – causa C-463/14)

[Sentenza Corte di Giustizia Unione Europea del 3 settembre 2015, causa C-463/14](#)

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è pronunciata in merito alla definizione di prestazione di servizi e alla determinazione del relativo momento impositivo, ai sensi della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio Europeo del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), con riferimento a contratti di abbonamento aventi per oggetto servizi di consulenza legale, commerciale e finanziaria.

Nel caso specifico, una società bulgara riceveva un avviso di accertamento a titolo di maggiore IVA, a causa del disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA pagata sull'acquisto di servizi di consulenza ricevuti nell'ambito dei sopra menzionati contratti di abbonamento, in quanto, a seguito di un'ispezione fiscale, non erano stati esibiti documenti formali da cui risultassero gli ordini e la fornitura dei servizi ricevuti (informazioni relative alla quantità, natura dei servizi, numero di ore effettuate e modo in cui erano stati stabiliti i prezzi dei servizi), utili a valutare l'effettiva esistenza di uno scambio di reciproche prestazioni.

Le prestazioni di servizi di consulenza erano oggetto di un contratto in base al quale i prestatori si impegnavano a tenersi a disposizione del cliente per consulenze, riunioni e impegni ogni giorno feriale negli orari di ufficio, in caso di necessità, oltre agli orari di ufficio, compresi domeniche e festivi, e a non concludere contratti simili con i concorrenti della società cliente. In cambio di tali impegni la società cliente si impegnavano a corrispondere ai prestatori un compenso forfettario settimanale, versato periodicamente la settimana successiva a quella per cui era dovuto.

Rispetto a tale tipologia di contratto il giudice del rinvio, rilevando che l'aver concordato il pagamento di corrispettivi forfettari dimostrava che le parti non avevano vincolato l'esigibilità del compenso ad un determinato risultato, e quindi non risultava possibile valutare se, ai fini dell'individuazione del momento impositivo, gli obiettivi erano stati effettivamente realizzati, ha sollevato le seguenti questioni pregiudiziali:

1. se la nozione di prestazioni di servizi includa anche i casi di contratti di abbonamento aventi per oggetto servizi di consulenza come

- quello considerato nel procedimento in esame;
2. se il presupposto dell'imposta si verifichi, nel caso di prestazioni di consulenza erogate nell'ambito di un contratto di abbonamento, con il decorso del periodo per il quale è stato concordato il pagamento, indipendentemente dalla circostanza che il committente si sia avvalso delle prestazioni del fornitore;
 3. se il prestatore, nell'ambito di un contratto come quello in esame, sia tenuto ad applicare l'IVA sulle prestazioni erogate al termine del periodo concordato per il corrispettivo, oppure se l'obbligo sorga ogni qualvolta il committente si sia avvalso delle prestazioni del consulente nel periodo corrispondente.

Per quanto attiene alla prima questione, la Corte di Giustizia ha dichiarato che la nozione di prestazione di servizi ricomprende anche i contratti di fornitura di consulenza a un'impresa, in particolare di tipo legale, commerciale e finanziario, nell'ambito dei quali il prestatore si è messo a disposizione del committente per tutta la durata del contratto. L'obbligo di esclusiva assunto dal prestatore dei servizi, inoltre, è una mera clausola di esclusiva che si inserisce nel contratto con il quale il prestatore si è obbligato a mettersi a disposizione del committente e può costituire un obbligo di non fare, anch'esso annoverabile quale prestazione di servizi, ai sensi dell'art. 25, par. 1, lett. b) della direttiva IVA.

Con riferimento alla seconda e terza questione pregiudiziale, la Corte di Giustizia ha chiarito che, nel caso di contratti di consulenza come quelli in esame, il presupposto dell'imposta e l'esigibilità della stessa si verificano alla scadenza del periodo per cui il pagamento è stato concordato, senza che rilevi se e con quale frequenza il committente si sia avvalso della consulenza del prestatore.

9. Esenti i rifornimenti di carburante per imbarcazioni adibite a navigare in alto mare effettuate nei confronti di intermediari (CGUE Causa C-526/13)

[Sentenza Corte di Giustizia Unione Europea del 3 settembre 2015, causa C-526/13](#)

Nella sentenza del 3 settembre 2015, relativa alla causa C-526/13, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affrontato una questione relativa al trattamento di esenzione (non imponibilità) dei rifornimenti di carburante di imbarcazioni adibite alla navigazione in alto mare, di cui all'art. 148, lett. a), della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (direttiva IVA).

La questione riguarda i rifornimenti di carburante effettuati nelle acque territoriali lituane da parte di un'impresa identificata ai fini IVA in Lituania, nei confronti di navi adibite alla navigazione in alto mare. Il carburante, importato in Lituania dall'impresa che effettua il rifornimento, era immagazzinato in Lituania in regime di deposito doganale, con conseguente

sospensione della riscossione dell'imposta fino all'immissione in libera pratica di quest'ultimo nell'Unione Europea.

Sebbene l'impresa in esame eseguiva i rifornimenti direttamente a beneficio delle navi da rifornire, essa non riceveva gli ordini di fornitura direttamente dagli armatori, bensì da intermediari stabiliti in vari Stati membri, ai quali poi fatturava le vendite. Tali intermediari agivano in nome proprio nei confronti sia dell'impresa, che degli armatori di tali navi, acquistando dalla prima e rivendendo a questi ultimi.

Ciò considerato, l'impresa fornitrice ha applicato il regime di esenzione su tali forniture, ai sensi delle norme lituane di recepimento dell'art. 148, par. 1, lett. a), della direttiva IVA.

Il fisco lituano ha tuttavia contestato all'impresa fornitrice di poter beneficiare del regime di esenzione su tali forniture di carburante, dal momento che questo non era venduto direttamente alle imprese armatrici, ma agli intermediari che agivano in nome proprio.

A seguito delle controversie instaurate presso i giudici lituani, la questione è stata devoluta alla valutazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, alla quale è stato richiesto di chiarire se l'esenzione di cui al citato art. 148, lett. a) della direttiva IVA risulti applicabile solo nell'ultimo stadio della catena distributiva, per le cessioni rese all'armatore della nave adibita alla navigazione in alto mare, oppure si applichi anche a cessioni diverse da quest'ultima, qualora al momento della cessione la destinazione finale dei beni sia già conosciuta e debitamente fissata e all'amministrazione fiscale siano fornite le relative prove.

Al riguardo, la Corte di Giustizia indica, in *primis*, che le operazioni di approvvigionamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono esentate in quanto sono equiparate ad operazioni all'esportazione (sentenza *Velker International Oil Company*, C-185/89); pertanto, così come l'esenzione dell'IVA applicabile alle operazioni di esportazione si applica esclusivamente alle cessioni finali di beni esportati dal venditore o per suo conto, allo stesso modo, l'esenzione di cui all'art. 148, lett. a) della direttiva IVA non può estendersi alle cessioni effettuate in uno stadio commerciale anteriore.

La Corte di Giustizia, inoltre, ritiene che una cessione di beni effettuata nei confronti di un intermediario che agisce in nome proprio non interviene nell'ultimo stadio della catena di approvvigionamento, poiché si presume che quest'ultimo li acquisti non per usarli, bensì per rivenderli ad un terzo, con la conseguenza che una tale cessione, in linea di principio, non può quindi beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 148, lett. a), della direttiva IVA.

Per la Corte non rileva altresì quanto essa stessa aveva indicato nella sentenza sul caso A, causa C-33/11, con riferimento all'esenzione di cui alla lett. f) dell'art. 148 della direttiva IVA, concernente l'esenzione applicabile

alle cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni degli aeromobili utilizzati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento; in tale causa la Corte aveva infatti riconosciuto la possibilità di beneficiare del regime di esenzione anche a soggetti diversi dalla compagnia di navigazione aerea che pratica essenzialmente trasporto internazionale, nella considerazione dei particolari meccanismi di registrazione e di autorizzazione degli aeromobili, che consentivano di verificare le modalità di utilizzo effettivo dell'aereo.

Secondo la Corte, i beni oggetto delle esenzioni di cui alla lett. a) ed alla lettera f) dell'art. 148 della direttiva IVA hanno natura talmente diversa da non consentire un'applicazione analogica dei principi da essa sanciti.

Ciò considerato, tuttavia, i giudici di Lussemburgo ritengono che, nel caso esaminato, non si possa escludere che il trasferimento della proprietà del carburante agli intermediari si realizzi soltanto in seguito al caricamento dello stesso sulle navi. Ove così fosse - circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare - un siffatto trasferimento della proprietà sarebbe avvenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori sono stati autorizzati a disporre del carburante, di fatto, come se ne fossero i proprietari.

Nella considerazione della nozione di cessione di beni fornita dall'art. 14 della direttiva IVA, secondo cui "costituisce «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario", ne discende, secondo la Corte di Giustizia, che le operazioni di fornitura di carburante non possono essere qualificate come cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, ma si dovrebbero considerare cessioni effettuate direttamente nei confronti di armatori che, a tale titolo, possono beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 148, lettera a), della direttiva IVA

Pertanto, la Corte ha ritenuto applicabile l'esenzione di cui all'art. 148, lett. a) della direttiva IVA nel caso in esame, a condizione che il trasferimento agli intermediari della proprietà dei beni interessati sia intervenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare siano stati autorizzati a disporre di tali beni come se ne fossero i proprietari. Tale circostanza è rimessa, tuttavia, all'apprezzamento del giudice del rinvio.

AIUTI DI STATO

10. Decisione CE sulle agevolazioni alle imprese colpite da calamità naturali

Come segnalato nella [Circolare mensile n. 19892 relativa alle novità di Luglio e Agosto 2015](#), il 14 agosto u.s. la Commissione europea, attraverso un comunicato stampa, ha reso noto l'esito della sua valutazione circa le agevolazioni concesse in Italia alle imprese situate in aree colpite da calamità naturali tra il 1990 e il 2009.

Nel mese di settembre, dopo aver sciolto le consuete questioni di confidenzialità con le Autorità italiane, è stato pubblicato il testo integrale della decisione sul sito della Commissione europea.

Le misure e i regimi sottoposti ad indagine da parte della Commissione europea erano stati concepiti per ridurre il carico fiscale, i contributi previdenziali obbligatori nonché i premi assicurativi obbligatori a favore di imprese aventi sede o comunque ubicate nelle aree colpite da diverse calamità naturali verificatesi in Italia a partire dal 1990.

Nello specifico, si è trattato dei regimi concernenti:

- Aiuti concessi per il terremoto del 1990 in Sicilia orientale: dal 1990 al 2002 una serie di leggi hanno concesso a tutte le imprese ubicate nel territorio colpito dal sisma, la sospensione e il differimento del versamento delle imposte, dei contributi sociali e dei premi assicurativi obbligatori, per gli esercizi finanziari riferiti agli anni 1990-1991-1992, o la possibilità di effettuare tale pagamento a rate. Con la Legge 27 dicembre 2002 n.289 è stata introdotta la possibilità di una riduzione del 90% sugli importi dovuti come imposte allo Stato;
- Aiuti concessi per le alluvioni del 1994 in Italia settentrionale: a seguito dell'alluvione le autorità italiane hanno adottato una serie di leggi che concedevano la sospensione e il differimento del versamento di tributi e contributi alle imprese che avevano subito danni rilevanti¹. Come per il terremoto della Sicilia orientale, la Legge 24 dicembre 2003, n. 350, articolo 4, comma 90 (Legge finanziaria del 2004) ha concesso alle imprese la possibilità di regolarizzare la loro posizione versando il 10% dell'ammontare ancora dovuto per le imposte e i contributi relativi agli anni 1995-1996-1997.
- Aiuti concessi per altre calamità naturali verificatesi dal 1997 al 2002: nel 2006² l'Italia ha concesso, alle imprese aventi sede legale o operativa nei comuni della provincia di Catania colpiti dal sisma e dall'eruzione dell'Etna nel 2002, una riduzione del 50% dei tributi e contributi dovuti. Nel 2008 l'Italia ha istituito anche una riduzione del 60% dei tributi e dei contributi a favore delle imprese aventi sede

¹ Ai sensi dell'articolo 16-bis della Legge 21 gennaio 1995, n. 22 si intende rilevante il danno superiore ad un sesto del reddito dichiarato per l'anno di imposta 1993 e comunque non inferiore a 2 milioni di lire.

² Legge 27 dicembre 2006, n.296 (Legge Finanziaria 2007), articolo 1, comma 1011.

legale o operativa nei comuni colpiti dal sisma del 1997 in Umbria e Marche³ e a quelle con sede legale o operativa nei comuni colpiti dal sisma del 2002 in Molise e in Puglia⁴.

- Aiuti concessi per il terremoto del 2009 in Abruzzo: nel 2011 l'Italia ha introdotto la riduzione del 60% dei tributi e contributi a favore delle imprese con sede legale e operativa nei comuni colpiti dal terremoto del 6 aprile 2009 in Abruzzo⁵.

Tutti i regimi erano rivolti alle imprese che operavano in tutti i settori, ad eccezione delle misure connesse per le alluvioni del 1994 in Italia settentrionale che escludevano le imprese dei settori bancario e assicurativo.

Le imprese beneficiarie erano quelle aventi sede o operanti nelle aree colpite dalle calamità naturali e, nel solo caso delle alluvioni in Italia settentrionale, quelle che potevano dimostrare di aver subito un "danno rilevante".

La Commissione - dopo aver rilevato l'illegalità delle misure, poiché attuate senza essere state preventivamente notificate - e confermato la natura di un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107.1. del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, ha provveduto all'esame della loro compatibilità alla luce dell'articolo 107.2.b. del TFUE, che dichiara compatibili, di diritto, con il mercato interno "gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure ad altri eventi eccezionali".

La CE, nello specifico, ha verificato se fossero soddisfatte le seguenti condizioni che dimostrerebbero l'effettiva compatibilità delle misure in esame:

- deve essere dimostrato che il danno per cui viene concessa la compensazione sia una conseguenza diretta della calamità naturale;
- l'aiuto non deve comportare una sovracompensazione del danno ma solo ovviare al danno provocato dalla calamità naturale.

Fatta parziale eccezione delle misure connesse per le alluvioni in Italia settentrionale, nessun regime sotto indagine conteneva una definizione del danno, sia materiale che economico, e non stabiliva alcun nesso tra l'aiuto e il danno subito a seguito delle calamità naturali. Inoltre, alla luce dei meccanismi di funzionamento delle misure, la CE non è stata in grado di verificare che le imprese avessero effettivamente subito dei danni, ad eccezione parziale delle misure dell'Italia settentrionale, e che il danno fosse effettivamente causato dalle calamità naturali. Proprio per questo motivo la CE ha concluso che i regimi hanno portato benefici a tutte le imprese aventi sede legale o operativa nelle aree dichiarate "disastrate" dalle autorità italiane, indipendentemente dal fatto che avessero effettivamente subito o

³ Decreto legge 8 aprile 2008, n.61, convertito dalla Legge 6 giugno 2008, n.103, articolo 2, comma 1 e con Decreto legge 23 ottobre 2008, n. 162, articolo 3, comma 2, convertito dalla Legge 22 dicembre 2008, n. 201.

⁴ Articolo 6, commi 4-bis e 4-ter, del Decreto legge 29 novembre 2008, n.185, convertito in Legge 28 gennaio 2009, n.2.

⁵ Legge 12 novembre 2011, n. 183, articolo 33, comma 28 (Legge di Stabilità del 2012).

meno danni in seguito alla rispettiva calamità.

Per tutte queste ragioni, la CE, con la decisione in commento, sostiene che le misure in questione non possono essere giudicate compatibili con le norme comunitarie e ne impone l'immediato recupero, per la parte eccedente i danni arrecati, affinché sia ripristinata la situazione di mercato precedente alla concessione dell'aiuto.

Tuttavia, la Corte di Giustizia ha indicato un'eccezione all'obbligo di recupero, ovvero l'esistenza di circostanze eccezionali che rendono l'esecuzione della decisione assolutamente impossibile. A tale riguardo, merita ricordare, come opportunamente richiamato nella decisione, che il Codice Civile (all'articolo 2200) e la legislazione fiscale italiana prevedono l'obbligo di conservazione delle scritture amministrative e contabili soltanto per 10 anni e la ricostruzione delle prove documentali dei danni subiti in seguito alle calamità deve avvenire sulla scorta di documenti ufficiali redatti ai tempi dell'evento.

Per questo motivo, per gli eventi risalenti a più di 10 anni fa, non potendo più le imprese beneficiarie dimostrare sia di aver subito danni, sia il loro importo, il recupero sarebbe impossibile in termini oggettivi e assoluti.

Questo non riguarda le imprese che non avevano sede operativa nell'area colpita da calamità al momento dell'evento. Le imprese in questa situazione, secondo la decisione, sono tenute a restituire il beneficio fruito, poiché non potevano subire alcun danno diretto causato dalla catastrofe naturale.

Per gli aiuti concessi alle imprese colpite dal terremoto in Abruzzo del 2009, invece, non vale la deroga dell'assoluta impossibilità di recupero. La CE richiede quindi il recupero della sola quota di aiuto incompatibile concesso e versato a singole imprese, fatti salvi i casi individuali che soddisfano le condizioni per essere considerati compatibili, ovvero i casi in cui possa essere stabilito un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dalla singola impresa e non ci siano sovracompenzazioni tra il danno subito e l'aiuto ricevuto, oppure i casi in cui il beneficio individuale è concesso in linea con il regolamento de minimis applicabile al tempo della concessione, oppure ancora i casi in cui il beneficio individuale è concesso in conformità di un regime di aiuto approvato o un regolamento di esenzione.

Entro due mesi dalla notifica della decisione (14 agosto 2015), l'Italia dovrà ingiungere ai beneficiari dell'aiuto di rimborsare l'ammontare dell'aiuto di Stato illegale e incompatibile.

INTERNAZIONALE

11. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States

È stato pubblicato il 4 settembre lo studio indipendente richiesto annualmente dalla Commissione Europea per la quantificazione e l'analisi del VAT GAP negli Stati Membri. I nuovi dati, che si riferiscono al 2013,

continuano a mostrare un quadro molto frammentato tra le diverse realtà europee. Lo *spread* complessivo tra l'IVA potenziale e quella effettivamente introitata ammonta, nel complesso, a circa 168 miliardi di euro (il 15.2% dell'Imposta totale). Quindici Paesi hanno fatto registrare dei progressi rispetto al 2012 nella gestione dell'imposta, mentre un peggioramento si è manifestato in 11 Paesi, tra questi l'Italia che, anche nel 2013 guadagna la maglia nera nella gestione dell'imposta.

Secondo lo studio in commento, il *GAP IVA 2013* Italiano è infatti il più alto dell'UE in termini assoluti, con 47.5 miliardi mancanti su 141,4 dovuti. In termini relativi, il nostro Paese si colloca quartultimo: il 33.6% dell'imposta dovuta non viene introitata; fanno registrare una prestazione peggiore soltanto Romania (41.1%), Lituania (37.7%), Slovacchia (34.9%) e Grecia (34%).

Lo studio in versione integrale può essere liberamente consultato al seguente *link*:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

12. UE – Pubblicato il rapporto *Tax Reforms in EU Member States 2015*

Il 28 settembre la Commissione Europea ha pubblicato il rapporto "*Tax Reforms in EU Member States 2015*" contenente la ricognizione delle riforme recentemente implementate in campo fiscale dai diversi Paesi membri dell'Unione. Il documento identifica le sfide che i singoli stati stanno affrontando per rendere i loro sistemi fiscali maggiormente efficienti, indica i macro *trend* riscontrabili all'interno dell'Unione e suggerisce, in determinati casi, specifiche azioni di miglioramento.

Dopo anni di incremento, il rapporto segnala una prima, seppur minima, riduzione della pressione fiscale all'interno dell'UE nel 2015. Per alcuni Stati, tra cui l'Italia, nei quali la pressione fiscale sul lavoro risulta essere ancora troppo elevata, viene suggerito uno spostamento del carico impositivo su forme di prelievo meno dannose per la crescita, quali quelle sui consumi. Uno dei *focus* del rapporto è dedicato non a caso all'IVA e all'entità dei *VAT-GAP* riscontrati nei vari Stati.

Il rapporto approfondisce altresì i temi dell'imposizione immobiliare, della tassazione ambientale, del trattamento fiscale degli interessi passivi e dei relativi effetti sulle scelte di finanziamento delle imprese, nonché l'efficacia degli incentivi fiscali alla ricerca.

Il documento in versione integrale è disponibile sul sito della Commissione Europea; un utile infografica che ne riassume le conclusioni è disponibile a

questo *link*:

http://ec.europa.eu/economy_finance/images/graphs/tax_reforms_2015.pdf

13. UE –Consultazione su IVA e commercio elettronico transfrontaliero

La Commissione Europea ha indetto il 25 settembre u.s. una consultazione pubblica per raccogliere l'opinione di imprese, cittadini e organizzazioni riguardo l'attuale normativa IVA applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi transfrontaliere B2C, con particolare riguardo alle recenti novità normative concernenti il luogo di imposizione ad IVA delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi resi con mezzi elettronici (c.d. servizi TTE) ed il correlato meccanismo di *Mini One Stop Shop (MOSS)* che gli operatori possono utilizzare per assolvere l'imposta relativa a tali operazioni, registrandosi ai fini IVA in uno solo dei 28 Stati membri dell'Unione Europea.

La consultazione, in particolare, si pone l'obiettivo di raccogliere valutazioni circa la possibilità di estendere l'applicazione delle regole di tassazione nel Paese di consumo - con utilizzo di meccanismi analoghi a quello del *Mini One Stop Shop* - anche ad altre tipologie di operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali. Viene, infine, affrontata la questione relativa alla possibilità di superare l'attuale normativa che prevede l'esenzione dell'IVA relativa all'importazione di piccole spedizioni di valore compreso tra 10 e 22 euro, dirette a clienti privati consumatori residenti nell'Unione Europea.

La consultazione rappresenta un ulteriore tassello nell'ambito della più ampia strategia della Commissione Europea volta a favorire la creazione di un mercato comune digitale; nell'ambito di tale strategia e sul solco di quanto già indicato nel *Report* del Gruppo di Esperti della Commissione Europea sulla Tassazione dell'Economia digitale, la Commissione Europea ritiene necessario intervenire anche sulla disciplina IVA applicabile alle operazioni riconducibili al commercio elettronico, ritenuta uno degli ostacoli alla più rapida creazione del "*Digital Single Market*".

Tutti gli interessati possono rispondere autonomamente alla consultazione online compilando l'apposito *form*.

ATTIVITA' DELL'AREA

14. Gruppo lavoro Fisco

Il 2 settembre u.s. si è riunito il Gruppo di lavoro Fisco di Confindustria.

La riunione è stata dedicata, principalmente, alla valutazione della proposta del MEF di modifica del regime di deducibilità fiscale degli ammortamenti

delle immobilizzazioni materiali.

15. Gruppo lavoro principi contabili

Il 15 settembre u.s. si è riunito il Gruppo di lavoro sui principi contabili di Confindustria per discutere prioritariamente delle modifiche intervenute sui conti annuali e consolidati dei bilanci delle società di capitali e degli altri soggetti indicati dalla legge, per effetto del D.Lgs. del 18 agosto 2015 n. 139.

16. Incontro VAT Group BusinessEurope

Il 10 settembre u.s. si è tenuto un incontro del *VAT Group* di BusinessEurope. Nel corso dell'incontro è stato presentato un aggiornamento dei principali *dossier IVA* in discussione a livello comunitario. In particolare, nel corso della riunione è stato fornito un ragguglio sul dibattito e sulle analisi in corso in relazione alla possibile futura modifica delle regole relative alla tassazione delle operazioni intracomunitarie sui beni. Nello specifico, è stato fornito un aggiornamento su quanto emerso nel corso del seminario tenutosi su questi temi il 24 e 25 giugno scorsi (per maggiori dettagli si rinvia alla circolare dell'Area relativa alle novità fiscali del mese di giugno 2015).

L'altro principale tema trattato nel corso della riunione ha riguardato le nuove regole concernenti il luogo di imposizione ad IVA delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi resi con mezzi elettronici (c.d. servizi TTE), nei confronti di privati consumatori (c.d. operazioni B2C) ed il correlato meccanismo di *Mini One Stop Shop (MOSS)*.

17. Incontro VAT Expert Group (VEG)

L'11 settembre u.s. si è svolta una nuova riunione del *VAT Expert Group (VEG)*, gruppo di lavoro coordinato dalla Commissione Europea, composto da rappresentanti del mondo imprenditoriale, professionale ed accademico, con l'obiettivo di collaborare con la Commissione stessa per migliorare l'attuale quadro normativo ed applicativo delle regole comuni sull'imposta sul valore aggiunto.

Nel corso della riunione è proseguito l'approfondimento delle tre tematiche oggetto principale dell'agenda del *VEG* in questo mandato. Si tratta, in particolare, dei profili attinenti:

- l'interpretazione e le conseguenze applicative della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea sul caso C-7/13 (Caso Skandia);
- gli effetti della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea sul caso C-605/12 (Caso Welmory);

- le problematiche attinenti la questione della prova a supporto della non imponibilità delle cessioni intracomunitarie di beni.

18. Seminario modernising VAT for cross-border e-commerce

Nei giorni 7, 8 e 9 settembre si è tenuto a Dublino un seminario dal titolo “*Modernising VAT for cross-border E-commerce*”, organizzato dall’*Irish Revenue*, congiuntamente alla Commissione Europea e alla società di consulenza Deloitte, al quale hanno partecipato anche rappresentanti dell’area Politiche Fiscali.

Oggetto del seminario sono state le nuove regole concernenti il luogo di imposizione ad IVA delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi resi con mezzi elettronici (c.d. servizi TTE), nei confronti di privati consumatori (c.d. operazioni B2C) ed il correlato meccanismo di *Mini One Stop Shop (MOSS)* che gli operatori possono utilizzare per assolvere l’imposta relativa a tali operazioni, registrandosi ai fini IVA in uno solo dei 28 Stati membri dell’Unione Europea.

I tre giorni di incontri – durante i quali si sono tenute anche riunioni di piccoli gruppi di lavoro ai quali anche Confindustria ha fornito il suo contributo - è stata l’occasione per un confronto tra operatori economici e rappresentanti delle Amministrazioni fiscali degli Stati membri per valutare le principali difficoltà applicative ad oggi riscontrate e per analizzare la possibilità di applicare il principio della tassazione nello Stato membro di residenza del consumatore anche ad altre tipologie di operazioni B2C, ferma restando la possibilità di utilizzare un meccanismo di sportello unico per l’assolvimento dell’IVA.

19. Incontro con la Commissione Europea

Il 30 settembre u.s. l’Area Politiche Fiscali ha partecipato all’incontro tra Confindustria e una delegazione della Commissione Europea (accompagnata da alcuni esponenti della Banca Centrale) in Italia per raccogliere dati ed opinioni utili alla stesura del nuovo rapporto sul nostro Paese richiesto nell’ambito della [procedura sugli squilibri macroeconomici \(MIP\)](#).

Sul piano fiscale sono state discusse le proposte avanzate dal Governo per la modifica della tassazione immobiliare e per la revisione dei coefficienti di ammortamento dei beni materiali, nonché diversi aspetti legati al percorso e ai risultati dell’attuazione della legge delega fiscale.

20. Incontro credito d'imposta R&S

Nell'ambito di un incontro sugli incentivi a ricerca e innovazione, organizzato da Unindustria Treviso lo scorso 11 settembre, l'Area Politiche Fiscali è intervenuta con una presentazione sul credito di imposta R&S introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2015, n. 190), alla luce dei chiarimenti resi dal Decreto interministeriale del 27 maggio 2015.

21. Incontro Patent Box

L'Area Politiche Fiscali ha preso parte all'incontro tenutosi presso l'Università di Bologna il 25 settembre u.s., dal titolo "Il regime tributario del "Patent Box", con una presentazione sull'inquadramento sistematico e i presupposti oggettivi e soggettivi di applicazione della misura di incentivo fiscale introdotta dall'ultima Legge di Stabilità.