

IRES/IRPEF

1. Regime fiscale delle cambiali finanziarie, obbligazioni e Project bond (Circ. 4/E)
2. Chiarimenti in tema di participation exemption (Circ. 7/E)
3. Maggiorazione per le società non operative (Circ. 3/E)
4. Rapporti tra l'IMU e le imposte sui redditi (Circ.5/E)
5. Comunicazione beni concessi in godimento a soci e familiari - Proroga (Prov. AdE)

IVA

6. Cessioni intracomunitarie - Clausola "franco fabbrica" (Ris. 19/E)
7. Prodotti energetici derivanti da oli e grassi animali e vegetali (Ris. 17/E)
8. Attribuzione numero identificazione IVA (Corte di giustizia europea C-527/11)
9. Operazioni oggettivamente inesistenti e buona fede della controparte (Cass. 6229/13)

VARIE

10. Responsabilità solidale negli appalti (Circ. 2/E)
11. FTT (Imposta sulle transazioni finanziarie) – Consultazione pubblica UE
12. Contratti di finanziamento bancario a medio e lungo termine stipulati all'estero (Ris. 20/E)
13. IMU - Termine presentazione dichiarazione fabbricati gruppo D (Ris. 6/DF)
14. IMU - Immobili enti non commerciali in comodato (Ris. 4/DF) e adeguamento statuto e atto costitutivo (Ris. 3/DF)

INTERNAZIONALE

15. UE – Studio su fattibilità dichiarazione IVA comune
16. OCSE – Report "Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging"
17. Agenzia delle entrate - Bollettino del ruling internazionale

ATTIVITA' DELL'AREA

18. Incontri e contatti con l'Amministrazione finanziaria
19. Incontri sul territorio

1. Regime fiscale delle cambiali finanziarie, obbligazioni e Project bond

Nell'ambito delle misure urgenti per la crescita del Paese, recate dal decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 e dal decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, alcune disposizioni avevano lo scopo precipuo di favorire l'accesso alla raccolta del capitale di debito, anche da parte delle imprese industriali non quotate.

In particolare, il Legislatore si è prefissato di:

- ridurre la disparità esistente nella previgente disciplina civilistica e fiscale tra società italiane quotate e non quotate, rendendo possibile anche per queste ultime l'emissione di strumenti di debito da destinarsi ai mercati domestici ed internazionali. Tale intento è stato realizzato attraverso la riforma delle disposizioni civilistiche e fiscali relative alle cambiali finanziarie e ai titoli obbligazionari;
- agevolare il finanziamento delle imprese sul mercato dei capitali, mediante la modifica delle norme di deducibilità degli interessi passivi delle obbligazioni, delle cambiali finanziarie e dei titoli similari.

L'Agenzia delle entrate fornisce ora una panoramica delle principali novità di carattere fiscale contenute nei provvedimenti sopra citati.

Di seguito si fornisce una sintesi delle indicazioni di maggior interesse.

- Esenzione delle ritenute sugli interessi. L'art. 32, comma 9 del DL n. 83 del 2012 ha esteso il regime fiscale dei titoli obbligazionari disciplinato dal D.Lgs. n. 239 del 1996 anche alle società per azioni con azioni negoziate in sistemi multilaterali di negoziazione nonché alle società non quotate le cui obbligazioni e titoli similari siano negoziate nei mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione. La medesima disposizione ha esteso lo stesso regime alle cambiali finanziarie, finora soggette alla ritenuta prevista dal comma 1 dell'articolo 26 del DPR n. 600 del 1973, anche qualora queste siano emesse da banche, da società con azioni negoziate o da enti pubblici trasformati in società per azioni. Si ricorda che il D.Lgs. n. 239 del 1996 prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 20% da parte dell'intermediario depositario soltanto nei confronti dei percettori cosiddetti "nettisti" (persone fisiche; soggetti di cui all'articolo 5 TUIR, escluse le società in nome collettivo, in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate; enti non commerciali; soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche) e l'erogazione dei proventi al lordo dell'imposta per i soggetti cosiddetti "lordisti".

La ritenuta prevista dall'art. 26 del DPR n. 600 del 1973 rimane invece applicabile sugli interessi dei titoli obbligazionari e similari emessi e delle cambiali finanziarie non quotati emessi da società con azioni non negoziate nei mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione.

- Regime fiscale degli interessi passivi in capo agli emittenti. Prima delle modifiche apportate dall'art. 32 del DL n. 83 del 2012, per gli interessi passivi corrisposti su prestiti obbligazionari vigeva la limitazione di cui al comma 115 dell'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, in base alla quale gli interessi passivi sono deducibili a condizione che, al momento di emissione, il tasso di rendimento effettivo non sia superiore:

Circolare Agenzia delle entrate 6 marzo 2013, n. 4/E

DL 22 giugno 2012, n. 83, convertito con legge 7 agosto 2012, n. 134

DL 18 ottobre 2012, n. 179 convertito con legge 17 dicembre 2012, n. 221

Regime fiscale degli interessi percepiti dai sottoscrittori di cambiali finanziarie

a) al doppio del tasso ufficiale di riferimento, per le obbligazioni ed i titoli simili negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo inclusi nella white list o collocati mediante offerta al pubblico ai sensi della disciplina vigente al momento di emissione;

b) al tasso ufficiale di riferimento aumentato di due terzi, delle obbligazioni e dei titoli simili diversi dai precedenti.

Qualora il tasso di rendimento effettivo all'emissione sia superiore ai limiti di cui sopra, gli interessi passivi eccedenti l'importo derivante dall'applicazione dei predetti tassi sono indeducibili dal reddito di impresa.

Tale disciplina non si applica agli interessi passivi relativi alle obbligazioni e titoli simili emessi da c.d. grandi emittenti, che soggiacciono alle regole dell'art. 96 del TUIR.

Le nuove regole escludono l'applicabilità dall'art. 3, comma 115 della L. n. 549 del 1995 alle cambiali finanziarie e alle obbligazioni e ai titoli simili, emesse da società con azioni non quotate, a condizione che le cambiali finanziarie, le obbligazioni ed i titoli simili siano negoziati in mercati regolamentati ovvero in sistemi multilaterali di negoziazione di Paesi dell'Unione Europea o di Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo inclusi nella white list.

Pertanto, gli interessi passivi relativi ai titoli appena menzionati sono soggetti alle regole ordinarie dettate dall'art. 96 del TUIR. Con riferimento al momento in cui i titoli devono risultare quotati, l'Agenzia delle entrate precisa che il requisito della quotazione deve essere verificato al momento dell'emissione delle obbligazioni e dei titoli simili e delle cambiali finanziarie (in analogia con quanto precisato con riferimento al requisito della quotazione delle azioni delle società per azioni contenuto nella circolare n. 306 del 23 dicembre 1996). Ciò implica che, qualora in un momento successivo all'emissione di tali titoli, gli stessi perdano il requisito della quotazione (delisting), agli interessi e agli altri proventi da essi derivanti continuerà ad applicarsi il regime di deducibilità di cui all'articolo 96 del TUIR e non la limitazione speciale alla deducibilità dettata dalla legge n. 549 del 1995.

Ai fini della deducibilità degli interessi passivi sulle cambiali finanziarie, obbligazioni e titoli simili non quotati, la società emittente deve verificare che i suddetti titoli siano detenuti da investitori professionali che non detengono più del 2 per cento del capitale o del patrimonio della stessa società e che il beneficiario effettivo dei proventi sia residente in Italia o in uno Stato o in un territorio collaborativo in materia di scambi di informazioni in via amministrativa.

Al riguardo, l'Agenzia indica l'opportunità che la delibera di emissione preveda espressamente quanto segue:

- i titoli possono essere sottoscritti e circolare esclusivamente tra investitori qualificati ai sensi dell'articolo 100 del TUF e
- i titoli non possono essere sottoscritti da soci che detengono più del 2 per cento del capitale o del patrimonio della società emittente.

Tale precisazione dovrebbe essere altresì contenuta nel prospetto di offerta dei titoli emessi o in altro documento equivalente.

Regime fiscale di deduzione degli interessi passivi per gli emittenti di cambiali finanziarie

Inapplicabilità dell'art. 3, co. 115 della L. n. 549 del 1995 agli interessi maturati per l'emissione di cambiali finanziarie e obbligazioni e titoli simili, emesse da società quotate



Inoltre, in ogni caso, la società emittente deve acquisire, secondo le Entrate, apposita certificazione, scritta e in forma libera, da parte del sottoscrittore o del successivo acquirente – al momento della sottoscrizione o del successivo trasferimento – nella quale lo stesso attesti di essere un investitore qualificato, di non possedere più del 2 per cento del capitale sociale o del patrimonio della società emittente e che il beneficiario effettivo dei proventi dei titoli sia residente in Italia o in uno Stato o territorio che consente un adeguato scambio di informazioni. Tale dichiarazione è valida fino ad eventuali cambiamenti che dovessero verificarsi.

2. Chiarimenti in tema di participation exemption

Ad integrazione di quanto già precisato con la circolare n. 36/E del 2004, l'Agenzia delle entrate fornisce ulteriori indicazioni sul tema della participation exemption, di cui all'art. 87 del TUIR.

Di seguito si fornisce una sintesi delle indicazioni di maggior interesse:

- esercizio di impresa commerciale. Il criterio formale di qualifica del reddito d'impresa di cui all'articolo 55 del TUIR costituisce condizione necessaria ma non sufficiente ad individuare il requisito della commercialità, che va definito sulla base di un criterio sostanziale, secondo il quale non tutti i redditi prodotti nell'esercizio d'impresa sono riferibili ad un'attività commerciale. Più in particolare, si è in presenza di "un'impresa commerciale" ai fini pex, nell'ipotesi in cui la società partecipata risulti dotata di una struttura operativa idonea alla produzione e/o alla commercializzazione di beni o servizi potenzialmente produttivi di ricavi.

Non è inoltre di ostacolo la circostanza che le caratteristiche di determinati settori possano condurre alcune imprese ad essere fisiologicamente destinate a generare ricavi a distanza di anni dalla loro costituzione; è invece determinante che l'impresa disponga di una struttura operativa potenzialmente idonea all'avvio del processo produttivo.

Con riferimento al requisito dello svolgimento ininterrotto dell'attività commerciale per un triennio antecedente il realizzo della partecipazione, di cui al comma 2 dell'art. 87 del TUIR, l'Agenzia specifica che qualora il periodo di interruzione dell'impresa commerciale risulti solo momentaneo, in quanto l'impresa continua a essere dotata di una struttura operativa che le consenta di riprendere il processo produttivo in tempi ragionevoli in relazione all'oggetto dell'attività d'impresa, il periodo di inattività non è rilevante ai fini della verifica della commercialità.

Inoltre, con specifico riguardo alle imprese che si trovano in una fase di start up, è precisato che il discrimine tra la fase di start up e l'avvio dell'attività commerciale rileva ai fini del computo del triennio di possesso previsto dall'articolo 87, comma 2, del TUIR. Il periodo di start up, infatti, sebbene non idoneo autonomamente a configurare l'esercizio di attività commerciale, è suscettibile di assumere una connotazione commerciale, ai fini pex, nell'ipotesi in cui venga seguito dallo svolgimento dell'attività d'impresa.

Con riferimento ai rapporti tra la disciplina in esame e quella applicabile alle società non operative, l'Agenzia – dopo aver premesso

Circolare dell'Agenzia delle entrate 29 marzo 2013, n. 7/E

L' interruzione momentanea dell'attività commerciale dell'impresa partecipata, non compromette il computo del triennio, se l'impresa è dotata di una struttura operativa che le consente di riprendere il processo produttivo in tempi ragionevoli

che queste trovano applicazione in modo concorrente assolvendo, evidentemente, a due finalità diverse – ha chiarito che qualora una società non riesca a conseguire ricavi minimi, calcolati applicando i coefficienti previsti dalla disciplina di cui all'art. 30 della L.n. 724 del 1994 e quindi sia da considerare non operativa (in assenza di situazioni oggettive che impediscano la produzione di ricavi, dimostrate mediante apposita istanza di interpello), la plusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione, in presenza dei requisiti di cui all'art. 87 del TUIR, può godere dell'esenzione.

- Requisiti di esenzione nell'ipotesi di holding. Secondo l'Agenzia delle entrate la disposizione di cui all'art. 87, comma 5, del TUIR, in base alla quale, per le holding, la valutazione della presenza dei requisiti di cui alle lettere c) e d) del comma 1 deve essere valutata direttamente in capo alle società partecipate, costituisce una norma di sistema e, come tale, non risulta disapplicabile. Inoltre, incombe sempre sul contribuente l'onere della prova in merito alla verifica dei requisiti che le partecipate devono possedere. Con riferimento alle holding localizzate in uno Stato o territorio di cui alla black list prevista dal DM 21 novembre 2001, detenute da soci residenti in Italia ed ai fini dell'esenzione sulla plusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione nella medesima holding, l'Agenzia ritiene che il socio italiano debba verificare la condizione prevista dall'articolo 87, comma 1, lettera c) che, a sua volta, richiede la presentazione di istanza di interpello (secondo le modalità di cui al comma 5, lettera b), dell'articolo 167 del TUIR), dimostrando che dalla partecipazione nella holding non ha conseguito, "sin dall'inizio del periodo di possesso", l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

L'obbligo dell'interpello viene meno, invece, qualora il reddito della holding black list sia stato tassato per trasparenza in capo al socio residente in Italia, sin dall'inizio del periodo di possesso, ai sensi della disciplina CFC.

- Ininterrotto possesso in caso di costituzione di diritti reali di garanzia. Ai fini dell'applicazione del requisito di cui alla lett. a) dell'art. 87, comma 1 del TUIR, l'Agenzia delle entrate ritiene che la costituzione di un diritto reale di garanzia (es. pegno regolare) – attraverso il quale il creditore pignoratizio non acquista la proprietà civilistica dell'attività finanziaria data in pegno e qualificata per l'esenzione – non costituisca un evento determinante per l'interruzione del periodo minimo di possesso. Ciò in quanto il debitore garantito rimane titolare della partecipazione oltre che dal punto di vista civilistico anche dal punto di vista fiscale.

Per quanto riguarda, invece, le operazioni in cui la specifica funzione di garanzia risulta abbinata al trasferimento della proprietà civilistica – come nel caso del pegno irregolare, del pronti contro termine, del riporto, del prestito titoli garantito e di altre fattispecie che perseguano le medesime finalità economiche – è necessario stabilire se detto trasferimento della proprietà civilistica (e/o del possesso civilistico) abbia o meno l'effetto di interrompere l'holding period.

L'articolo 87, comma 5 del TUIR, applicabile alle holding, è una norma di sistema e, quindi, non disapplicabile

Il pegno regolare, essendo un diritto reale di garanzia non associato a clausole che comportano il trasferimento della proprietà della partecipazione, non costituisce un evento che interrompe il periodo minimo di possesso

3. Maggiorazione per le società non operative

L'Agenzia delle Entrate fornisce con la circolare n. 3/E ulteriori chiarimenti (dopo quelli già forniti nella circolare n. 23 del giugno scorso) sulle modalità di applicazione della maggiorazione IRES di 10,5% per le società di comodo e per le società in perdita sistematica.

Nel dettaglio si forniscono i seguenti chiarimenti:

- la maggiorazione si applica solo ai soggetti passivi IRES benché l'ambito della disciplina delle società di comodo sia estesa anche alle società di persona. Pertanto nel caso di società di persona "di comodo" che imputi per trasparenza il proprio reddito ad un soggetto IRES, sarà quest'ultimo tenuto ad applicare la maggiorazione ma solo sulla quota del proprio reddito imputato dal soggetto trasparente;
- Nell'ambito del regime della trasparenza fiscale ai sensi degli articoli 115 o 116 del TUIR, la circolare conferma il principio secondo cui l'applicazione della maggiorazione IRES avviene autonomamente in capo ad ogni singola società (di capitali) che si qualifichi "di comodo". Pertanto nel caso di due società "di comodo" che partecipano al regime di trasparenza ex art. 115, rispettivamente in qualità di partecipata e di partecipante, la partecipante dovrà calcolare la maggiorazione al netto della quota di reddito della partecipata già assoggettata da quest'ultima a maggiorazione IRES;
- i soggetti interessati, aderenti al consolidato nazionale di cui all'art. 117 e seguenti del TUIR, determinano individualmente la base imponibile della maggiorazione IRES, secondo le ordinarie disposizioni in materia di determinazione del reddito (articoli 118 e ss. del TUIR).

La circolare precisa che solo ai fini degli acconti per il periodo d'imposta di prima applicazione delle disposizioni sulla maggiorazione IRES (ossia, esclusivamente per l'acconto 2012, per i soggetti che hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) si prevede sia assunta, come imposta del periodo precedente (2011) su cui determinare gli acconti, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni sulle società in perdita sistematica.

Per gli anni successivi, infatti, i contribuenti (interessati da tale misura) continueranno a determinare l'entità degli acconti o con il metodo previsionale o con quello storico, secondo le regole ed i presupposti propri di tali metodi.

Circolare dell'Agenzia delle entrate 4 marzo 2013, n. 3/E

4. Rapporti tra l'IMU e le imposte sui redditi

L'Agenzia delle Entrate, d'intesa con il Dipartimento delle finanze, fornisce alcuni chiarimenti sugli effetti sull'IRPEF e sulle relative addizionali derivanti dall'applicazione dell'IMU sperimentale per gli anni 2012- 2014.

L'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 stabilisce che l'IMU *"sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati ..."*.

L'esclusione dalla base imponibile IRPEF per gli immobili non affittati o non locati, assoggettati a IMU, produce l'effetto di escludere i relativi redditi fondiari dalla determinazione del reddito complessivo, nonché ai fini della determinazione delle deduzioni e delle detrazioni rapportate al reddito complessivo.

Circolare dell'Agenzia delle entrate 11 marzo 2013, n. 5/E

L'IMU non è deducibile dalla base imponibile dell'IRPEF, dell'imposta sul reddito delle società (IRES) e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

La circolare chiarisce che l'effetto sostitutivo dell'IRPEF per la componente immobiliare soggetta ad IMU si produce sia sui redditi fondiari derivanti dai terreni, sia dai fabbricati non affittati e non locati (compresi quelli concessi in comodato gratuito e quelli destinati a uso promiscuo del professionista).

Restano soggetti all'IRPEF:

- il reddito agrario di cui all'articolo 32 del TUIR;
- i redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca;
- i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del TUIR;
- i redditi degli immobili posseduti dai soggetti passivi dell'IRES.

Per i beni locati per un periodo di imposta, per i quali non si rende applicabile la cedolare secca (es. immobili locali a conduttori che esercitano attività di impresa) restano confermate le ordinarie regole di determinazione del reddito dei fabbricati di cui all'art. 37 comma 4-bis del TUIR, rapportato solo al periodo di locazione.

La circolare ricorda che per effetto di un'interrogazione parlamentare l'esenzione IMU, prevista per i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della Legge n. 984/1977, (già prevista ai fini ICI) si deve interpretare ora applicabile anche ai terreni incolti aventi le predette caratteristiche, nel presupposto che ai fini IMU, rispetto all'ICI, rientra il possesso di qualunque immobile.

Gli immobili dichiarati inagibili o di fatto non utilizzati (accertata da Ufficio tecnico comunale con perizia), assoggettati ad IMU in misura ridotta (al 50%), sono comunque sono interamente esenti da IRPEF per effetto del principio di sostituzione dell'IRPEF di cui all'art. 8, comma 1, del Dlgs. n. 23/2011.

Per i redditi fondiari, relativi a beni non locati, posseduti da società semplici si ritiene che l'effetto di sostituzione debba essere applicato in capo ai soci persone fisiche che non detengono la partecipazione in regime di impresa, per la quota del reddito di partecipazione riferibile a redditi fondiari in relazione ai quali operi l'effetto di sostituzione.

Il contribuente che possiede solo redditi sostituiti dall'IMU non è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, mentre se possiede anche altri redditi è invitato a verificare nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione 730 e UNICO PF se la propria particolare situazione rientra tra i casi di esonero.

I beni locati ai quali non si applica la cedolare secca sono soggetti alle ordinarie disposizioni del TUIR per la determinazione del reddito dei fabbricati

5. Comunicazione beni concessi in godimento a soci e familiari - Proroga

Con Provvedimento del 25 marzo 2013, il direttore dell'Agenzia delle entrate ha disposto la proroga del termine di presentazione della comunicazione all'Anagrafe tributaria dei dati relativi ai beni di impresa concessi in godimento ai soci o familiari. Si veda, al riguardo, la [comunicazione dell'area PF dello scorso 25 marzo](#).

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 25 marzo 2013, n. 37550

6. Cessioni intracomunitarie - Clausola “franco fabbrica”

L'Agenzia delle entrate ritorna sulla questione dei mezzi di prova del trasporto intracomunitario di beni, affinché una operazione possa essere qualificata come cessione intracomunitaria non imponibile, ai sensi dell'art. 41 del DL n. 331 del 1993.

In particolare, ad integrazione di quanto già indicato nelle risoluzioni n. 345/E del 2007 e n. 477/E del 2008, secondo l'Agenzia delle entrate il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, costituisce mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale.

L'Agenzia inoltre precisa che costituisce un mezzo di prova equivalente al CMR cartaceo, un insieme di documenti dal quale si possano ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario). Tra questi, risulta ammissibile anche l'utilizzo delle informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro.

Risoluzione
dell'Agenzia delle entrate
25 marzo 2013, n. 19/E

7. Prodotti energetici derivanti da oli e grassi animali e vegetali

L'Agenzia delle entrate ha ammesso la possibilità di applicare l'aliquota ridotta alle cessioni di oli e grassi di origine animale e vegetale, di cui ai codici di Nomenclatura Combinata della Tariffa doganale d'uso integrata, da 1507 a 1518, in quanto 'prodotti energetici', qualora questi siano destinati ad essere utilizzati come combustibile per generare direttamente o indirettamente energia elettrica, con potenza installata superiore a un KW. Secondo l'Agenzia delle entrate, che ha preliminarmente consultato anche l'Agenzia delle dogane, gli oli e grassi di origine animale e vegetale possono essere equiparati agli oli indicati nel numero 104 della Parte III della Tabella A allegata al DPR n. 633 del 1972, alla cui cessione si applica l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento.

Risoluzione
dell'Agenzia delle entrate
18 marzo 2013, n. 17/E

8. Attribuzione numero identificazione IVA

Secondo la Corte di giustizia europea gli articoli 213 e 214 della direttiva 2006/112/CE, in tema di attribuzione del numero di identificazione IVA, non consentono ad uno Stato membro di rifiutare l'attribuzione della partita IVA ad un soggetto passivo, unicamente in base al motivo che questi non è in grado di dimostrare di disporre già di mezzi materiali, tecnici e finanziari per svolgere l'attività economica dichiarata al momento della presentazione della richiesta di inizio dell'attività.

Per essere ritenuto proporzionato allo scopo di prevenire le evasioni, un rifiuto d'identificare un soggetto passivo deve essere fondato su seri indizi idonei a consentire di considerare oggettivamente come probabile che il numero di identificazione IVA attribuito al soggetto passivo sarà utilizzato a fini di evasione. Una decisione di tale genere deve essere fondata su di una valutazione globale di tutte le circostanze del caso di specie e delle prove

Sentenza Corte di giustizia europea
14 marzo 2013, causa C-527/11

raccolte nell'ambito della verifica delle informazioni fornite dall'impresa interessata.

9. Operazioni oggettivamente inesistenti e buona fede della controparte

In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, la corte di Cassazione ribadisce il proprio orientamento secondo cui qualora l'Amministrazione contesti indebite detrazione di IVA e deduzione di costi fatturati, fornendo elementi, anche semplicemente presuntivi, purchè oggettivi, atti ad asseverare l'emissione di fatture in assoluta assenza di corrispondente prestazione, è onere del contribuente, fornire la prova dell'effettiva esistenza delle operazioni.

Tale principio, secondo la Corte di Cassazione, trova applicazione anche in relazione alle fatture per operazioni (solo) soggettivamente inesistenti, emesse, cioè, da soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione che vi è rappresentata.

Sentenza Corte di Cassazione 13 marzo 2013, n. 6229

10. Responsabilità solidale negli appalti

Ad integrazione di quanto già chiarito con la circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 2/E del 1° marzo 2013, ha fornito ulteriori chiarimenti ai fini della corretta applicazione della disciplina di responsabilità solidale fiscale negli appalti, di cui all'articolo 13-ter del DL 22 giugno 2012, n. 83. Per maggiori dettagli si rinvia a quanto già [comunicato dall'area PF lo scorso 1° marzo](#).

Merita ricordare, inoltre, che su questo tema il 15 marzo scorso è stata depositata alla Camera dei Deputati l'interpellanza parlamentare n. 2-00002. Per maggiori dettagli si rinvia a quanto già [comunicato dall'area PF lo scorso 18 marzo](#).

Circolare dell'Agenzia delle entrate 1° marzo 2013, n. 2/E

Interpellanza parlamentare n. 2-00002 del 15 marzo 2013

11. FTT (Imposta sulle transazioni finanziarie) – Consultazione pubblica UE

La Commissione Europea ha adottato il 14 febbraio 2013 la proposta di direttiva del Consiglio (COM(2013)71) che attua una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie.

La proposta di direttiva trae origine dalla formale richiesta avanzata alla Commissione da parte di undici Stati membri (Austria, Belgio, Estonia, Francia, Germania, Grecia, Italia, Portogallo, Slovacchia, Slovenia, Spagna) di presentare una proposta che consenta di raggiungere un accordo, in cooperazione rafforzata, per l'armonizzazione della tassazione nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie.

Questa nuova proposta – il cui ambito applicativo meriterebbe un riesame, in quanto molto più esteso rispetto a quello della disciplina in vigore nel nostro Paese – riprende, in gran parte, il contenuto della proposta originaria. Gli obiettivi della proposta originaria - volontà di generare nuove entrate fiscali dal settore finanziario, di contrastare la speculazione e di migliorare il funzionamento del mercato interno - sono esplicitamente richiamati nella

Consultazione del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia sull'imposta sulle transazioni finanziarie (FTT)

presentazione della nuova proposta. Si sono, tuttavia, rese necessarie alcune modifiche del contenuto della proposta, collegate alle peculiarità della procedura della cooperazione rafforzata ovvero volte a rispondere a questioni emerse nel corso delle precedenti discussioni in Consiglio e nel dibattito nel Parlamento europeo.

Il Dipartimento delle finanze del ministero dell'economia ha aperto una consultazione, alla quale tutti gli interessati possono partecipare, inviando entro il 30 aprile p.v. contributi ed osservazioni, che potranno riguardare l'intero contenuto della proposta o specifiche parti della stessa.

Confindustria intende partecipare alla consultazione: tutti gli interessati possono, pertanto, trasmettere all'area PF le proprie osservazioni al seguente indirizzo di posta elettronica s.angarano@confindustria.it.

12. Contratti di finanziamento bancario a medio e lungo termine stipulati all'estero

L'Agenzia delle entrate indica il corretto trattamento ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, ai contratti relativi ad operazioni di finanziamento a medio e lungo termine, stipulati all'estero, in relazione ai quali:

- le parti contraenti sono entrambe residenti in Italia;
- i finanziamenti sono concessi per finalità operative sul territorio nazionale;
- i contratti sono formati per atto pubblico firmato all'estero e sottoposti alla giurisdizione italiana.

Generalmente tutti gli atti necessari per l'erogazione del finanziamento sono predisposti in Italia e vengono trasmessi all'estero solo successivamente, esclusivamente per la stampa e la sottoscrizione dell'atto.

L'Agenzia delle entrate precisa che la formazione dell'atto si verifica alla conclusione del contratto che si realizza al momento della contestuale sottoscrizione oppure al momento di conoscenza dell'accettazione da parte del proponente, qualora proposta ed accettazione non siano contestuali. Ai fini della validità del contratto di finanziamento, inoltre, non è necessaria la formazione dello stesso per atto pubblico.

Ciò premesso, qualora il consenso negoziale in ordine agli elementi essenziali del contratto di finanziamento risulti già da scrittura privata semplice, prima che da atto pubblico o da scrittura privata autenticata sottoscritta all'estero, è da ritenere, secondo l'Agenzia delle entrate, che l'atto sia formato per iscritto nel territorio dello Stato e che, quindi, ricada nell'ambito applicativo dell'imposta sostitutiva.

Risoluzione
dell'Agenzia delle entrate
28 marzo 2013, n.
20/E

13. IMU - Termine presentazione dichiarazione fabbricati gruppo D

Il Dipartimento delle finanze fornisce chiarimenti sui termini di presentazione della dichiarazione IMU per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti a catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati.

La circolare n. 3/2012 ha previsto che il valore di tali fabbricati è determinato alla data inizio anno solare, ovvero se successiva alla data di acquisizione, al lordo delle quote di ammortamento, applicando sul valore contabile i coefficienti aggiornati annualmente con apposito decreto del MEF.

Poiché tale DM di aggiornamento dei coefficienti è normalmente emanato dopo i 90 giorni dalla chiusura di imposta in cui sono stati sostenuti i costi di acquisizione di tali fabbricati, le imprese non hanno, fino all'emanazione di tale DM, tutti gli elementi necessari per la dichiarazione IMU.

Sulla base di tale considerazione il Dipartimento delle Finanze precisa che i costi incrementativi di fabbricati classificabili nella categoria D, sostenuti in 2012, assumono rilevanza ai fini del versamento IMU solo nel 2013 perché solo in quest'anno il contribuente viene a conoscenza dei coefficienti di aggiornamento del valore degli immobili.

Pertanto la dichiarazione dell'IMU 2013 dovrà essere presentata entro 90 giorni dal 31 dicembre 2013, ossia entro il 31 marzo 2014, mentre la dichiarazione relativa all'IMU 2012, se non è stata già presentata, deve essere presentata entro il prossimo 2 aprile 2013, sulla base dei coefficienti fissati nel DM 5 aprile 2012.

Per completezza informativa, si ricorda che l'articolo 10 del decreto legge 8 aprile 2013, n. 35 ha disposto che il termine per la presentazione della dichiarazione IMU è fissato al 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini IMU. Precedentemente il termine era fissato nei 90 giorni dalla data in cui si verificavano i predetti presupposti.

Risoluzione del Dipartimento delle finanze
28 marzo 2013, n. 6/DF

14. IMU - Immobili enti non commerciali in comodato e adeguamento statuto e atto costitutivo

Il Dipartimento delle Finanze ha fornito chiarimenti sull'applicabilità dell'esenzione IMU per gli immobili utilizzati da Enti non commerciali per lo svolgimento di attività meritevoli, prevista dalla disciplina ICI dall'art. 7, comma 1, lett. i) del DLgs n. 504/1992.

Tale esenzione ICI è applicabile anche ai fini IMU in base al richiamo dell'art. 9, comma 8 del DL n. 23/2011 (c.d. Federalismo Fiscale municipale).

Con riferimento alla fattispecie di immobili di proprietà di enti non commerciali concessi in comodato gratuito ad altro ente non commerciale la risoluzione n. 4 chiarisce che tale esenzione ai fini IMU è vincolata sempre allo svolgimento da parte dell'ente non commerciale di attività meritevoli (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive) con modalità non commerciali, come individuate dal regolamento ministeriale n. 200/2012.

Il Dipartimento, richiamando le pronunce della Corte Costituzionale n. 429/2006 e 19/2007, precisa che l'esenzione si applica solo se l'immobile è posseduto e utilizzato dallo stesso ente non commerciale; pertanto è escluso dall'esenzione IMU l'ente non commerciale utilizzatore dell'immobile sulla base del contratto di comodato gratuito non potendo vantare alcun diritto reale sul bene.

Risoluzioni del Dipartimento delle finanze
4 marzo 2013, n. 3/DF e 4/DF

Diversamente il Ministero ammette all'esenzione IMU l'ente non commerciale proprietario dell'immobile sulla base della considerazione che concede gratuitamente l'immobile all'altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli, che se svolte direttamente darebbero diritto all'esenzione IMU. Si ritiene che la concessione in comodato gratuito diverso dalla fattispecie di contratti di locazione, sulla base del quale l'ente non commerciale beneficerebbe di un reddito che farebbe venire meno il diritto all'esenzione IMU.

Con riferimento al termine del 31 dicembre 2012 per predisporre o adeguare gli statuti degli enti non commerciali alle disposizioni dettate dall'art. 7 del Regolamento n. 200/2012 si precisa che tale termine ha natura non perentoria in quanto l'adempimento risponde alla necessità di dare evidenza formale a determinate caratteristiche dell'ente non commerciale e che non sono previste sanzioni in caso di inosservanza dell'adempimento.

Il Dipartimento chiarisce la portata anche delle disposizioni recate dalle lett. a) e c) dell'art. 3 del Regolamento 200/2012 che prevedono:

- a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;
- c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

Il Dipartimento chiarisce che tali norme hanno la funzione di integrare i requisiti soggettivi per accedere all'esenzione IMU, pertanto gli ENC privi di tali requisiti perdono il beneficio fiscale.

15. UE – Studio su fattibilità dichiarazione IVA comune

La Commissione europea [ha pubblicato uno studio](#) in merito alla fattibilità ed all'impatto derivante dall'adozione di una dichiarazione IVA standardizzata a livello comunitario.

Secondo lo studio, l'implementazione di un format di dichiarazione IVA uniforme consentirebbe alle imprese che sono registrate ai fini IVA in diversi Stati membri, di ridurre i costi di compliance.

Lo studio si compone di due parti.

La prima parte si concentra sulla definizione del contenuto informativo della dichiarazione standardizzata, sulle modalità di presentazione e di correzione degli errori contenuti nella dichiarazione.

La seconda parte contiene una valutazione dell'impatto che la dichiarazione standardizzata potrebbe avere per le imprese e per le Amministrazioni finanziarie dei 27 Paesi dell'Unione europea.

Studio Commissione europea su fattibilità dichiarazione comune IVA

16. OCSE – Report “Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging”

Nell'ambito degli approfondimenti che conduce sul tema della pianificazione fiscale aggressiva, l'OCSE ha pubblicato uno studio dal titolo “Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging”.

L'after tax hedging è una tecnica di copertura dei rischi (hedging) che prevede l'assunzione di posizioni di rischio opposte su un determinato elemento (e.g. titoli, valute, contratti derivati) per un ammontare che tiene conto del trattamento fiscale delle componenti di reddito che scaturiscono dall'elemento coperto (hedged item) e da quello di copertura (hedging transaction), di modo che, al netto dell'imposizione fiscale (after tax), la copertura del rischio sarà efficiente nel senso che i risultati di una posizione (guadagni o perdite) saranno perfettamente compensati dai risultati della posizione opposta.

L'uso dell'after tax hedging si verifica solo in presenza di un diverso trattamento fiscale dei risultati che scaturiscono dalle posizioni assunte. In caso contrario, infatti, la copertura dei rischi sarà efficiente sia al lordo che al netto dell'effetto fiscale.

Nei casi di differente trattamento fiscale, quindi, per ottenere un hedging efficace, è necessario quindi tarare l'ammontare dell'investimento di copertura in modo da tener conto dell'effetto fiscale sui risultati delle posizioni di rischio. Ciò è possibile mediante l'utilizzo di specifiche formule matematiche.

Ciò premesso, secondo il rapporto dell'OCSE, l'after tax hedging, di per sé, non costituisce una pratica fiscale aggressiva nella misura in cui mira a ricercare una copertura efficace in un contesto di differente trattamento fiscale dei risultati che scaturiscono dalle diverse posizioni di rischio.

Tali pratiche, tuttavia, in alcuni casi possono sfociare nella pianificazione fiscale aggressiva (ad esempio nelle ipotesi di operazioni cross border strutturate in modo da trasferire artificiosamente base imponibile verso giurisdizioni a bassa fiscalità).

Il rapporto quindi si sofferma su queste tipologie di schemi, cercando di tracciare i contorni di quelli ritenuti aggressivi ed ipotizzando le possibili soluzioni che le Amministrazioni fiscali degli Stati possono utilizzare per scoprirli e affrontarli.

Report OCSE “Aggressive Tax planning based on After-tax hedging”

17. Agenzia delle entrate - Bollettino del Ruling internazionale

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato sul proprio sito internet la seconda edizione del bollettino del Ruling internazionale, che illustra le informazioni e i dati relativi alle istanze presentate, negli anni 2010, 2011 e 2012, all'Ufficio Ruling internazionale della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate. Il documento, oltre ad una descrizione della procedura del Ruling internazionale, fornisce anche indicazioni sugli Apa Bilaterali e Multilaterali, strumenti in grado di fornire maggiore certezza ai contribuenti in materia di prezzi di trasferimento in quanto idonei a rimuovere completamente la doppia imposizione.

Bollettino del Ruling internazionale dell'Agenzia delle entrate

ATTIVITA' DELL'AREA – Febbraio 2013

18. Incontri e contatti con l'Amministrazione finanziaria

a) Seminario Confindustria determinazione rendita catastale fabbricati

Il 19 marzo scorso si è tenuto presso la sede di Confindustria un seminario sul tema della determinazione della rendita catastale dei fabbricati industriali. Il seminario – organizzato con la collaborazione di Assonime - ha visto la partecipazione del Direttore e di alcuni dirigenti della Direzione centrale catasto e cartografia dell'Agenzia delle entrate e del territorio che hanno approfondito i chiarimenti che l'Agenzia del territorio aveva fornito con la circolare n. 6/T del 2012.

b) Seminario Confindustria sulla responsabilità solidale fiscale negli appalti

Lo scorso 27 marzo si è svolto presso la sede di Confindustria un seminario sul tema della responsabilità solidale fiscale negli appalti (cfr. [l'informativa dell'Area Politiche Fiscali dello scorso 7 marzo](#) che comunicava l'iniziativa).

Al seminario – che poteva essere seguito anche in diretta streaming su internet dagli associati - ha partecipato un rappresentante dell'Agenzia delle entrate che ha affrontato l'analisi di alcuni dei quesiti presentati da Confindustria sulle modalità applicative della disciplina.

E' disponibile una registrazione del seminario. Tutti gli interessati possono rivolgersi alla segreteria dell'area PF per maggiori informazioni, scrivendo a s.angarano@confindustria.it.

19. Incontri sul territorio

a) Seminario sulle novità della disciplina relative alle reti di impresa

Lo scorso 8 marzo, l'area ha partecipato ad un seminario di approfondimento sulla disciplina delle Reti di impresa, organizzato dall'Associazione industriale di Brescia. La relazione ha avuto ad oggetto i profili patrimoniali e contabili della gestione ordinaria della rete.

b) Seminario ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali

Il 22 marzo scorso l'Associazione Alto Milanese ha organizzato un seminario di approfondimento sulla nuova disciplina sui ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, adottata con il decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192 ed entrata in vigore il 1° gennaio 2013. L'area ha partecipato relazionando sul regime contabile e profili fiscali della nuova disciplina.