

IRES

1. Ace - Aiuto alla crescita economica (Decreto 14 marzo 2012)

IVA

2. Compensazione crediti IVA per importi superiori a 5 mila euro (Prov. Dir. AdE 40186/12)
3. Comunicazione dell'impronta dei documenti informatici. Quesiti (Circ. 5/E)
4. Reverse charge e debitore d'imposta (Ris. 28/E)
5. Momento in cui sorge il diritto di detrazione (Corte giustizia Europea C-153/11)

VARIE

6. Aliquota unica rendite finanziarie (Circ. 11/E)
7. Semplificazione tributaria e miglioramento delle procedure di accertamento (DL 16/2012)
8. Mediazione tributaria - Chiarimenti e istruzioni operative (Circ. 9/E)
9. Studi di settore - Novità e risposte a quesiti (Circ. 8/E)
10. Chiusura delle liti fiscali minori (Circ. 7/E)
11. Aeromobili - Imposta erariale (Circ. 6/E)
12. Abuso del diritto (Cass. 7739/12)
13. Qualificazione della TIA (Cass. 3756/2012)

INTERNAZIONALE

14. UE – Tax Forum 2012
15. UE – FTT, Financial Transaction Tax
16. UE – Durata ed estinzione dei processi tributari (CGE C-417/10)
17. UE – Esenzioni fiscali per la produzione di allumina (TUE T-50/06)
18. OCSE – Global Forum sul Transfer Pricing

ATTIVITA' DELL'AREA

19. Riunione del gruppo IVA Confindustria
20. Riunioni dei gruppi fiscali internazionali
21. Seminari e incontri dell'area
22. Incontro Confindustria – Amministrazione finanziaria su “spesometro”

1. Ace - Aiuto alla crescita economica

Facendo seguito alla nostra [circolare FFW n. 19480 del 22 dicembre 2011](#), con la quale abbiamo fornito un primo commento delle misure in materia fiscale recate dal decreto "Salva Italia" (DL 6.12.2011, n. 201), segnaliamo che nella Gazzetta Ufficiale n. 66 del 19 marzo è stato pubblicato il [DM 14 marzo 2012](#) concernente le disposizioni di attuazione dell'aiuto alla crescita economica (Ace). Il decreto, che è accompagnato dalla [relazione](#) illustrativa, consta di 11 articoli ed interviene sui diversi ambiti della disciplina primaria recata dall'art. 1 del DL n. 201/2011.

Di seguito si riassumono le indicazioni principali:

- **Ambito soggettivo.** Con riguardo ai soggetti IRES, possono fruire dell'agevolazione le società e gli enti residenti di cui all'art. 73, c.1, a) e b), Tuir e le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti. Trattasi, quindi, delle società di capitali, delle società cooperative, degli enti pubblici e privati aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

L'art. 9 del decreto espressamente esclude le società assoggettate alle procedure di fallimento, liquidazione coatta, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, poiché si tratta di procedure non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica per le quali, peraltro, si applicano criteri di determinazione del reddito diversi da quelli ordinari.

Sono altresì escluse le imprese marittime che si avvalgono della cd. tonnage tax, ex art. 155 del Tuir, e gli enti non commerciali di cui alla lett. c) del medesimo articolo 73, anche se esercenti una attività commerciale.

L'art. 8 definisce le modalità di applicazione dell'agevolazione alle imprese IRPEF (società di persone, ditte individuali). In particolare, si assume quale entità agevolabile agli effetti dell'ACE il patrimonio netto risultante al termine di ciascun esercizio, non rilevando la variazione del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. Il riferimento al patrimonio netto include anche l'utile dell'esercizio al netto di eventuali prelievi in conto utili effettuati dall'imprenditore o dai soci. Rilevano, altresì, tutte le riserve di utile, a nulla influenzando il regime di disponibilità delle stesse. Si tratta, come espresso anche dalla relazione di accompagnamento al decreto, di scelte dettate da esigenze di semplificazione operativa.

- **Meccanismo applicativo.** Il beneficio consiste in una deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato dell'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. Ciò comporta che l'agevolazione ACE non può generare una perdita fiscale o una maggior perdita fiscale per l'impresa. Tuttavia, qualora il rendimento nozionale superi il reddito complessivo netto dichiarato lo stesso può essere portato in aumento dell'importo deducibile ACE negli esercizi successivi senza alcun limite temporale e quantitativo (art. 3, c. 3, decreto).
- **Variazioni del capitale proprio.** L'incremento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010 è costituito dalla somma algebrica delle variazioni in au-

Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, 14 marzo 2012

L'agevolazione ACE non può generare una perdita fiscale, ma può essere riportata in avanti.



mento (conferimenti in denaro e utili accantonati a riserva purché non disponibile) e delle riduzioni del patrimonio.

Con riguardo ai conferimenti in denaro, l'art. 5 del decreto precisa che rilevano sia quelli destinati ad aumento del capitale sociale, sia quelli destinati al ripianamento di perdite o contabilizzati a riserva. Assumono rilievo ai fini ACE, quindi, i versamenti a fondo perduto o in conto capitale (senza obbligo di restituzione), i versamenti dei soci per sovrapprezzo azioni o quote o per gli interessi di conguaglio. E' necessario, tuttavia, che gli aumenti di capitale non solo siano stati eseguiti successivamente al periodo di imposta in corso al 31.12.2010, ma anche che la delibera o la sottoscrizione sia intercorsa successivamente a quella data. Il decreto precisa, inoltre, che hanno natura di conferimento anche le rinunce incondizionate dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società, purché tali crediti abbiano natura finanziaria, ossia derivino da precedenti finanziamenti in denaro. Come conferimento in denaro rileva anche la conversione in azioni di obbligazioni.

Per quanto riguarda, invece, l'accantonamento di utili a riserve, il decreto ha specificato cosa si intende per "riserve non disponibili". Al riguardo, l'art. 5, c. 5 del decreto ha stabilito che costituiscono riserve di utili non disponibili le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 del codice civile in quanto derivanti da processi di valutazione nonché quelle formate con utili realmente conseguiti che, per obbligo di legge, non sono distribuibili né utilizzabili ad altri fini. Ne consegue, come richiesto da Confindustria ed esplicitamente chiarito nella relazione di accompagnamento, che costituiscono accantonamenti di utili a riserva rilevanti ai fini del beneficio, ad esempio, le riserve in sospensione d'imposta costituite da utili destinati al fondo comune di rete (ex art. 42, comma 2-quater, del decreto legge n. 78/2010).

Restano escluse dall'agevolazione, invece, le riserve per rivalutazioni volontarie e la riserva determinata a fronte di maggiori valori conseguenti alla valutazione secondo il c.d. equity method (art. 2426, co. 1, n. 4, cc).

Come elementi negativi della variazione del capitale proprio, rilevano le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti (es. distribuzione ai soci di riserve di utili, riduzione del capitale sociale riduzione della riserva sovrapprezzo azioni). Non rilevano come decremento le riduzioni del patrimonio derivanti da perdite né le distribuzioni dell'utile dell'esercizio o i decrementi conseguenti a operazioni di fusione e scissione.

- **Consolidato nazionale.** L'art. 6 del decreto definisce le modalità di fruizione dell'ACE nei casi di tassazione di gruppo. In particolare, il beneficio è calcolato in capo a ciascuna impresa fino a concorrenza del proprio reddito complessivo netto. L'eventuale eccedenza è trasferita alla fiscal unit ed è ammessa in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo fino a concorrenza dello stesso. L'eccedenza non trasferita è computata in aumento del rendimento nozionale dell'esercizio successivo dalle singole partecipanti.
- **Disposizioni di carattere antielusivo.** L'art. 10 del decreto reca disposizioni di carattere antielusivo volte ad evitare che a fronte di una sola immissione di denaro possa essere moltiplicata la base di calcolo dell'ACE, conservando la rilevanza dell'apporto in capo alla società ricevente poiché è l'utilizzatrice dell'apporto medesimo.

Rilevano le rinunce incondizionate dei soci alla restituzione di crediti di finanziamento alla società

Rilevano le riserve in sospensione d'imposta costituite con utili destinati al fondo comune di rete (DL n. 78/2010)

L'eccedenza di rendimento nozionale può essere trasferita alla fiscal unit, fino a concorrenza del reddito complessivo netto di gruppo



Comportano l'immediata sterilizzazione dell'ACE i conferimenti in denaro, l'acquisizione di partecipazioni e aziende, e l'incremento dei crediti di finanziamento rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. I conferimenti in questione sono quelli effettuati da società di capitali ed enti equiparati residenti in favore di altre società di capitali ed enti equiparati residenti. La sterilizzazione opera sulla società conferente. La conferitaria deve sterilizzare i conferimenti ricevuti da soggetti domiciliati in Paesi che consentono lo scambio di informazione ai fini tributari qualora siano controllati da soggetti residenti ovvero da soggetti domiciliati in paesi che non consentono tale scambio, poiché la "provvista" in capo al soggetto estero potrebbe derivare da un conferimento operato da una società Italiana che non ha provveduto a sterilizzare il conferimento effettuato, poiché rivolto a soggetti esteri. Pertanto, in mancanza di tale previsione vi sarebbe stata una potenziale duplicazione di beneficio. Comportano, inoltre, la sterilizzazione della base di calcolo ACE anche i corrispettivi erogati per l'acquisizione delle partecipazioni in società controllate infragruppo. La sterilizzazione opera in capo all'acquirente. Infine, produce la sterilizzazione della base di calcolo ACE anche l'incremento dei crediti di finanziamento, poiché potenzialmente possono generare duplicazione di beneficio (si pensi ad una società che riceve un conferimento in denaro – rilevante ai fini ACE – e presta tali somme ad altre società affinché realizzino, a loro volta, conferimenti in denaro valevoli ai fini del beneficio).

Occorre sterilizzare i conferimenti effettuati, i conferimenti ricevuti da soggetti domiciliati in paesi che non consentono lo scambio di informazioni, l'incremento dei crediti di finanziamento, l'acquisto di partecipazioni di controllo infragruppo

2. Compensazione crediti IVA per importi superiori a 5 mila euro

Con Provvedimento del 16 marzo, il Direttore dell'agenzia delle entrate ha dettato le modalità applicative delle disposizioni di cui all'articolo 8, commi 18 e 19, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, che hanno introdotto ulteriori restrizioni alla possibilità di utilizzare in compensazione orizzontale i crediti IVA.

Secondo il Provvedimento, a decorrere dal 1° aprile 2012 la compensazione del credito IVA annuale o infrannuale, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

Dalla medesima data, i soggetti che intendono effettuare la compensazione del credito IVA annuale o infrannuale per importi superiori a 5.000 euro annui sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Concorrono al raggiungimento della soglia di 5.000 euro annui, anche le compensazioni effettuate prima del 1° aprile 2012.

Per le ulteriori modalità applicative il Provvedimento in esame rinvia al precedente Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 185430 del 21 dicembre 2009, che reca la disciplina applicativa delle disposizioni dell'art. 10, del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78.

Provvedimento Direttore Agenzia delle entrate del 16 marzo 2012 n. 40186

3. Comunicazione dell'impronta dei documenti informatici. Quesiti

L'art. 5 del decreto 23 gennaio 2004 stabilisce l'obbligo da parte del soggetto interessato o del responsabile della conservazione, ove designato, di comunicare all'Agenzia delle entrate - entro il quarto mese successivo alla scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi - l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale, al fine di estendere la validità dei documenti informatici oggetto di conservazione.

In attuazione di tale disposizione è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 25 ottobre 2010. Nella considerazione di tale quadro normativo, con la circolare n. 5/E l'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti sui profili applicativi della comunicazione dell'impronta dei documenti informatici. Di seguito si presentano le indicazioni principali.

- **Numero delle impronte da trasmettere.** Pur auspicando che sarebbe opportuno che il contribuente predisponesse, per ogni periodo di imposta, un unico archivio dei documenti fiscalmente rilevanti e generasse un'unica impronta che fosse oggetto di comunicazione, l'Agenzia delle entrate precisa che, nel caso di più archivi, il contribuente può scegliere se effettuare un'unica comunicazione dell'impronta complessiva ovvero tante comunicazioni quanti sono gli archivi (è ammessa, ad esempio, la possibilità di inviare una prima comunicazione con l'impronta e la marca temporale del registro IVA vendite ed una seconda comunicazione con l'impronta e la marca temporale del registro IVA acquisti);
- **Contenuto della trasmissione.** Secondo l'Agenzia delle entrate, devono essere trasmesse sia l'impronta dell'archivio conservato in digitale, sia la marca temporale.
- **Compilazione del campo periodo di imposta.** Il campo periodo di imposta va valorizzato in relazione al modello Unico presentato dal soggetto. Pertanto, per il periodo di imposta 1° aprile 2009-31 marzo 2010, considerando che tale periodo deve essere dichiarato con il modello UNICO 2010 (periodo d'imposta 2009), il relativo campo andrà valorizzato con il 2009.
- **Soggetto firmatario.** Il soggetto tenuto ad apporre la firma digitale sull'impronta dell'archivio informatico può essere sia il contribuente, qualora assuma direttamente il ruolo di responsabile della conservazione, sia un terzo appositamente nominato come tale (ai sensi dell'articolo 5 della deliberazione CNIPA n. 11 del 2004), ovvero un terzo delegato.
- **Soggetti abilitati all'invio della comunicazione.** Possono comunicare direttamente l'impronta: il soggetto interessato, il responsabile delle conservazione ovvero il soggetto eventualmente delegato da quest'ultimo, sia attraverso il canale telematico Entratel che Fisconline.
- **Conservazione sostitutiva documenti relativi a periodi fiscalmente prescritti.** L'Agenzia delle entrate ritiene che salvo particolari situazioni (ad esempio, contenziosi pendenti ovvero proroghe disposte dalle norme), non sia obbligatorio l'invio dell'impronta dei documenti, oggetto di conservazione sostitutiva, relativi a periodi anteriori ai termini di prescrizione dell'attività di accertamento.

Circolare Agenzia delle entrate 29 febbraio 2012 n.5/E

4. Reverse charge - Individuazione del debitore d'imposta

Anche a seguito di richieste presentate da Confindustria, l'Agenzia delle entrate fornisce utili chiarimenti in merito alle corrette modalità di applicazione del regime applicabile alle cessioni di rottami, cascami e avanzi di metallo, stoccati in depositi situati nel territorio nazionale, qualora le operazioni di cessione siano realizzate tra rappresentanti fiscali in Italia di operatori non residenti.

In particolare, l'Agenzia delle entrate si sofferma sull'analisi della seguente fattispecie: un soggetto residente in Svizzera, non stabilito ma con un rappresentante fiscale in Italia, cede sul territorio nazionale rottami, cascami e avanzi di metalli di cui all'articolo 74, commi settimo ed ottavo, del DPR n. 633/72, ad un soggetto residente nella Repubblica Ceca, anch'esso non stabilito, sia nel caso in cui abbia nominato un rappresentante fiscale in Italia sia nel caso in cui ciò non sia avvenuto. La questione investe il rapporto tra la disciplina dell'inversione contabile prevista dall'art. 74, commi 7 e 8, DPR n. 633/72 e la disciplina generale disposta dall'art. 17, commi 2 e 3, dello stesso decreto, come modificata a seguito dell'intervento operato con il D.Lgs. n. 18/10.

Secondo l'Agenzia delle entrate la regola generale va derogata tutte le volte in cui, in forza di disposizioni speciali, il debitore di imposta sia espressamente individuato, anche per le operazioni fra soggetti stabiliti in Italia, nel cessionario o committente. Questo è il caso dell'inversione contabile prevista dai commi quinto, sesto e settimo dell'articolo 17, per le operazioni riguardanti determinati prodotti o settori, nonché, nel caso in esame, dai commi settimo e ottavo dell'articolo 74 del DPR n. 633/72, riguardanti le cessioni di rottami.

5. Momento in cui sorge il diritto di detrazione

La Corte di Giustizia Europea fornisce l'interpretazione dell'art. 168, lett. a), della direttiva 2006/112/CE, in merito al momento in cui sorge il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte per l'acquisto di un immobile che rappresenta un bene d'investimento destinato al patrimonio dell'impresa, valutando, in particolare, se tale diritto sorga nel corso del periodo fiscale durante il quale l'imposta è divenuta esigibile, indipendentemente dal fatto che detto bene non sia immediatamente utilizzato a fini professionali.

Secondo la Corte, nel caso di acquisto di un bene d'investimento destinato in parte all'uso privato e in parte all'uso professionale, il soggetto passivo può decidere di destinare integralmente il bene al patrimonio dell'impresa. In tal caso, in linea di principio, l'IVA dovuta a monte sull'acquisto di tale bene è integralmente detraibile. Ciò premesso, qualora un bene d'investimento destinato all'impresa abbia consentito una detrazione integrale o parziale dell'IVA versata a monte, il suo impiego per le esigenze private del soggetto passivo o del suo personale o per finalità estranee alla sua impresa è equiparato ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva IVA.

In altri termini, un soggetto passivo che, agendo in quanto tale, abbia acquistato un bene d'investimento e lo abbia destinato al patrimonio dell'impresa, ha il diritto di detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di tale bene nel corso del periodo fiscale durante il quale l'imposta è divenuta esigibile, indipendentemente dal fatto che detto bene non sia immediatamente uti-

Risoluzione Agenzia delle entrate 28 marzo 2012 n. 28/E

Sentenza Corte di Giustizia Europea su causa C-153/11 del 22 marzo 2012



lizzato a fini professionali. Spetta al giudice nazionale stabilire se il soggetto passivo abbia acquistato il bene d'investimento ai fini della sua attività economica e valutare, se del caso, l'esistenza di una pratica fraudolenta.

6. Aliquota unica rendite finanziarie

L'Agenzia ha fornito chiarimenti sulla riforma introdotta dal DL n. 138/11 che ha unificato al 20% le aliquote delle ritenute alla fonte e delle imposte sostitutive sui redditi di natura finanziaria (sul punto si rinvia alla [Circolare FFW del 4 novembre 2011](#)). La circolare tiene conto del complessivo quadro normativo fornito dal decreto citato e dai successivi interventi correttivi (decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 13 dicembre 2011, DL n. 216/11 art. 29, DL n. 1/12 artt. 95 e 96). I principali chiarimenti riguardano:

- le esclusioni dall'applicazione dell'aliquota del 20%, secondo le tipologie di titoli e di proventi, e con l'aggiornamento della lista di emittenti esteri;
- la decorrenza della nuova disciplina, anche alla luce dei provvedimenti correttivi intervenuti e dei dubbi relativi all'applicazione letterale della norma;
- le modalità dell'affrancamento dei valori detenuti al 31 dicembre 2011, per evitare che - a un successivo realizzo - l'aumento di aliquota incida su quanto maturato prima del 1 gennaio 2012. Si tratta di indicazioni particolarmente attese dagli intermediari, in vista delle scadenze per esercitare l'opzione per l'affrancamento.

Circolare Agenzia delle entrate 28 marzo 2012 n. 11/E

7. Semplificazione tributaria e miglioramento delle procedure di accertamento

Il 3 marzo è entrato in vigore il DL 2 marzo 2012, n. 16. Il decreto, recante norme di semplificazione tributaria, di contrasto all'evasione, di potenziamento dei poteri di riscossione e di inasprimento delle sanzioni amministrative, è già stato oggetto di un primo commento nella [circolare FFW n. 19498 del 6 marzo scorso](#), alla quale si rinvia.

Decreto legge 2 marzo 2012, n. 16

8. Mediazione tributaria- Chiarimenti e istruzioni operative

L'articolo 39, comma 9, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, aggiungendo un articolo 17-bis al D.Lgs. n. 546/1992, ha introdotto un nuovo strumento deflativo del contenzioso: la mediazione tributaria, da esperire in via preliminare ogni volta che si intenda presentare un ricorso, pena l'inammissibilità dello stesso. Tale strumento si applica obbligatoriamente alle controversie di valore non superiore a 20 mila euro, relative ad atti dell'Agenzia delle entrate notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.

Nell'istanza che il contribuente deve necessariamente presentare al fine di avviare la conciliazione, questi anticipa il contenuto del ricorso, chiedendo l'annullamento totale o parziale dell'atto, sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe presentare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nella eventuale fase giurisdizionale.

Circolare Agenzia delle entrate 19 marzo 2012 n. 9/E

Con la circolare n. 9/E del 19 marzo, l'Agenzia delle entrate fornisce una dettagliata analisi dell'istituto finalizzato, secondo l'Amministrazione finanziaria stessa, a evitare il "rinvio" ai giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa.

Ambito di applicazione. Ai sensi dell'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992, la mediazione tributaria si applica obbligatoriamente alle controversie di valore non superiore a 20 mila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate. Pertanto, i criteri applicativi attengono:

- alla tipologia di atto impugnato;
- alla parte resistente nell'eventuale giudizio;
- al valore della controversia.

Quanto agli atti che presuppongono l'obbligo di esperire la conciliazione, data la stretta connessione tra la procedura in esame e il ricorso, secondo l'Agenzia delle entrate occorre fare riferimento all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, norma che individua gli atti impugnabili presso la Commissione tributaria provinciale, prendendo a riferimento gli atti riconducibili ad una attività dell'Agenzia delle entrate.

Tra di essi rientra, secondo l'Agenzia delle entrate, anche il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, in quanto menzionato all'art. 19, comma 1, lett. g), del D.Lgs. n. 546/1992.

Inoltre, qualora il contribuente intenda impugnare, con il ricorso, anche un atto presupposto adottato dall'Agenzia delle entrate, del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto a presentare preliminarmente l'istanza di mediazione (al ricorrere di tutti i presupposti applicativi dell'istituto).

Non sono invece oggetto di mediazione le controversie riconducibili ad altri atti elencati nel citato art. 19, che, pur impugnabili dinnanzi alla Commissione tributaria provinciale, non sono emessi dall'Agenzia delle entrate.

Valore della controversia. Il nuovo istituto trova applicazione con riferimento alle controversie di valore non superiore a 20 mila euro; tale valore è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12, D.Lgs. n. 546/1992. In base a tale disposizione, il valore della controversia va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con il ricorso, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate. In caso di atto di irrogazione delle sanzioni ovvero di impugnazione delle sole sanzioni, il valore della controversia è invece costituito dalla somma delle sanzioni contestate. Relativamente alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore della controversia va invece determinato tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori.

Sono escluse dalla mediazione le fattispecie di valore indeterminabile (ad esempio, quelle concernenti esclusivamente la spettanza di un'agevolazione).

Entrata in vigore. Il nuovo istituto si applica agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, intendendosi per tali gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data.

La nuova procedura trova applicazione, inoltre, con riferimento alle fattispecie di rifiuto tacito per le quali, alla data del 1° aprile 2012, non siano decorsi novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso.

Istanza di mediazione. Con l'istanza di mediazione, il contribuente – oltre a sottoporre in via preventiva all'Agenzia delle entrate i motivi per i quali intende chiedere alla Commissione tributaria l'annullamento, totale o parziale, dell'atto – può anche formulare una motivata proposta di mediazione, rideterminando l'ammontare della pretesa.

Nei 90 giorni entro i quali si protrae la procedura di mediazione, si svolge un esame preliminare della controversia, con l'obiettivo di consentire all'Agenzia delle entrate e al contribuente di verificare se sussistono i presupposti per una risoluzione stragiudiziale della lite.

Il procedimento di mediazione è introdotto da una specifica istanza, formulata dal contribuente nei confronti dell'Agenzia e motivata sulla base di elementi di fatto e di diritto che devono coincidere con i motivi di impugnazione proposti nel ricorso. Proprio in ragione di tale contenuto, a seguito dell'inutile decorso della fase di mediazione, l'istanza può produrre gli effetti del ricorso giurisdizionale.

L'Agenzia delle entrate ritiene ammissibile la redazione di un'unica istanza allo scopo di avviare il procedimento di mediazione in relazione a più atti impugnabili. In tal caso, tuttavia, si instaurano separati procedimenti di mediazione, per ciascuno degli atti impugnati.

La notifica dell'istanza nei confronti dell'Ufficio che ha emanato l'atto deve essere effettuata secondo una delle seguenti modalità:

- a mezzo di ufficiale giudiziario, con le modalità previste dall'articolo 137 e seguenti del codice di procedura civile;
- mediante consegna diretta all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, che ne rilascia ricevuta;
- direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'istanza in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

L'istanza di reclamo/mediazione va presentata alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

L'istanza va notificata:

- a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare;
- nel caso di rifiuto tacito opposto a una domanda di rimborso, l'istanza può essere proposta dopo il novantesimo giorno dalla domanda di rimborso presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto.

In caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione il termine per la proposizione dell'eventuale, successiva istanza di mediazione è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione. Al termine di proposizione dell'istanza di mediazione si applicano inoltre le disposizioni sulla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

Poiché si tratta di una fase amministrativa e non contenziosa, l'Agenzia delle entrate ritiene, invece, che non trovi applicazione la sospensione di diritto dal 1° agosto al 15 settembre.

Effetti della presentazione dell'istanza. Gli effetti derivanti dalla presentazione dell'istanza di mediazione sono assimilabili a quelli che nascono dalla proposizione del ricorso in sede giurisdizionale. Pertanto, in primo luogo, la notifica dell'istanza di mediazione produce l'effetto di interrompere il decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto.

Nelle controversie soggette all'art. 17-bis qui in esame, la notifica dell'istanza ha anche la funzione di "chiamata in giudizio" dell'Agenzia delle entrate (la costituzione in giudizio avverrà, eventualmente, in un secondo momento, con il deposito presso la segreteria della Commissione tributaria del ricorso che ha costituito parte integrante dell'istanza).

In caso di mancato perfezionamento della mediazione, il termine di trenta giorni, stabilito dall'articolo 22 del D.Lgs. n. 546/1992 per instaurare la controversia innanzi alla Commissione tributaria provinciale mediante il deposito del ricorso va calcolato a partire dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, senza che sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero senza che sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;
- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

L'Agenzia delle entrate precisa che, nel caso in cui il contribuente riceva comunicazione del provvedimento dopo la scadenza del novantesimo giorno, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre comunque dal giorno successivo a quello di compimento dei novanta giorni.

Sospensione della riscossione. Analogamente a quanto avviene con la presentazione del ricorso giurisdizionale, la presentazione dell'istanza non comporta la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto oggetto di impugnazione.

Poiché l'istanza di sospensione giudiziale dell'esecuzione può essere richiesta solo alla Commissione tributaria provinciale in pendenza di controversia, tale istituto non opera nel corso della fase di mediazione.

Tuttavia, secondo l'Agenzia delle entrate, nell'ambito del procedimento amministrativo di mediazione, il contribuente può chiedere la sospensione degli effetti dell'atto (ai sensi dell'art. 2-quater, comma 1-bis, del DL n. 564/1994).

Pertanto, quando le eccezioni sollevate nell'istanza non appaiono infondate, l'Agenzia delle entrate può concedere, su istanza formulata contestualmente all'atto introduttivo del procedimento di mediazione, ovvero separatamente, la formale sospensione, in tutto o in parte, dell'esecuzione dell'atto; in ogni caso, la sospensione non può comunque protrarsi oltre il tempo necessario alla conclusione della fase di mediazione.

Trattazione dell'istanza. Dopo la presentazione dell'istanza, l'Ufficio competente dell'Agenzia delle entrate – da individuare negli Uffici legali delle Direzioni provinciali, nonché nelle analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro operativo di Pescara, per i procedimenti di rispettiva competenza - procede secondo le modalità di seguito illustrate:

- esamina se sussistono i presupposti e i requisiti fissati dall'articolo 17-bis;

- verifica la fondatezza dei motivi in base ai quali l'istante contesta l'atto impugnato, chiedendone l'annullamento totale o parziale ovvero chiedendo la rideterminazione della pretesa;
- se non sussistono i presupposti per un annullamento dell'atto impugnato, l'Ufficio valuta la proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente;
- in assenza di proposta formulata dal contribuente, l'Ufficio valuta comunque la possibilità di pervenire a un accordo di mediazione;
- qualora non si ravvisino i presupposti per la conclusione di una mediazione previa rideterminazione della pretesa, l'Ufficio formula una proposta di mediazione che consenta al contribuente di accettare l'intero importo del tributo, accertato con l'atto impugnato, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate;
- in tutti gli altri casi, l'Ufficio provvede al diniego.

Perfezionamento della mediazione. La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione.

Tale accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto ovvero - in caso di omesso versamento alle scadenze - per l'iscrizione a ruolo.

In caso di rateazione, il mancato pagamento di una delle rate determina la decadenza dal beneficio della rateazione, con iscrizione a ruolo dell'intero importo residuo e di una sanzione pari al sessanta per cento delle somme ancora dovute.

A seguito del perfezionamento della mediazione, la pretesa tributaria viene definitivamente rideterminata nella misura fissata dall'accordo di mediazione e il rapporto giuridico tributario, sottostante all'atto impugnato, si intende definito e non ulteriormente contestabile.

Quindi, con il versamento di tutte le somme dovute, la pretesa tributaria risulta integralmente soddisfatta. In caso di versamento rateale, l'atto originariamente impugnato perde efficacia a seguito del pagamento della prima rata. A fronte del mancato pagamento di una delle rate successive, l'Ufficio procede alla riscossione delle somme dovute, sulla base del titolo esecutivo rappresentato dall'accordo di mediazione.

Diniego all'istanza. Entro novanta giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Ufficio porta il provvedimento di diniego a conoscenza del contribuente; in esso devono essere espone in modo completo e dettagliato le ragioni, di fatto e di diritto, poste a fondamento della pretesa tributaria, avendo presente che il contenuto del provvedimento di diniego, in caso di successiva costituzione in giudizio da parte del contribuente, varrà come atto di controdeduzioni.

9. Studi di settore - Novità e risposte a quesiti

L'agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulle novità normative in materia di studi di settore, introdotte con i decreti legge n. 98/2011 (manovra di luglio), n. 138/2011 (manovra di agosto) e n. 201/2011 (cd. Salva Italia).

I chiarimenti non tengono conto delle ultime modifiche apportate con il DL n. 16/2012 (cd. decreto sulle semplificazioni fiscali), ancora in discussione.

Circolare 16 marzo
2012 n. 8/E

Il DL n. 98/2011 prevede le seguenti modifiche alla disciplina delle sanzioni applicabili nel caso di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore:

- a. Incremento del 50% delle sanzioni ai fini delle imposte dirette, IRAP e IVA, se il reddito accertato per mezzo degli studi di settore è superiore al 10% del reddito dichiarato;
- b. applicazione della sanzione fissa in misura massima (euro. 2.065 euro) in caso di omesso invio del modello, salvo non sia stata presentata una dichiarazione integrativa anche su invito degli uffici fiscali;
- c. l'accertamento induttivo "puro" (art. 39, secondo comma DPR n. 600/73), effettuato prescindendo dalle risultanze contabili e sulla base di presunzioni semplici, è ammesso anche in caso di omessa o infedele dichiarazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, a condizione che il maggior reddito di impresa o professionale accertato in via presuntiva sia superiore al 10% del reddito dichiarato.

Si ricorda che le regole di cui al punto precedente punto c) sono state modificate dall'art. 8 del DL n. 16/2012, prevedendo che l'accertamento induttivo puro è ammesso solo *".. in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15%, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione."*

L'Agenzia conferma che le norme sull'accertamento induttivo puro previste dal DL n. 98/2011 restano comunque vigenti per il controllo delle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2010 e solo con riferimento agli accertamenti notificati prima dell'entrata in vigore dell'art. 8 del DL n. 16/2012.

Il successivo DL n. 138/2011 ha ridotto i limiti dell'esclusione da accertamenti analitico-induttivi (art. 39, primo comma lett. d) DPR n. 600/73), cioè emanati sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, prevista a favore dei soggetti congrui agli studi settore.

Tali accertamenti sono ammessi solo se gli uffici dimostrano che, dagli elementi presuntivi, risultano maggiori ricavi non dichiarati per un importo superiore al 40% dei ricavi dichiarati ovvero l'ammontare delle attività non dichiarate sia superiore a 50.000 euro.

Si prevede che tale esclusione si applica ai soggetti congrui agli studi di settore solo a condizione che gli stessi risultassero congrui alle risultanze degli studi di settore anche per le annualità precedenti a quella oggetto di controllo.

Tale modifica mirava ad incentivare i contribuenti ad integrare le dichiarazioni per gli anni passati per i quali non erano congrui, al fine di poter beneficiare della soglia di copertura anche per gli anni successivi, con un potenziale effetto positivo per lo Stato in termini di entrate tributarie.

Le misure introdotte dai DL n. 98 e . 138, radicalmente modificate con il DL n. 16, partivano dalla considerazione dei limiti di affidabilità degli studi di settore come unico mezzo di accertamento, e perseguivano l'obiettivo di rafforzarne l'efficacia affiancandoli con ulteriori strumenti di accertamento (es. redditometro), anche nei confronti dei soggetti congrui.

Le modifiche introdotte dall'art. 10, commi da 9 a 13 del cd. Decreto Salva Italia sembrano andare nella direzione opposta di rafforzare il ruolo dello studio di settore, non più che come strumento di accertamento, ma come strumento di guida per le piccole imprese e per i professionisti nella fase ex ante di dichiarazione e versamento delle imposte.

Si ritorna quindi all'idea originale contenuta nel progetto di Riforma fiscale dell'ex Ministro dell'economia Tremonti (c.d. Libro bianco del dicembre 1994) di arrivare a concordare ad inizio anno i redditi e le relative imposte dei soggetti di minori dimensioni per permettere all'Amministrazione finanziaria di concentrare le risorse per i controlli sui soggetti di medie o grandi dimensioni.

Si prevede, infatti, un regime premiale nei confronti dei soggetti che dichiarano ricavi almeno pari ai ricavi congrui risultanti degli studi di settore. Sono esclusi dal regime premiale i soggetti che non sono accertabili sulla base delle risultanze degli studi perché:

- presentano cause di esclusione o di inapplicabilità;
- per essi non sono utilizzabili le risultanze degli studi ai fini di accertamento (soggetti IAS, società cooperativa a mutualità prevalente, Confidi)

Coloro che accedono al regime premiale beneficiano di:

- un'esclusione totale (senza limiti di soglia) dagli accertamenti di tipo analitico-induttivi;
- una soglia più alta di difesa dall'accertamento sintetico previsto nei confronti delle persone fisiche, ammesso a condizione che il reddito complessivo accertato ecceda di un terzo quello dichiarato (in luogo della soglia di esclusione pari ad un quinto, previsto per tutti i contribuenti),
- una riduzione di 1 anno del termine di decadenza per l'attività di accertamento ai fini delle imposte dirette ed IVA.

Considerando il beneficio offerto ai soggetti ammessi al regime agevolativo in termini di minori controlli eseguibili nei loro confronti (considerando che gli accertamenti analitico induttivi rappresentano circa l'80% dei controlli e del fatto che solo le persone fisiche sono soggette all'accertamento sintetico), sono state previste opportune cautele per evitare soggetti che abbiano ottenuto la congruità con la manipolazione dei dati indicati negli studi di settore.

In particolare sono ammessi al regime premiale solo i soggetti congrui che risultano coerenti rispetto a specifici indicatori individuati dall'Amministrazione finanziaria, con un futuro Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

I decreti di approvazione degli studi prevedono due tipologie di indicatori di coerenza: quelli cosiddetti di "coerenza economica" e quelli cosiddetti di "normalità economica".

Gli indicatori di *coerenza economica* mirano a individuare delle significative situazioni di incoerenza di natura economica, finanziaria e patrimoniale (es. durata delle scorte, valore aggiunto per addetto, resa del capitale rispetto al valore aggiunto, MOL sulle vendite, ecc.) dei dati comunicati nel modello degli studi di settore che segnalano una situazione di rischio fiscale

Esempi di indicatori di coerenza economica:

- durata delle scorte
- valore aggiunto per addetto
- resa del capitale rispetto al valore aggiunto
- MOL sulle vendite

L'incoerenza rispetto ai predetti indici non produce maggiori ricavi/compensi stimati dallo studio, ma i dati sono utilizzati dall'Amministrazione finanziaria per selezionare i soggetti a rischio da sottoporre a controllo (es. invio di comunicazione di anomalie nella compilazione dei modelli).

Tali soggetti sono "invitati a correggere tale anomalia nella dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, pena l'inserimento in apposite liste di contribuenti da assoggettare a controlli specifici.

Gli indicatori di *normalità economica*, specifici per singolo settore, hanno l'obiettivo di contrastare i fenomeni di "infedele dichiarazione" dei dati al fine di ottenere la congruità. Gli indici di normalità, a differenza di quelli di coerenza, determinano maggiori ricavi stimati cui il contribuente può adeguarsi in dichiarazione.

Sono state individuate ulteriori fattispecie di anomalie nei dati dichiarati che dovrebbero rientrare tra gli indicatori cosiddetti "di coerenza" economica (es. imprese che hanno indicato il valore delle rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR, in presenza di un valore delle corrispondenti esistenze iniziali pari a zero, ovvero imprese che hanno un valore negativo del costo del venduto ecc.).

Inoltre si prevede che, con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, sentite le associazioni di categoria, possano essere differenziati i termini di accesso al regime premiale, limitandolo in via sperimentale solo ad alcune attività economiche a minore rischio fiscale. La previsione potrebbe sollevare critiche di legittimità da parte dei soggetti che - pur risultando congrui e coerenti - non potranno accedere al regime premiale perché il loro settore economico non è incluso nella prima "white list" dell'Agenzia delle Entrate delle attività a minore rischio fiscale.

Considerando che i contribuenti che applicano gli studi di settore sono circa 3,5 milioni di soggetti, di cui i congrui naturali (65%) e per adeguamento (15%) sono circa l'84% del totale, mentre quelli congrui e coerenti sono circa il 40-50% del totale, si può stimare che il regime premiale si applicherà in via sperimentale a un numero finale probabilmente inferiore ad 1 milione di contribuenti.

L'Agenzia delle entrate ha fornito importanti risposte anche ad alcuni quesiti sulle modalità applicative di normative specifiche ai soggetti che applicano gli studi di settore. In particolare, con riferimento alle modifiche della disciplina sulle società di comodo per le imprese in perdita fiscale per tre periodi di imposta consecutivi, introdotte dall'art. 2, comma 36-decies del DL 138/2011, è stato previsto che sono escluse dal controllo le annualità in cui la società risulta congrua e coerente ai fini degli studi di settore.

Ciò risponde all'interpretazione sistematica della previgente disciplina delle società di comodo (art. 30, comma 1, lett. c) 6-sexies della legge 724/1994), che già prevedeva l'esclusione dei soggetti congrui e coerenti.

Esempi di indici di normalità economica:

- incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi
- incidenza degli ammortamenti per beni strumentali rispetto al loro valore
- incidenza del costo dei beni in leasing rispetto al loro valore

10. Chiusura delle liti fiscali minori

Con le modifiche apportate dall'art. 29, comma 16-bis, del decreto legge 29 dicembre 2011, n. 216 all'art. 39, comma 12 del decreto legge 6 luglio

Circolare Agenzia delle entrate 15 marzo 2012 n. 7/E

2011, n. 98, è stato in parte rimodulato l'ambito applicativo della disciplina della definizione delle liti minori.

L'Agenzia ricorda che, per effetto della novella normativa, le liti fiscali di valore non superiore a 20 mila euro in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 31 dicembre 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, versando quanto determinato ai sensi dell'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 entro il 31 marzo 2012 (o, più correttamente, entro il 2 aprile, giacché il 31 marzo cade di sabato).

Il differimento del termine di pendenza delle liti (dall'originario 1° maggio 2011 al 31 dicembre, secondo la nuova disciplina) comporta che anche per tutte le nuove liti definibili operi – per gli atti e le attività successivi al 28 febbraio 2012 - la sospensione dei giudizi fino al 30 giugno 2012 (ai sensi dell'art. 39, comma 12, lett. c), DL n. 98/2911).

Il nuovo termine del 2 aprile 2012 per il versamento di quanto dovuto riguarda sia le controversie entrate nella definizione per effetto della modifica normativa, sia quelle già pendenti alla data del 1° maggio 2011, per le quali alla data di entrata in vigore dell'articolo 29, comma 16-bis, del DL n. 216/2011, non sia intervenuta una decisione definitiva.

Entro la stessa data dovranno essere versate eventuali integrazioni dovute nell'ipotesi in cui, successivamente al pagamento e prima della presentazione della domanda, sia intervenuta una decisione che abbia reso necessario un versamento integrativo.

Possono essere definite le controversie interessate da sentenza già emessa alla data in cui si intende chiedere la definizione, purché i relativi termini di impugnazione – anche per effetto di sospensione – non siano scaduti; pertanto occorre riscontrare volta per volta che – alla predetta data – non siano decorsi i termini per impugnare la sentenza emessa dalle Commissioni tributarie provinciali, regionali, centrale, dai Tribunali o dalle Corti d'appello.

Le cause pendenti innanzi alla Corte di cassazione possono essere oggetto di definizione soltanto se alla data di presentazione della domanda non sia stata depositata la sentenza o l'ordinanza decisoria di cassazione.

La definizione si perfeziona con il versamento dell'intera somma dovuta nonché con la presentazione della relativa domanda di definizione entro il 2 aprile 2012. Non è ammesso il versamento rateale di quanto dovuto.

Qualora il contribuente non si avvalga della definizione agevolata, la sospensione cessa il 30 giugno 2012, con la conseguenza che i termini processuali riprenderanno a decorrere dal 1° luglio 2012.

11. Aeromobili privati - Imposta erariale

L'articolo 16, comma 11, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha istituito un'imposta erariale sugli aeromobili privati di cui all'art. 744 del Codice della navigazione, immatricolati nel registro aeronautico nazionale.

L'imposta deve essere corrisposta dai soggetti che risultano dai pubblici registri essere proprietari, usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria dell'aeromobile e deve essere pagata all'atto della richiesta di rilascio o rinnovo del certificato di revisione della aeronavigabilità.

Circolare Agenzia delle entrate 1° marzo 2012 n. 6/E

Per effetto dell'introduzione, in sede di conversione del decreto legge, del comma 14-bis, l'imposta trova, inoltre, applicazione anche per gli aeromobili non immatricolati nel registro aeronautico nazionale la cui sosta nel territorio italiano si protrae oltre quarantotto ore.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 febbraio 2012 e con la risoluzione n. 11 emanata nella medesima data, sono state definite, rispettivamente, le modalità di versamento dell'imposta ed i codici tributo da utilizzare.

L'Agenzia delle entrate chiarisce ora alcuni profili applicativi del prelievo:

- l'imposta erariale non deve essere corrisposta per gli aeromobili di proprietà o in esercizio dei licenziatari dei servizi di linea e non di linea, nonché del lavoro aereo (di cui al codice della navigazione, parte seconda, libro I, titolo VI, capi I, II e III), per gli aeromobili di proprietà o in esercizio delle Organizzazioni Registrate (OR), delle scuole di addestramento FTO (Flight Training Organisation) e dei Centri di Addestramento per le Abilitazioni (TRTO - Type Rating Training Organisation), per gli aeromobili di proprietà o in esercizio dell'Aero Club d'Italia, degli Aero Club locali e dell'Associazione nazionale paracadutisti d'Italia, per gli aeromobili immatricolati a nome dei costruttori e in attesa di vendita, per gli aeromobili esclusivamente destinati all'elisoccorso o all'aviosoccorso;
- l'imposta deve essere corrisposta all'atto della richiesta di rilascio o di rinnovo del certificato di revisione dell'aeronavigabilità in relazione all'intero periodo di validità del certificato stesso. Il pagamento dell'imposta costituisce condizione per il rilascio o il rinnovo del certificato stesso;
- sono assoggettati al pagamento dell'imposta in esame anche gli aeromobili non immatricolati nel registro aeronautico nazionale che, a partire dalla data del 28 dicembre 2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione 22 dicembre 2011, n. 214), sostano nel territorio italiano per un periodo di tempo superiore alle quarantotto ore;
- la misura dell'imposta deve essere determinata sulla base di aliquote progressive per chilogrammo di peso dell'aeromobile. Per gli elicotteri, l'imposta si applica in misura doppia rispetto a quella che risulterebbe dovuta per i velivoli di peso corrispondente;
- Il pagamento dell'imposta deve avvenire in un'unica soluzione, non essendo ammessa alcuna rateazione dell'importo dovuto.

12. Abuso del diritto (Cass. 7739/12)

In un procedimento avente ad oggetto il caso di una esterovestizione, la Corte di Cassazione ha espresso il principio secondo cui anche l'elusione fiscale o, più comunemente, l'abuso del diritto, configura una condotta punibile con sanzioni penali.

In particolare, secondo i giudici della Cassazione, "non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge". Pertanto, "se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiara-

Sentenza Corte di Cassazione 28 febbraio 2012, n. 7739

tiva, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante".

E', inoltre, necessario che sia stata superata la soglia di punibilità prevista dalla legge per l'evasione fiscale.

Tra gli elementi addotti dai giudici a supporto di questa tesi, va segnalato, in particolare, il disposto dell'articolo 16, D. Lgs. n. 74/2000, secondo cui "non da luogo a fatto punibile a norma del presente decreto, la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 21, commi 9 e 10, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso".

Nello specifico, nonostante la relazione al citato decreto legislativo precisi che tale disposizione non può essere letta come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle condotte elusive, secondo i giudici di Cassazione sembra evidente il contrario ovvero che, fuori dal procedimento di interpello, l'elusione possa avere rilevanza penale.

13. Qualificazione della TIA

La Corte di Cassazione ribadisce i criteri affermati dalla Corte Costituzionale circa la corretta qualificazione fiscale della TIA e, conseguentemente, l'esclusione dell'applicabilità dell'IVA a tale prelievo.

Secondo la Corte di Cassazione, l'identità tra Tariffa integrata ambientale (TIA2) e Tariffa igiene ambientale (TIA1), come ipotizzata dal Dipartimento delle finanze nella circolare n. 3/DF del 2010, è frutto di una forzatura logica inaccettabile. Infatti, secondo i giudici della Cassazione, la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 238/2009, ha già rilevato la formale diversità delle fonti istitutive delle due tariffe, la parziale diversità della disciplina sostanziale di tali prelievi, il fatto che la TIA2 espressamente sostituisce la TIA1.

Ciò considerato, la questione relativa alla soggezione della TIA1 all'IVA va risolta in coerenza con la pacifica natura tributaria della stessa, con la mancanza di disposizioni legislative che espressamente assoggettano a IVA le prestazioni del servizio di smaltimento dei rifiuti, posto che la natura tributaria della tariffa va desunta dalla sua complessiva disciplina legislativa.

Pertanto, secondo la Cassazione, gli importi pretesi a titolo di TIA1 non sono soggetti ad IVA.

14. UE – Tax Forum 2012

Il 5-6 marzo si è tenuto a Bruxelles l'annuale Tax Forum organizzato dalla Commissione Europea, che quest'anno è stato dedicato al tema "Politiche fiscali e valuta unica", con l'obiettivo di approfondire le sfide di politica fiscale per i paesi che appartengono ad un'unione monetaria, con particolare riferimento alle esigenze di consolidamento dei bilanci pubblici e di politiche economiche a sostegno della crescita.

La prima sessione del Forum ha affrontato il tema degli squilibri fiscali e del consolidamento dei bilanci (interventi di André Sapir e Vito Tanzi), la seconda sessione è stata dedicata alla relazione tra politiche fiscali e competitività in presenza di un tasso di cambio fisso (interventi di Ruud de Mooij, Anna

Sentenza Corte di Cassazione 9 marzo 2012, n. 3756

Tax Forum 2012
Commissione Europea

Lipinska, Francesco Franco), e l'ultima sessione alle architetture fiscali e alla valuta unica (interventi di Luc van Menseel, Thiess Buttner, Massimo Bordignon, David Wildasin). Le presentazioni e i documenti del Tax Forum sono disponibili sul [sito dedicato della Commissione Europea](#).

15. UE – FTT, Financial Transaction Tax

La Commissione Europea ha presentato nuove stime dell'impatto dell'introduzione di una Financial Transaction Tax come nuova risorsa propria del bilancio dell'Unione Europea, in parziale sostituzione della risorsa attualmente legata al reddito nazionale lordo (GNI). Sulla base di dati 2010, la Commissione stima che l'imposta avrebbe un gettito iniziale di circa 57 miliardi di euro, che aumenterebbero a 81 miliardi di euro nel 2020, contribuendo a ridurre significativamente i contributi attualmente versati da ciascuno Stato membro all'Unione Europea (secondo le stime della Commissione, i contributi nazionali cd. GNI nel 2020 sarebbero pari a 110 miliardi di euro in assenza di FTT). In caso di adozione della proposta della Commissione, per l'Italia il risparmio stimato in termini di contributi diretti al bilancio dell'Unione sarebbe pari a circa 6,5 miliardi di euro. Il [comunicato stampa](#) è disponibile sul sito della Commissione UE.

L'Ecofin ha per il momento deciso di sottoporre ad ulteriori approfondimenti la proposta della Commissione Europea sulla FTT, e ha richiesto una valutazione complessiva degli effetti sul settore finanziario e, più in generale, su crescita e occupazione, al fine di non sottostimare i possibili costi collegati all'eventuale introduzione dell'imposta. Si ricorda che, sulla base dell'art.113 del Trattato UE, la proposta di direttiva della Commissione Europea può essere approvata dagli Stati membri solo all'unanimità, e previa consultazione del Parlamento Europeo.

Comunicato della
Commissione Europea,
23 marzo 2012

16. UE – Durata ed estinzione dei processi tributari

L'estinzione dei procedimenti tributari pendenti in Cassazione e in Commissione Tributaria Centrale proposti da più di dieci anni (art. 3 del DL n. 40/2010) è compatibile con il diritto dell'Unione Europea. In relazione a due diverse questioni pregiudiziali ad essa sottoposte, la Corte di Giustizia Europea ha precisato che:

- le misure in questione non soddisfano il requisito di selettività e non costituiscono quindi aiuti di Stato;
- le misure in questione costituiscono una disposizione eccezionale, di carattere circoscritto e limitato, diretta ad assicurare il rispetto del principio del termine ragionevole del giudizio, e che non pregiudica il principio di neutralità fiscale, perché non crea significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme. Ciò, a differenza della causa relativa al cd. condono IVA (C-132/06), in cui la Corte aveva invece giudicato che l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie – intervenuta poco tempo dopo la scadenza dei termini per il pagamento degli importi IVA dovuti e che consentiva ai soggetti passivi di sfuggire a qualsiasi controllo dell'amministrazione tributaria – costituiva una rinuncia generale ed indifferenziata alla verifica delle operazioni imponibili, contraria al diritto dell'Unione.

Corte di Giustizia UE
cause C-417-10, C-500/10

Il testo della sentenza è disponibile sul [sito della Corte](#).

17. UE – Esenzioni fiscali per la produzione di allumina (TUE T-50/06)

Il Tribunale dell'Unione Europea ha annullato la decisione della Commissione Europea che aveva ordinato il rimborso delle esenzioni dall'accisa sugli oli minerali per la produzione di allumina concesse da Italia, Francia e Irlanda, autorizzate dal Consiglio.

La normativa europea, in vigore dal 1992, ha armonizzato le accise sugli oli minerali e consentito al Consiglio di autorizzare gli Stati ad introdurre ulteriori esenzioni dall'accisa armonizzata. Italia, Francia e Irlanda hanno introdotto esenzioni per la produzione di allumina, autorizzate dal Consiglio e prorogate fino al 2006.

Nel 2005 la Commissione ha tuttavia ritenuto che tali misure costituissero aiuti di Stato, stabilendo al contempo che, nel rispetto dei principi di legittimo affidamento e certezza del diritto, gli aiuti non dovessero essere recuperati fino al 2002 (data di pubblicazione in Gazzetta della decisione della Commissione di avviare il procedimento di infrazione in relazione alle esenzioni).

Nel 2006, l'Italia e gli altri Stati interessati hanno proposto ricorso al Tribunale, lamentando che la decisione della Commissione annullava di fatto gli effetti giuridici prodotti dalle decisioni del Consiglio. La sentenza del Tribunale, favorevole agli Stati ricorrenti, è stata tuttavia annullata dalla Corte di Giustizia Europea per motivi procedurali e rinviata nuovamente al Tribunale. Nella nuova sentenza del 21 marzo 2012, il Tribunale annulla la decisione della Commissione, sottolineando che la nozione di distorsione della concorrenza riveste la medesima portata e il medesimo significato sia ai fini dell'armonizzazione delle normative fiscali nazionali, sia ai fini della disciplina relativa agli aiuti di Stato, e che è essenziale che le istituzioni dell'Unione rispettino l'intangibilità degli atti che esse hanno emanato ed evitino incoerenze tra le disposizioni che adottano.

Tribunale dell'Unione Europea, T50/06, T56/06, T60/06, T62/06, T69/06

18. OCSE – Global Forum sul transfer pricing

Il 28 marzo si è tenuto il primo Global Forum sul transfer pricing organizzato dall'OCSE con la partecipazione delle amministrazioni finanziarie di oltre 90 paesi. Obiettivo del Forum era di individuare le azioni necessarie per semplificare le regole vigenti, rafforzare le Guidelines sui beni immateriali, e migliorare l'efficienza dei meccanismi di risoluzione delle controversie. La documentazione relativa è disponibile sul [sito dell'OCSE](#).

OCSE Global Forum sul Transfer Pricing

ATTIVITA' DELL'AREA – marzo 2012

19. Gruppo IVA Confindustria

Venerdì 16 marzo si è tenuta la riunione del GdL IVA di Confindustria, durante la quale sono intervenuti sia l'Agenzia delle entrate che il Dipartimento delle finanze.

L'ordine del giorno prevedeva l'analisi e la discussione:

- dei principali profili applicativi delle disposizioni recate dalla legge 15 dicembre 2011, n. 217 (c.d. Legge Comunitaria 2010);
- delle nuove disposizioni in materia di fatturazione, introdotte dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio del 13 luglio 2010, da recepire nell'ordinamento nazionale entro il 31 dicembre 2012.

Per quanto concerne i profili relativi alla Legge Comunitaria, l'Agenzia delle entrate ha condiviso i principali ragionamenti che sta sviluppando, al fine di dare utili linee guida per l'applicazione delle nuove regole e, in particolare, per consentire la più agevole applicazione possibile del nuovo criterio di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche di tipo crossborder, basato sulla regola dell'ultimazione del servizio.

Sono emerse informazioni importanti anche nel corso della seconda parte della riunione, relativa alla discussione delle disposizioni della direttiva 2010/45/UE, da recepire entro il 31 dicembre p.v. In particolare, quanto alla tempistica, secondo il Dipartimento delle finanze il decreto legislativo di recepimento delle norme potrebbe essere emanato con qualche mese di anticipo rispetto al termine ultimo di adozione obbligatoria.

Riunione GdL IVA Confindustria, 16 marzo 2012

20. Gruppi fiscali internazionali

Nel mese di marzo si sono riuniti diversi dei gruppi fiscali che riuniscono le rappresentanze delle imprese a livello internazionale e ai quali Confindustria partecipa direttamente o tramite propri rappresentanti. Di seguito sono riportate in sintesi gli oggetti delle diverse riunioni.

BusinessEurope – VAT Group

Il 26 marzo scorso si è tenuta la riunione del VAT group di BusinessEurope, associazione delle imprese e confederazioni europee.

Tra i principali argomenti di discussione si segnalano:

- l'evoluzione delle proposte di regolamento comunitario per recepire le disposizioni – efficaci dal 1° gennaio 2015 - concernenti il luogo di effettuazione di determinate prestazioni di servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e dei servizi elettronici, resi a committenti diversi dai soggetti passivi IVA. Tale disposizioni regolamentari, secondo la volontà della Commissione Europea, dovrebbero essere recepite nel corso dell'anno 2012, in modo da consentire la predisposi-

Riunione VAT group BusinessEurope, 26 marzo 2012

zione di un ulteriore regolamento con il quale stabilire regole tecniche comuni, in modo da consentire un congruo termine per lo sviluppo delle necessarie infrastrutture informatiche necessarie per applicare il c.d. sportello unico;

- il problema concernente i mezzi probatori a supporto della non imponibilità di una cessione intra-comunitaria di beni è diffuso in diversi Paesi membri dell'Unione Europea ed è sentito dagli operatori, specie qualora operino in diversi Stati membri. Queste considerazioni hanno indotto il gruppo di lavoro a condividere l'ipotesi di inviare alla Commissione Europea una lettera con la quale rendere nota la gravità del problema e richiamare gli Stati membri a un maggior rispetto dei principi di proporzionalità e di certezza del diritto, spesso più spesso richiamati dalla Corte di Giustizia Europea quali criteri ermeneutici nelle proprie decisioni.

BusinessEurope – Tax PolicyGroup

Il 28 marzo scorso si è riunito il Tax Policy Group di BusinessEurope. All'incontro ha partecipato Phillip Kermode, Direttore responsabile della tassazione diretta, del coordinamento fiscale, dell'analisi economica e della valutazione presso la DG TAXUD della Commissione Europea, che ha affrontato i seguenti temi:

- FTT – Financial Transaction Tax. Kermode ha dichiarato che, nonostante la forte opposizione di alcuni Stati membri, la Commissione ha mantenuto la sua proposta e sta lavorando ad un nuovo studio d'impatto (cfr punto 15 di questa circolare);
- fenomeni di doppia imposizione. La consultazione della Commissione sul tema si chiuderà il 30 maggio 2012, con l'obiettivo di definire successivamente una roadmap sulla base dei risultati della consultazione;
- altre attività: entro dicembre 2012 la Commissione dovrebbe preparare un documento in materia di "good governance", paradisi fiscali, aggressive tax planning e temi collegati (la roadmap dell'iniziativa è disponibile [sul sito della Commissione europea](#)). Con riferimento al cosiddetto "country-by-country reporting", cioè la previsione di obblighi di pubblicazione di determinate informazioni in relazione alle attività svolte in ogni paese dalle multinazionali al fine di aumentare il grado di trasparenza e di monitorare il rispetto delle normative ambientali, di lavoro etc, è stato segnalato che il Parlamento Europeo starebbe valutando la possibilità di estendere l'obbligo di reportistica anche al di fuori dell'industria estrattiva.

Il Tax Policy Group ha infine discusso la bozza di un paper "BUSINESSEUROPE Tax Strategy", che mira a definire una strategia fiscale di ampio respiro entro la quale inquadrare azioni di lobby specifiche su singoli dossier da parte di BusinessEurope.

BIAC – Tax Committee

Il 21 marzo si è riunito il Tax Committee del BIAC, la rappresentanza delle imprese presso l'OCSE. Tra i vari temi, nel corso dell'incontro sono stati discussi:

- i lavori dell'OCSE in materia di modifiche al Modello di convenzione contro le doppie imposizioni, con particolare riferimento al Discus-

Riunione Tax Policy Group BusinessEurope, 26 marzo 2012

Riunione BIAC Tax Committee, 21 marzo 2012

sion Draft dell'OCSE sull'interpretazione e applicazione dell'articolo 5 (stabile organizzazione). Il BIAC ha predisposto un documento con le osservazioni delle imprese sul tema, esprimendo generale apprezzamento per il lavoro dell'OCSE e per l'avvio di una collaborazione con il mondo delle imprese, ma al tempo stesso evidenziando gli aspetti che sembrano richiedere ulteriori chiarimenti;

- le recenti attività dell'OCSE in materia fiscale, dal Forum sull'amministrazione fiscale tenutosi a gennaio 2012 alla Task Force su Fiscalità e Sviluppo riunitasi a febbraio 2012; al progetto di lavoro sugli aspetti di transfer pricing legati ai beni immateriali; ai cosiddetti accordi FATCA (cfr [Circolare mensile di febbraio 2012](#)) sui quali il BIAC ha espresso l'intenzione di collaborare strettamente con OCSE e governi nazionali.

Ulteriori informazioni, nonché la documentazione relativa ai gruppi di lavoro fiscali cui partecipa Confindustria sopra indicati, possono essere richieste via mail (s.cavallo@confindustria.it).

21. Seminari e incontri dell'Area

Il 9 marzo si è tenuto in Confindustria il seminario fiscale sull'ACE – Aiuto alla crescita Economica, con la partecipazione del Dipartimento delle Finanze e di esperti della materia, e l'intervento di numerose imprese e associazioni del sistema. Nel corso del seminario sono stati anticipati i contenuti del decreto ACE, poi pubblicato il 14 marzo, e sono state affrontate le principali criticità segnalate dalle imprese. Il materiale distribuito è disponibile nella Comunità Fisco.

Il 19 marzo l'Area ha partecipato al Consiglio per il Diritto d'impresa in Asso-lombarda. Sono state illustrate le proposte di Confindustria per la razionalizzazione normativa della fiscalità di impresa e le misure recate dal DL 2 marzo 2012, n. 16, concernente "Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento". Le slides utilizzate per l'intervento sono disponibili nella Comunità Fisco.

Il 27 marzo l'Area ha partecipato all'incontro su "Lo sviluppo delle reti d'impresa" presso Unindustria – Unione degli industriali e delle imprese di Roma, Frosinone, Rieti e Viterbo. L'intervento si è concentrato sui profili normativi e operativi dell'agevolazione fiscale a favore delle imprese aderenti al contratto nonché sui principi della "fiscalità di rete".

22. Incontro Confindustria – Amministrazione finanziaria su "spesometro"

Il 28 marzo scorso Confindustria ha incontrato l'Agenzia delle entrate, insieme a rappresentanti delle altre organizzazioni rappresentative delle imprese, sul tema della comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. spesometro), alla luce delle modifiche apportate dall'art. 2, comma 6, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16.

Con tale previsione, dal 1° gennaio 2012, è stata disposta:

- per le operazioni soggette all'obbligo di emissione della fattura, la soppressione della soglia di 3 mila euro per l'individuazione delle operazioni da comunicare, con contestuale previsione della comu-

Riunione Confindustria
- Agenzia delle entrate su spesometro, 28 marzo 2012

nicazione delle operazioni attive e passive, in maniera cumulata per ciascun cliente e fornitore;

- per le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione, la comunicazione delle sole operazioni di importo non inferiore a 3.600 euro (IVA inclusa).

Informalmente, l'Agenzia delle entrate ha assicurato che, con un comunicato stampa di prossima emanazione, sarà resa nota la possibilità, per i contribuenti, di comunicare operazioni rilevanti ai fini IVA anche di importo inferiore alla soglia di 3 mila euro.

L'Agenzia ha, inoltre, confermato l'interpretazione secondo cui, per le operazioni relative all'anno 2011, da comunicare entro il 30 aprile p.v., vigono le precedenti disposizioni, mentre le novità appena descritte iniziano a decorrere con riferimento alle comunicazioni relative al 2012, da inviare nel corso del 2013.