

### IRES/IRPEF

1. Beni concessi in godimento a soci o familiari (Circ. 24/E)
2. Interpelli disapplicativi e società in perdita sistematica (Circ. 23/E e Prov. Dir. AdE 87956)
3. Detassazione dei premi di produttività (DPCM 23/3/2012)
4. Detrazione fiscale per ristrutturazione edilizia (Ris. 55/E)
5. Irpef - Risposte a quesiti (Circ. 19/E)
6. Agevolazione reti d'impresa - Percentuale risparmio imposta (Prov. Dir. AdE 80186)
7. Deducibilità spese di viaggio dei dipendenti (Cass. 9333/12)
8. Accertamento plusvalenza da cessione di azienda (Cass. 10552/12)
9. Riforma del lavoro – Deducibilità auto aziendali e canoni di locazione (L. n. 92/12)

### IRAP

10. Determinazione della base imponibile (Circ.26/E)

### IVA

11. Locazione finanziaria di autoveicoli a soggetti portatori di handicap (Ris. 66/E)
12. Cessioni di piattaforme elevatrici (Ris. 70/E)
13. Interventi di ristrutturazione edilizia (Ris. 71/E)
14. Termine per la presentazione della domanda di rimborso (Corte di giustizia europea C-294/11)
15. Esercizio del diritto di detrazione (Corte di giustizia europea C-80/11 e C-142/11)
16. Differenze inventariali e accertamento induttivo (Cass. 9628/12)
17. OCSE – Linee guida sulla neutralità IVA
18. Gruppo esperti IVA presso la Commissione Europea (Decisione 2012/C 188/02)

### VARIE

19. Misure urgenti per la crescita del Paese (DL n. 83/12)
20. Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata (Circ. 25/E)
21. Differimento dei termini per i versamenti risultanti dalle dichiarazioni fiscali (Ris. 69/E)
22. Sospensione dei termini - Sisma del 20 maggio (DM 1/06/2012 e DL 74/2012)
23. Studi di settore - Revisione congiunturale 2011 (Decreto 13/6/2012)
24. Comunicazione dati per contratti di attività di locazione /noleggio (Prov. Dir AdE 94713)
25. Gestione della mediazione e del contenzioso tributario (Circ. 22/E)

### INTERNAZIONALE

26. Controversie fiscali internazionali - Procedura amichevole (Circ. 21/E)
27. San Marino – Italia – Modifica alla Convenzione contro le doppie imposizioni
28. UE – Lotta all'evasione fiscale (Comunicazione della Commissione UE)
29. OCSE – Transfer Pricing (Discussion Drafts)
30. Riallineamento fiscale banche e aiuti di Stato (Corte di giustizia europea C-452/10)

### ATTIVITA' DELL'AREA

31. Gruppi di lavoro Fisco e Fisco Internazionale
32. Seminari e incontri con l'amministrazione finanziaria
33. Forum nazionale per la fatturazione elettronica

## 1. Beni concessi in godimento a soci o familiari

L'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti per l'applicazione della disciplina dei beni concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore, di cui all'articolo 2, commi da 36-terdecies a 36-duodevicies, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138.

Per una sintesi dei chiarimenti di maggior rilievo di rinvia alla [News FFW, pubblicata sul sito di Confindustria](#) lo scorso 18 giugno.

Circolare Agenzia delle entrate 15 giugno 2012 n. 24/E

## 2. Interpelli disapplicativi e società in perdita sistematica

L'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodevicies del D.L. 13 agosto 2011, ha esteso l'applicazione della disciplina sulle cosiddette "società di comodo" (art. 30 Legge 21 dicembre 1994, n.725) alle società di capitali in perdita fiscale sistematica per tre periodi d'imposta consecutivi, ovvero alle società di capitali che nell'arco di un triennio risultino per due anni in perdita fiscale e dichiarino al terzo anno un reddito inferiore a quello minimo determinato ai sensi del comma 3 del citato art. 30.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sull'applicazione della normativa in oggetto alle società in perdita sistematica e ha dato agli uffici territoriali indicazioni per la gestione delle relative istanze di disapplicazione. Inoltre, è stato adottato un provvedimento direttoriale con il quale sono state individuate le situazioni oggettive al ricorrere delle quali la disciplina può essere disapplicata automaticamente.

Nell'ambito della disciplina sulle società in perdita sistematica trovano applicazione le cause di esclusione previste in materia di società di comodo, ivi compresa la possibilità per il contribuente di presentare istanza di disapplicazione (ai sensi del co. 4 bis, art. 30 L. 21 dicembre 1994, n.725).

Ai fini della disapplicazione, le cause di esclusione previste all'art. 30 co. 1 della L. 21 dicembre 1994, n.725 devono riguardare il periodo di imposta di applicazione della disciplina (anno X). Al contrario, le fattispecie che consentono la disapplicazione automatica della normativa, individuate nel citato Provvedimento, assumono rilevanza esclusivamente nel periodo triennale di osservazione (anni X-1, X-2, X-3).

- Circolare Agenzia delle entrate 11 giugno 2012 n. 23/E

- Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate n. 87956

## 3. Detassazione dei premi di produttività

E' stato pubblicato il DPCM che definisce i parametri di riferimento per applicare la tassazione agevolata sugli emolumenti connessi alla produttività aziendale erogati nell'anno 2012 ai lavoratori dipendenti del settore privato, in attuazione di accordi o contratti collettivi aziendali o territoriali (cfr art.33, comma 12 della Legge 12 novembre 2011 n. 183).

Per un'analisi del decreto si rinvia alla [News FFW del 4 giugno scorso](#).

L'Agenzia delle Entrate dovrebbe emanare a breve una circolare per chiarire la situazione delle imprese che hanno applicato l'agevolazione sulle voci variabili della retribuzione erogate nei primi mesi del 2012 in attuazione

DPCM 23 marzo 2012, in GU n.125 del 30 maggio 2012



di contratti collettivi di secondo livello vigenti, facendo affidamento sulla conferma dei parametri di accesso all'agevolazione vigenti nel 2011.

*Si consiglia a tali imprese, che devono effettuare il ravvedimento operoso per la differenza tra l'importo dell'imposta sostitutiva già versata e l'importo effettivamente dovuto, di attendere l'uscita della circolare per verificare la possibilità di accedere a specifiche sanatorie fiscali (senza applicazione di sanzioni, ma con il pagamento di interessi) seguendo la procedura prevista dalla circolare n. 19/2011 lo scorso anno per un'analogia problematica.*

## 4. Detrazione fiscale per ristrutturazione edilizia

Al fine di beneficiare della detrazione del 36% per gli interventi di ristrutturazione edilizia - disposizione recentemente trasfusa nell'art. 16-bis del TUIR - è necessario che il pagamento delle spese detraibili sia eseguito con bonifico bancario (o con l'assimilato bonifico postale) da cui risulti: la causale di versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione e il numero di partita IVA (o il codice fiscale) del soggetto a favore di cui si effettua il bonifico.

Nel caso in cui tali dati fossero incompleti o non corretti, l'Agenzia delle entrate consentiva la possibilità di integrarli a condizione che il soggetto ordinante il bonifico e quello destinatario della fattura coincidessero e, per simmetria, che l'impresa destinataria del bonifico coincidesse con il soggetto emittente della fattura.

L'Agenzia delle Entrate ha modificato tale precedente orientamento, in considerazione dell'entrata in vigore dell'art. 25 del DL 31 maggio 2010 n. 78, che prevede che il pagamento delle spese detraibili mediante bonifico è strumentale per l'applicazione della ritenuta a titolo d'acconto del 4%, da parte delle banche o di Poste Italiane SPA.

L'Agenzia ritiene ora che la compilazione non corretta del bonifico pregiudichi la possibilità per gli operatori bancari e postali di operare la citata ritenuta. Pertanto il contribuente che intende fruire della detrazione del 36% è tenuto al puntuale rispetto dei requisiti appena menzionati con riguardo alle modalità di pagamento.

La detrazione non potrà essere disconosciuta nel caso in cui il contribuente interessato proceda alla ripetizione del pagamento con un nuovo bonifico che rispetti tutti i requisiti di legge, in modo da consentire la corretta applicazione della ritenuta.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 7 giugno 2012, n. 55

La detrazione del 36% non potrà più essere riconosciuta in caso di compilazione non corretta del bonifico.

## 5. Irpef - Risposte a quesiti

L'Agenzia delle Entrate ha fornito risposta a varie questioni interpretative in tema di IRPEF, in particolare sulla deducibilità e detraibilità di alcune spese. I casi esaminati vanno dagli interventi per il recupero del patrimonio edilizio e la riqualificazione energetica degli edifici, alle detrazioni di spese sanitarie e per carichi di famiglia, passando per le agevolazioni fiscali per soggetti disabili e altre questioni. Si ritiene opportuno segnalare i punti seguenti.

Con riferimento alla concessione della detrazione del 36% prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio (art.1 Legge n.449 del 1997) si precisa che, in caso di trasferimento dell'immobile su cui sono stati effettuati gli interventi e in assenza di specifiche clausole contrattuali che prevedano il contrario, la detrazione non utilizzata - in tutto o in parte - è trasferita

Circolare Agenzia delle Entrate 1 giugno 2012, n. 19

per i rimanenti periodi d'imposta in capo all'acquirente persona fisica. Depone in tal senso anche l'art.16-bis co.8 del TUIR che a partire dal 2012 ha reso strutturale la detrazione in esame.

Lo stesso vale per la detrazione del 55% delle spese finalizzate alla riqualificazione energetica degli immobili abitativi (art. 1 Legge n.296 del 2006).

I contributi previdenziali versati attraverso i cd. "buoni lavoro" (voucher) agli addetti ai servizi domestici, che svolgono le proprie prestazioni in maniera occasionale e senza altra tutela previdenziale o assicurativa, possono essere dedotti dal reddito complessivo in base a quanto disposto dall'art.10 co. 1 lett. e) e co. 2 del TUIR. Il Ministero del Lavoro e della Politiche Sociali precisa, inoltre, che per tali prestazioni i contributi previdenziali, pari al 13% del valore del voucher, sono interamente a carico del committente. La deduzione, che non può complessivamente superare i 1.549,63€, può avvenire nel periodo d'imposta in cui è stato acquistato il buono a condizione che la prestazione lavorativa e la consegna del buono stesso intervengano prima della presentazione della dichiarazione dei redditi.

Trasferimento delle detrazioni del 36% e del 55% non utilizzate in capo all'acquirente dell'immobile

Contributi previdenziali versati attraverso i buoni lavoro (voucher)

## 6. Agevolazione reti d'impresa - Percentuale del risparmio imposta

Il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha reso noto che la misura percentuale del risparmio d'imposta spettante con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011 è pari all'86,5011 per cento. Tale valore è stato determinato sulla base del rapporto tra le risorse stanziare per l'anno 2012 - 14 milioni di euro - e l'importo del risparmio d'imposta complessivamente richiesto entro la data del 23 maggio 2012, pari a poco più di 16 milioni di euro.

Si ricorda che il comma 2-quater dell'articolo 42 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, ha stabilito la sospensione d'imposta della quota degli utili dell'esercizio destinata dalle imprese che aderiscono o sottoscrivono un contratto di rete, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare. La quota degli utili che non concorre alla formazione del reddito d'impresa non può superare il limite di euro 1 milione.

Il comma 2-sexies dello stesso articolo demandava a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione di criteri e modalità di attuazione dell'agevolazione, anche ai fini del rispetto del limite degli stanziamenti previsti in misura pari a 20 milioni di euro per il 2011 ed a 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2011 è stato approvato il modello di comunicazione contenente i dati del risparmio d'imposta (mod. RETI), demandando a specifici ulteriori Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate la determinazione della percentuale massima del risparmio d'imposta spettante, sulla base del rapporto fra l'ammontare delle risorse stanziare e l'ammontare del risparmio d'imposta complessivamente richiesto.

Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate n. 80186

## 7. Deducibilità spese di viaggio dei dipendenti

L'8 giugno la Corte di Cassazione si è pronunciata con ordinanza sui requisiti per la deducibilità dei costi riferiti a spese di trasferta del personale.

Corte di cassazione 9333/12

La Corte ha considerato illegittima una sentenza della CTR della Campania che negava la deducibilità di tali costi, anche se documentati con fatture fiscalmente valide, basandosi sull'assenza di incarichi scritti o altra documentazione ritenuta idonea a comprovarne la certezza e l'inerenza.

Il giudice di legittimità ha stabilito che le fatture fiscalmente regolari, in assenza di elementi che ne facciano presumere la falsità, sono idonee a documentare un costo per l'impresa ed ha quindi ritenuto che la deducibilità dei costi per spese di trasferta del personale non può essere esclusa, anche in mancanza di documentazione circa il conferimento dell'incarico al dipendente.

## 8. Accertamento plusvalenza da cessione di azienda

La Corte di Cassazione ribadisce la sua posizione, secondo cui il valore di mercato determinato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, può essere legittimamente utilizzato dall'amministrazione finanziaria come dato presuntivo ai fini dell'accertamento di una plusvalenza realizzata a seguito di una cessione di azienda. Resta a carico del contribuente l'onere di dimostrare un valore diverso.

Corte di cassazione  
10552/12

## 9. Riforma del lavoro – Deducibilità auto aziendali e canoni di locazione

Per assicurare la copertura finanziaria, la legge di riforma del mercato del lavoro prevede (art. 4, c. 72 e 73 della legge n. 92/2012 in GU n. 153 del 3 luglio 2012):

Legge n. 92/12

- una riduzione dei limiti di deduzione ai fini delle imposte sui redditi delle spese sostenute per le auto di imprese e professionisti, previsti dall'art. 164 del TUIR. Le modifiche riducono la deducibilità dal reddito imponibile delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni:
  - dal 40% al 27,5%, relativamente alle autovetture e autocaravan di cui all'art.54 del DLgs 285/1992, ai ciclomotori e motocicli;
  - dal 90% al 70%, relativamente ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Deducibilità auto aziendali

Tali disposizioni entreranno in vigore a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 92/2012, cioè dal 2013 per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare. Gli acconti dovranno essere calcolati con il metodo storico tenendo conto delle nuove disposizioni, cioè assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le nuove regole.

- una riduzione, a decorrere dall'anno 2013, dal 15% a 5% della deduzione forfetaria dei canoni di locazione imponibili in capo al locatore, prevista dall'art. 37, comma 4-bis del TUIR.

Deduzione forfetaria canoni di locazione

## 10. Determinazione della base imponibile IRAP

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sulle regole di determinazione della base imponibile IRAP per le società di capitali e gli enti commerciali.

I chiarimenti hanno riguardato alcuni problemi emersi a seguito dell'introduzione, con la riforma operata dalla legge 24 dicembre 2007, n.244, del principio generale di "presa diretta dal bilancio" delle voci rilevanti per la determinazione della base imponibile IRAP. L'abrogazione dell'art.11-bis del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che riconosceva rilevanza anche ai fini IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito, ha infatti determinato una maggiore aderenza ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio.

L'Agenzia chiarisce che:

- ai fini IRAP non concorrono a formare la base imponibile le minusvalenze derivanti da svalutazioni di immobilizzazioni materiali, mentre rilevano i relativi ammortamenti. I disallineamenti tra il valore civilistico ed il valore fiscale del bene sono trattati con le seguenti regole:
  - beni acquisiti prima dell'entrata in vigore del nuovo regime IRAP (regime transitorio), che presentano disallineamenti a tale data: i maggiori valori fiscali del bene sono deducibili dall'imponibile, attraverso variazioni in diminuzione, a partire dagli esercizi successivi a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile (vecchie regole);
  - beni acquisiti dopo l'entrata in vigore del nuovo regime IRAP o beni acquisiti prima, che a tale data non presentano disallineamenti (nuovo regime) il disallineamento si riassorbe attraverso variazioni in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione nel corso del processo di ammortamento civilistico del bene;
- i maggiori valori fiscali delle immobilizzazioni immateriali assumono rilevanza ai fini IRAP secondo i criteri dettati dall'art. 103 del TUIR, ossia in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge;
- le regole dettate sulle svalutazioni delle immobilizzazioni sono valide anche per i soggetti IAS adopter con riferimento alle minusvalenze derivanti da fenomeni valutativi dovute a riduzioni del valore di asset di bilancio (dovute a perdita a conto economico contabilizzata a seguito dell'applicazione delle regole contenute nello IAS 36 o a riduzione del suo fair value);
- gli accantonamenti ai fondi rischi fatti per la copertura dei costi di chiusura di discariche e per il fondo ripristino dei beni di azienda condotta in affitto sono deducibili ai fini IRAP attraverso variazioni in diminuzione da apportare in sede di relativa dichiarazione, in deroga alle nuove regole IRAP per le quali gli accantonamenti civilistici ai fondi indicati nelle voci B12 e B13 del conto economico non concorrono a formare la base imponibile IRAP;
- gli oneri finanziari e le spese per il personale dipendente rappresentano di per sè costi non deducibili ai fini IRAP, essendo contabilizzati in voci di

Circolare Agenzia delle Entrate 20 giugno 2012 n. 26/E

verse da quelle previste all'art.5 del D.Lgs n. 466/1997. Nell'ipotesi di capitalizzazione dei predetti oneri, transitando a conto economico, i corrispondenti proventi iscritti nella voce A4 del conto economico sono imponibili ai fini IRAP, mentre le quote di ammortamento calcolate sulle quote capitalizzate sono deducibili. Diversamente, nel caso gli stessi siano stati capitalizzati senza passare per conto economico, si deve operare una variazione in aumento corrispondente alla quota di interessi passivi e spese per il personale capitalizzati;

- L'Agenzia delle Entrate chiarisce una annosa questione, che aveva generato diversi contenziosi, sulla certificazione richiesta ai contribuenti per usufruire della *deducibilità dei costi sostenuti per il personale addetto a compiti di ricerca e sviluppo*, di cui all'art. 11 co. 1 lett.a n.5 del D.Lgs. 446/1997. La norma subordina la deduzione ad una attestazione dell'effettività degli stessi rilasciata dal presidente del collegio sindacale, da un revisore dei conti ovvero da un professionista abilitato " .. nelle forme previste dall'art.13, comma 2 del DL 79/1997..". La disposizione citata dalla disciplina IRAP riguarda un credito di imposta per le spese di ricerca industriale, per il quale era richiesta una perizia giurata da parte di un professionista sulla congruità e sull'inerenza delle spese sostenute. L'Agenzia delle Entrate, accogliendo la tesi sostenuta da Confindustria, riconosce ora che la richiesta della perizia giurata aveva valenza solo con riferimento alla richiesta del predetto credito di imposta, e non è richiesta per usufruire della deduzione ai fini IRAP dei costi per personale addetto alla ricerca. Tale conclusione può essere utilizzata, sia in sede di contenzioso, sia in sede di autotutela, dalle imprese che hanno ricevuto contestazioni da parte di uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, i quali ritenevano tali costi non deducibili perché privi della perizia giurata sulla "congruità" di tali costi;
- L'Agenzia ha ritenuto opportuno estendere gli effetti della c.d. "clausola di salvaguardia", prevista ai fini IRES dall'art.1 co.61 della legge 24 dicembre 2007, n.244 per le società che adottano i principi contabili internazionali IAS, anche ai fini IRAP, sempreché ne ricorrano le condizioni.

## 11. Locazione finanziaria di autoveicoli a soggetti portatori di handicap

L'Agenzia delle entrate, richiamando la ratio della disciplina che consente l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4% agli atti di compravendita di autoveicoli da parte di soggetti disabili o dei familiari di cui essi sono fiscalmente a carico (Tabella A, parte II, n.31 allegata al D.P.R. n.633/1972 e art. 30 co. 7 Legge 23 dicembre 2000, n. 38), ha ritenuto applicabile tale aliquota anche alla locazione finanziaria di autoveicoli destinati a soggetti portatori di handicap.

Tuttavia, in base al requisito del trasferimento di proprietà del veicolo in capo al disabile o al familiare, l'agevolazione si ritiene limitata ai soli contratti di leasing di tipo traslativo, escludendo così la mera concessione in godimento del bene. Pertanto, solo nei contratti da cui emerge la volontà delle parti di concretizzare il trasferimento del bene può essere applicata l'aliquota IVA ridotta, sia per quanto riguarda i canoni di locazione, sia sul prezzo finale di riscatto.

L'Agenzia chiarisce inoltre le corrette modalità di applicazione a questa fattispecie delle procedure disciplinate dal decreto del Ministero delle Finanze 16 maggio 1986, dettate in relazione a contratti di compravendita.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 20 giugno 2012 n. 66/E

## 12. Cessioni di piattaforme elevatrici

Il punto 31 della Tabella A, parte seconda, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'aliquota agevolata al 4% per una gamma di mezzi in grado di consentire a soggetti con ridotte o impedite capacità motorie il superamento delle barriere architettoniche, includendo tra questi i servoscala o altri mezzi simili.

Per determinare se sia possibile equiparare a tal fine le piattaforme elevatrici ai "mezzi simili" ai servoscala, l'Agenzia delle entrate ha richiamato il DM 14 giugno 1989 n.236 emanato in attuazione della citata legge sul superamento delle barriere architettoniche. Il decreto definisce i requisiti tecnici che tali impianti devono possedere per essere considerati idonei a consentire a persone con capacità motorie ridotte il superamento delle barriere architettoniche, rientrando quindi nella previsione di cui al citato punto 31 della Tabella A.

L'Agenzia precisa che i trasferimenti di piattaforme elevatrici che rispettino i richiamati requisiti possono beneficiare dell'aliquota agevolata, a prescindere dal fatto che l'acquirente finale sia o meno un soggetto portatore di handicap. Inoltre, poiché rileva la natura del prodotto piuttosto che lo status del soggetto acquirente, l'aliquota ridotta può essere applicata in tutte le fasi di commercializzazione del bene.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 25 giugno 2012 n. 70/E

## 13. Interventi di ristrutturazione edilizia

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un quesito riguardante l'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta al 10% e l'utilizzo della detrazione fiscale del 55% in relazione a spese di ristrutturazione edilizia volte al risparmio energetico.

In primo luogo, l'Agenzia ha precisato che l'aliquota IVA agevolata al 10%, come prevista dal punto 127-terdecies della Tabella A, parte III, del DPR 663 del 1972, può essere applicata ai soli beni finiti e non anche a materie prime o semilavorati utilizzati per interventi di recupero e ristrutturazione edilizia e urbana ai sensi dell'art. 31, co.1, lett. c- e della L. 457 del 1978.

L'Agenzia ha escluso che si possa considerare bene finito una pavimentazione poggiata a terra, che per specifiche caratteristiche può essere smontata e riutilizzata altrove, poiché tale bene è composto di parti che singolarmente non hanno alcuna autonomia funzionale.

In secondo luogo, l'Agenzia ha specificato che la detrazione fiscale del 55% delle spese documentate volte al risparmio energetico, come definita dall'art.1 co.345 della L. 296 del 2006, può essere utilizzata anche in riferimento ai "pavimenti contro terra". La detrazione è tuttavia subordinata al rispetto dei requisiti di trasmittanza termica stabiliti con decreto del Ministro dello sviluppo economico dell'11 marzo 2008 e verificati dall'Ente nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA).

Risoluzione Agenzia delle Entrate 25 giugno 2012 n. 71/E





## 14. Termine per la presentazione della domanda di rimborso

La Corte di giustizia europea ha emesso una importante sentenza sul tema del termine di presentazione dell'istanza di rimborso dell'IVA presentata da soggetti non residenti nello Stato membro del rimborso. Attualmente questo tipo di rimborsi è disciplinato dalla direttiva 2008/09/CE, che ha sostituito la direttiva 79/1072/CEE, c.d. ottava direttiva.

La Corte del Lussemburgo ritiene che il termine per la presentazione dell'istanza di rimborso (entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento, secondo l'ottava direttiva, entro il 30 settembre a seguito delle recenti modifiche apportate con la direttiva 2008/9/CE), sia un termine di decadenza e non un mero termine ordinatorio.

La Corte motiva questa scelta, sostenendo che

- scopo della ottava direttiva era quello di porre fine alle divergenze fra le disposizioni precedentemente in vigore negli Stati membri, fonte di distorsione della concorrenza;
- la possibilità di presentare domande di rimborso senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe con il principio della certezza del diritto;
- con particolare riferimento ai rimborsi concernenti l'anno 2009, una specifica previsione di modifica della direttiva 2008/9/CE – adottata, quindi, con il consenso di tutti gli stati membri – ha disposto la proroga del termine di presentazione delle istanze di rimborso dal 30 settembre 2010 al 31 marzo 2011, avvalorando la tesi che il termine di presentazione delle istanze sia perentorio.

Corte di Giustizia UE  
C-294/11

## 15. Esercizio del diritto di detrazione IVA

La Corte di giustizia europea ha chiarito alcuni principi concernenti l'esercizio del diritto di detrazione.

La Corte ribadisce che è possibile negare il diritto di detrazione solamente laddove si riesca a dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo al quale sono stati forniti i beni o i servizi, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in una evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte. Spetta all'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione si iscriveva in un meccanismo fraudolento.

Al di fuori di questa fattispecie, la Corte ritiene contraria alla normativa IVA comunitaria la prassi dell'amministrazione di uno Stato membro che neghi il diritto di detrazione con la sola motivazione che l'emittente della fattura o uno dei suoi subfornitori abbia commesso irregolarità.

Inoltre, la Corte ritiene altresì contraria al diritto comunitario, la prassi di una amministrazione fiscale che neghi il diritto alla detrazione con la motivazione che il soggetto passivo che ha ricevuto la fattura non abbia compiuto adeguati controlli sull'emittente della stessa.

L'amministrazione fiscale, infatti, non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo che intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a

Corte di Giustizia UE  
C-80/11, C-142/11

titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA; o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo.

## 16. Differenze inventariali e accertamento induttivo

Secondo la Corte di Cassazione, ai fini dell'operatività delle presunzioni di cessione disciplinate dal DPR n. 441 del 1997, è necessario, che sia riscontrata una differenza quantitativa in negativo tra i beni esistenti nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni (o nei luoghi dei suoi rappresentanti) e quelli acquistati, importati o prodotti risulti o a seguito di una verifica fisica, oppure dal confronto - differenza inventariale - tra la consistenza delle rimanenze registrate e le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino.

Nel caso in cui gli ammanchi di beni non siano stati riscontrati né a seguito di un inventario fisico, né di un confronto basato su documentazione contabile obbligatoria, si è fuori dall'ambito applicativo del DPR n. 441 del 1997.

La Cassazione tuttavia chiarisce che l'inoperatività delle presunzioni di cessione non comporta anche l'inapplicabilità delle norme generali in tema di accertamento delle imposte.

Corte di Cassazione n. 9628/12

## 17. OCSE – Linee guida sulla neutralità IVA

L'OCSE, nell'ambito delle linee guida in corso di elaborazione da parte del Comitato Affari fiscali, ha pubblicato [la bozza di commentario alle linee guida in tema di neutralità dell'IVA](#).

Le linee guida forniscono indicazioni per l'applicazione dell'IVA a cessioni internazionali di intangibles e a prestazioni di servizi di tipo cross-border e sono basate sul principio di tassazione a destinazione (considerando come presupposto territoriale di riferimento, il Paese in cui il committente è situato).

Le linee guida sulla neutralità sono impiegate sul principio secondo cui le imprese non dovrebbero, generalmente, sopportare il carico connesso all'IVA nelle transazioni internazionali, in virtù della presenza di un diritto di detrazione pieno. La neutralità inoltre è garantita se, in presenza di un diritto di detrazione limitato, questo è applicabile sia alle transazioni domestiche che a quelle di tipo cross-border.

OCSE – Commentario alle linee guida sulla neutralità dell'IVA

## 18. Gruppo esperti IVA presso la Commissione Europea

La Commissione Europea, con decisione del 26 giugno, ha formalizzato la sua volontà di costituire un gruppo di esperti sull'IVA provenienti dal settore imprenditoriale, con l'obiettivo di aiutare la Commissione nella fase di preparazione delle proposte legislative e di approfondire specifici profili relativi alla pratica implementazione delle disposizioni IVA.

Commissione UE - 2012/C 188/02

Il gruppo deve essere composto da non più di 40 esperti, nominati dal DG Taxation and Customs Union, a seguito di invio spontaneo delle candidature.

Si segnala in proposito che è possibile presentare osservazioni e [la richiesta di partecipazione](#) al gruppo di lavoro entro il 24 agosto p.v.

## 19. Misure urgenti per la crescita del Paese

Il decreto legge n. 83712, cosiddetto Decreto Crescita, contiene alcune misure positive in materia fiscale dirette ad alleggerire la situazione finanziaria delle imprese, sostenere gli investimenti in particolare nel settore dell'edilizia, e facilitare l'accesso a forme di finanziamento diverse da quelle bancarie rimuovendo alcuni ostacoli normativi e fiscali all'emissione di strumenti di debito.

In particolare:

- *Credito d'imposta per le assunzioni di personale qualificato.* L'articolo 24 del decreto prevede un credito per le nuove assunzioni di personale altamente qualificato, effettuate da qualunque tipologia di impresa indipendentemente dal settore di attività, dalla forma giuridica e dalle dimensioni. Il credito d'imposta è pari al 35% delle spese ammissibili, con un importo massimo per impresa pari a 200 mila euro annui ed è concesso nel rispetto del limite di spesa autorizzata (25 mln di Euro per il 2012 e 50 per il 2013). Il personale assunto a tempo indeterminato deve essere in possesso di dottorato di ricerca o di laurea magistrale conseguita in ambito tecnico o scientifico. Il beneficio decade se:
  - il numero complessivo dei dipendenti non aumenta rispetto al periodo d'imposta precedente all'applicazione dell'agevolazione;
  - i posti di lavoro creati non sono mantenuti per un periodo minimo di tre anni, ovvero due nel caso di PMI;
  - vengono accertate (in via definitiva) violazioni alla disciplina fiscale o contributiva in materia di lavoro dipendente con l'irrogazione di sanzioni non inferiori a 5mila euro, oppure violazioni alla disciplina sulla salute e sulla sicurezza dei lavoratori, nonché condotte antisindacali.

Entro 60 giorni dall'entrata in vigore del DL verranno definite le modalità attuative della misura, che prevedono la presentazione di un'apposita istanza da parte dell'impresa interessata.
- *Detrazioni del 36% e del 55%.* L'art. 11 del decreto prevede, al primo comma, l'innalzamento al 50% della soglia di detrazione IRPEF per le ristrutturazioni edilizie di cui all'art. 16-bis, comma 1 del TUIR fino al 30 giugno 2013, fino ad un ammontare complessivo di spese pari a 96 mila euro per unità immobiliare (attualmente la detrazione è del 36% per spese complessive per immobile pari a 48 mila euro). E' inoltre prorogata fino al 30 giugno 2013 la detrazione di imposta del 50% per le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica, attualmente prevista solo fino al 31 dicembre 2012 (nella misura del 55%).
- *Disciplina IVA delle cessioni e locazioni di immobili abitativi e strumentali.* L'articolo 9 prevede:

Decreto legge 22 giugno 2012 n. 83

Credito d'imposta per le assunzioni di personale qualificato

Detrazioni per interventi di ristrutturazione edilizia e per efficienza energetica

- il passaggio dall'esenzione all'imponibilità per le locazioni di fabbricati abitativi, effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite appalto, interventi di recupero, nonché per le locazioni di fabbricati strumentali per natura;
- il passaggio dall'esenzione all'imponibilità anche per le cessioni di fabbricati effettuate dalle imprese che hanno costruito o ristrutturato gli stessi, anche dopo 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento, qualora il cedente abbia optato espressamente per l'imponibilità in luogo dell'esenzione da IVA. Tale regime di imponibilità era sinora previsto solo per le cessioni di fabbricati effettuate entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- il venir meno dell'imponibilità per le cessioni di fabbricati strumentali per natura effettuate nei confronti di clienti che non agiscono nell'esercizio di attività di impresa o professionale, e per quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che danno luogo ad un pro rata di detrazione pari o inferiore al 25%;
- l'estensione dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10% (oltre che alle locazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali) anche a tutte le locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o che vi hanno eseguito interventi di ristrutturazione (modifica del n. 127-duodecies della tabella A, parte III allegata al DPR n. 633 del 1972).

La nuova disciplina garantisce alcuni benefici alle imprese di costruzione: nel caso di cessioni di fabbricati dopo i cinque anni dall'ultimazione, le imprese non dovranno più procedere a rettificare la detrazione IVA sui costi sostenuti per la costruzione degli immobili. In questo modo si evita che, trascorsi i 5 anni, l'IVA relativa a tali operazioni diventi "un costo secco" per le immobiliari; inoltre, il rientro nel regime dell'imponibilità, in luogo di quello dell'esenzione, incide sul diritto di detrazione a monte dei costi sostenuti da tali imprese, migliorandone il pro rata di detrazione.

Per chiarire meglio la portata delle modifiche IVA, si riportano nelle pagine seguenti due tabelle che sintetizzano la complessa casistica di imposizione indiretta relativa rispettivamente ai trasferimenti e alle locazioni immobiliari, a seguito delle modifiche apportate dal DL Crescita.

- *Perdite su crediti.* L'art. 33, commi 4 e 5, del decreto riconosce la deducibilità delle perdite sui crediti in caso di accordi di ristrutturazioni e la non rilevanza, per il debitore, delle sopravvenienze attive derivanti dalle riduzioni dei debiti nell'ambito degli accordi di ristrutturazione e dei piani attestati di cui all'art. 67, lett. d, della Legge fallimentare. Le due norme – che sono speculari, avendo riguardo l'una il profilo del creditore e l'altra quella del debitore – non risultano allineate, poichè quella sulle perdite su crediti fa riferimento ai soli accordi di ristrutturazione, mentre quella relativa alle sopravvenienze attive anche ai piani attestati.

IVA – Cessioni e locazioni di immobili abitativi e strumentali

Perdite su crediti

### Imposizione indiretta sui trasferimenti immobiliari – Tavola di raffronto

Tipologia immobile	Cedente	Acquirente	Ante DL sviluppo				Post DL sviluppo			
			IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale	IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale
Terreno edificabile	Impresa	Chiunque	Imponibile 21%	Euro 168	Euro 168	Euro 168	Imponibile 21%	Euro 168	Euro 168	Euro 168
	Soggetto non IVA	Chiunque	Fuori campo	8%	2%	1%	Fuori campo	8%	2%	1%
Strumentale (per natura)	Soggetto IVA	Soggetto IVA	Esente	Euro 168	3%	1%	Esente	Euro 168	3%	1%
	Soggetto IVA	Soggetto non IVA	Imponibile 21%	Euro 168	3%	1%	Esente	Euro 168	3%	1%
	Soggetto IVA	Soggetto IVA con pro rata fino al 25%	Imponibile 21%	Euro 168	3%	1%	Esente	Euro 168	3%	1%
	Soggetto IVA con opzione Impresa costruttrice (entro 5 anni)	Chiunque	Imponibile 21%	Euro 168	3%	1%	Imponibile 21%	Euro 168	3%	1%
Abitativo (diversi da edilizia convenzionata e alloggi sociali)	Impresa costruttrice (entro 5 anni)	Chiunque	Imponibile 4% (prima casa), 10% o 21%	Euro 168	Euro 168	Euro 168	Imponibile 4% (prima casa), 10% o 21%	Euro 168	Euro 168	Euro 168
	Impresa costruttrice (dopo 5 anni) con opzione	Chiunque	Esente	3% (prima casa) 7% (seconda casa)	Euro 168 (prima casa) 2% (seconda casa)	Euro 168 (prima casa) 1% (seconda casa)	Imponibile 4% (prima casa), 10% o 20%	Euro 168	Euro 168	Euro 168
Abitativi (edilizia convenzionata e alloggi sociali)	Impresa costruttrice (dopo 5 anni) con opzione	Chiunque	Imponibile 4% (prima casa), 10% o 21%	Euro 168	Euro 168	Euro 168	Imponibile 4% (prima casa), 10% o 21%	Euro 168	Euro 168	Euro 168
Abitativo (tutti)	Soggetto IVA	Chiunque	Esente	3% (prima casa) 7% (seconda casa)	Euro 168 (prima casa) 2% (seconda casa)	Euro 168 (prima casa) 1% (seconda casa)	Esente	3% (prima casa) 7% (seconda casa)	Euro 168 (prima casa) 2% (seconda casa)	Euro 168 (prima casa) 1% (seconda casa)
	Soggetto non IVA	Chiunque	Fuori campo	3% (prima casa) 7% (seconda casa)	Euro 168 (prima casa) 2% (seconda casa)	Euro 168 (prima casa) 1% (seconda casa)	Fuori campo	3% (prima casa) 7% (seconda casa)	Euro 168 (prima casa) 2% (seconda casa)	Euro 168 (prima casa) 1% (seconda casa)

### Imposizione indiretta sulle locazioni immobiliari – Tavola di raffronto

Immobile	Locatore	Conduttore	Ante DL sviluppo		Post DL sviluppo	
			IVA	Registro	IVA	Registro
Abitativo (normale)	Soggetto IVA	Chiunque	Esente	2%	Esente Con opzione: Imponibile 10%	2%  Euro 168
	Impresa costruttrice	Chiunque	Esente	2%	Senza opzione: Esente	2%
	Soggetto non IVA	Chiunque	Fuori campo	2%	Fuori campo	2%
Abitativo (edilizia abitativa convenzionata)	Soggetto IVA con opzione	Chiunque	Imponibile 10%	Euro 168	Esente <sup>1</sup>	2%
	Soggetto IVA senza opzione	Chiunque	Esente	2%	Esente <sup>1</sup>	2%
Abitativo (destinato ad alloggi sociali)	Soggetto IVA	Chiunque	Imponibile 10%	Euro 168	Imponibile 10%	Euro 168
Strumentale (per natura)	Soggetto IVA	Chiunque	Esente	1%	Imponibile 21%	1%
	Soggetto IVA	Soggetti IVA con pro rata fino al 25%	Imponibile 21%	1%	Imponibile 21%	1%
	Soggetto IVA	Soggetto non IVA	Imponibile 21%	1%	Imponibile 21%	1%
	Soggetto IVA con opzione	Chiunque	Imponibile 21%	1%	Imponibile 21% <sup>2</sup>	1%
	Soggetto non IVA	Chiunque	Fuori campo	2%	Fuori campo	2%
Aree destinate a parcheggio di veicoli e terreni aventi natura edificatoria	Soggetto non IVA	Chiunque	Fuori campo	2%	Fuori campo	2%
	Soggetto IVA	Chiunque	Imponibile 21%	Euro 168	Imponibile 21%	Euro 168
Fondi rustici	Soggetto non IVA	Chiunque	Fuori campo	0,5%	Fuori campo	0,5%
	Soggetto IVA	Chiunque	Esente	0,5%	Esente	0,5%

#### Legenda

1. Con esclusione delle imprese costruttrici o ristrutturatrici dell'immobile che decidano di optare per l'imponibilità ad IVA. L'opzione prescinde dalle caratteristiche del contratto di locazione ed è riservata alle sole imprese che hanno eseguito i lavori di costruzione o di ristrutturazione dell'immobile.

2. A seguito del DL sviluppo 2012, il regime IVA delle locazioni di immobili strumentali per natura, effettuate da soggetti passivi IVA, è esclusivamente quello dell'imponibilità, senza possibilità di opzioni.

- *Strumenti di finanziamento per le PMI.* L'articolo 32 del decreto, introduce una nuova disciplina per l'emissione di cambiali finanziarie e modifica la disciplina civilistica e fiscale dell'emissione di obbligazioni, con l'obiettivo di facilitare le emissioni da parte di società non quotate.

Strumenti di finanziamento per le PMI

Sotto il profilo fiscale, si prevede la disapplicazione della disciplina di indeducibilità degli interessi passivi di cui all'art. 3, co. 115, L. n. 549/95 quando i sottoscrittori delle obbligazioni sono investitori qualificati non legati da vincoli partecipativi con la società emittente. La norma circoscrive la condizione di favore alle obbligazioni "emesse dai soggetti di cui al comma 1" del medesimo articolo. Il decreto individua tali soggetti "nelle società non emittenti strumenti finanziari non quotati". Un'interpretazione strettamente letterale rischia di penalizzare le corporates non quotate che negoziano in mercati regolamentati le obbligazioni emesse, che si troverebbero a non poter dedurre gli interessi passivi (eccedenti il tasso soglia) anche nel caso in cui il sottoscrittore fosse un investitore qualificato, per difetto di presupposto soggettivo. Pare trattarsi di un difetto di coordinamento tra disposizioni che andrebbe eliminato. Inoltre, si prevede l'assimilazione delle cambiali finanziarie ai titoli obbligazionari. Tale assimilazione è affidata alla previsione contenuta nell'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 32 secondo cui "Ai fini delle norme contenute nel presente articolo le cambiali finanziarie sono titoli similari alle obbligazioni". Il richiamo alle specifiche norme contenute nel presente articolo unitamente alle modifiche di altre disposizioni fiscali (art. 26, DPR n. 600/1973 e art. 1, D.lgs. n. 239/1996) rischia tuttavia di creare qualche ambiguità interpretativa.

Per una prima sintesi degli aspetti civilistici della nuova disciplina di cambiali finanziarie e obbligazioni si rinvia alla circolare FFW in materia di credito e finanza relativa al mese di giugno.

- *Abrogazione della Tremonti ambiente.* Il decreto abroga inoltre alcune norme di incentivazione per le imprese, tra cui la detassazione per investimenti ambientali per le PMI – cd. Tremonti ambiente. Si tratta di un'agevolazione utilizzata dalle imprese la cui abrogazione potrebbe compromettere la realizzazione d'investimenti necessari per prevenire, ridurre e riparare danni causati all'ambiente.

Abrogazione della Tremonti Ambiente

## 20. Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata

Il 19 giugno, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la consueta circolare con le risposte ai quesiti presentati nel corso degli incontri con la stampa specializzata. Di seguito si riportano le indicazioni di maggior rilevanza:

Circolare Agenzia Entrate 19 giugno 2012, n. 25

- IVA

*Aliquota media rimborso IVA e canoni di leasing.* Nel caso di beni oggetto di contratti di locazione finanziaria, il concedente può considerare il bene concesso in leasing alla stregua di un bene ammortizzabile, considerandolo rilevante ai fini del presupposto per il rimborso dell'eccedenza detraibile, previsto dall'art. 30, comma 3, lett. c), DPR n. 633 del 1972. L'Agenzia delle entrate precisa ora che, proprio in considerazione di quanto appena chiarito, l'utilizzatore del bene concesso in leasing può invece computare l'imposta relativa ai canoni di locazione finanziaria nel calcolo dell'aliquota

media, ai fini del presupposto previsto dalla lettera a) dello stesso art. 30, comma 3.

- IRES

*Deduzione IRAP relativa al costo del personale: rilevanza CO.CO.CO.* L'articolo 2, comma 1, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 ha introdotto, a partire dal periodo d'imposta 2012, la deduzione analitica dalle imposte sui redditi per "un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive (...) relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti". Secondo l'Agenzia delle entrate, considerato lo spirito della norma nonché il suo tenore letterale che fa riferimento alle "spese per il personale dipendente e assimilato", questa trova applicazione anche in presenza di oneri sostenuti per gli amministratori e i collaboratori coordinati e continuativi, i cui redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Deduzione IRAP e  
co.co.co

*Riporto perdite società di comodo.* Il limite alla riportabilità delle perdite stabilito dall'articolo 23, comma 9 del DL n. 98 del 2011 (che ha modificato l'art. 84 del TUIR) e quello speciale previsto per le società non operative dall'articolo 30, comma 3, lettera c), ultimo periodo, della legge n. 724 del 1994, trovano entrambi applicazione per le società non operative. Le perdite pregresse delle società non operative potranno essere utilizzate in diminuzione del reddito imponibile, con due limitazioni:

Riporto perdite e socie-  
tà di comodo

- a. le perdite pregresse astrattamente utilizzabili non possono eccedere l'80% del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84, comma 1, TUIR;
- b. le perdite pregresse effettivamente utilizzabili, nei limiti di quelle determinate sub (a), possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito imponibile eccedente quello minimo presunto.

Quanto al limite sub (a), il "reddito imponibile" rilevante ai fini del calcolo dell'80% è rappresentato dall'intero importo del reddito imponibile del periodo d'imposta.

- *Normativa e contenzioso tributario*

*Accertamento con adesione e mediazione fiscale obbligatoria.* L'Agenzia delle entrate cerca di tracciare il confine tra mediazione fiscale obbligatoria e accertamento con adesione. La mediazione ha un ambito di applicazione più ampio e in parte diverso rispetto all'accertamento con adesione e agli altri istituti deflattivi del contenzioso, considerato che:

Accertamento con  
adesione e mediazio-  
ne fiscale obbligatoria

- non riguarda solo gli accertamenti, ma tutti gli atti impugnabili, compresi i dinieghi di rimborso;
- obbliga l'Agenzia ad esaminare e rispondere sistematicamente alle contestazioni del contribuente prima che lo stesso si rivolga al giudice;
- la decisione che l'Agenzia deve adottare sull'istanza del contribuente si fonda, per espressa previsione normativa, sul grado di sostenibilità della pretesa, sull'incertezza della questione controversa e sul principio di economicità dell'azione amministrativa.

La mediazione rappresenta infine, secondo l'Agenzia delle entrate, una grande opportunità per ridurre ulteriormente il contenzioso tributario in misura consistente.



## 21. Differimento dei termini per i versamenti risultanti dalle dichiarazioni fiscali

Con DPCM 6 giugno 2012 è stata disposta la proroga dei termini per l'effettuazione dei versamenti dovuti dai contribuenti per l'anno 2012. L'Agenzia delle entrate chiarisce che il differimento interessa tutti i versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi (es. imposta su immobili e attività finanziaria detenute all'estero e cedolare secca sugli affitti) ordinariamente fissati al 16 giugno (prorogato al 18 giugno in quanto il 16 cade di sabato).

In virtù del differimento dei termini il contribuente può scegliere di eseguire i versamenti entro il 9 luglio 2012 senza alcuna maggiorazione, ovvero dal 10 luglio al 20 agosto 2012 con applicazione alle somme da versare dello 0.40% a titolo d'interesse.

Sono interessate dal provvedimento tutte le persone fisiche, nonché i soggetti diversi dalle persone fisiche tenuti ai versamenti in esame che esercitino attività economiche sottoposte a studi di settore e dichiarino ricavi o compensi non superiori ai limiti stabiliti per tali studi.

L'Agenzia delle Entrate precisa che la proroga disposta dal DPCM 6 giugno 2012 incide anche sui versamenti rateali delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte sui redditi. A tal proposito la risoluzione riporta a titolo esemplificativo i piani di rateazione applicabili alla luce dei mutati termini di versamento.

- Risoluzione Agenzia delle Entrate 21 giugno 2012 n. 69  
- DPCM 6 giugno 2012

## 22. Sospensione dei termini - Sisma del 20 maggio

Il Decreto del Ministro dell'economia del 1° giugno 2012 stabilisce che nei confronti delle persone fisiche, anche in qualità di sostituti d'imposta, che alla data del 20 maggio 2012 avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni delle province di Bologna, Ferrara, Modena, Reggio Emilia, Mantova e Rovigo riportati nell'elenco allegato al decreto stesso, sono sospesi i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, scadenti nel periodo compreso tra il 20 maggio 2012 ed il 30 settembre 2012. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.

Tali disposizioni si applicano anche nei confronti dei soggetti, anche in qualità di sostituti d'imposta, diversi dalle persone fisiche, aventi la sede legale o la sede operativa nel territorio dei comuni indicati nell'allegato. Le ritenute già operate in qualità di sostituti d'imposta devono, comunque, essere versate.

Le previsioni citate sollevano alcuni dubbi interpretativi con riferimento ai sostituti d'imposta e alle ritenute da essi effettuate. In un primo momento, l'Agenzia delle entrate aveva indicato informalmente che la norma sembrava presupporre la necessità, per i sostituti di imposta, di continuare ad operare le ritenute anche nel periodo compreso tra il 20 maggio ed il 30 settembre 2012, senza tuttavia procedere al loro versamento.

Tuttavia, il successivo DL 6 giugno 2012, n. 74 (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 131 del 7 giugno 2012) dispone che, in aggiunta a quanto disposto dal decreto del 1° giugno, la mancata effettuazione di ritenute ed il mancato

- DM 1 giugno 2012  
- DL 6 giugno 2012, n. 74

riversamento delle ritenute sono regolarizzati entro il 30 settembre 2012 senza applicazione di sanzioni e interessi (art. 8, comma 1).

Alla luce di queste ulteriori disposizioni, sia l'Agenzia delle entrate sia il Dipartimento delle finanze hanno informalmente espresso l'avviso che, con riferimento alle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente effettuate dai sostituti di cui ai primi due commi dell'art. 1 del decreto del 1° giugno, il combinato disposto delle disposizioni del DM e del DL citati conduce alla seguente interpretazione:

- non è prevista alcuna sospensione dell'effettuazione e del versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente per i sostituti di imposta con residenza o sede operativa nei territori terremotati, con la conseguenza che, se le imprese versano gli stipendi ai loro lavoratori dipendenti, sono tenute ad effettuare la trattenuta ed il versamento delle ritenute fiscali;
- è sospesa fino al 30 settembre p.v. l'effettuazione degli adempimenti e dei versamenti contributivi, ivi compresa la quota a carico dei lavoratori dipendenti sia dell'effettuazione che del versamento delle ritenute previdenziali, ai soggetti (persone fisiche e persone giuridiche) regolarmente iscritti alle diverse gestioni INPS, operanti alla data del 20 maggio 2012 nei Comuni colpiti dal terremoto, come individuati nell'allegato 1 della circolare dell'INPS n. 85 del 15 giugno scorso.

Confindustria ha segnalato al Ministero dell'economia e delle finanze le difficoltà e la necessità e l'urgenza di un chiarimento ufficiale sulle modalità operative della sospensione degli adempimenti fiscali.

## 23. Studi di settore - Revisione congiunturale 2011

Con decreto del Ministero dell'economia e finanze è stata approvata la revisione congiunturale speciale per il periodo di imposta 2011 degli studi di settore relativi alle attività economiche nel settore delle manifatture, dei servizi, delle attività professionali e del commercio, al fine di tener conto degli effetti della crisi economica e dei mercati.

Sulla base delle analisi svolte e delle valutazioni degli Osservatori regionali, sono state apportate opportune modifiche all'analisi di normalità economica e sono stati introdotti specifici correttivi, che tengono conto di alcune conseguenze della crisi economica verificatesi nel corso del 2011, tra cui:

- le contrazioni più significative dei margini e delle redditività;
- il minor grado di utilizzo degli impianti e dei macchinari;
- le riduzioni delle tariffe per le prestazioni professionali;
- l'aumento del costo del carburante;
- gli andamenti congiunturali negativi intervenuti nell'ambito dei diversi settori, anche in relazione al territorio.

I contribuenti che per il periodo d'imposta 2011 dichiarano, anche a seguito dell'adeguamento, ricavi o compensi di ammontare non inferiore a quello risultante dall'applicazione degli studi di settore integrati con i correttivi approvati con il presente decreto, non sono assoggettabili per tale annualità ad accertamento ai sensi dell'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146.

DM 13 giugno 2012

## 24. Comunicazione dati per contratti relativi ad attività di locazione/noleggio

A seguito delle criticità evidenziate dalle associazioni di categoria con riguardo agli adeguamenti tecnici da apportare ai software applicativi, il direttore dell'Agenzia delle entrate ha disposto la proroga dal 30 giugno 2012 al 29 ottobre 2012 del termine di presentazione della comunicazione all'Anagrafe Tributaria dei dati relativi ai contratti stipulati dalle società di leasing, nonché dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e/o di noleggio, ai sensi dell'articolo 7, dodicesimo comma, del DPR n. 605 del 1973.

Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate n. 94713

## 25. Gestione della mediazione e del contenzioso tributario

L'Agenzia delle Entrate riepiloga i contenuti del programma per la gestione del contenzioso tributario alla luce delle modifiche normative intervenute nel corso del 2012.

L'Agenzia ribadisce che la riduzione del contenzioso deve essere obiettivo prioritario degli Uffici, sia attraverso il miglioramento delle attività dell'Amministrazione sia attraverso il maggiore ricorso agli strumenti deflattivi del contenzioso, quali la mediazione per le controversie di valore non superiore ai 20mila euro.

La circolare precisa la necessità di adottare accorgimenti operativi a seguito delle innovazioni normative più recenti, come ad esempio l'introduzione in via sperimentale dell'utilizzo della posta elettronica certificata (PEC) nelle comunicazioni operate da alcune commissioni tributarie provinciali e regionali.

Circolare Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012 n. 22

## 26. Controversie fiscali internazionali - Procedura amichevole

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, per la prima volta, chiarimenti sulla gestione delle procedure amichevoli volte alla risoluzione delle controversie fiscali internazionali (Mutual Agreement Procedures - MAP). Tali procedure, previste dagli accordi internazionali sui fenomeni di doppia imposizione, possono essere instaurate dai contribuenti e dagli stati per risolvere le controversie che sfuggono alla disciplina diretta dei trattati.

Anche in considerazione dell'incremento del contenzioso internazionale collegato al ricorso agli istituti citati, l'Agenzia fornisce indicazioni per il corretto utilizzo delle MAP contenute tanto negli accordi bilaterali siglati dall'Italia, quanto nella convenzione arbitrale per l'eliminazione delle doppie imposizioni derivanti dalla rettifica degli utili delle imprese associate (Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990).

Nel merito, si rinvia ad un documento di dettaglio sulle previsioni della circolare ministeriale che sarà pubblicato a breve nella Comunità professionale Fisco.

Circolare Agenzia delle Entrate 5 giugno 2012 n. 21

## 27. San Marino - Italia . Modifica alla convenzione contro le doppie imposizioni

Il 13 giugno l'Italia e la Repubblica di San Marino hanno firmato un protocollo di modifica e integrazione della Convenzione bilaterale sulle doppie imposizioni fiscali firmata dai due stati il 21 marzo 2002, ma mai entrata in vigore. Il Protocollo modifica le disposizioni in materia di ritenute su dividendi (art. 10), interessi (art. 11), e royalties (art. 12), e sostituisce le previsioni in materia di scambio di informazioni (art. 26) portandole in linea con gli standard OCSE.

Si ricorda che i lavori per la ratifica dell'accordo tra Italia e San Marino si erano bloccati il 25 giugno 2009, data della parafatura della Convenzione, e sono ripresi grazie al recente impegno di San Marino di modifica del proprio ordinamento nel senso di una maggiore trasparenza (ad esempio, con l'approvazione di disposizioni in materia di trasparenza societaria, di prevenzione dell'evasione fiscale etc). Si attende per i primi mesi del 2013 una nuova valutazione positiva da parte del Global Forum dell'OCSE su San Marino, che dovrebbe accelerare la ratifica del protocollo bilaterale nei due Parlamenti nazionali.

Italia – San Marino  
Protocollo di modifica  
della Convenzione  
contro le doppie im-  
posizioni

## 28. UE – Lotta all'evasione fiscale

La Commissione Europea ha pubblicato una Comunicazione sulle misure di lotta alle frodi e all'evasione fiscale, in risposta ad una sollecitazione del Consiglio Europeo sul tema.

La Commissione evidenzia che la globalizzazione economica e gli sviluppi tecnologici facilitano la creazione di schemi fraudolenti di portata internazionale, rendendo sempre più difficile la lotta a tali fenomeni soltanto a livello nazionale. Vengono pertanto sottolineate:

- la necessità di pervenire a un sistema più efficace di riscossione delle imposte. La Commissione sottolinea l'impatto del cosiddetto Vat gap - la differenza tra il gettito teorico e quello effettivamente riscosso - e ricorda come siano state fornite raccomandazioni specifiche a 10 stati, tra cui l'Italia. Inoltre, raccomanda l'adozione di un programma simile al progetto FISCALIS 2003-2007 per migliorare il funzionamento dei sistemi nazionali;
- la necessità di una migliore cooperazione transfrontaliera tra le amministrazioni fiscali nazionali, che consenta di affrontare al meglio le sfide legate alle operazioni internazionali. La Commissione raccomanda in proposito un maggior ricorso agli strumenti già a disposizione degli Stati; la revisione della direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio (Direttiva 2003/48/CE) per evitarne l'aggiramento; il ricorso più frequente a sistemi automatici di scambio informazioni, o a soluzioni nuove come l'utilizzo di un numero europeo per l'identificazione fiscale transfrontaliera dei contribuenti, un meccanismo di reazione rapida alle frodi IVA, una strategia di contrasto anche attraverso l'accesso alle informazioni relative ai flussi internazionali di denaro;
- la necessità di incentivare la compliance da parte dei contribuenti, anche attraverso la creazione di un portale web unificato per la fiscalità europea e di sportelli unici nei singoli stati per i cittadini non residenti. Per l'IVA, si prospetta la creazione di un forum di discussio-

Comunicazione della  
Commissione UE, 27  
giugno 2012



ne aperto alle amministrazioni nazionali e ai rappresentanti delle attività economiche.

In considerazione delle interrelazioni tra frodi fiscali e altre attività criminali, la Commissione suggerisce di rafforzare la cooperazione tra amministrazioni fiscali e altre autorità (unità anti-riciclaggio o autorità giudiziarie, sia a livello nazionale che internazionale).

Quanto ai paesi terzi, per estendere anche oltre Europa il rispetto dei principi di trasparenza, scambio d'informazioni e competizione fiscale leale, la Commissione richiede il mandato a negoziare accordi fiscali più incisivi con i paesi limitrofi, la previsione di un sistema basato su incentivi e penalizzazioni per trattare con i paradisi fiscali, e misure coordinate su base europea per affrontare le pianificazioni fiscali aggressive.

## 29. OCSE – Transfer Pricing

Il 6 giugno 2012, il Comitato Affari fiscali dell'OCSE ha pubblicato:

- un "Discussion Draft" contenente una proposta di revisione del Capitolo VI delle Linee Guida OCSE sugli aspetti di transfer pricing relativi ai beni immateriali, nonché una proposta di revisione del relativo allegato alle Linee Guida, con esempi concreti di applicazione delle nuove disposizioni. Il documento fa seguito al progetto di revisione della disciplina del transfer pricing dei beni immateriali annunciato dall'OCSE nel 2010. L'OCSE sottolinea che sarebbe estremamente utile avere riscontri dal mondo imprenditoriale sulla bozza presentata, e che eventuali commenti possono essere inviati entro il 14 settembre 2012;
- una bozza di discussione sul tema dei "safe harbours" come parte integrante del progetto di miglioramento degli aspetti amministrativi del transfer pricing. Il progetto, iniziato con un'indagine riguardo alle misure di semplificazione dei regimi di transfer pricing esistenti sia negli Stati membri OCSE, sia nei Paesi non-OCSE, comporta la revisione dell'attuale disciplina contenuta nel Capitolo IV delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento. Anche in questo caso, eventuali commenti possono essere inviati entro il 14 settembre 2012;
- l'invito a presentare commenti ed osservazioni, ancora una volta entro il 14 settembre, in relazione a specifici "timing issues" relativi al transfer pricing, in connessione con il lavoro svolto dall'OCSE sui beni immateriali e su altri progetti. Il fatto che i paesi OCSE usino approcci diversi (ex ante/ ex post) nell'applicazione del principio *arm's length* comporta infatti alcune difficoltà, sulle quali l'OCSE vorrebbe avere il parere della business community.

Il BIAC, l'organizzazione che rappresenta le organizzazioni imprenditoriali dei paesi OCSE, sta preparando documenti di commento su ciascuno dei punti sopra indicati.

Transfer Pricing - Discussion drafts dell'OCSE

### 30. Riallineamento fiscale banche e aiuti di Stato

La Corte di Giustizia Europea conferma la decisione della Commissione Europea e la sentenza del Tribunale UE che avevano dichiarato gli incentivi fiscali italiani in favore di alcuni istituti di credito (legge n. 350/03, art. 2, c.26) incompatibili con la disciplina comunitaria degli aiuti di stato.

Corte di Giustizia Europea, C-452/10

La questione nasce dalla complessa vicenda delle operazioni di privatizzazione e ristrutturazione del sistema bancario italiano avviate dalla legge n. 218/90, cosiddetta legge Amato. Per agevolare le operazioni di concentrazione, e consentire agli istituti bancari di assumere la forma di SpA, la legge Amato aveva previsto un regime di neutralità fiscale parziale per le plusvalenze realizzate al momento del conferimento degli attivi bancari.

Tale regime comportava un disallineamento fiscale (sia sugli attivi conferiti, sia sulle azioni ricevute in cambio) per gestire il quale nel 2000 è stato introdotto – e poi prorogato successivamente – un regime di riallineamento che consentiva di riconoscere le plusvalenze realizzate a fronte del versamento di un'imposta sostitutiva. Il regime era di fatto aperto a tutte le imprese, e quindi qualificabile come "misura generale" e non come aiuto di stato.

Con la legge finanziaria 2004, invece, il riallineamento fiscale è stato prorogato esclusivamente con riferimento ai conferimenti di attivi operati nell'ambito della citata legge 218 del 1990.

Quest'ultima previsione, come confermato dalla Corte, riconosce un vantaggio fiscale ai soli istituti bancari ed esclude tutte le altre tipologie d'impresa. Tale misura selettiva non è giustificata dalla natura del sistema, ma si configura come un aiuto di stato incompatibile con la disciplina comunitaria.

## ATTIVITA' DELL'AREA – Giugno 2012

### 31. Gruppi di lavoro Fisco e Fisco Internazionale

Il 13 giugno si è tenuta la riunione dei gruppi di lavoro "Fisco" e "Fisco Internazionale" di Confindustria.

Alla riunione del gruppo Fisco ha preso parte il Direttore Aggiunto alla Direzione Generale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, Annibale Dodero, che ha esaminato la nuova disciplina per le società di comodo alla luce del Provvedimento dell'Agenzia AE n.2012/87956 e della relativa circolare dell'11 giugno 2012 n.23. Il Direttore ha illustrato le regole applicative, le eccezioni e gli altri aspetti procedurali legati all'assimilazione tra società di comodo e società in perdita sistematica operata dall'art. 2 co.36-decies del DL 13 agosto 2011 n.138. Le slides utilizzate nel corso della riunione sono consultabili sulla Comunità professionale Fisco.

Il gruppo ha poi affrontato vari temi di attualità fiscale: dalle misure fiscali di interesse delle imprese contenute nello schema di decreto legge recante "Misure urgenti per la crescita sostenibile", alle modifiche apportate al disegno di legge delega sulla revisione del sistema fiscale, alle questioni legate agli adempimenti tributari nelle zone colpite dal sisma in Emilia Romagna, e ad altre novità collegate alle recenti attività dell'area FFW in materia di IVA (responsabilità solidale negli appalti e rimborsi IVA).

Nella riunione del gruppo "Fisco internazionale" sono state evidenziate le attività in corso in ambito OCSE, quali il meccanismo di risoluzione delle controversie sull'applicazione delle Guidelines per le multinazionali anche in materia fiscale (caso Glencore, ed i recenti documenti OCSE sulle tematiche legate, da un lato a transfer pricing e beni immateriali, e dall'altro a transfer pricing e utilizzo dei safe harbours. Infine è stata discussa la risposta fornita da BusinessEurope alla consultazione indetta dalla Commissione Europea riguardo ai fenomeni di doppia non imposizione fiscale volontaria e involontaria.

Si ricorda che la prossima riunione dei gruppi Fisco e Fisco internazionale è prevista per il 26 settembre 2012.

## 32. Seminari e incontri con l'amministrazione finanziaria

L'Area ha partecipato ai seminari organizzati sul territorio in materia di reti d'impresa a Genova (4 giugno) e Firenze (27 giugno), nonché sul disegno di legge delega per la revisione del sistema fiscale a Pistoia (8 giugno) e a Milano (18 giugno).

E' stato inoltre organizzato a Roma un seminario sull'IMU, che si è tenuto il 14 giugno, in prossimità della prima scadenza per il versamento dell'imposta. Al seminario, aperto ad associazioni e imprese del settore, hanno partecipato i dirigenti del Dipartimento delle Finanze che hanno elaborato la circolare ministeriale in materia.

E' stato inoltre organizzato un incontro con l'Agenzia delle Entrate per un confronto preliminare sulla bozza di provvedimento relativo all'individuazione delle cause oggettive di esclusione per le società in perdita sistematica. Il Provvedimento successivamente emanato l'11 giugno ha recepito molte delle osservazioni di Confindustria.

## 33. Forum nazionale sulla fatturazione elettronica

Nell'ambito delle attività del Forum italiano sulla Fatturazione Elettronica, il gruppo di lavoro Task 3 sulla semplificazione normativa sta discutendo una proposta di recepimento di alcune disposizioni della direttiva n. 2010/45/UE, concernente i presupposti per l'utilizzo della fatturazione elettronica (modifiche ad alcuni commi degli articoli 21 e 39, DPR IVA, n. 633/1972) su cui Confindustria ha formulato alcune osservazioni. I temi principali del documento di proposte riguardano:

- Il ricorso alla fatturazione elettronica e, in particolare, l'accettazione da parte del destinatario della fattura elettronica, cui è condizionato l'utilizzo della fattura elettronica stessa: il Tavolo è orientato a non

inserire ulteriori elementi di dettaglio circa il concetto di "accettazione", rimettendone la definizione ai necessari interventi interpretativi dell'amministrazione finanziaria (es. accettazione scritta, tacita o per comportamenti concludenti, quali trattazione/pagamento della fattura, v. Note esplicative alla direttiva 2010/45/UE della Commissione europea).

- la modalità per assicurare autenticità dell'origine, integrità del contenuto e leggibilità della fattura: il Tavolo è orientato ad introdurre una disposizione flessibile che possa ricomprendere tutte le tecnologie - anche future - in grado di garantire tali requisiti (la direttiva ne cita a titolo di esempio due, riportati anche nel testo proposto: firma elettronica avanzata e trasmissione elettronica di dati), evitando di dover aggiornare continuamente la normativa di riferimento;
- la conservazione delle fatture elettroniche: si sta valutando l'opportunità di introdurre l'obbligo di conservazione sostitutiva (ossia in modalità digitale) da parte del destinatario di fattura che abbia accettato di ricevere le fatture "elettroniche" (così come definite dalla direttiva) e la facoltà di conservazione digitale negli altri casi (scambio di fatture cartacee o generate in formato elettronico, ma che non possono definirsi elettroniche, ad esempio perchè non accettate dal destinatario), per tenere conto anche degli oneri derivanti dalla conservazione digitale, in particolare nel caso delle PMI.

La proposta, una volta condivisa dal Forum, sarà presentata al Dipartimento delle finanze del MEF.

Si ricorda che il Forum è stato istituito a fine 2011 su impulso della Commissione Europea e su modello del Multi-Stakeholder Forum europeo, e ha come obiettivo l'individuazione di misure volte a favorire l'adozione della fatturazione elettronica da parte delle imprese. Al Forum, coordinato dal MEF e dall'Agenzia delle Entrate, partecipano istituzioni pubbliche e associazioni di categoria, tra cui Banca d'Italia, il Ministero per lo Sviluppo Economico, ABI e Confindustria.

Il lavoro del Forum si sviluppa su quattro linee di attività, che corrispondono ad altrettanti Task: monitoraggio del grado di diffusione della FE, emersione di best practices, semplificazione normativa e adozione di un modello standard di dati per la fattura elettronica.

Delle attività del Forum, che riguardano sia aspetti finanziari che fiscali, viene data notizia anche nella circolare FFW in materia di credito e finanza relativa al mese di giugno.