

TAX NEWSLETTER

2/2015

Sommar

1 DISPOSIZIONI LEGISLATIVE

- Legge n. 11 del 27.02.2015
- D. Lgs. n. 42 del 31.03.2015

2 PRASSI

- Ris. Ag. E. n.13/E del 10.02.2015
- Circ. Ag. E. n. 1/E del 09.02.2015
- Circ. Ag. E. n. 4/E del 19.02.2015
- Circ. Ag. E. n. 5/E del 19.02.2015
- Circ. Ag. E. n. 6/E del 19.02.2015
- Circ. Ag. E. n. 9/E del 05.03.2015
- Circ. Ag. E. n. 10/E del 13.03.2015
- Circ. Ag. E. n. 12/E del 24.03.2015
- Circ. Ag. E. n. 14/E del 27.03.2015
- Circ. Ag. E. n. 15/E del 13.04.2015

3 GIURISPRUDENZA

- Cass. n. 695 del 16.01.2015
- Corte Cost. n. 10 del 11.02.2015
- Cass. n. 3770 del 25.02.2015
- Giustizia UE Cause C-144/13, C-154-13, C-160/13 del 26.02.2015
- Cass. n. 4134 del 02.03.2015
- Cass. n. 4593 del 06.03.2015
- Cass. n. 5072 del 13.03.2015
- Cass. n. 6501 del 31.03.2015

L'esposizione che segue, che rappresenta una breve sintesi di disposizioni legislative, chiarimenti ministeriali e pronunce giurisprudenziali di recente emanazione, ha il solo fine di fornire una prima informativa, la quale non può sostituire un'analisi specifica delle fattispecie di singolo interesse. In relazione alla caratteristica di sintetico commento delle tematiche illustrate, ogni ipotesi di applicazione concreta deve essere sottoposta ad adeguato approfondimento.

LEGGE N. 11 DEL 27 FEBBRAIO 2015

È stata pubblicata nella G.U. n. 49 del 28 febbraio 2015 la Legge 27 febbraio 2015 n. 11 di conversione del D.Lgs. n. 192/2014 (c.d. "Milleproroghe").

Tra le principali disposizioni, si segnalano le seguenti:

Regime fiscale agevolato per i lavoratori autonomi

È stata **estesa** anche all'anno 2015 la possibilità per i lavoratori autonomi di aderire al regime di cui all'art. 27 del D.L. 98/2011 ("regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile" - c.d. *minimi*) già abrogato dalla Legge 190/2014 (Legge di stabilità 2015) e sostituito dal nuovo "regime fiscale agevolato per lavoratori autonomi" (c.d. "nuovi minimi").

Per l'anno 2015, pertanto, le possibilità saranno di applicazione piena, sia per inizio attività che per attività in corso, dei regimi a) ordinario, b) fiscale agevolato per lavoratori autonomi (nuovi minimi) e c) di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (minimi).

L'abrogazione sopra menzionata avrà dunque effetto solamente a partire dall'anno 2016.

Obblighi dichiarativi IVA

È stata **rinvia** dal periodo d'imposta 2015 al 2016 la decorrenza dell'abolizione della possibilità di presentazione della dichiarazione annuale IVA in forma unificata e dell'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati IVA.

Nel corso del 2016 risulterà quindi ancora applicabile la vecchia disciplina (abrogata dalla Legge di stabilità 2015) in termini di adempimenti dichiarativi IVA relativi al 2015.

Solo a decorrere dalla dichiarazione annuale IVA 2017 (relativa all'anno 2016), la stessa sarà presentata entro la fine del mese di febbraio e verrà contestualmente eliminato l'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati IVA.

Voluntary Disclosure

Ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, è stata prevista la **non applicazione** del raddoppio dei termini per l'irrogazione delle sanzioni riguardanti il modulo RW, relativamente agli investimenti all'estero e alle attività estere di natura finanziaria detenuti in Paesi black list, a condizione, tra l'altro, che tali Paesi abbiano firmato con l'Italia, entro il 2 marzo 2015, un accordo per lo scambio effettivo di informazioni ai sensi dell'art. 26 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni.

Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori

È stata **prorogata** di due anni, dunque fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, la disposizione prevista dalla Legge 238/2010 che prevede la concessione di incentivi fiscali per i lavoratori UE che decidono di fare rientro in Italia.

I benefici previsti (spettanti al ricorrere di determinate condizioni) consentono di far concorrere alla formazione della base imponibile IRPEF i redditi di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa percepiti da persone fisiche nella misura parziale del 20% per le donne e del 30% per gli uomini.

DECRETO LEGISLATIVO N. 42 DEL 31 MARZO 2015

È stato pubblicato nella G.U. n. 90 del 18 aprile 2015 il D.Lgs. 31 marzo 2015 n. 42 che, in recepimento della normativa comunitaria, introduce alcune novità in tema di territorialità ai fini IVA per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di e-commerce rese nei confronti di privati UE, riscrivendo in diversi punti il DPR 633/1972.

Il D.Lgs. 42/2015 è entrato in vigore il 3 maggio 2015 ma le disposizioni ivi previste si applicano alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Nuova territorialità per alcune prestazioni B2C

In base alla normativa comunitaria, per le suddette prestazioni di servizi (telecomunicazione, teleradiodiffusione ed e-commerce) rese nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta, l'IVA è dovuta nel luogo ove il committente è stabilito ovvero ha il domicilio o la residenza. Su tale base il decreto in esame introduce la previsione in base alla quale, in caso di committente privato italiano, a prescindere dal luogo di stabilimento del prestatore del servizio, tali operazioni sono assoggettate ad IVA in Italia. Per le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione, ulteriore condizione necessaria per l'assoggettamento all'IVA in Italia è che le stesse siano utilizzate all'interno dell'Unione Europea.

Viene inoltre previsto, con un'integrazione dell'art. 22 del DPR 633/1972, che l'emissione della fattura per tali prestazioni di servizi, rese nei confronti di privati, non è obbligatoria a meno che non venga richiesta dal cliente.

Mini One Stop Shop – c.d MOSS

Viene introdotto un nuovo meccanismo di assolvimento dell'IVA, applicabile su opzione, che consente ai prestatori di detti servizi, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e che pongono in essere tali operazioni nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA residenti in altri Paesi UE, di procedere in Italia alla dichiarazione IVA e al versamento dell'imposta dovuta in ciascuno degli Stati UE, avvalendosi del regime del *Mini One Stop Shop* (c.d. MOSS).

In tal modo, non è più obbligatoria l'identificazione dei fornitori in ciascuno degli Stati membri in cui vengono effettuate le operazioni IVA: le dichiarazioni (trimestrali) IVA e i relativi versamenti, trasmessi telematicamente all'Agenzia delle Entrate attraverso il *Portale Moss*, sono inviati da quest'ultima, in via automatica, ai rispettivi Stati membri di consumo. Le modalità di ripartizione dell'IVA tra i diversi Stati membri di consumo ed i relativi versamenti saranno definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle Finanze.

RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 13/E DEL 10 FEBBRAIO 2015

Compensazione

L'Agenzia Entrate si occupa delle novità fiscali di cui all'art. 15, comma 1, lett. a) e lett. b) del D. Lgs. n. 175/2014 (c.d. Decreto Semplificazioni), che ha introdotto l'obbligo, a decorrere dal 1° gennaio 2015, di utilizzo esclusivo in compensazione, nel modello F24: i) delle somme a credito rimborsate dai sostituti di imposta ai percipienti sulla base dei prospetti di liquidazione delle dichiarazioni modelli 730 e dei risultati contabili (modelli 730-4) trasmessi da CAF e professionisti abilitati a prestare assistenza fiscale, nonché ii) delle ritenute e imposte sostitutive versate in eccedenza.

In precedenza, il recupero poteva avvenire tramite operazioni di "compensazione interna" di ritenute.

Al riguardo, l'Agenzia istituisce i nuovi **codici tributo** per il predetto utilizzo in compensazione delle somme rimborsate ai percipienti e delle eccedenze di versamento di ritenute e imposte sostitutive.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 1/E DEL 9 FEBBRAIO 2015

Split payment: primi chiarimenti

L'Agenzia Entrate fornisce alcuni importanti chiarimenti in merito all'individuazione del perimetro applicativo del nuovo regime IVA di scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*), introdotto con la Legge di Stabilità per il 2015, nonché sulle modalità di correzione (senza applicazione di sanzioni) per le eventuali violazioni commesse durante il primo periodo di applicazione di tale regime.

Quanto all'**ambito oggettivo** della nuova disciplina, viene precisato che esso riguarda le operazioni documentate mediante fattura, **non operando** con riferimento alle operazioni certificate con scontrino (fiscale o non fiscale per i corrispettivi trasmessi telematicamente) e ricevuta fiscale, ovvero mediante altre modalità semplificate di certificazione dei corrispettivi.

Con riguardo all'individuazione delle Pubbliche Amministrazioni destinatarie di operazioni in regime di *split payment*, l'Agenzia chiarisce che esse, in linea generale, coincidono con quelle elencate nell'art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 (disposizione concernente l'applicazione dell'esigibilità differita dell'IVA all'atto del pagamento del corrispettivo per le operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni ivi elencate). Devono, tuttavia, ritenersi esclusi i soggetti che non hanno **natura pubblica** quali gli enti previdenziali privati, così come le aziende speciali e gli enti pubblici economici che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico, nonché gli enti pubblici non economici che, in quanto autonomi rispetto alla struttura statale, perseguono fini propri ancorché di interesse generale.

Ai fini di una più puntuale individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti, il documento di prassi suggerisce di avvalersi **dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni** (IPA), evidenziando che, laddove in relazione a taluni enti dovessero permanere dei dubbi sull'applicabilità del meccanismo della scissione dei pagamenti (non potendosi ritenere esaustivo il richiamo alle anzidette categorie IPA), l'operatore interessato potrà inoltrare specifica **istanza di interpello** ai sensi dell'art. 11 della L. n. 212/2000.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 4/E DEL 19 FEBBRAIO 2015

Rent to buy

L'Agenzia Entrate fornisce le prime indicazioni in merito al trattamento fiscale applicabile al contratto di godimento in funzione della successiva acquisizione di immobili (c.d. *rent to buy*).

Viene precisato che il trattamento fiscale da applicare al **canone** corrisposto dal locatario va diversificato tenendo conto della funzione specifica per la quale le somme sono pagate al proprietario (per il godimento dell'immobile ovvero quale acconto sul prezzo finale di trasferimento).

Nel primo caso (corrispettivo per il godimento) trovano applicazione le disposizioni previste per i contratti di locazione, sia ai fini delle imposte dirette che indirette, mentre, con riferimento alla quota di canone versata come anticipazione del corrispettivo pattuito per la vendita dell'immobile, si rende applicabile la normativa fiscale prevista per gli acconti sul prezzo di cessione.

Il documento di prassi, infine, si occupa del trattamento fiscale applicabile in caso di successivo **trasferimento dell'immobile**, nonché alle somme restituite in caso di mancata conclusione del contratto di compravendita.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 5/E DEL 19 FEBBRAIO 2015

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

L'Agenzia Entrate fornisce alcune precisazioni in ordine alla nuova misura di favore introdotta dall'art 18 del D.L. n. 91/2014, avente ad oggetto gli investimenti in **beni strumentali nuovi** compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, realizzati dal 25 giugno 2014 al 30 giugno 2015. Tra i chiarimenti di maggior rilievo si evidenziano quelli relativi ai beni agevolabili e alle modalità di utilizzo del credito.

Il documento di prassi precisa anzitutto che, nell'ipotesi di investimento avente ad oggetto un **bene complesso**, assumono rilievo ai fini dell'agevolazione anche i beni, oggetto del medesimo investimento complessivo, non inclusi nella divisione 28, purché costituiscano dotazioni dell'investimento principale oppure componenti indispensabili al funzionamento del bene.

Quanto al requisito della **strumentalità**, la circolare chiarisce che i beni devono essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono, quindi, esclusi i beni destinati alla vendita, quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita, nonché i materiali di consumo ancorché rientranti nella divisione 28.

Viene anche chiarito che l'ammontare minimo degli investimenti pari a Euro 10.000 -al di sotto del quale il credito di imposta non spetta- deve essere verificato in relazione a **ciascun progetto di investimento** effettuato dall'imprenditore in beni strumentali compresi nella divisione 28 della tabella ATECO e non ai singoli beni che lo compongono.

Con riferimento ai **limiti di utilizzo** del credito d'imposta, la circolare precisa infine che non si applica né il limite quantitativo di Euro 250.000 di cui alla L. n. 244/2007, previsto per i crediti d'imposta indicati nel quadro RU del Modello Unico, né, anche in assenza di una previsione in tal senso, il limite generale di compensazione pari a Euro 700.000 previsto dall'art. 34 della L. 388/2000, sottolineando che, ove per motivi di incapienza la quota annuale non possa essere utilizzata, la stessa potrà essere fruita già nel successivo periodo d'imposta secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 6/E DEL 19 FEBBRAIO 2015

Telefisco 2015

Il documento analizza talune novità fiscali di fine anno 2014 introdotte con la Legge n. 190/2014 (c.d. Legge di Stabilità 2015) e con il D. Lgs. n. 175/2015 (c.d. Decreto Semplificazioni) riepilogando le risposte fornite in occasione degli incontri con la stampa specializzata.

Vengono, tra l'altro, forniti chiarimenti riguardo:

- la decorrenza degli effetti delle modifiche apportate dal D.L. n. 175/2014 alla disciplina delle **società in perdita sistematica**: l'Agenzia chiarisce che l'estensione da tre a cinque periodi d'imposta del periodo di osservazione opera solo dal periodo d'imposta 2014; quindi, esclusivamente a decorrere da tale periodo d'imposta assumerà rilevanza il periodo di osservazione quinquennale (costituito dai periodi 2009-2010-2011-2012-2013), invece di quello triennale (2009-2010-2011 e 2010-2011-2012 rilevanti, rispettivamente, per i periodi d'imposta 2012 e 2013);

- le nuove regole per la tassazione degli utili percepiti dagli **enti non**

commerciali: secondo l'Agenzia delle Entrate, la riduzione dal 95 % al 22,26 % della quota dei dividendi non assoggettati a tassazione è riferibile a "tutti" gli utili percepiti dagli enti non commerciali (sia, dunque, quelli percepiti nella sfera istituzionale, sia quelli percepiti nell'ambito dell'eventuale attività commerciale esercitata in via non prevalente);

- le **comunicazioni black list:** la nuova soglia di Euro 10.000, al di sotto della quale non occorre effettuare il monitoraggio a seguito delle modifiche introdotte dal D. Lgs. n. 175/2014, va riferita al complesso delle operazioni attive e passive realizzate nell'anno solare con le controparti residenti o localizzate in Stati a fiscalità privilegiata (e non, quindi, alla singola operazione o al singolo cliente o fornitore).

- la c.d. **voluntary disclosure:** in relazione alla nuova procedura di collaborazione volontaria, e con riferimento alla fattispecie prevista dall'art. 12, comma 2 del D.L. n. 78/2009 (in base al quale le somme detenute in Paesi a fiscalità privilegiata in violazione degli obblighi di monitoraggio si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione), si chiarisce che il raddoppio dei termini di accertamento ai fini delle imposte sui redditi ed IVA si applica a tutti gli anni d'imposta in relazione ai quali i termini per l'accertamento ordinario non siano scaduti al momento di entrata in vigore del D.L. n. 78/2009.

- il **ravvedimento operoso:** si chiarisce che non è possibile avvalersi di tale istituto in caso di errore/omissione nell'invio telematico della nuova Certificazione Unica. Infatti, secondo il documento di prassi, la tempistica prevista per l'invio della Certificazione Unica (7 marzo 2015) e il suo utilizzo per l'elaborazione della dichiarazione precompilata (da consegnare ai contribuenti entro il 15 aprile 2015) non è compatibile con i tempi normativamente previsti per il ravvedimento.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 9/E DEL 5 MARZO 2015

Credito d'imposta estero

Con la circolare in esame l'Agenzia Entrate fornisce importanti chiarimenti e nozioni operative circa il funzionamento del sistema del **credito d'imposta** per le imposte pagate all'estero (cd. "*foreign tax credit*") di cui all'art. 165 del TUIR, sistema adottato dall'ordinamento fiscale italiano (in luogo del sistema dell'esenzione) al fine di ovviare alla doppia imposizione internazionale in ipotesi di redditi prodotti all'estero da parte di soggetti fiscalmente residenti in Italia.

In particolare, viene illustrato l'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo della citata disposizione normativa, con particolare riferimento alla nozione di reddito estero, alla natura e alla definitività dell'imposta estera.

Il documento di prassi si sofferma sulle procedure di **calcolo della detrazione** spettante, sui limiti di detraibilità e sugli adempimenti da porre in essere in sede di dichiarazione dei redditi, tenuto conto altresì della possibilità di sfasamento temporale tra il concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo e la definitività dell'imposta estera.

Vengono, tra l'altro, forniti chiarimenti anche in merito alla regola della "*per country limitation*" (come noto, nel caso di redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione va effettuata separatamente per ciascuno Stato), all'ipotesi di concorso parziale del reddito estero alla formazione del reddito complessivo nonché al meccanismo di riporto all'indietro e in avanti, per le imprese residenti in Italia, del *foreign tax credit* il quale, per incapienza dell'imposta italiana, non possa essere riconosciuto nel periodo di "appartenenza" del reddito estero.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 10/E DEL 13 MARZO 2015

Voluntary Disclosure

L'Agenzia Entrate fornisce i primi chiarimenti sulla procedura di "*Voluntary Disclosure*" introdotta con la L. n. 186/2014 la quale consente ai contribuenti, tramite presentazione di apposita istanza entro il 30 settembre

2015, di **sanare** eventuali **violazioni** commesse fino al 30 settembre 2014 in tema di imposte sui redditi, imposte sostitutive, IRAP, IVA, ritenute fiscali e obblighi di monitoraggio fiscale.

Viene in particolare illustrato l'ambito soggettivo, oggettivo e temporale di applicazione della procedura, vengono delineate le cause di inammissibilità della stessa e analizzati gli adempimenti necessari per il perfezionamento della procedura.

Vengono anche approfonditi gli "**effetti premiali**" conseguenti al perfezionamento della procedura, sia in termini di riduzione delle sanzioni amministrative tributarie (in tema di omessa o infedele dichiarazione di maggiori imponibili nonché di monitoraggio fiscale) che in termini di non punibilità per taluni reati tributari.

Vengono infine tracciate le conseguenze dell'eventuale **mancato perfezionamento** della procedura.

CIRCOLARE AGENZIA ENTRATE N. 12/E DEL 24 MARZO 2015

Depositi IVA

L'Agenzia analizza in maniera organica la disciplina dei depositi IVA di cui all'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993, riepilogandone le questioni interpretative (anche alla luce delle problematiche trattate in sede di interpello e dei pronunciamenti della Corte di Giustizia) e soffermandosi, in particolare, sulle operazioni agevolate, i soggetti abilitati alla gestione dei depositi, la determinazione della base imponibile e le modalità di assolvimento dell'IVA all'atto della estrazione dei beni dal deposito.

In via preliminare viene fornita una compiuta **definizione** di deposito IVA, inteso come luogo fisico situato in Italia al cui interno la merce viene introdotta, staziona e poi viene estratta, e viene precisato che esso consente che, per determinate operazioni, l'IVA, ove dovuta, sia assolta dall'acquirente finale solo al momento dell'estrazione dei beni tramite il meccanismo dell'inversione contabile.

L'Agenzia sottolinea che rientrano tra i depositi IVA anche quelli già autorizzati dall'autorità doganale, come ad esempio i magazzini generali, i depositi franchi ed i punti franchi gestiti dalle imprese autorizzate, i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa e i depositi doganali.

Quanto alle modalità di determinazione della **base imponibile**, viene chiarito che quest'ultima è costituita in linea di principio dal corrispettivo o, in assenza di corrispettivo, dal valore dell'operazione non assoggettato all'IVA in conseguenza dell'introduzione nel deposito. Qualora, tuttavia, i beni, durante la loro giacenza, abbiano formato oggetto di una o più cessioni, la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore dell'ultima transazione. Nel caso in cui sui beni in deposito siano poste in essere prestazioni di servizi generiche ex art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, territorialmente rilevanti ai fini IVA, per la determinazione della base imponibile occorre tenere conto, oltre che del corrispettivo della cessione dei beni, anche di quello di tali servizi.

Di particolare rilevanza anche il chiarimento relativo alla corretta interpretazione dell'art. 16, co. 5-bis del D.L. n. 185/2008, a norma del quale le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, sono effettuate senza il pagamento dell'imposta anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma in locali limitrofi (purché le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni). Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia, il differimento del pagamento del tributo al momento dell'estrazione dei beni dal deposito non è condizionato alla circostanza che i beni, una volta terminate le lavorazioni siano introdotti fisicamente nel deposito, essendo sufficiente effettuare un'estrazione "contabile" mediante annotazione sul registro di carico e scarico dei beni in deposito.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 14/E DEL 27 MARZO 2015

Reverse charge IVA

Vengono illustrate le novità introdotte, a decorrere dal 1° gennaio 2015, dalla Legge di Stabilità 2015, che, come noto, ha esteso il meccanismo dell'inversione contabile anche al settore edile (in particolare alle "prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento relative ad edifici"), al settore energetico e alla cessione dei bancali di legno (*pallets*) recuperati dopo il primo utilizzo.

Per quanto riguarda il **settore edile**, si chiarisce che il reverse charge si applica a tutte le prestazioni sopra elencate rese nei rapporti tra soggetti titolari di partita IVA (c.d. *business to business*), a prescindere dalla tipologia del rapporto contrattuale posto in essere tra le parti (appalto, subappalto, ecc..) e dalla circostanza che i prestatori di servizi e/o i committenti operino nel settore edile. Quanto ai criteri per l'esatta individuazione delle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento, l'Agenzia conferma che, in una logica di semplificazione, si deve far riferimento ai codici attività della Tabella ATECO 2007. Viene precisato, tra l'altro, che le prestazioni sopra individuate afferiscono ai fabbricati (abitativi e strumentali) e non già alla più ampia categoria dei beni immobili, stante il richiamo normativo alla nozione di "edifici", e che nell'ambito dei servizi di installazione di impianti sono ricompresi anche i servizi di manutenzione e riparazione.

Per quanto concerne, invece, il **settore energetico**, viene chiarito, tra l'altro, che il sistema di inversione contabile si rende applicabile anche ai trasferimenti di certificati che hanno finalità di incentivazione dell'efficienza energetica o della produzione di energia da fonti rinnovabili, come per esempio i certificati verdi, i certificati bianchi e le garanzie di origine.

L'Agenzia analizza inoltre le principali interazioni tra *reverse charge* e altri regimi "speciali" (in particolare, il c.d. *split payment*, il regime di IVA per cassa, ecc..) ed introduce una **clausola di salvaguardia** per eventuali errori commessi dai contribuenti prima dell'emanazione della circolare, chiarendo che sono fatti salvi, con conseguente mancata applicazione delle sanzioni, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente alla pubblicazione della circolare in esame.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 15/E DEL 13 APRILE 2015

Split payment: ulteriori chiarimenti

L'Amministrazione finanziaria interviene nuovamente in tema di operazioni effettuate nei confronti di Pubbliche Amministrazioni (c.d. regime "*split payment*"), fornendo ulteriori chiarimenti in ordine all'ambito applicativo della disposizione di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, nonché circa gli adempimenti da espletarsi da parte dei soggetti coinvolti nell'applicazione del meccanismo in esame.

Sotto il profilo **soggettivo**, viene sottolineato che i destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti sono, oltre agli enti espressamente elencati nell'art. 17-ter, anche i soggetti pubblici che ne sono loro immediata e diretta espressione (ad es.: i Commissari delegati alla ricostruzione a seguito degli eventi calamitosi, ecc...), con l'ulteriore precisazione che, in caso di incertezza in ordine all'individuazione dei soggetti pubblici destinatari della disciplina, i fornitori dovranno attenersi alle indicazioni fornite dalla PA committente o cessionaria, nel presupposto che la predetta PA abbia tutti gli elementi per valutare la propria riconducibilità nell'ambito applicativo di detto regime.

Quanto all'ambito **oggettivo** di applicazione, la circolare precisa che lo *split payment* non si applica alle fattispecie nelle quali la PA non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore essendo le somme già nella disponibilità di quest'ultimo, il quale si limita a trattenere il proprio compenso riversando l'importo netto alla PA committente (es. servizi di riscossione delle entrate).

La Circolare affronta anche il tema delle **note di variazione**, con riferimento sia alle note di variazione in aumento che a quelle in diminuzione,

precisando le modalità di registrazione e di regolarizzazione a seconda che l'acquisto venga effettuato nella sfera commerciale o in quella istituzionale.

Per gli acquisti di beni e servizi destinati ad essere utilizzati **promiscuamente** sia nell'ambito di attività non commerciali sia nell'esercizio d'impresa, la PA, non debitore d'imposta, dovrà preventivamente individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività, per le quali l'ente è tenuto ad eseguire separatamente i relativi adempimenti.

CORTE DI CASSAZIONE N. 695 DEL 16 GENNAIO 2015**Contratto di finanziamento**

La Corte di Cassazione si pronuncia in merito all'applicabilità dell'imposta sostitutiva dello 0,25% sui finanziamenti a medio-lungo termine, di cui agli artt. 15 e ss. del D.P.R. 601/1973, nelle ipotesi di **finanziamenti** volti ad estinguere debiti pregressi.

I giudici della Suprema Corte, ritenendo che la *ratio* sottesa al regime dell'imposta sostitutiva sia quella di agevolare le operazioni di finanziamento che si traducono in investimenti produttivi, idonei a creare nuova ricchezza, affermano che il finanziamento concesso (nel caso di specie, si trattava di un mutuo ipotecario) per rimborsare una passività a breve termine, non abbia tale scopo e, pertanto, **non possa beneficiare** dell'imposizione sostitutiva, con conseguente applicazione delle imposte ordinariamente dovute per il rilascio di garanzie (in particolare, l'imposta ipotecaria con l'aliquota del 2% sul valore ipotecato).

CORTE COSTITUZIONALE N. 10 DELL'11 FEBBRAIO 2015**Robin tax**

La Corte dichiara l'illegittimità costituzionale dell'addizionale all'IRES, (c.d. *Robin Tax*) introdotta originariamente dal D.L. n. 112/2008 per le imprese operanti nei settori petrolifero ed energetico che abbiano conseguito ricavi superiori ai 25 milioni di Euro nel periodo d'imposta precedente (2007).

Tale imposta, secondo i Giudici della Consulta, **viola** infatti i principi di capacità contributiva e di uguaglianza (artt. 3 e 53 Cost.).

I profili di irrazionalità di tale imposta risiedono, secondo la Corte, nella circostanza che la base imponibile è costituita dall'intero reddito anziché dai semplici "sovraprofiti", nonché nella durata permanente, anziché temporanea, dell'addizionale, non essendo circoscritta ad uno o più periodi d'imposta, né ancorata al permanere della situazione congiunturale.

La cessazione degli effetti delle norme dichiarate incostituzionali tuttavia, a giudizio della Corte, non opera retroattivamente, ma dal giorno successivo a quello di **pubblicazione** della sentenza in Gazzetta Ufficiale.

CORTE DI CASSAZIONE N. 3770 DEL 25 FEBBRAIO 2015**Spese pubblicitarie**

Con la sentenza in esame la Corte di Cassazione ha stabilito che sono deducibili le spese pubblicitarie sostenute in zone nelle quali l'impresa non esercita attività, escludendo che nell'attuale mercato "globalizzato", ai fini della sussistenza del requisito dell'**inerenza** delle spese di pubblicità, debba esserci un legame territoriale tra l'offerta pubblicitaria e l'area geografica in cui l'impresa opera.

La Corte in particolare osserva che lo sviluppo della produzione industriale di massa ha fatto assumere al messaggio pubblicitario la funzione di sensibilizzare preventivamente l'interesse dei consumatori verso beni o servizi anche se non ancora offerti concretamente. In tal senso, le spese di natura promozionale possono essere qualificate come inerenti all'esercizio di impresa anche se sostenute prima che l'offerta del bene o del servizio pubblicizzato si sia in concreto realizzata su un dato territorio.

CORTE DI GIUSTIZIA CAUSE C-144/13, C-154/13, C-160/13 DEL 26 FEBBRAIO 2015**Acquisti ed importazioni intracomunitarie**

Interpretando l'art. 140, par. 1, lett. a) della Direttiva n. 2006/112/CE in materia di IVA ("*Gli Stati membri esentano ... gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione da parte dei soggetti passivi è, comunque, esente nel loro*"),

rispettivo territorio"), la Corte enuncia il principio secondo cui, al fine di determinare se un **acquisto intracomunitario** di beni è esente da IVA, occorre verificare se la cessione di tali beni costituisce operazione esente nello Stato membro di **destinazione**.

Allo stesso modo deve essere interpretato l'art. 143, par. 1, lett. a) della medesima Direttiva che disciplina le **importazioni** ("*Gli Stati membri esentano ... le importazioni definitive di beni la cui cessione da parte dei soggetti passivi è, comunque, esente nel loro rispettivo territorio*") e la cui formula normativa ricalca quella dell'art. 140 citato.

Secondo i Giudici comunitari, infatti, l'espressione "*nel loro rispettivo territorio*" contenuta in entrambe le norme citate deve intendersi riferita allo Stato membro di destinazione dei beni.

CORTE DI CASSAZIONE N. 4134 DEL 2 MARZO 2015

Mutuo dissenso di cessione di ramo di azienda

L'atto di mutuo dissenso di un precedente contratto di cessione d'azienda è soggetto all'imposta di **registro** in misura proporzionale, costituendo un nuovo contratto di natura solutoria, con contenuto uguale e contrario a quello del contratto originario.

L'art. 28 del D.P.R. n. 131/1986, secondo i Giudici, regola due diverse ipotesi di tassazione di atti risolutivi di negozi giuridici, a seconda che (comma 1) trovino fonte in clausole o condizioni risolutive espresse contenute nel negozio da risolvere (oppure stipulate con negozio autonomo ma entro il secondo giorno successivo a quello di conclusione del negozio da risolversi) ovvero (comma 2) in ogni altro atto di volontà.

Nel caso di specie, la risoluzione dell'atto di cessione di ramo d'azienda non derivava dall'operatività di clausole espresse o condizioni risolutive e dunque, secondo i Giudici, si ricadeva nella disciplina recata dall'art. 28, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986, in base alla quale "*l'imposta (n.d.r. in misura proporzionale) è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione*".

CORTE DI CASSAZIONE N. 4593 DEL 6 MARZO 2015

Lettere di intento

La Cassazione interviene in tema di cessioni di beni destinati all'esportazione, stabilendo che il cedente/fornitore non è tenuto al versamento dell'IVA sulle operazioni effettuate senza applicazione dell'IVA in base a dichiarazioni intento ideologicamente false, solo ove dimostri di aver adottato tutte le **cautele necessarie** per assicurarsi di non partecipare alla frode commessa dal falso esportatore abituale.

In particolare, secondo la Corte, costituiscono indici da cui poter desumere la conoscenza, o quantomeno, la conoscibilità della frode: i) la mancanza di qualsiasi struttura societaria in capo all'impresa cessionaria, nonché ii) l'utilizzo, da parte di quest'ultima, di mezzi di pagamento "anomali", quali contanti o la circolazione di assegni (assegni girati).

CORTE DI CASSAZIONE N. 5072 DEL 13 MARZO 2015

Reverse charge IVA

La Corte, uniformandosi ai principi espressi dalla Corte di giustizia con sentenza 11 dicembre 2014 (C-590/13), afferma che la procedura dell'inversione contabile, c.d. reverse charge, ha natura formale e non sostanziale, con la conseguenza che il **diritto alla detrazione** dell'IVA non può essere negato nei casi in cui l'operatore nazionale non ha applicato, o non ha applicato correttamente, tale procedura.

La Corte ribadisce inoltre che qualora, come nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate disponga di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali necessari per il diritto alla detrazione, tale diritto non può essere disconosciuto.

CORTE DI CASSAZIONE N. 6501 DEL 31 MARZO 2015**Residenza fiscale**

La Corte di Cassazione enuncia il principio secondo cui il soggetto che abbia trasferito la propria residenza in un Paese a fiscalità privilegiata può vincere la presunzione di residenza fiscale in Italia ex art. 2, co 2-bis TUIR ove dimostri di avere nel Paese estero la **sede principale dell'attività** (quale espressione del centro degli interessi vitali): secondo i Giudici, le relazioni familiari e affettive non hanno rilevanza prioritaria ai fini della presunzione suddetta, venendo in rilievo solo unitamente ad altri criteri probatori che univocamente attestino il luogo con il quale il soggetto ha il più stretto collegamento.

In applicazione di tali principi, la Corte ha ritenuto residente in Svizzera un soggetto che i) fin dal 1976 era cittadino elvetico e disponeva di un passaporto svizzero, ii) ivi svolgeva la propria attività in base ad un contratto di lavoro a tempo indeterminato (contratto in base al quale il soggetto era tenuto ad 8 ore di lavoro giornaliero) e iii) aveva in Italia un solo immobile locato "ad uso archivio".

StudioBisozziNobili

Legale ~ Tributario

Associazione Professionale

Corso Europa n. 2
20122 Milano
Tel. 02 76 36 931
Fax 02 78 01 46, 02 76 36 93 45,
02 76 01 51 78

nome.cognome@slta.it
www.bisozzinobili.it
C.F. e P. IVA 12607090151