

COMMISSIONE DIRITTO E FISCALITA' INTERNAZIONALE, INTERNAZIONALIZZAZIONE

a cura del dott. Federico Venturi

Brescia, 29 Maggio 2017

OGGETTO: La presente circolare tratta le principali novità legislative e propone alcuni approfondimenti sui più recenti temi di fiscalità internazionale, con particolare attenzione alle comunicazioni e delibere dell'OCSE e delle Istituzioni della Comunità Europea.

La circolare copre il periodo: ottobre 2016 – marzo 2017.

	INDICE	
Par.		Pag.
1	<u>UNIONE EUROPEA</u>	
1.1	Corporate Tax Reform Package: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) Comunicato Stampa del 25 ottobre 2016	6
1.2	Commercio elettronico – “E-commerce and online businesses in the EU” Comunicato Stampa del 1° dicembre 2016	6
	<u>GIURISPRUDENZA COMUNITARIA</u>	
1.3	Imposta sul Valore Aggiunto. Direttiva 2006/112/CE – Articoli 9 e 11 – Nozione di “soggetto passivo” - Società semplici che commercializzano i loro prodotti con un marchio comune e con l’intermediazione di una società di capitali - Nozione di “imprese indipendenti” Causa C - 340/15 del 12 ottobre 2016	7
1.4	Imposta sul Valore Aggiunto. Sesta direttiva - Articolo 28 quater, parte A, lettere a) e d) – Trasferimento di beni all’interno dell’Unione europea - Diritto all’esenzione - Mancato rispetto dell’obbligo di comunicare un numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione Causa C- 24/15 del 20 ottobre 2016	7
1.5	Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei capitali – Articoli da 63 a 65 TFUE Causa C-464/14 del 24 novembre 2016	8

1.6	Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 77/388/CEE – Articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d) – Ambito di applicazione – Applicazione di un pro rata di detrazione all’imposta sul valore aggiunto che ha gravato l’acquisto della totalità dei beni e dei servizi utilizzati da un soggetto passivo – Operazioni accessorie – Utilizzo della cifra d’affari come indizio	8
	Causa C-378/15 del 14 dicembre 2016	
1.7	Aiuti di Stato. Sentenza della Corte (Grande Sezione) del 21 dicembre 2016. Impugnazione – Aiuti di Stato – Articolo 107, paragrafo 1, TFUE – Regime fiscale – Imposta sulle società – Deduzione – Ammortamento dell’avviamento finanziario risultante da acquisizione di Partecipazioni azionarie almeno del 5% da parte di imprese con domicilio fiscale in Spagna in imprese con domicilio fiscale al di fuori di detto Stato membro – Nozione di “aiuto di Stato” – Requisito afferente alla selettività	8
	Cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P	
1.8	Rinvio pregiudiziale - Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto - Direttiva 2006/112/CE - Regime speciale d'imposizione del margine - Nozione di beni d'occasione - Vendita di pezzi di ricambio prelevati da veicoli fuori uso.	9
	Causa C-471/15 del 18 gennaio 2017	
1.9	Rinvio pregiudiziale - IVA - Direttiva 2006/112/CE - Articoli 131 e 138 - Presupposti per l'esenzione di una cessione intracomunitaria - Sistema di scambio d'informazioni in materia d'IVA (VIES) – Mancata iscrizione dell’acquirente - Diniego del beneficio dell’esenzione - Ammissibilità	10
	Causa C- 21/16 del 9 febbraio 2017	
1.10	Rinvio pregiudiziale – Società madri e figlie aventi sede in Stati membri diversi – Regime fiscale comune applicabile – Imposta sulle società – Direttiva 90/435/CEE – Ambito di applicazione – Articolo 2, lettera c) – Società assoggettata all’imposta, senza possibilità di opzione e senza esserne esentata – Imposizione ad aliquota zero	10
	Causa C-448/15 dell’8 marzo 2017	
1.11	Rinvio pregiudiziale – Fiscalità diretta – Società di Stati membri diversi – Regime fiscale comune – Fusione per incorporazione – Previa autorizzazione dell’amministrazione finanziaria – Direttiva 90/434/CEE – Articolo 11, paragrafo 1, lettera a) – Frode o evasione fiscali – Libertà di stabilimento	10
	Causa C-14/16 dell’8 marzo 2017	
1.12	Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto – Principio della neutralità fiscale – Normativa nazionale che prevede un limite massimo fisso dell’importo del rimborso o della compensazione del credito o dell’eccedenza dell’imposta sul valore aggiunto	11
	Causa C-211/16 del 16 marzo 2017	
2	<u>ACCORDI BILATERALI CON ALTRI STATI</u>	

2.1	Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Principato di Monaco sullo scambio di informazioni in materia fiscale, con Protocollo, fatto a Monaco il 2 marzo 2015.	11
	Legge 1 dicembre 2016, n. 231 - Pubblicazione in G.U. del 21 dicembre 2016, n. 297	
2.2	Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica del Cile per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, con Protocollo, fatta a Santiago il 23 ottobre 2015	12
	Legge 3 novembre 2016, n. 212 - Pubblicazione in G.U. del 23 novembre 2016, n. 274	
2.3	Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Panama per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Roma e a Città di Panama il 30 dicembre 2010	12
	Legge del 3 novembre 2016, n. 208 - Pubblicazione in G. U. del 21 novembre 2016, n. 272	
2.4	Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Principato del Liechtenstein sullo scambio di informazioni in materia fiscale, con Protocollo e Protocollo Aggiuntivo, fatto a Roma il 26 febbraio 2015	12
	Legge 3 novembre 2016, n. 210 - Pubblicazione in G.U. del 22 novembre 2016, n. 273	
3	<u>NORMATIVA e PRASSI NAZIONALE</u>	
3.1	"Nuovo Accordo con la Svizzera sullo scambio di informazioni, spingerà la <i>Voluntary Disclosure</i>"	13
	Comunicato Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14 marzo 2017, n. 39	
3.2	Interpello art. 11. Legge 27 luglio 2000, n. 212. Trasferimento della partecipazione di controllo dal patrimonio della stabile organizzazione in Italia al patrimonio della casa madre estera. Continuazione del consolidato fiscale - Articolo 117, comma 2, del TUIR.	13
	Risoluzione Ministeriale del 2 marzo 2017, n. 25	
3.3	Disposizioni attuative del decreto del Ministro delle finanze del 6 agosto 2015 di attuazione della legge 18 giugno 2015, n. 95 di ratifica dell'Accordo tra il Governo degli Stati Uniti d'America e il Governo della Repubblica italiana finalizzato a migliorare la compliance fiscale internazionale e ad applicare la normativa FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) e dei provvedimenti del Direttore dell'Agenzia n. 106541 del 7 agosto 2015 e n. 119038 del 26 luglio 2016.	14
	Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 marzo 2017	
3.4	Decreto Legislativo 15 marzo 2017, n. 32, rubricato "Attuazione della direttiva (UE) 2015/2376 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale". Pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del 23 marzo 2017, n. 69	14

3.5	Interpello art. 11, c. 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212). Credito per le imposte pagate all'estero da società residenti in Stati o territori a regime fi scale privilegiato, attribuito al socio controllante residente al momento della tassazione integrale degli utili provenienti da tali società (art. 3 d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 - art. 89, comma 3, del tur).	15
	Risoluzione del 24 novembre 2016, n. 108	
3.6	Interpello ordinario (articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212). Art. 38-bis2 del DPR n. 633 del 1972. Rimborso IVA per i soggetti non residenti stabiliti in altro Stato membro UE.	16
	Risoluzione Ministeriale 28 novembre 2016, n. 110	
3.7	Modalità di attuazione delle disposizioni contenute negli articoli 2 e 10 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fi scale del 1° aprile 2015, ratificata dalla legge del 7 luglio 2016 n. 137.	17
	Provvedimento del Direttore dell'Agenda delle Entrate del 18 ottobre 2016, Prot. n. 2016/171514	
3.8	Imposta sulle transazioni finanziarie di cui all'articolo 1, comma 491, legge 24 dicembre 2012, n. 228. Stati o territori con i quali non sono in vigore accordi per lo scambio di informazioni o per l'assistenza al recupero crediti ai sensi dell'articolo 19, comma 4, terzo periodo, del decreto del Ministro dell'economia e finanze del 21 febbraio 2013, come modificato dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 18 marzo 2013.	17
	Provvedimento del Direttore dell'Agenda delle Entrate del 26 ottobre 2016, Prot. 178754	
3.9	Accordo Italia-Svizzera e Voluntary Disclosure. <i>Waiver</i> sempre necessario per le operazioni fino al 22 febbraio 2015.	18
	Comunicato Stampa dell'Agenda delle Entrate del 25 ottobre 2016	
4	<u>GIURISPRUDENZA NAZIONALE, PROVVEDIMENTI ED INTERPRETAZIONI MINISTERIALI</u>	
4.1	CFC (Controlled Foreign Companies)	18
	Corte di Cassazione, Sentenza 28 febbraio 2017, n. 5154	
5	<u>AGENZIA DELLE DOGANE</u>	
5.1	I regimi speciali nell'ambito del nuovo codice doganale dell'UE (Reg. UE n. 952/2013)	19
	<i>Premessa</i>	
	<i>Disposizioni comuni</i>	
	<i>Regime del transito</i>	
	<i>Regime del deposito</i>	
	<i>L'uso particolare</i>	

	<i>Il perfezionamento</i>	
5.2	Conversione in Legge, con modificazioni, del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili: novità in materia doganale	24
6	<u>OSSERVATORIO FISCALE INTERNAZIONALE</u>	
6.1	UE-Andorra: pubblicato l'accordo sullo scambio di informazioni fiscali	27
6.2	UE-Africa Centrale: esportazioni senza dazi doganali	27
	Legge n. 258 del 2016	

1) UNIONE EUROPEA

1.1 Corporate Tax Reform Package: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

Comunicato Stampa del 25 ottobre 2016

La Commissione UE nel Comunicato Stampa del 25 ottobre 2016 ha precisato che intende rivedere il modo in cui le società sono tassate in Europa, proponendo un regime di tassazione equo e orientato alla crescita. A tal fine, è stato elaborato un pacchetto di riforme - Corporate Tax Reform Package - che si articola nelle seguenti 3 proposte il cui obiettivo è quello di potenziare la crescita e gli investimenti.

1. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB);
2. Hybrid Mismatches with Third Countries - Proposal to amend the Anti Tax Avoidance Directive;
3. Double taxation dispute resolution mechanism.

1. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) - Base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società

Tramite questa proposta le imprese disporranno per la prima volta di un corpus unico di norme al fine di calcolare gli utili imponibili in tutta l'Unione Europea. Il "nuovo" regime di imposizione delle società si sarà obbligatorio per i grandi gruppi multinazionali e garantirà che le imprese con ricavi complessivi superiori a 750 milioni di Euro all'anno siano tassate dove realizzano effettivamente i propri profitti.

Come precisato nel Comunicato Stampa, la Common Consolidated Corporate Tax Base non riguarda le aliquote dell'imposta sul reddito delle società, che restano una questione di sovranità nazionale.

2. Hybrid Mismatches with Third Countries - Proposal to amend the Anti Tax Avoidance Directive (Disallineamenti con i Paesi Terzi)

La seconda proposta del Corporate Tax Reform Package contiene nuove misure per impedire alle imprese di "sfruttare" a loro vantaggio le lacune (in particolare, i disallineamenti derivanti dal diverso trattamento fiscale degli strumenti finanziari ibridi) esistenti tra i regimi fiscali degli Stati Membri e dei Paesi Terzi.

3) Double taxation dispute resolution mechanism - Risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione

Viene proposto anche un sistema più efficace per risolvere le controversie in materia di doppia imposizione all'interno dell'Unione Europea; in particolare, viene proposto di adeguare gli attuali meccanismi di risoluzione delle controversie per rispondere più efficacemente alle esigenze delle imprese. Sarà contemplata una casistica più ampia, e gli Stati Membri avranno scadenze chiare al fine di concordare una soluzione vincolante al problema della doppia imposizione.

1.2 Commercio elettronico –“E-commerce and online businesses in the EU”

Comunicato Stampa del 1° dicembre 2016

La Commissione Europea ha pubblicato di recente una serie di misure volte ad agevolare gli adempimenti IVA per le imprese che svolgono attività di commercio elettronico nell'ambito della UE. Tali proposte consentiranno ai consumatori e alle imprese, in particolare le start-up e le PMI, di acquistare e vendere più facilmente beni e servizi online. L'introduzione di un portale a livello UE per i pagamenti IVA online (c.d.

“sportello unico”) permetterà di ridurre significativamente le spese per gli adempimenti IVA; inoltre, secondo le nuove norme l’IVA sarà versata nello Stato Membro del consumatore finale, garantendo così distribuzione più equa del gettito fiscale tra i Paesi UE. Gli Stati Membri potranno applicare la stessa aliquota IVA alle pubblicazioni elettroniche - come i libri in formato elettronico e i quotidiani online - e ai loro equivalenti in formato cartaceo; sono state infatti soppresse le disposizioni che escludevano le pubblicazioni elettroniche dal trattamento fiscale favorevole riservato alle pubblicazioni cartacee tradizionali.

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

1.3 Imposta sul Valore Aggiunto. Direttiva 2006/112/CE – Articoli 9 e 11 – Nozione di “soggetto passivo” - Società semplici che commercializzano i loro prodotti con un marchio comune e con l’intermediazione di una società di capitali - Nozione di “imprese indipendenti”

Causa C - 340/15 del 12 ottobre 2016

I Giudici comunitari, in riferimento al caso di persone fisiche che producono e vendono vino attraverso distinte società semplici autonomamente assoggettate ad IVA – prodotto successivamente acquistato e rivenduto in nome e per conto delle medesime persone fisiche per mezzo di una società commerciale da loro posseduta -, hanno precisato che al fine dell’attribuzione della soggettività passiva assumono rilevanza le caratteristiche dell’attività concretamente svolta; inoltre, per constatare l’indipendenza dell’esercizio di un’attività economica è necessario verificare se la persona interessata svolga le sue attività in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, nonché se essa si assuma il rischio economico legato all’esercizio di dette attività.

Ne deriva che l’articolo 4, Paragrafi 1 e 4 , primo comma, della Sesta Direttiva (nonché l’articolo 9, Paragrafo 1, primo comma, e l’articolo 10 della Direttiva 2006/112/CE) devono essere interpretati nel senso che vanno considerate imprese indipendenti assoggettate ad IVA diverse società semplici che si presentano in quanto tali autonomamente nei confronti dei loro fornitori, delle Autorità Pubbliche e, entro certi limiti, dei loro clienti, e ciascuna delle quali conduce la propria produzione utilizzando essenzialmente i propri strumenti di produzione, “ma le quali commercializzano gran parte dei loro prodotti utilizzando un marchio comune attraverso l’intermediazione di una società di capitali, le cui quote sono detenute dai membri ditali società semplici nonché da altri membri della famiglia interessata”.

1.4 Imposta sul Valore Aggiunto. Sesta direttiva - Articolo 28 quater, parte A, lettere a) e d) – Trasferimento di beni all’interno dell’Unione europea - Diritto all’esenzione - Mancato rispetto dell’obbligo di comunicare un numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione

Causa C- 24/15 del 20 ottobre 2016

In riferimento alla causa in oggetto, la Corte di Giustizia, dopo aver richiamato il principio di neutralità fiscale che caratterizza l’IVA, ha precisato che in relazione a una cessione intracomunitaria, l’obbligo di comunicare il numero di identificazione IVA dell’acquirente del bene costituisce un requisito formale rispetto al diritto all’esenzione dall’IVA.

La comunicazione di tale numero non costituisce, dunque, una condizione sostanziale ai fini dell’esenzione dall’IVA di un trasferimento intracomunitario; ne consegue che, al di fuori dei casi di frode fiscale, uno Stato Membro non può, in linea di principio, negare l’esenzione IVA di un trasferimento intracomunitario per il solo motivo che il soggetto passivo non ha comunicato il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato Membro di destinazione.

1.5 Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione dei capitali – Articoli da 63 a 65 TFUE

Causa C-464/14 del 24 novembre 2016

In riferimento alla libera circolazione dei capitali, la Corte di Giustizia ha precisato che una normativa, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dei dividendi dalla propria base imponibile, qualora essi siano distribuiti da una società residente dello stesso Stato membro, ma non può procedere a una tale deduzione qualora la società distributrice sia residente di uno Stato terzo, configura una restrizione ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e gli Stati terzi che, in linea di principio, è vietata dall'articolo 63 TFUE.

Il rifiuto di concedere una deduzione integrale o parziale dalla base imponibile dei dividendi percepiti [...] può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, se risulta impossibile, per le autorità fiscali dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria, ottenere dallo Stato terzo di cui è residente la società distributrice di tali dividendi informazioni che consentano di accertare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta di quest'ultima società è soddisfatta.

1.6 Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 77/388/CEE – Articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d) – Ambito di applicazione – Applicazione di un pro rata di detrazione all'imposta sul valore aggiunto che ha gravato l'acquisto della totalità dei beni e dei servizi utilizzati da un soggetto passivo – Operazioni accessorie – Utilizzo della cifra d'affari come indizio

Causa C-378/15 del 14 dicembre 2016

La Corte di Giustizia UE nella sentenza in commento ha fornito importanti precisazioni in merito alle regole italiane del pro-rata IVA, e in particolare con riferimento all'ambito di applicazione della deroga prevista dall'articolo 17, Paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della Sesta Direttiva: ai sensi di tale disposizione, gli Stati Membri possono autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione secondo la norma di cui al primo comma dell'articolo 17 (il quale prevede che il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile) relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate. In estrema sintesi, secondo i giudici comunitari il sistema italiano di calcolo dell'IVA sulla base del metodo del pro-rata, per le imprese che hanno sia attività soggette ad IVA sia attività esenti, è legittimo e conforme all'obiettivo di semplificazione previsto dalla normativa comunitaria.

La Corte di Giustizia è intervenuta anche sul tema delle operazioni accessorie, chiarendo che un'attività economica deve essere qualificata come accessoria, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, della Sesta Direttiva, qualora non costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa e non implichi un impiego significativo di beni e di servizi per i quali l'IVA è dovuta.

1.7 Aiuti di Stato. Sentenza della Corte (Grande Sezione) del 21 dicembre 2016. Impugnazione – Aiuti di Stato – Articolo 107, paragrafo 1, TFUE – Regime fi scale – Imposta sulle società – Deduzione – Ammortamento dell'avviamento finanziario risultante da acquisizione di Partecipazioni azionarie almeno del 5% da parte di imprese con domicilio fi scale in Spagna in imprese con domicilio fiscale al di fuori di detto Stato membro – Nozione di “aiuto di Stato” – Requisito afferente alla selettività

Cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P

La Corte di Giustizia UE nelle Cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P ha commentato la normativa sugli Aiuti di Stato, con particolare riferimento al criterio della c.d. “selettività” delle misure fiscali. In via preliminare, è

stato chiarito che, secondo una costante giurisprudenza, la qualifica di una misura nazionale come Aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE richiede che siano soddisfatti i seguenti requisiti: 1) deve trattarsi di un intervento dello Stato o attraverso risorse statali; 2) tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra gli Stati Membri; 3) deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario; 4) deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

Per quanto concerne il requisito di selettività del vantaggio - che costituisce un elemento costitutivo della nozione di Aiuto di Stato - da una giurisprudenza costante della Corte di Giustizia UE risulta che la valutazione di tale requisito richiede di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, la misura nazionale in discussione sia tale da favorire talune imprese o talune produzioni rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da detto regime, e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato idoneo ad essere qualificato come discriminatorio.

La Corte di Giustizia UE ha anche precisato che la nozione di Aiuto di Stato non riguarda i provvedimenti che stabiliscono una differenziazione tra imprese che si trovano, in relazione all'obiettivo perseguito dal regime giuridico di cui si tratti, in una situazione fattuale e giuridica analoga e, pertanto, a priori selettive, qualora lo Stato Membro interessato possa dimostrare che tale differenziazione è giustificata allorché risulta dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui tali provvedimenti si inseriscono. Secondo la Corte di Giustizia UE, il Tribunale dell'UE nel caso di specie ha commesso un errore di diritto nel valutare la compatibilità del regime tributario spagnolo con la normativa in commento: infatti, detto Tribunale non ha correttamente applicato il requisito di selettività degli Aiuti di Stato, che gli imponeva di verificare la dimostrazione, da parte della Commissione UE, del carattere discriminatorio del regime spagnolo di deduzione delle acquisizioni di partecipazioni azionarie in società estere.

1.8 Rinvio pregiudiziale - Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto - Direttiva 2006/112/CE - Regime speciale d'imposizione del margine - Nozione di beni d'occasione - Vendita di pezzi di ricambio prelevati da veicoli fuori uso.

Causa C-471/15 del 18 gennaio 2017

Come previsto dall'articolo 311 Paragrafo 1, Punto 1, della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, costituiscono beni d'occasione i beni mobili materiali suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione; come chiarito dalla Corte, si deve constatare che da tale disposizione non risulta che la nozione di beni d'occasione esclude i beni mobili materiali suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione, provenienti da un altro bene nel quale erano incorporati come parti costitutive.

La circostanza che un bene usato costitutivo di un altro bene venga separato da quest'ultimo non mette in discussione la qualificazione del bene prelevato come bene d'occasione, purché esso possa essere reimpiegato nello stato originario o previa riparazione. La qualificazione come bene d'occasione richiede unicamente che il bene usato abbia conservato le funzionalità che possedeva allo stato nuovo e che possa essere riutilizzato nello stato originario o previa riparazione.

Ciò si verifica nel caso dei pezzi di automobili prelevati da un autoveicolo fuori uso dal momento che, anche se separati da tale veicolo, conservano le funzionalità che possedevano allo stato nuovo e, quindi, possono essere riutilizzati per gli stessi fini.

Ciò detto, i pezzi provenienti da autoveicoli fuori uso devono essere considerati beni d'occasione, ai sensi dell'articolo 311 citato, con la conseguenza che le cessioni di tali pezzi effettuate da soggetti passivi-rivenditori devono essere assoggettate all'applicazione del c.d. regime speciale del margine: in particolare, il margine del soggetto passivo-rivenditore è pari alla differenza tra il prezzo di vendita chiesto dal soggetto passivo-rivenditore per il bene e il relativo prezzo di acquisto.

1.9 Rinvio pregiudiziale - IVA - Direttiva 2006/112/CE - Articoli 131 e 138 - Presupposti per l'esenzione di una cessione intracomunitaria - Sistema di scambio d'informazioni in materia d'IVA (VIES) – Mancata iscrizione dell'acquirente - Diniego del beneficio dell'esenzione - Ammissibilità
Causa C- 21/16 del 9 febbraio 2017

Secondo la Corte di Giustizia, l'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro neghi l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di una cessione intracomunitaria per il solo motivo che, al momento di tale cessione, l'acquirente, domiciliato sul territorio dello Stato membro di destinazione e titolare di un numero di identificazione di imposta sul valore aggiunto valido per le operazioni in tale Stato, non è iscritto al sistema di scambio di informazioni in materia di imposta sul valore aggiunto e non è assoggettato ad un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari, allorché non esiste alcun serio indizio che lasci supporre l'esistenza di una frode ed è dimostrato che sono soddisfatte le condizioni sostanziali dell'esenzione. In tal caso, l'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, interpretato alla luce del principio di proporzionalità, osta del pari a tale diniego qualora il venditore fosse a conoscenza delle circostanze che caratterizzavano la situazione dell'acquirente con riferimento all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e fosse persuaso che, in un momento successivo, l'acquirente sarebbe stato registrato in quanto operatore intracomunitario con effetto retroattivo.

1.10 Rinvio pregiudiziale – Società madri e figlie aventi sede in Stati membri diversi – Regime fiscale comune applicabile – Imposta sulle società – Direttiva 90/435/CEE – Ambito di applicazione – Articolo 2, lettera c) – Società assoggettata all'imposta, senza possibilità di opzione e senza esserne esentata – Imposizione ad aliquota zero
Causa C-448/15 dell'8 marzo 2017

Secondo la Corte di Giustizia, la direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, deve essere interpretata nel senso che il suo articolo 5, paragrafo 1, non osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale è prelevata una ritenuta d'imposta mobiliare sui dividendi distribuiti da una società figlia con sede in tale Stato membro a un organismo d'investimento collettivo a carattere fiscale, con sede in un altro Stato membro, assoggettato all'imposta sulle società ad aliquota zero a condizione che tutti i suoi utili siano distribuiti ai propri azionisti, posto che un siffatto organismo non costituisce una «società di uno Stato membro», ai sensi di tale direttiva.

1.11 Rinvio pregiudiziale – Fiscalità diretta – Società di Stati membri diversi – Regime fiscale comune – Fusione per incorporazione – Previa autorizzazione dell'amministrazione finanziaria – Direttiva 90/434/CEE – Articolo 11, paragrafo 1, lettera a) – Frode o evasione fiscali – Libertà di stabilimento
Causa C-14/16 dell'8 marzo 2017

Mediante la Sentenza in oggetto, la Corte di Giustizia ha affermato il seguente principio di diritto: «L'articolo 49 TFUE e l'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 90/434 devono essere interpretati

nel senso che ostano a una normativa nazionale, che, nel caso di un'operazione di fusione transfrontaliera, subordini la concessione dei vantaggi fiscali applicabili a un'operazione siffatta ai sensi di tale direttiva, nella fattispecie il riporto dell'imposizione delle plusvalenze inerenti ai beni conferiti a una società stabilita in un altro Stato membro da una società francese, a una procedura di previa autorizzazione nell'ambito della quale, per ottenere tale autorizzazione, il contribuente deve dimostrare che l'operazione interessata è giustificata da una ragione economica, che non ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali e che le sue modalità consentono di garantire la futura imposizione delle plusvalenze in sospensione di imposta, mentre, nel caso di un'operazione di fusione interna, un simile riporto è concesso senza che il contribuente debba effettuare una simile procedura”.

I Giudici comunitari sono intervenuti anche sul tema della frode e dell'evasione fiscale specificando che, al fine di verificare se l'operazione interessata persegua un obiettivo di frode o di evasione fiscale, le Autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere caso per caso ad un esame complessivo di tale operazione.

1.12 Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto – Principio della neutralità fiscale – Normativa nazionale che prevede un limite massimo fisso dell'importo del rimborso o della compensazione del credito o dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto

Causa C-211/16 del 16 marzo 2017

La Corte di Giustizia UE, in riferimento alla normativa italiana secondo cui il rimborso o la compensazione di crediti IVA siano consentiti, per singolo anno di imposta, non nella loro interezza ma solo entro un limite massimo predeterminato [i.e. Euro 700.000], ha affermato il seguente principio di diritto:

“L'articolo 183, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che limita la compensazione di taluni debiti tributari con crediti d'imposta sul valore aggiunto a un importo massimo determinato, per ogni periodo d'imposta, a condizione che l'ordinamento giuridico nazionale preveda comunque la possibilità per il soggetto passivo di recuperare tutto il credito d'imposta sul valore aggiunto entro un termine ragionevole”.

2) ACCORDI BILATERALI CON ALTRI STATI

2.1 Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Principato di Monaco sullo scambio di informazioni in materia fiscale, con Protocollo, fatto a Monaco il 2 marzo 2015.

Legge 1 dicembre 2016, n. 231 - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del 21 dicembre 2016, n. 297

La Legge del 1° dicembre 2016, n. 231, ha ratificato e dato esecuzione all'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Principato di Monaco sullo scambio di informazioni in materia fiscale; l'Accordo comprende anche un Protocollo che costituisce parte integrante dello stesso.

Come disposto dall'articolo 1, le Autorità competenti delle Parti Contraenti si prestano assistenza attraverso lo scambio di informazioni verosimilmente rilevanti per l'Amministrazione e l'applicazione delle leggi interne delle Parti Contraenti relativamente alle imposte oggetto dell'Accordo.

Tali informazioni comprendono quelle verosimilmente rilevanti per la determinazione, l'accertamento e la riscossione delle imposte, per il recupero dei crediti fiscali e le relative misure di esecuzione, oppure per le indagini o i procedimenti per reati tributari. Inoltre, i diritti e le misure di salvaguardia assicurati alle

persone dalle Leggi, ovvero dalla prassi amministrativa della Parte interpellata, restano applicabili nella misura in cui essi non impediscano o posticipino, in maniera indebita, l'effettivo scambio di informazioni. Il Protocollo, con riferimento alle richieste di informazioni, interviene anche sulla definizione di "conti chiusi", "conti sostanzialmente svuotati" e "conti inattivi".

2.2 Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Panama per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Roma e a Città di Panama il 30 dicembre 2010

Legge del 3 novembre 2016, n. 208 - Pubblicazione in G. U. del 21 novembre 2016, n. 272

La Legge del 3 novembre 2016, n. 208 recante *"Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Panama per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Roma e a Città di Panama il 30 dicembre 2010"* è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 21 novembre 2016, n. 272. Gli articoli 1 e 2 della Legge conferiscono l'autorizzazione alla ratifica della Convenzione, nonché la piena ed intera esecuzione della stessa. La Convenzione all'articolo 25 disciplina lo scambio di informazioni, prevedendo che le Autorità competenti degli Stati Contraenti si scambieranno le informazioni presumibilmente rilevanti per applicare le disposizioni della Convenzione, ovvero rilevanti per l'Amministrazione Finanziaria. Lo scambio di informazioni sarà richiesto solo quando lo Stato contraente richiedente abbia esaurito tutte le regolari fonti di informazione disponibili in base alla propria procedura fiscale interna. La Convenzione prevede anche un Protocollo Aggiuntivo, il quale interviene, tra l'altro, sugli articoli 4 e 5 della Convenzione, in tema di residenza e di stabile organizzazione.

2.3 Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica del Cile per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, con Protocollo, fatta a Santiago il 23 ottobre 2015

Legge 3 novembre 2016, n. 212

La Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e il Cile, ratificata con Legge del 3 novembre 2016, n. 212 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 23 novembre 2016, n. 274), si compone di 31 articoli, a cui fa seguito un Protocollo che interviene sugli articoli della Convenzione. L'articolo 24 disciplina la Procedura Amichevole: in particolare, viene previsto che quando una persona ritiene che le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati Contraenti comportano, ovvero comporteranno, un'imposizione non conforme alle disposizioni convenzionali, la fattispecie, indipendentemente dai ricorsi previsti dalle legislazioni nazionali, potrà essere sottoposta all'Autorità competente dello Stato Contraente di cui è residente. Le rispettive Autorità competenti faranno del loro meglio per risolvere per via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione. L'articolo 25 disciplina lo scambio di informazioni, specificando che saranno scambiate le informazioni presumibilmente rilevanti per l'applicazione delle disposizioni convenzionali o per l'applicazione delle leggi interne relative alle imposte di qualsiasi genere e denominazione prelevate per conto degli Stati Contraenti, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione.

2.4 Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Principato del Liechtenstein sullo scambio di informazioni in materia fiscale, con Protocollo e Protocollo Aggiuntivo, fatto a Roma il 26 febbraio 2015

Legge 3 novembre 2016, n. 210 - Pubblicazione in G.U. del 22 novembre 2016, n. 273

Con la Legge 3 novembre 2016, n. 210, pubblicata nella G.U. del 22 novembre 2016, n. 273 è stato ratificato l'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Principato del Liechtenstein sullo scambio di informazioni in materia fiscale. Detto Accordo si compone di 13 articoli.

L'articolo 1 disciplina l'oggetto e il relativo ambito di applicazione: viene previsto che le Autorità competenti delle Parti Contraenti si prestano assistenza attraverso lo scambio di informazioni verosimilmente rilevanti per l'Amministrazione Finanziaria e per l'applicazione delle leggi interne delle Parti Contraenti relativamente alle imposte oggetto dell'Accordo.

L'Accordo contiene anche un Protocollo aggiuntivo il quale interviene, tra l'altro, in tema di Voluntary Disclosure, specificando che i Contribuenti italiani hanno la possibilità di regolarizzare la propria posizione fiscale per le attività estere non dichiarate detenute presso intermediari esteri, attraverso un programma nazionale di collaborazione volontaria (*Voluntary Disclosure Programme, VDP*). Il Protocollo disciplina anche le cc.dd. richieste di gruppo relativamente alle relazioni bancarie detenute presso intermediari finanziari del Liechtenstein.

3) NORMATIVA e PRASSI NAZIONALE

3.1 "Nuovo Accordo con la Svizzera sullo scambio di informazioni, spingerà la Voluntary Disclosure"

Comunicato Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14 marzo 2017, n. 39

Il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Amministrazione Federale delle Contribuzioni hanno concluso un Accordo al fine di rendere operativo lo scambio di informazioni fiscali attraverso le cc.dd. "richieste di gruppo", in base all'articolo 27 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra l'Italia e la Svizzera.

Tale Accordo è entrato in vigore il 2 Marzo 2017 e definisce le modalità operative relative alle richieste di gruppo ammissibili. Come precisato nel Comunicato Stampa "l'iniziativa è in linea con l'evoluzione del quadro di cooperazione internazionale per la trasparenza fiscale, che include lo scambio automatico di informazioni finanziarie a fini fiscali. Lo scambio automatico consentirà all'Italia di ricevere in via continuativa, a partire da settembre 2017, le informazioni nominative su italiani con disponibilità finanziarie presso un ampio numero di paesi, compresi i maggiori centri finanziari.

In tale rinnovato contesto, la recente riapertura dei termini della Voluntary Disclosure rappresenta un'importante opportunità per i contribuenti italiani che intendono regolarizzare la propria posizione fiscale con riguardo alle attività detenute all'estero in violazione delle norme fiscali".

3.2 Interpello art. 11. Legge 27 luglio 2000, n. 212. Trasferimento della partecipazione di controllo dal patrimonio della stabile organizzazione in Italia al patrimonio della casa madre estera. Continuazione del consolidato fiscale - Articolo 117, comma 2, del TUIR.

Risoluzione Ministeriale del 2 marzo 2017, n. 25

L'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 25 ha fornito alcuni chiarimenti relativamente al trasferimento della partecipazione di controllo dal patrimonio della stabile organizzazione in Italia al patrimonio della casa madre estera e alla continuazione del Consolidato Fiscale Nazionale.

Nel caso di specie, una società opera nel nostro Paese come impresa bancaria per il tramite della sua stabile organizzazione italiana ed è presente in Italia anche attraverso alcune società di capitali controllate direttamente e indirettamente.

Ad oggi, la stabile organizzazione italiana, a seguito delle modifiche normative intervenute a mezzo del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147 ("Decreto Internazionalizzazione"), svolge il ruolo di consolidante: i) per le partecipazioni in società controllate italiane incluse nel patrimonio della stabile

organizzazione; ii) per le partecipazioni non incluse nel patrimonio della stabile organizzazione; iii) per le stabili organizzazioni italiane di società controllate non residenti. In via preliminare l’Agenzia delle Entrate ha osservato che, prima delle modifiche introdotte dall’articolo 6 del citato Decreto internazionalizzazione, la stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente poteva svolgere il ruolo di consolidante soltanto se il suo patrimonio comprendeva la partecipazione in ciascuna delle società rientranti nel perimetro di consolidamento. Per effetto delle modifiche (cfr. il nuovo comma 2 dell’articolo 117 del TUIR) la stabile organizzazione potrà assumere la qualifica di consolidante quando la casa madre, residente in un Paese convenzionato, intenda consolidare le proprie controllate residenti in Italia, anche qualora le partecipazioni nelle società controllate italiane consolidate non sono comprese nel patrimonio (*rectius*: fondo di dotazione) della stabile organizzazione. Ciò premesso, nella Risoluzione è stato precisato che non osta alla prosecuzione del Consolidato tra la società capogruppo consolidante e la società consolidata italiana il trasferimento della partecipazione totalitaria detenuta in tale ultima società dalla stabile organizzazione italiana alla casa madre. A giudizio dell’Agenzia delle Entrate *“ne può ritenersi necessaria, soltanto per la prosecuzione dei consolidati già in essere alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 147 del 2015, la permanenza della partecipazione nelle società consolidate nel patrimonio della stabile organizzazione del soggetto non residente, in quanto [...] ciò non farebbe altro che lasciar persistere quel contrasto con il diritto dell’Unione europea - evidenziato dalla sentenza della Corte di Giustizia del 12 giugno 2014 - che il legislatore italiano invece ha inteso sanare”*.

3.3 Disposizioni attuative del decreto del Ministro delle finanze del 6 agosto 2015 di attuazione della legge 18 giugno 2015, n. 95 di ratifica dell’Accordo tra il Governo degli Stati Uniti d’America e il Governo della Repubblica italiana finalizzato a migliorare la compliance fiscale internazionale e ad applicare la normativa FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) e dei provvedimenti del Direttore dell’Agenzia n. 106541 del 7 agosto 2015 e n. 119038 del 26 luglio 2016.

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 23 marzo 2017

Il Direttore dell’Agenzia delle Entrate con il Provvedimento in oggetto ha integrato i precedenti Provvedimenti del 7 agosto 2015, n. 106541 e del 26 luglio 2016 n. 119038, a seguito della modifica del tracciato da utilizzare per l’invio delle informazioni pubblicata dall’Internal Revenue Service statunitense a decorrere dal 1° gennaio 2017. In particolare, tale modifica ha comportato un adeguamento degli allegati tecnici al citato Provvedimento n. 106541, nonché la necessità di prorogare i termini per la comunicazione delle informazioni relative al 2016.

Come precisato nell’articolo 2 rubricato *“Termine per la comunicazione delle informazioni relative all’anno 2016”*, in relazione alle comunicazioni di cui al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia n. 106541 del 7 agosto 2015, la trasmissione delle informazioni relative all’anno 2016 deve essere effettuata entro il 31 maggio 2017.

Sulla tematica si precisa che l’Accordo intergovernativo FATCA, ratificato con Legge 18 giugno 2015, n. 95, operativo dal 1° luglio 2014, è finalizzato a contrastare l’evasione fiscale tramite lo scambio automatico di informazioni finanziarie. Al fine di ottemperare agli adempimenti di trasmissione dei dati all’IRS (Internal Revenue Service) statunitense, le Istituzioni finanziarie italiane tenute alla comunicazione (RIFI) trasmettono all’Agenzia delle Entrate i dati sul titolare statunitense del conto e sul conto stesso, compresi gli importi dei pagamenti corrisposti a Istituzioni Finanziarie non partecipanti (NPMF).

3.4 Decreto Legislativo 15 marzo 2017, n. 32, rubricato *“Attuazione della direttiva (UE) 2015/2376 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di*

informazioni nel settore fiscale". Pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del 23 marzo 2017, n. 69

Il Decreto Legislativo del 15 marzo 2017, n. 32, relativo allo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 23 marzo 2017, n. 69. Tale Decreto ha dato attuazione alla Direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio dell'8 dicembre 2015 recante modifica della Direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale.

Il Decreto ha apportato delle modifiche al D.Lgs del 4 marzo 2014, n. 29 e al D.P.R. n. 600/1973.

Come previsto nel Comunicato Stampa del Governo *"in considerazione delle sfide poste dall'elusione fiscale transfrontaliera e da una concorrenza fiscale dannosa, la direttiva europea [Direttiva (UE) 2015/2376] punta a rafforzare lo scambio di informazioni sui ruling preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, che da facoltativo diventa obbligatorio"*.

In particolare, i ruling preventivi transfrontalieri rilevanti ai fini dello scambio automatico delle informazioni riguardano gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, nonché gli accordi preventivi relativi all'utilizzo di software coperto da copyright, da brevetti industriali, marchi, disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera. Inoltre, sono ricompresi tra i ruling preventivi transfrontalieri rilevanti ai fini dello scambio automatico delle informazioni anche i pareri resi su istanze di interpello relativi all'interpretazione, ovvero all'applicazione, di norme anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera.

Rientrano negli obblighi di scambio automatico di informazioni anche gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (i.e. accordi per la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR, e accordi per l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente, ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente).

L'articolo 1, comma 1 - *quinquies* del Decreto prevede che gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi Terzi sono esclusi dall'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni nel caso in cui l'accordo fiscale internazionale, in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, non ne consente la divulgazione a terzi.

3.5 Interpello art. 11, c. 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212). Credito per le imposte pagate all'estero da società residenti in Stati o territori a regime fi scale privilegiato, attribuito al socio controllante residente al momento della tassazione integrale degli utili provenienti da tali società (art. 3 d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 - art. 89, comma 3, del tuir).

Risoluzione del 24 novembre 2016, n. 108

La Risoluzione Ministeriale n. 108 è intervenuta sulla tematica del riconoscimento, in capo ad una società italiana, del credito d'imposta previsto dall'articolo 89, comma 3, del TUIR - come modificato dall'articolo 3, comma 1, lettera e), del Decreto Internazionalizzazione - con riferimento ai dividendi distribuiti nel corso del periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2015 da una società con sede ad Hong Kong (tale società per il periodo d'imposta 2015 rientrava nell'ambito della disciplina CFC, ai sensi dell'articolo 167, comma 1, del TUIR, nella versione vigente fino al 31 dicembre 2015).

La società italiana detiene il controllo totalitario indiretto della società con sede in Hong Kong per il tramite di una società controllante intermedia con sede in Lussemburgo (di cui la società italiana è unico socio). E' stato chiarito che, nel caso di specie, occorre tenere conto delle modifiche apportate all'articolo 167 del

TUIR dalla Legge di Stabilità 2015 e dalla Legge di Stabilità 2016, che hanno profondamente riformato i criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata.

Tali criteri assumono rilevanza sia nell'ambito della disciplina CFC sia ai fini delle disposizioni previste in materia di integrale tassazione degli utili provenienti da soggetti residenti in Paesi Black List, che richiamano espressamente il comma 4 dell'articolo 167 del TUIR. In particolare, è stato precisato che la verifica dei presupposti previsti per l'applicazione del regime di tassazione integrale dei dividendi esteri Black List deve essere effettuata utilizzando il criterio vigente al momento del materiale conseguimento degli stessi, "poiché in tale momento assumono rilevanza fiscale in capo al percettore" (cfr. anche la Circolare 4 agosto 2016, n. 35/E).

Inoltre, è stato specificato che, nel caso di specie, alla società controllante intermedia deve essere riconosciuto un credito d'imposta ai sensi dell'art. 165 del TUIR, in ragione delle imposte assolute dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione (essendo stata disapplicata la disciplina CFC in base alla dimostrazione della prima circostanza esimente, di cui all'articolo 167, comma 5, lettera a) del TUIR). Al riguardo, è stato specificato che i dati rilevanti ai fini del calcolo del sopra citato credito d'imposta devono essere riportati in un prospetto specificamente redatto e conservato dal Contribuente; l'importo dello stesso dovrà essere indicato nella Dichiarazione dei Redditi, unitamente alle imposte assolute all'estero dalla CFC (FC39/col. 5 dei righe da RM1 a RM4).

3.6 Interpello ordinario (articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212). Art. 38-bis2 del DPR n. 633 del 1972. Rimborso IVA per i soggetti non residenti stabiliti in altro Stato membro UE.

Risoluzione Ministeriale 28 novembre 2016, n. 110

Nella Risoluzione n. 110 sono state fornite alcune indicazioni relativamente al rimborso IVA per i soggetti non residenti stabiliti in altro Stato Membro UE, con particolare riferimento all'articolo 38-bis2 del Decreto IVA, che ha recepito l'articolo 170 della Direttiva 2008/9/CE (cfr., il Provvedimento Direttoriale n. 53471/2010 con cui sono state fornite le indicazioni operative a cui il soggetto non residente UE deve attenersi per attivare l'istanza di rimborso dell'IVA assolta in Italia).

Nel caso di specie un soggetto passivo olandese presta servizi relativi alla procedura per ottenere il rimborso dell'IVA a soggetti passivi che hanno assolto la relativa imposta in uno Stato Membro diverso da quello di stabilimento. In particolare, tali servizi riguardano l'intero iter procedurale per ottenere il rimborso, andando dalla presentazione dell'istanza di rimborso all'Autorità fiscale dello Stato di stabilimento del soggetto richiedente all'incasso del relativo importo, con successivo trasferimento del danaro al cliente.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver commentato la normativa anche comunitaria, ha chiarito che il soggetto passivo non residente stabilito in altro Stato Membro UE è abilitato a conferire mandato ad un soggetto terzo (diverso dal soggetto passivo che ha maturato il credito IVA), legittimato in forza di una procura speciale, di riscuotere per suo conto le somme dovute a titolo di rimborso dell'IVA.

Inoltre, è stato precisato che la procura (speciale) all'incasso deve essere conferita per iscritto con firma autenticata; anche per le procure formate all'estero è necessario che il relativo atto di conferimento sia autenticato da un notaio o da un pubblico ufficiale.

Inoltre, è necessaria la legalizzazione dell'atto di conferimento della procura, con esclusione dei casi in cui l'avente diritto al rimborso risieda in un Paese aderente alla Convenzione dell'Aja per l'abolizione della legalizzazione degli atti pubblici stranieri (adottata a l'Aja il 5 ottobre 1961 e ratificata dall'Italia con la Legge 20 dicembre 1966, n. 1253).

Per gli atti notarili che provengono dai Paesi aderenti alla Convenzione di Bruxelles del 25 maggio 1987 non è richiesta alcuna legalizzazione, nemmeno attraverso la postilla (o "Apostille").

3.7 Modalità di attuazione delle disposizioni contenute negli articoli 2 e 10 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fi scale del 1° aprile 2015, ratificata dalla legge del 7 luglio 2016 n. 137.

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 18 ottobre 2016, Prot. n. 2016/ 171514

Il Direttore dell’Agenzia delle Entrate con il Provvedimento Prot. n. 2016/171514 del 18 ottobre 2016 ha dato attuazione alle disposizioni contenute negli articoli 2 e 10 della Convenzione stipulata il 1° aprile 2015 in materia fiscale tra l’Italia e la Santa Sede, relativamente:

- agli adempimenti inerenti agli obblighi di determinazione e versamento delle imposte dovute ai sensi dell’articolo 2 della Convenzione;
- al sistema di tassazione applicabile nel periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore della Convenzione.

L’articolo 1 della Convenzione (rubricato “Scambio di informazioni”) - recependo il più aggiornato standard internazionale (articolo 26 del Modello OCSE) - dispone che le Autorità competenti delle Parti contraenti si scambieranno le informazioni verosimilmente rilevanti per applicare le disposizioni in essa previste, oppure per l’amministrazione o l’applicazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione riscosse per conto delle Parti contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali, nella misura in cui l’imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione. Inoltre, come specificato nelle Motivazioni del Provvedimento, la Convenzione “ha istituito a regime un sistema semplificato di tassazione dei proventi e delle attività finanziarie detenute presso enti che svolgono professionalmente un’attività di natura finanziaria nello Stato della Città del Vaticano da parte di alcune categorie di soggetti residenti in Italia, che possono peraltro avvalersi per le annualità di imposta fino al 2015 di una procedura di regolarizzazione avente gli stessi effetti della legge 15 dicembre 2014, n. 186” (c.d. Voluntary Disclosure). Per completezza, si segnala che è stato pubblicato anche il Provvedimento Prot. n. 2016/171521 del 18 ottobre 2016 recante le modalità di attuazione delle disposizioni contenute negli articoli 3, 4 e 10 della Convenzione, con particolare riferimento all’approvazione del Modello di istanza per la definizione delle posizioni fiscali relative alle annualità di imposta fino al 2015.

3.8 Imposta sulle transazioni finanziarie di cui all’articolo 1, comma 491, legge 24 dicembre 2012, n. 228. Stati o territori con i quali non sono in vigore accordi per lo scambio di informazioni o per l’assistenza al recupero crediti ai sensi dell’articolo 19, comma 4, terzo periodo, del decreto del Ministro dell’economia e finanze del 21 febbraio 2013, come modificato dal decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 18 marzo 2013.

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 26 ottobre 2016, Prot. 178754

Il Provvedimento è intervenuto:

- sull’individuazione degli Stati o territori con i quali non sono in vigore Accordi per lo scambio di informazioni, o per l’assistenza al recupero crediti;
- sulle modifiche della lista di Stati o territori con i quali non sono in vigore Accordi per lo scambio di informazioni, o per l’assistenza al recupero crediti.

Per quanto concerne l’individuazione degli Stati o territori con i quali non sono in vigore Accordi per lo scambio di informazioni o per l’assistenza al recupero crediti, il Provvedimento ha precisato che, dal 13

luglio 2016, nell'elenco di cui al punto 1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 2016/84383 del 30 maggio 2016 (come integrato dal Provvedimento n. 2016/89888 del 9 giugno 2016) deve intendersi ricompresa la Svizzera.

Relativamente alle modifiche della lista di Stati o territori con i quali non sono in vigore Accordi per lo scambio di informazioni, o per l'assistenza al recupero crediti, viene chiarito che la lista di Stati o territori di cui al Provvedimento in esame e ai Provvedimenti n. 2016/84383 e n. 2016/89888 prima citati può essere modificata, con successivi Provvedimenti, in ragione della entrata in vigore o della cessazione di Accordi conclusi con l'Italia che consentano lo scambio di informazioni, ovvero l'assistenza al recupero crediti, nonché all'esito della verifica della effettiva esecuzione dei predetti Accordi.

3.9 Accordo Italia-Svizzera e Voluntary Disclosure. Waiver sempre necessario per le operazioni fino al 22 febbraio 2015.

Comunicato Stampa dell'Agenzia delle Entrate del 25 ottobre 2016

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti relativamente all'Accordo Italia-Svizzera e la Voluntary Disclosure, con particolare riferimento al c.d. *waiver*¹.

In particolare, è stato precisato che il *waiver* svizzero perde efficacia automaticamente con l'entrata in vigore del Protocollo di modifica della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e la Confederazione Svizzera, firmato il 23 febbraio 2015, ma solamente per le operazioni che sono intervenute a partire da tale data. Ne consegue che anche dopo il 13 luglio 2016 (data in cui è entrato in vigore il Protocollo) è comunque necessario produrre il *waiver*, qualora non ancora trasmesso all'Agenzia delle Entrate.

Nel Comunicato Stampa, l'Agenzia delle Entrate ha anche fornito alcune precisazioni relativamente al *waiver* rilasciato dopo il 13 luglio 2016, ovvero prima di tale data: con riferimento a quest'ultima ipotesi è stato specificato che il *waiver* ha piena efficacia e vincolatività per gli intermediari svizzeri *“qualora gli Uffici dell'Agenzia abbiano necessità, nel corso di attività istruttorie attuali e future, di attivare il cd. monitoraggio rafforzato per il periodo anteriore al 23 febbraio 2015, data di entrata in vigore dello scambio di informazioni con la Svizzera”*.

4) GIURISPRUDENZA NAZIONALE PROVVEDIMENTI ED INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

4.1 CFC (Controlled Foreign Companies)

Corte di Cassazione, Sentenza 28 febbraio 2017, n. 5154

Con la sentenza del 28 febbraio 2017, n. 5154, la Corte di Cassazione è intervenuta sulla disciplina delle imprese controllate estere (c.d. *CFC rule*), che prevede l'imputazione per “trasparenza” dei redditi prodotti dalla società controllata estera in capo al soggetto controllante residente. In particolare, i giudici ermellini soffermandosi sull'aliquota di tassazione applicabile al reddito tassato per trasparenza hanno precisato che “l'ente controllante che sia in perdita fiscale o senza redditi propri - sprovvisto quindi di una sua «aliquota media» - non può invocare per i redditi esteri imputati in trasparenza l'aliquota del 27 per cento, giacché in

¹ La presentazione del *waiver* consente di beneficiare della riduzione delle sanzioni della metà del minimo edittale per le violazioni degli obblighi dichiarativi previsti dall'art. 4 del D.L. n. 167/1990; inoltre, non si applica il raddoppio dei termini di accertamento (cfr. articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, del D.L. n. 78/2009), qualora le attività finanziarie continuino ad essere detenute in Svizzera.

tal modo reclamerebbe un trattamento agevolato. La misura del 27 per cento è concepita dal legislatore come la soglia minima dell'aliquota media e pertanto non viene in rilievo laddove non vi sia un'aliquota media: unica aliquota applicabile, in tal caso, è l'aliquota ordinaria".

Peraltro, osserva la Corte, la previsione di una soglia minima dell'aliquota media costituisce un residuo della disciplina DIT, dove la concorrenza tra aliquota ordinaria e aliquota agevolata trovava un margine di salvaguardia nell'aliquota minima del 27 per cento (cfr. art. 1 D. Lgs. n. 466/1997).

5) AGENZIA DELLE DOGANE

5.1 I regimi speciali nell'ambito del nuovo codice doganale dell'UE (Reg. UE n. 952/2013)

Premessa

Il Regolamento UE n. 952/2013, che ha istituito il nuovo Codice Doganale dell'Unione Europea (di seguito "CDU"), in vigore dal 1° maggio 2016, unitamente al Regolamento delegato UE n. 2446/2015 (di seguito "RD"), al Regolamento di esecuzione UE n. 2447/2015 (di seguito "RE") e al Regolamento delegato transitorio UE n. 341/2016 (di seguito "RDT"), ha modificato in misura sostanziale la disciplina relativa agli scambi internazionali, ridefinendo anche il quadro dei regimi doganali.

In particolare, i regimi doganali non sono più distinti tra regimi sospensivi ed economici e sono ora ridotti a tre, ovvero l'immissione in libera pratica, l'esportazione e i regimi speciali.

Con riferimento a questi ultimi, l'art. 210 del CDU ha individuato quattro categorie di regimi "speciali":

- a) il transito, che comprende il transito esterno e il transito interno;
- b) il deposito, che comprende il deposito doganale e le zone franche;
- c) l'uso particolare, che comprende l'ammissione temporanea e l'uso finale;
- d) il perfezionamento, che comprende il perfezionamento attivo e il perfezionamento passivo.

Inoltre, con l'entrata in vigore del CDU il regime di trasformazione sotto controllo doganale viene assorbito nel perfezionamento attivo e il regime dell'ammissione temporanea viene ricondotto al nuovo istituto dell'uso particolare.

Disposizioni comuni

Tutti i regimi speciali, fatta eccezione per il transito che segue una normativa specifica, rispondono ad una disciplina procedurale comune contenuta nelle norme orizzontali del Titolo VII del CDU.

Tali norme prevedono i seguenti elementi:

- rilascio di un'autorizzazione (art. 211 CDU);
- l'obbligo della prestazione di una garanzia per i regimi soggetti ad autorizzazione ai sensi dell'art. 211, par. 3, lett. c) CDU;
- obbligo di tenuta delle scritture contabili (art. 214 CDU);
- possibilità di trasferire i diritti e gli obblighi relativi a tali regimi (art. 218 CDU);
- possibilità di far circolare le merci vincolate a tali procedure senza l'applicazione del regime del transito (art. 219 CDU);

- possibilità di utilizzo delle merci equivalenti, ovvero i beni che, rispetto alle merci che sostituiscono, presentano stessa qualità commerciale, stesse caratteristiche tecniche e stesso codice di nomenclatura combinata a otto cifre, tranne che nei casi indicati al par. 3), art. 223 CDU1 e dall'art. 169 del RD2.

Al fine di tutelare gli interessi legittimi degli operatori economici e di garantire la validità delle decisioni adottate e delle autorizzazioni rilasciate in vigore della pregressa normativa doganale unionale è previsto un periodo transitorio, fino al 1° maggio 2019, per consentire l'adattamento di tali decisioni e autorizzazioni alle nuove disposizioni giuridiche (*reassessment*).

Ove non altrove diversamente specificato le autorizzazioni riguardanti i regimi doganali in essere al 1° maggio 2016 rimarranno valide fino alla scadenza delle stesse o al massimo fino al 1° maggio 2019. Le autorizzazioni rilasciate dopo il 1° maggio 2016 a fronte di domande presentate anteriormente a tale data dovranno essere conformate alle prescrizioni del CDU e delle relative norme integrative ed attuative.

Il progressivo adeguamento dei sistemi elettronici degli Stati membri alle nuove modalità operative avverrà, invece, presumibilmente entro fine 2020. Fino ad allora, il generale obbligo di scambio delle informazioni tra autorità doganali e tra queste e gli operatori economici tramite procedimenti informatici, stabilito nel par. 1) dell'art. 6 del CDU, può essere derogato mediante utilizzo di strumenti diversi da quelli elettronici qualora i sistemi nazionali non siano in grado di supportare le procedure previste dalle nuove disposizioni doganali unionali.

Regime del transito

Il regime del transito, concepito per agevolare la movimentazione di merci negli scambi internazionali e per fornire ai Paesi sul cui territorio transitano le merci la sicurezza e le garanzie doganali necessarie, si suddivide in:

- transito esterno (art. 226 CDU), in base al quale merci non unionali possono circolare da un punto ad un altro del territorio doganale dell'Unione senza essere soggette ai dazi all'importazione, altri oneri e alle misure di politica commerciale;
- transito interno (art. 227 CDU), in base al quale merci unionali possono circolare da un punto ad un altro del territorio doganale dell'Unione, attraversando un paese o un territorio non facente parte di quest'ultimo, senza che muti la loro posizione doganale e cioè lo status comunitario.

Il funzionamento in via ordinaria del regime di transito ha luogo mediante l'invio, tra gli uffici doganali competenti per l'operazione, delle merci in transito scortate dal documento di accompagnamento transito (DAT) e accompagnate da una serie di messaggi informatici che hanno la funzione di documenti di transito. Nell'ambito del regime del transito riveste un ruolo particolare il regime di transito TIR, previsto dalla Convenzione TIR (*Transports Internationaux Routiers – Trasporti internazionali su strada*), consente alle merci trasportate su veicoli stradali, autotreni e contenitori, dopo aver subito una verifica doganale presso la dogana del Paese di partenza ed essere state da questa sigillate, di attraversare le frontiere ed il territorio dei Paesi aderenti alla Convenzione senza essere sottoposte ad ulteriori verifiche doganali, all'infuori di quella che sarà effettuata da una dogana del Paese di destinazione finale delle merci stesse.

Regime del deposito

Deposito doganale

Il deposito doganale è un regime che consente, a fronte di apposita autorizzazione da parte dell'Autorità doganale, la sospensione del pagamento dei diritti (dazio ed IVA) gravanti sulle merci depositate in attesa di procedere all'attribuzione della destinazione finale. Le merci vincolate a tale regime non perdono la natura di merci estere o comunitarie, le quali pertanto dovranno essere oggetto di una ulteriore dichiarazione per il loro vincolo a destinazione doganale definitiva.

Il regime del deposito doganale, quindi, consente di negoziare le merci giacenti nel deposito come se si trovassero ancora all'estero.

I soggetti coinvolti nel deposito doganale sono due:

- 1) il depositario, cioè la persona autorizzata a gestire il deposito al quale spetta la responsabilità di garantire che le merci non siano sottratte alla sorveglianza doganale durante la loro permanenza nel deposito e deve rispettare gli obblighi risultanti dall'immagazzinamento;
- 2) il depositante, ossia il soggetto vincolato dalla dichiarazione di introduzione nel deposito che è responsabile dell'osservanza degli obblighi derivanti dal vincolo delle merci al regime del deposito doganale.

La concessione del regime è subordinata al possesso di requisiti soggettivi ed oggettivi.

In particolare, possono essere abilitati alla gestione del deposito doganale i soggetti residenti nell'UE, che riscuotano la fiducia dell'Amministrazione finanziaria, dimostrino una reale esigenza economica all'immagazzinamento delle merci nel deposito doganale e assicurino una corretta applicazione del regime. Le Direzioni regionali valutano le condizioni per l'accoglimento dell'istanza, verificano il possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi, il rispetto delle condizioni prescritte dal regime, la sussistenza delle esigenze economiche e funzionali dell'operatore ed il tipo di attività e redigono il verbale di sopralluogo dei locali destinati a deposito doganale, verificano la contabilità di magazzino e l'eventuale tenuta di altri registri o scritture integrative. Le Direzioni regionali provvedono quindi, entro 60 giorni dall'inizio del procedimento, al rilascio dell'autorizzazione.

I soggetti autorizzati all'esercizio di un deposito doganale possono anche gestire il "deposito IVA", previsto dall'art. 50 bis del DL 30 agosto 1993 n. 331, in cui è consentito introdurre beni comunitari o nazionali senza il pagamento dell'Iva.

Per introdurre le merci in un deposito doganale autorizzato è necessario presentare una dichiarazione (Mod. IM7) per il vincolo della merce al regime del deposito e prestare la garanzia per i diritti doganali gravanti sulla merce che restano sospesi. In seguito alla presentazione di tale dichiarazione, i beni possono venire introdotti nel deposito e presi in carica nella contabilità di magazzino in base alle modalità stabilite nell'autorizzazione rilasciata dalla dogana. Per l'estrazione della merce e quindi la successiva immissione in consumo nel territorio nazionale ed il pagamento dei dazi all'importazione, dell'IVA e delle eventuali accise, o la riesportazione fuori del territorio doganale della Comunità Europea, il depositante deve presentare apposita dichiarazione in dogana (Mod. IM4 o T1), mentre il depositario scaricherà la merce nella contabilità di magazzino.

Nel deposito doganale è possibile svolgere l'attività di trasformazione anche in regime di uso finale oltre che di perfezionamento attivo.

Le merci vincolate al regime del deposito doganale possono circolare all'interno del territorio doganale UE con l'unica formalità dell'indicazione, nelle pertinenti scritture, dell'ubicazione delle merci e delle informazioni su ogni movimento delle stesse, per ciò che concerne gli spostamenti tra depositi indicati nella stessa autorizzazione, tra l'Ufficio di vincolo e i depositi e tra questi ultimi e l'Ufficio di appuramento e, ai sensi dell'art. 179, par. 3 del RD, il termine di 30 giorni entro cui tale movimentazione deve concludersi può essere prorogato di ulteriori 30 giorni.

Infine, a differenza che in passato, è previsto l'obbligo di prestazione della garanzia ai sensi dell'art. 211 par.3), lett. c) del CDU.

Le zone franche

Le zone franche, disciplinate dagli artt. 243 e seguenti del CDU, rappresentano una parte del territorio doganale della Comunità separata dal resto di esso, in cui le merci ivi introdotte:

- se non comunitarie sono considerate, sia ai fini del dazio che delle misure di politica commerciale, fuori dal territorio doganale comunitario;
- se comunitarie beneficiano, in virtù della loro collocazione, di misure connesse, in linea di massima, alla loro esportazione (quando però una specifica normativa lo prevede).

Diversamente dalla precedente normativa, che contemplava l'esistenza di due tipi di zone franche, ovvero la c.d. "zona franca interclusa" (o tipo I), costituita da un'area appositamente designata e circoscritta con punti di entrata e uscita vigilati e sottoposti al controllo dell'autorità doganale e la c.d. "zona franca non interclusa" (o tipo II) nella quale i controlli, le formalità doganali nonché le disposizioni in materia di obbligazione doganale sono applicabili secondo le modalità del regime del deposito doganale, il CDU prevede, all'art. 243, unicamente la zona franca di tipo I ed ha altresì soppresso i depositi franchi. Il CDU, all'art. 211, non prevede inoltre né la necessità di rilasciare un'autorizzazione né la prestazione di una garanzia, limitandosi a prevedere, ai sensi dell'art. 243, che siano gli Stati membri a destinare alcune parti del territorio dell'UE a zona franca.

L'uso particolare

L'ammissione temporanea

Il regime dell'ammissione temporanea consente l'utilizzo nel territorio doganale dell'UE, in esonero totale o parziale dai dazi all'importazione e senza che siano soggette alle misure di politica commerciale, di merci non comunitarie destinate ad essere nuovamente esportate senza aver subito modificazioni, ad eccezione della loro svalutazione a seguito dell'uso.

Le merci ammesse temporaneamente in esonero totale dai dazi all'importazione sono: i mezzi di trasporto; gli effetti personali dei viaggiatori, merci importate per fini sportivi e materiale destinato al conforto dei marittimi; il materiale per la lotta contro le conseguenze di catastrofi; il materiale medico–chirurgico e di laboratorio; gli animali; le merci destinate ad essere utilizzate in zona di frontiera; i supporti di suono, di immagini o di informazioni; il materiale di propaganda; il materiale professionale e il materiale pedagogico e scientifico; gli imballaggi; gli stampi, matrici, cliché, disegni e progetti, strumenti di misura, di controllo e

di verifica e altri oggetti similari; gli utensili e gli strumenti speciali; le merci che devono essere impiegate per l'effettuazione di prove o che devono essere sottoposte a prove; campioni; mezzi di produzione sostitutive; le merci destinate a manifestazioni o merci per vendita; i pezzi di ricambio, accessori e attrezzature normali.

Alle merci che non figurano nella precedente elencazione o che, pur essendovi menzionate, non soddisfano le condizioni previste per la concessione dell'esonero totale, si applica l'esonero parziale dai dazi. In tal caso, le merci, ai sensi dell'art. 252 del CDU, devono assolvere, al momento della riesportazione e per ogni mese durante il quale sono vincolate a tale regime, dazi all'importazione pari al 3% dei dazi che sarebbero applicabili per l'immissione in libera pratica di tali merci al momento della loro importazione temporanea, ovviamente fino a concorrenza del dazio totale.

L'uso finale

Attraverso il regime dell'uso finale, disciplinato dall'art. 254 del CDU, le merci possono essere immesse in libera pratica nel territorio doganale dell'UE in esenzione da dazi o a dazi ridotti in ragione del loro uso particolare (ad esempio i prodotti destinati ad aeromobili civili).

L'autorizzazione al regime dell'uso finale, ai sensi del combinato disposto degli artt. 22, par. 5) del CDU e 173 del RD, ha durata massima di cinque anni (tre anni nei casi di prodotti e merci sensibili di cui all'allegato 71-02 del RD) a decorrere dalla data in cui la stessa produce effetti; ai sensi dell'art. 211, par. 3) del CDU, per l'ottenimento di tale autorizzazione è obbligatoria la prestazione di una garanzia.

Il perfezionamento

Il perfezionamento attivo

Il regime del perfezionamento attivo, disciplinato dagli artt. 256, 257 e 258 del CDU, ha lo scopo di agevolare l'attività delle industrie di esportazione comunitarie, consentendo di importare senza pagare alcun dazio e IVA né subire l'effetto di alcuna misura di politica commerciale, merci destinate ad essere perfezionate nella Comunità e quindi riesportate al di fuori di essa, sotto forma di prodotti compensatori.

Il regime di perfezionamento attivo è applicabile a condizione che:

- a) i prodotti compensatori siano esportati in un Paese terzo;
- b) le merci di importazione possano essere individuate nei prodotti compensatori;
- c) i produttori comunitari non siano lesi nei loro interessi essenziali;
- d) gli operatori interessati siano stabiliti nella Comunità.

I prodotti importati in regime del perfezionamento attivo sono di norma destinati a subire le seguenti operazioni: la lavorazione di merci compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci; la trasformazione di merci; la riparazione di merci, compreso il loro riadattamento e la loro messa a punto; l'utilizzo di alcune merci, stabilite secondo la procedura dal comitato, che non si ritrovano nei prodotti compensatori ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento anche se scompaiono totalmente o parzialmente durante la loro utilizzazione.

I termini per il rilascio dell'autorizzazione sono rimasti invariati in 30 giorni in applicazione dell'art. 171 del RD ma, in caso di necessità di svolgimento dell'esame delle condizioni economiche, tale termine viene prorogato di un anno dalla data di trasmissione del fascicolo alla Commissione.

I termini di validità delle autorizzazioni di perfezionamento attivo sono stati estesi ed in particolare è stato previsto un termine standard di 5 anni ed un termine ridotto di 3 anni per i prodotti agricoli indicati nell'allegato 71-02 del RD.

Anche per il regime di perfezionamento attivo, in applicazione dell'art. 211, par. 3 del CDU, è stato previsto l'obbligo di prestazione della garanzia per le merci vincolate al regime per le quali può sorgere un obbligo doganale; non sorge pertanto tale obbligo in caso di perfezionamento attivo con esportazione anticipata (modalità EX/IM).

Il perfezionamento passivo

Il regime del perfezionamento passivo, disciplinato dagli artt. 81 e 259 del CDU, consente di esportare temporaneamente fuori dal territorio della comunità merci comunitarie per sottoporle ad operazioni di perfezionamento e di immettere i prodotti risultanti in libera pratica in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione.

I termini di validità delle autorizzazioni di perfezionamento passivo sono stati estesi ed in particolare è stato previsto il termine standard di 5 anni ed un termine ridotto di 3 anni per i prodotti agricoli indicati nell'allegato 71-02 RD.

5.2 Conversione in Legge, con modificazioni, del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili: novità in materia doganale

Gli articoli 4-ter, 5 e 5-bis del D.L. del 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla Legge del 1° dicembre 2016, n. 225 (nel seguito, anche il "*Decreto fiscale*") hanno introdotto importanti novità in materia di accise: in particolare, è stata prevista la possibilità di rateizzare l'accisa dovuta dal gestore del deposito fiscale, laddove questi si trovi in condizioni oggettive e temporanee di difficoltà economica; sono state disposte modifiche ai termini e all'attività di accertamento attraverso l'istituzione di nuove forme di contraddittorio con il contribuente; sono state introdotte nuove disposizioni in tema di rimborsi di accise non dovute o versate in eccedenza; è stato esteso anche alle accise l'istituto del ravvedimento operoso; sono state introdotte specifiche disposizioni al fine definire le liti fiscali pendenti in materia di accise e IVA.

Le novità in commento hanno efficacia dal giorno successivo a quello di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della legge di conversione. Vale a dire, nello specifico, a decorrere dal 3 dicembre 2016.

Sul tema, alcuni preliminari chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle Dogane, con le Note n. 136812/RU del 6 dicembre 2016 e n. 137063/RU del 20 dicembre 2016.

La lettera a) del citato articolo 4-ter del D.L. n. 193/2016 è intervenuta sull'articolo 3 del TUA (D.Lgs. n. 504/95), introducendo una ipotesi speciale di rateizzazione del debito per accise dei depositi fiscali.

In particolare, è stato previsto che il deposito fiscale di prodotti energetici o di alcol e bevande alcoliche, che si trovi in condizioni oggettive e temporanee di difficoltà economica, può presentare istanza di rateizzazione per il pagamento delle accise, dilazionando i tempi di soddisfazione del credito erariale.

L'istanza deve essere presentata entro la scadenza fissata per il pagamento delle accise e deve essere relativa alle immissioni in consumo effettuate nel mese precedente alla predetta scadenza. Permanendo le medesime condizioni di difficoltà, poi, possono essere presentate istanze di rateizzazione relative ad un massimo di altre due scadenze di pagamento successive a quella di cui al periodo precedente, mentre non sono ammesse ulteriori istanze prima dell'avvenuto integrale pagamento dell'importo già sottoposto a rateizzazione.

L'autorità doganale deve emettere un provvedimento di accoglimento o di diniego dell'istanza di rateizzazione entro 15 giorni dalla data di presentazione della stessa e, in caso di accoglimento, autorizzerà il pagamento dell'accisa dovuta mediante il versamento di rate mensili in numero non inferiore a 6 e non superiore a 24.

Sulle somme per le quali è autorizzata la rateizzazione sono dovuti interessi al saggio legale maggiorato di due punti percentuali.

Le condizioni e le modalità operative di applicazione della rateizzazione in parola saranno definite con Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, ad oggi non ancora emanato.

La lettera b) del medesimo articolo 4-ter ha integralmente sostituito l'articolo 14 del TUA, che nella nuova formulazione disciplina esclusivamente i rimborsi di imposta.

In particolare, viene previsto che il rimborso dell'accisa indebitamente pagata (in quanto non dovuta o versata in eccedenza), deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni:

- dalla data del pagamento ovvero dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato;
- per i prodotti per i quali è prevista la presentazione di una dichiarazione da parte del soggetto obbligato al pagamento delle accise, dalla data di presentazione della dichiarazione ovvero, se previsto dalla specifica disciplina del settore, dall'atto della dichiarazione contenente gli elementi per la determinazione del debito o del credito d'imposta.

Viene inoltre confermato il termine di decadenza entro cui il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa può chiederne il rimborso, qualora lo stesso sia stato condannato, con sentenza passata in giudicato, alla restituzione a terzi di somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa: tale termine è pari a 90 giorni decorrenti dal passaggio in giudicato della sentenza di condanna.

Sulle somme da rimborsare sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati a decorrere dalla data di presentazione della relativa richiesta di rimborso.

Attraverso una riformulazione integrale dell'articolo 15 del TUA, viene per la prima volta normativamente previsto che l'imposta debba essere accertata con avviso di pagamento notificato al debitore entro il termine di 5 anni decorrenti dalla data in cui la violazione (omesso versamento, indebita restituzione o irregolare fruizione di un'agevolazione) è stata commessa.

È stato inoltre previsto, nel caso vi sia obbligo di denuncia penale, che il predetto termine sia raddoppiato (arrivando così a 10 anni).

È stato inoltre ampliato da 15 a 30 giorni il termine entro cui il destinatario, in seguito alla ricezione dell'avviso di accertamento di cui sopra, è tenuto ad assolvere il debito richiesto: tale termine decorre dalla data di perfezionamento della notificazione del citato avviso di pagamento.

Con riferimento alla prescrizione per il recupero del credito da parte dell'Agenzia, viene confermato il termine di 5 anni (10 anni limitatamente ai tabacchi lavorati), decorrenti dalla data in cui il credito è sorto o è stato accertato (nei termini e con le modalità sopra illustrate).

Mediante una integrale riformulazione dell'articolo 19 del TUA, è stato anzitutto ampiamente disciplinata la procedura di emissione del processo verbale di constatazione, a seguito di controllo da parte dell'Agenzia delle Dogane. In particolare, è stato formalizzato l'obbligo di notifica del processo verbale di constatazione (pvc), prima dell'emissione dell'avviso di pagamento, non solo in ipotesi di accessi ed ispezioni presso i locali del contribuente, ma anche in caso di verifiche documentali effettuate in ufficio.

È stato inoltre introdotto un obbligo generalizzato di contraddittorio con il contribuente: il nuovo articolo 19 prevede infatti che l'avviso di pagamento non può essere emesso se non decorsi 60 giorni dalla data di notifica del pvc, termine entro cui il contribuente può comunicare all'Ufficio osservazioni e richieste che, salvi i casi di motivata urgenza, devono essere valutate dall'Ufficio prima dell'emissione di un avviso di pagamento.

Il comma 1-*bis* dell'articolo 5 del citato D.L. n. 193/2016 ha previsto che l'ambito applicativo delle lettere b-*bis*) e b-*ter*) dell'articolo 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/97 (recante la disciplina del c.d. ravvedimento operoso) sia esteso anche ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane e alle accise.

In particolare, le lettere b-*bis*) e b-*ter*) del citato articolo 13 prevedono che, in caso di regolarizzazione spontanea di errori ed omissioni ad opera del contribuente, le sanzioni applicate sono ridotte:

- ad 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- ad 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore.

Inoltre, a seguito della modifica del comma 1-*ter* dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997, l'istituto del ravvedimento operoso diviene fruibile, anche per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane, anche nel caso in cui la violazione sia stata già constatata o siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Sul tema, l'Agenzia delle Dogane, con Nota del 20 dicembre 2016, n. 137063/RU, ha chiarito che anche a seguito delle novità di cui sopra resta in vigore, per quanto riguarda i tributi doganali, la disposizione di cui all'art. 20, comma 4, L. n. 449/1997, che prevede la non applicazione delle sanzioni amministrative qualora il contribuente richieda spontaneamente la revisione dell'accertamento di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990.

6) OSSERVATORIO FISCALE INTERNAZIONALE

6.1 UE-Andorra: pubblicato l'accordo sullo scambio di informazioni fiscali

È stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale europea la decisione n. 2016/1751 del 20 settembre 2016, con cui viene approvato il protocollo di modifica dell'accordo tra la UE e il Principato di Andorra che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva n. 2003/48/CE del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi.

L'accordo con Andorra ha implementato l'adempimento degli obblighi fiscali da parte dei risparmiatori privati, aiutando a contrastare l'evasione fiscale, imponendo agli Stati membri dell'UE e ad Andorra l'obbligo dello scambio automatico di informazioni.

Ciò consentirà alle amministrazioni fiscali un migliore accesso transfrontaliero alle informazioni sui conti finanziari dei rispettivi cittadini.

L'accordo potenzia un accordo del 2004 che obbligava Andorra ad applicare misure equivalenti a quelle previste da una direttiva UE sulla tassazione dei redditi da risparmio. Esso amplia lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari per impedire che i contribuenti nascondano capitali che rappresentano redditi o attività sui quali non sono state pagate imposte.

6.2 UE-Africa Centrale: esportazioni senza dazi doganali

Legge n. 258 del 2016

Approda in Gazzetta Ufficiale la legge n. 258/2016, di ratifica ed esecuzione dell'Accordo interinale in vista di un accordo di partenariato economico tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la parte Africa centrale, dall'altra, fatto a Yaounde' il 15 gennaio 2009 e a Bruxelles il 22 gennaio 2009.

L'accordo si pone alcuni importanti obiettivi come contribuire alla riduzione e in prospettiva all'eliminazione della povertà mediante l'istituzione di un partenariato commerciale coerente con l'obiettivo di uno sviluppo sostenibile, con gli obiettivi di sviluppo del millennio e con l'accordo di Cotonou; promuovere, nell'Africa centrale, un'economia regionale più competitiva e più diversificata nonché una crescita più sostenuta.

Tale obiettivo deve essere raggiunto mediante il rafforzamento delle capacità e la modernizzazione delle economie dell'Africa centrale attraverso i vari strumenti di cui dispongono, ovvero con l'elaborazione di un quadro economico e istituzionale nazionale e regionale opportuno alla crescita di un'attività economica competitiva nell'Africa centrale, attraverso gli strumenti della politica commerciale e quelli della cooperazione allo sviluppo.

In tale prospettiva gioca un ruolo chiave la cooperazione in materia di adeguamento fiscale che vede l'eliminazione o la riduzione sostanziale dei dazi affiancata da adeguamento fiscale da adottare per ripristinare l'equilibrio di bilancio.

In particolare, l'accordo prevede espressamente l'abolizione dei dazi doganali sulle esportazioni: a partire dall'entrata in vigore dell'accordo stesso, infatti non viene istituito nessun nuovo dazio doganale sulle esportazioni, né vengono aumentati quelli già in applicazione per gli scambi tra le parti. Tuttavia, in caso di difficoltà notevole per le finanze pubbliche o per rafforzare la tutela dell'ambiente l'Africa centrale, dopo aver consultato la parte CE, può introdurre dazi doganali sulle esportazioni per un numero limitato di merci supplementari.