



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

COMMISSIONE DIRITTO E FISCALITÀ INTERNAZIONALE
INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE

Circolare

di Fiscalità internazionale

Giugno - Dicembre 2018

Gennaio 2019

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.

	INDICE	
1	<u>UNIONE EUROPEA</u>	5
1.1	VAT: European Commission welcomes adoption of new tools to combat fraud in the EU	5
	Commissione Europea - 22 giugno 2018	
1.2	Taxation: Liechtenstein and Peru meet commitments, Palau removed from list of uncooperative jurisdictions	5
	Comunicato Stampa del Consiglio UE del 2 ottobre 2018	
1.3	Missing Trader Intra Community (MTIC) fraud	6
	Report "The concept of Tax Gaps Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies" - 12 novembre 2018	
2	<u>GIURISPRUDENZA COMUNITARIA</u>	6
2.1	Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 2, 9 e 168 – Attività economica – Interferenza diretta o indiretta di una holding nella gestione delle sue controllate – Locazione di un immobile da parte di una società holding alla sua controllata – Detrazione dell'imposta assoluta a monte – IVA versata da una società holding sulle spese effettuate per acquisire partecipazioni in altre imprese.	6
	Sentenza della Corte (Settima Sezione) 5 luglio 2018, Marle Participations SARL contro Ministre de l'Économie et des Finances, Causa C-320/17	
2.2	Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Detrazione dell'imposta assoluta a monte – Nascita e portata del diritto a detrazione.	8
	Sentenza del 7 agosto 2018, Causa C-16/17, TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal contro Autoridade Tributária e Aduaneira	
2.3	Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Diritto alla detrazione – Acquisti effettuati da un contribuente dichiarato "inattivo" dall'amministrazione fi scale – Diniego del diritto a detrazione – Principi di proporzionalità e di neutralità dell'IVA.	9
	Sentenza del 12 settembre 2018, Causa C-69/17, Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, già Gamesa Wind România SRL, contro Agenția Națională de Administrare Fiscală	
2.4	Rinvio pregiudiziale – Articoli da 63 a 65 TFUE - Libera circolazione dei capitali – Abbattimento di utili imponibili – Partecipazioni detenute da una società controllante in una società di capitali avente la propria direzione commerciale e la propria sede in uno Stato terzo – Dividendi distribuiti alla società controllante – Deducibilità fi scale soggetta a condizioni più rigorose dell'abbattimento degli utili derivanti da partecipazioni detenute in una società di capitali di diritto nazionale non esente da imposizione.	10
	Sentenza del 20 settembre 2018, Causa C-685/16, EV contro Finanzamt Lippstadt	

2.5	Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Nozione di soggetto passivo – Società holding – Detrazione dell’imposta assoluta a monte – Spese per prestazioni di servizi di consulenza sostenute ai fini dell’acquisizione di azioni di un’altra società – Intento della società acquirente di fornire servizi di gestione alla società obiettivo – Mancata fornitura di tali servizi – Diritto a detrazione dell’IVA gravante sulle prestazioni assunte.	11
	Sentenza del 17 ottobre 2018, Causa C-249/17, Ryanair Ltd vs The Revenue Commissioners	
2.6	Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 168 e 173 – Detrazione dell’imposta assoluta a monte – Operazioni di locazione con opzione d’acquisto di veicoli – Beni e servizi utilizzati sia per operazioni imponibili sia per operazioni esenti – Nascita e portata del diritto a detrazione – Prorata di detrazione».	12
	Sentenza del 18 ottobre 2018, Causa C-153/17, Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs vs Volkswagen Financial Services (UK) Ltd	
2.7	Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Progetto di cessione di azioni di una controllata indiretta – Spese connesse a prestazioni di servizi acquisiti ai fini di tale cessione – Cessione non realizzata – Domanda di detrazione dell’imposta pagata a monte – Ambito di applicazione dell’IVA.	13
	Sentenza 8 novembre 2018, Causa C-502/17, C&D Foods Acquisition ApS contro Skatteministeriet	
3	<u>NORMATIVA E PRASSI</u>	14
3.1	Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese – Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87	14
	Publicazione in Gazzetta Ufficiale del 13 luglio 2018, n. 161	
3.2	Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, recante disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese	15
	Legge 9 agosto 2018, n. 96 pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell’11 agosto 2018, n. 186	
3.3	Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno come modificata dalla direttiva (UE) 2017/952 recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi	16
	Trasmesso alla Presidenza della Camera dei Deputati il 13 agosto 2018 (Atto del Governo sottoposto a Parere Parlamentare)	
3.4	Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, rubricato “Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria”	21
	Gazzetta Ufficiale del 23 ottobre 2018, n. 247. Disposizioni fiscali	
4	<u>GIURISPRUDENZA NAZIONALE, PROVVEDIMENTI ED INTERPRETAZIONI MINISTERIALI</u>	21

4.1	Approvazione del modello per la richiesta di accesso alla procedura di regolarizzazione delle attività depositate e delle somme detenute all'estero ai sensi dell'articolo 5-septies del decreto legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172 e modalità attuative.	21
	Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 1° giugno 2018, prot. n. 110482/2018	
4.2	Reddito d'impresa - Costi di regia - Inerenza	22
	Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sentenza del 6 giugno 2018, n. 14579	
4.3	Articolo 5-septies del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, recante "Disposizioni in materia di collaborazione volontaria per l'emersione di redditi prodotti all'estero". Indicazioni operative.	22
	Circolare Ministeriale del 13 giugno 2018, n. 12/E	
4.4	Omessa indicazione in dichiarazione di redditi esteri - Residenza fiscale in Italia	24
	Corte di Cassazione, Sez. VI, Ordinanza del 25 giugno 2018, n. 16634	
4.5	Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n.212 - Residenza fiscale all'estero prima dell'impatrio per i soggetti di cui all'articolo 16, comma 2, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147	24
	Risoluzione Ministeriale del 6 luglio 2018, n. 51/E	
4.6	Interpello ordinario – Conferimento da parte di un soggetto non residente in Italia di un ramo d'azienda appartenente alla sua stabile organizzazione in Italia a favore di un altro soggetto residente.	24
	Risoluzione Ministeriale del 9 agosto 2018, n. 63/E	
4.7	Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n.212 – Impatrio dei soggetti di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 - Attività lavorativa prestata in Italia e all'estero per società appartenenti ad un gruppo multinazionale	25
	Risoluzione del 26 settembre 2018, n. 72/E	
4.8	Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Impatrio dei soggetti di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 – Attività lavorativa prestata all'estero in posizione di distacco - Attribuzione di un nuovo ruolo aziendale	26
	Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 5 ottobre 2018, n. 76/E	
4.9	Consulenza giuridica il trattamento fi scale dei classic REPO.	26
	Risoluzione Ministeriale del 23 ottobre 2018, n. 79/E	
4.10	IVA - Chiarimenti sulla disciplina del Gruppo IVA contenuta nel Titolo V-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e nel D.M. 6 aprile 2018 del Ministro dell'Economia e delle Finanze.	27
	Circolare Ministeriale del 31 ottobre 2018, n. 19/E	

UNIONE EUROPEA

1.1. VAT: European Commission welcomes adoption of new tools to combat fraud in the EU

Il 22 giugno 2018 la Commissione Europea ha accolto favorevolmente l'Accordo politico raggiunto dagli Stati Membri sui nuovi strumenti destinati a colmare le lacune nel sistema IVA comunitario. Nello specifico, le nuove misure proposte dalla Commissione "mirano a instaurare un clima di fiducia tra gli Stati membri, in modo che essi possano scambiare più informazioni e promuovere la cooperazione fra le autorità fiscali e le autorità di contrasto nazionali". In buona sostanza, le nuove norme andranno a rafforzare la cooperazione tra gli Stati Membri permettendo di contrastare le frodi IVA con maggiore rapidità ed efficacia, anche nel caso delle frodi online.

Le nuove misure¹ si collegano sia alle proposte avanzate dalla Commissione UE per una riforma approfondita del sistema dell'IVA presentate nell'ottobre 2017 sia al piano di azione sull'IVA - Verso uno spazio unico europeo dell'IVA - presentato ad aprile 2016.

Come si evince dal Comunicato Stampa pubblicato dalla Commissione UE in data 4 ottobre 2017, le priorità in ambito IVA sono e saranno le seguenti:

- lotta contro la frode: l'IVA sarà applicata agli scambi transfrontalieri tra le imprese; l'attuale esenzione dall'IVA per questo tipo di scambi costituisce una "facile scappatoia che consente ad imprese senza scrupoli di riscuotere l'IVA e poi scomparire senza versarla allo Stato";
- Sportello unico: sarà più semplice per le imprese che operano a livello transfrontaliero adempiere agli obblighi in materia IVA grazie ad un servizio di "sportello unico";
- maggiore coerenza: l'IVA sarà sempre versata allo Stato Membro del consumatore finale (c.d. passaggio al "principio di destinazione") e sarà determinata in base all'aliquota vigente in tale Stato Membro. Tale sistema - già in vigore per la vendita di servizi elettronici - costituisce un impegno che la Commissione ha assunto da tempo, con il sostegno degli stessi Stati Membri;
- minore burocrazia.

La Commissione ha ribadito che l'IVA è una fonte di entrate importante ed in crescita nell'Unione Europea, che ha raccolto più di 1.000 miliardi di Euro nel 2015, pari al 7% del PIL comunitario.

1.2. Comunicato Stampa del Consiglio UE del 2 ottobre 2018 - Taxation: Liechtenstein and Peru meet commitments, Palau removed from list of uncooperative jurisdictions

Il 2 ottobre 2018 il Consiglio UE ha reso noto che il Liechtenstein e il Perù si sono conformati a tutti i loro impegni in materia di cooperazione fiscale: nello specifico, tali Paesi hanno completato le riforme necessarie per soddisfare tutti i principi della "buona governance fiscale" individuati a livello di UE e menzionati nelle Conclusioni adottate dal Consiglio nel dicembre 2017. Di conseguenza, il Liechtenstein e il Perù saranno rimossi dall'Allegato II delle sopra citate Conclusioni.

Inoltre, "Palau ha sottoscritto impegni a un livello politico elevato per rimediare alle preoccupazioni dell'UE, impegni che sono stati valutati dagli esperti dell'UE. Di conseguenza Palau è stata spostata dall'allegato I delle conclusioni all'allegato II, in cui sono elencate le giurisdizioni che hanno

¹ Che saranno applicate dal 1° gennaio 2020, dal momento che l'accesso automatizzato alle informazioni raccolte dalle Autorità doganali e ai dati di immatricolazione dei veicoli richiederà nuovi sviluppi tecnologici.

intrapreso impegni sufficienti per riformare le rispettive politiche fiscali”. L’attuazione di detti impegni sarà monitorata dal c.d. Gruppo di lavoro “Codice di condotta”.

Ad oggi, sei giurisdizioni continuano a figurare nella lista delle giurisdizioni non cooperative, ossia: Samoa americane, Guam, Namibia, Samoa, Trinidad e Tobago e Isole Vergini degli Stati Uniti.

Anche se la lista è riveduta almeno una volta l’anno, il Gruppo “Codice di condotta” può raccomandarne un aggiornamento in qualsiasi momento.

Sul tema, si rinvia anche alla seguente documentazione:

- Nota del settembre 2018 sulle modifiche alla lista UE delle giurisdizioni non cooperative;
- Pagina web del Consiglio sul Gruppo “Codice di condotta”;
- Conclusioni del Consiglio del dicembre 2017 sulla lista UE delle giurisdizioni non cooperative.

1.3. MTIC Fraud Gap estimation - Missing Trader Intra Community (MTIC) fraud

Il 12 novembre 2018 è stato pubblicato il Report “The concept of Tax Gaps Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies” sulla tematica delle frodi IVA², già oggetto di analisi ed approfondimento nei documenti:

- “The Concept of Tax Gaps - Report on VAT Gap Estimations”, e;
- “The Concept of Tax Gaps - Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies”.

Come si legge sul sito della Commissione europea “the Report explains the mechanism of VAT fraud; describes the VAT fraud types, insisting on the MTIC fraud; reviews the MTIC fraud literature; describes VAT fraud estimation methodologies; lists the possible data sources for the estimation of VAT fraud and; reflects on the possibility of a European approach”.

In particolare, il Report è intervenuto in maniera approfondita sia sugli schemi³ posti in essere al fine di attuare le frodi IVA sia sulle metodologie da utilizzare per la stima in termini quantitativi delle stesse (cc. dd. Top-down approaches e Bottom-up approaches); inoltre, sono state formulate alcune osservazioni circa la necessità di adottare, al fine di contrastare le frodi IVA, un approccio comune condiviso a livello unionale - c.d. Transaction Network Analysis (TNA) approach.

2. GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

2.1. Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 2, 9 e 168 – Attività economica – Interferenza diretta o indiretta di una holding nella gestione delle sue controllate – Locazione di un immobile da parte di una società holding alla sua controllata – Detrazione dell’imposta assolta a monte – IVA versata da una società holding sulle spese effettuate per acquisire partecipazioni in altre imprese. Sentenza della Corte (Settima Sezione) 5 luglio 2018, Marle Participations SARL contro

² Come osservato dalla Commissione Europea “VAT is an important tax, contributing to about one fifth of total tax levied by Member States. Almost EUR 150 billion (the VAT Gap) or about 12% of the VAT is lost. Part of the VAT gap can be linked to VAT fraud and evasion”.

³ VAT rules for intra-Community (IC) transactions; Missing trader intra-Community acquisition fraud (ICA fraud); Missing trader intra-Community (MTIC) fraud - carousel fraud; Missing trader intra-Community (MTIC) fraud - Cross - invoicer; Missing trader intra community (MTIC) fraud - Contra-trading; Triangular VAT fraud; Domestic sales designed as intra-Community supplies.

Ministre de l'Économie et des Finances, Causa C-320/17

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che la locazione di un immobile da parte di una società holding alla sua controllata costituisce una «interferenza nella gestione» di quest'ultima, che deve essere considerata un'attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva citata, facente sorgere un diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulle spese sostenute dalla società per l'acquisto di partecipazioni in tale controllata, qualora detta prestazione di servizi abbia carattere stabile, sia effettuata a titolo oneroso e sia soggetta ad imposta - il che implica che la locazione di cui trattasi non sia esente - ed esista un nesso diretto tra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto dal beneficiario. Le spese connesse all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che partecipi alla loro gestione dando loro in locazione un immobile e che, a tale titolo, eserciti un'attività economica, devono essere considerate rientranti nelle sue spese generali e, in linea di principio, l'imposta sul valore aggiunto assolta su tali spese deve poter essere integralmente detratta.

Le spese connesse all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che partecipi alla gestione di solo alcune di esse e che, riguardo alle altre, non eserciti invece alcuna attività economica, devono essere considerate rientranti solo in parte nelle spese generali di tale società, sicché l'IVA assolta su tali spese può essere detratta soltanto in proporzione a quelle che sono inerenti all'attività economica, secondo criteri di ripartizione definiti dagli Stati membri che, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto dello scopo e dell'impianto sistematico della direttiva citata e devono prevedere, a tale titolo, un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota d'imputazione reale delle spese a monte all'attività economica e all'attività non economica, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare.

La domanda di pronuncia pregiudiziale in oggetto è relativa all'interpretazione degli articoli 2, 9 e 168 della Direttiva 2006/112/CE, relativa all'IVA. In particolare, tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Marle Participations SARL e il Ministre de l'Économie et des Finances (Francia) in merito alla detraibilità dell'IVA relativa alle spese afferenti a operazioni di acquisto di titoli.

Relativamente alle questioni pregiudiziali, la Corte di Giustizia ha precisato che come regola generale un'attività è considerata economica quando presenti un carattere stabile e sia svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore della prestazione; inoltre, dalla giurisprudenza elaborata dai giudici comunitari risulta che, nel contesto del sistema dell'IVA, le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore, e che una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso solo se sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto.

Con particolare riferimento al diritto di detrazione dell'IVA di una società holding è stato ribadito che questa non ha lo status di soggetto passivo e non ha pertanto diritto alla detrazione qualora abbia come unico scopo l'assunzione di partecipazioni in altre imprese, senza interferire in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, fatti salvi i diritti che l'holding possiede nella sua qualità di azionista o di socio (cfr., le Sentenze Larentia, Minerva e Marenave Schiffahrt). Infatti, il mero acquisto e la mera detenzione di partecipazioni societarie non devono essere ritenute attività economiche ai sensi della Direttiva IVA, tali da conferire al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo. La semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile, perché «la riscossione di un eventuale dividendo, frutto di tale partecipazione, discende dalla mera proprietà del bene».

Tuttavia, ciò non vale qualora la partecipazione sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società partecipate, fatti salvi i diritti che chi detiene le partecipazioni possiede nella sua qualità di azionista o socio (cfr. le Sentenze Floridienne e Berginvest, Cibo Participations e Portugal Telecom). Dunque, l'interferenza di una società holding nella gestione delle società partecipate costituisce un'attività economica, ai sensi dell'art. 9, paragrafo 1, della Direttiva IVA "ove essa implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA a norma dell'articolo 2 di tale direttiva, quali la prestazione di servizi amministrativi, contabili, finanziari, commerciali, informatici e tecnici da parte della società holding alle sue controllate" (tali attività non costituiscono un elenco esaustivo). I giudici comunitari hanno specificato che la nozione di interferenza di una holding nella gestione della sua controllata deve essere intesa nel senso che comprende tutte le operazioni che configurano un'attività economica ai sensi della Direttiva IVA, effettuate dalla holding a favore della sua società controllata.

2.2. Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Nascita e portata del diritto a detrazione. Sentenza del 7 agosto 2018, Causa C-16/17, TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal contro Autoridade Tributária e Aduaneira

Gli articoli 167 e 168 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, e il principio di neutralità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro consideri che una società che ha la propria sede in un altro Stato membro e la succursale che essa possiede nel primo dei detti Stati costituiscono due soggetti passivi distinti sulla base del rilievo che tali soggetti hanno ciascuno un numero di identificazione fiscale e, per tale ragione, neghi alla succursale il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulle note di addebito emesse da un consorzio sinergico di imprese di cui detta società, e non la sua succursale, è membro.

La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede opposte la TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (Autorità tributaria e doganale, Portogallo), in merito al rifiuto da parte di quest'ultima di riconoscere alla prima il diritto ad una detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) risultante dalla rifatturazione dei costi di un consorzio sinergico di imprese (ACE).

Il giudice del rinvio ha chiesto se gli artt. 167 e 168 della Direttiva IVA e il principio di neutralità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che l'Amministrazione tributaria di uno Stato Membro consideri che una società che ha la propria sede in un altro Stato Membro e la succursale che essa possiede nel primo dei detti Stati costituiscono due soggetti passivi distinti per il motivo che tali soggetti dispongono ciascuno di un numero di identificazione fiscale e, per tale ragione, neghi alla succursale il diritto alla detrazione dell'IVA su note di addebito emesse da un Consorzio sinergico di imprese di cui detta società, e non la sua succursale, è membro. L'art. 9 della Direttiva definisce i «soggetti passivi» quali persone che esercitano un'attività economica «in modo indipendente»; inoltre ai fini di un'uniforme applicazione della Direttiva occorre che la nozione di «soggetto passivo» (definita nel titolo III della Direttiva medesima) sia oggetto di interpretazione autonoma

ed uniforme (cfr. Sentenza Skandia). Conseguentemente nel caso di una società stabilita in uno Stato Membro e della sua succursale situata in un altro Stato Membro, dalla giurisprudenza della Corte risulta che tali due soggetti costituiscono un unico soggetto passivo a fini IVA salvo che sia accertato che la succursale svolge un'attività economica indipendente (cfr. le Sentenze, FCE Bank, Commissione/Italia, non pubblicata, Le Crédit Lyonnais).

I Giudici comunitari hanno precisato che l'Amministrazione tributaria di un Paese Membro non può negare ad un soggetto passivo la detrazione dell'IVA pagata a monte per il semplice fatto che tale soggetto passivo "abbia utilizzato, al momento della costituzione di un Consorzio Sinergico di Imprese (ACE), un numero di identificazione fi scale come soggetto non residente senza stabile organizzazione e, per la rifatturazione dei costi afferenti a tale consorzio, il numero di identificazione fiscale della sua succursale, residente nel medesimo Stato".

2.3. Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Diritto alla detrazione – Acquisti effettuati da un contribuente dichiarato "inattivo" dall'amministrazione fi scale – Diniego del diritto a detrazione – Principi di proporzionalità e di neutralità dell'IVA. Sentenza del 12 settembre 2018, Causa C-69/17, Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, già Gamesa Wind România SRL, contro Agenția Națională de Administrare Fiscală

La 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 – in particolare i suoi articoli 213, 214 e 273, deve essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che consente all'amministrazione fiscale di negare a un soggetto passivo, che ha effettuato acquisti durante il periodo in cui il suo numero d'identificazione dell'imposta sul valore aggiunto è stato annullato per la mancata presentazione delle dichiarazioni fi scali, il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto relativa a tali acquisti mediante dichiarazioni d'imposta sul valore aggiunto effettuate – o mediante fatture emesse – successivamente alla riattivazione del suo numero d'identificazione, per la sola ragione che tali acquisti sono avvenuti durante il periodo di disattivazione, pur se i requisiti sostanziali sono soddisfatti e il diritto a detrazione non è invocato in modo fraudolento o abusivo.

La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL e l'Agenția Națională de Administrare Fiscală (Romania) in merito al diritto della Gamesa alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati durante un periodo nel corso del quale il suo numero di identificazione IVA era annullato. In relazione ai requisiti o alle condizioni sostanziali, dall'art. 168, lettera a), della Direttiva 2006/112 emerge che per poter beneficiare del diritto a detrazione occorre:

- che l'interessato sia un "soggetto passivo" ai sensi della Direttiva in parola, e che;
- i beni o i servizi invocati a fondamento di detto diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, detti beni siano ceduti o che i servizi siano forniti da un altro soggetto passivo (cfr. la Sentenza, Paper Consult)⁴.

Il principio di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia concessa qualora i requisiti sostanziali siano soddisfatti, anche se taluni requisiti formali sono stati disattesi dai soggetti passivi (cfr. le Sentenze Astone, Paper Consult e Zabrus Siret). L'identificazione ai fi ni IVA nonché l'obbligo per il soggetto passivo di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle proprie attività, costituiscono requisiti formali a fi ni di controllo che non possono mettere in discussione il diritto a detrazione dell'IVA, nei limiti in cui le condizioni materiali che fanno sorgere tale diritto siano soddisfatte (cfr. le Sentenze Salomie e Dobre). Conseguentemente "non si può impedire a un soggetto passivo dell'IVA di esercitare il proprio diritto a detrazione per il motivo che non si sarebbe identificato ai fi ni dell'IVA prima di utilizzare i beni acquistati

⁴ Per quanto riguarda le modalità di esercizio del diritto alla detrazione, che sono assimilabili a requisiti o a condizioni di natura formale, l'art. 178, lettera a), della Direttiva 2006/112 prevede che il soggetto passivo debba essere in possesso di una fattura emessa conformemente agli artt. da 220 a 236 e agli artt. da 238 a 240 della stessa Direttiva.

nell'ambito della sua attività imponibile" (cfr. le Sentenze Nidera Handelscompagnie e Dobre). Il fatto di sanzionare l'inosservanza da parte del soggetto passivo degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione eccede quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi; diversa può essere la soluzione qualora la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

2.4. Rinvio pregiudiziale – Articoli da 63 a 65 TFUE - Libera circolazione dei capitali – Abbattimento di utili imponibili – Partecipazioni detenute da una società controllante in una società di capitali avente la propria direzione commerciale e la propria sede in uno Stato terzo – Dividendi distribuiti alla società controllante – Deducibilità fi scale soggetta a condizioni più rigorose dell'abbattimento degli utili derivanti da partecipazioni detenute in una società di capitali di diritto nazionale non esente da imposizione. Sentenza del 20 settembre 2018, Causa C-685/16, EV contro Finanzamt Lippstadt

La domanda di pronuncia pregiudiziale è relativa ad una controversia tra la EV, società in accomandita per azioni di diritto tedesco e il Finanzamt Lippstadt (ufficio delle imposte di Lippstadt, Germania) in merito alla tassazione dell'utile di esercizio di cui la suddetta società è stata oggetto. I Giudici comunitari (dopo aver chiarito che la questione pregiudiziale deve essere intesa come riferita unicamente al trattamento degli utili distribuiti da società aventi la propria direzione commerciale e la propria sede in Stati terzi, e non a casi in cui gli utili siano distribuiti da società aventi la propria direzione commerciale e la propria sede in un altro Stato Membro) hanno evidenziato che il trattamento fiscale dei dividendi può ricadere nella sfera di applicazione dell'art. 49 TFUE, riguardante la libertà di stabilimento, e in quella dell'art. 63 TFUE, relativo alla libera circolazione dei capitali. Ricade nella sfera di applicazione dell'art. 49 TFUE, relativo alla libertà di stabilimento, una normativa nazionale destinata ad applicarsi esclusivamente alle partecipazioni che consentono di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di una società e di determinare le attività di quest'ultima. Invece le disposizioni nazionali applicabili a partecipazioni effettuate al solo scopo di realizzare un investimento finanziario, senza intenzione di influire sulla gestione e sul controllo dell'impresa, devono essere esaminate alla luce della libera circolazione dei capitali (cfr. la Sentenza SECIL).

I Giudici comunitari⁵ hanno analizzato il differente trattamento tributario tedesco tra i dividendi distribuiti da una società residente e i dividendi distribuiti da una società stabilita in uno Stato terzo. Più in particolare, ai sensi dell'art. 9, n. 2, prima frase, del GewStG 2002⁶, nel caso in cui la società residente riceve dividendi da un'altra società residente soggetta a imposta, la riduzione dell'imposta sull'utile di esercizio richiede unicamente la detenzione di almeno il 15% del capitale sociale della società che distribuisce i dividendi all'inizio del periodo d'imposta e la contabilizzazione dell'utile ottenuto da tali partecipazioni per la determinazione dell'utile imponibile. Mentre per quel che concerne le distruzioni effettuate da una società stabilita in uno Stato terzo, è richiesto, in forza dell'art. 9, n. 7, prima frase, del GewStG 2002, che la partecipazione di almeno il 15% sia detenuta dall'inizio del periodo di riferimento senza interruzioni e che, ad esempio, le entrate lorde provengano da determinati redditi attivi.

⁵ Dopo aver ricordato che la partecipazione di almeno il 15% del capitale della società controllata non implica necessariamente che la società che ne sia detentrica eserciti una sicura influenza sulle decisioni della società distributrice dei dividendi (cfr. sul tema la Sentenza Deister Holding e Juhler Holding).

⁶ Il Gewerbesteueresetz (legge relativa all'imposta sull'utile di esercizio) del 2002.

Tanto premesso i Giudici comunitari hanno chiarito che “gli articoli da 63 a 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano a una legislazione nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che subordina un abbattimento degli utili derivanti da partecipazioni detenute in una società di capitali avente la propria direzione commerciale e la propria sede in uno Stato terzo a condizioni più rigorose rispetto all’abbattimento degli utili derivanti da partecipazioni detenute in una società di capitali di diritto nazionale non esente da imposizione”.

2.5. Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Nozione di soggetto passivo – Società holding – Detrazione dell’imposta assolta a monte – Spese per prestazioni di servizi di consulenza sostenute ai fini dell’acquisizione di azioni di un’altra società – Intento della società acquirente di fornire servizi di gestione alla società obiettivo – Mancata fornitura di tali servizi – Diritto a detrazione dell’IVA gravante sulle prestazioni assunte. Sentenza del 17 ottobre 2018, Causa C-249/17, Ryanair Ltd vs The Revenue Commissioners

Gli articoli 4 e 17 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, devono essere interpretati nel senso che conferiscono a una società, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che intenda acquistare la totalità delle azioni di un’altra società, al fine di esercitare un’attività economica consistente nel fornire a quest’ultima prestazioni di servizi di gestione assoggettate all’imposta sul valore aggiunto (IVA), il diritto di detrarre integralmente l’IVA assolta a monte relativa alle spese inerenti a prestazioni di servizi di consulenza sostenute nell’ambito di un’offerta pubblica di acquisto, quand’anche risulti che tale attività economica non è stata realizzata, purché tali spese siano motivate esclusivamente dall’attività economica prevista.

La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata nell’ambito di una controversia tra Ryanair Ltd e i Revenue Commissioners (Amministrazione Tributaria Irlanda) relativamente al rifiuto da parte dell’Amministrazione irlandese di concedere alla Ryanair la detrazione dell’Imposta sul Valore Aggiunto assolta a monte relativa a prestazioni di servizi di consulenza di cui si è avvalsa nell’ambito di un’offerta pubblica di acquisto (OPA) di un’altra società.

Nel caso di specie, Ryanair ha lanciato un’OPA sulla totalità delle azioni di un’altra compagnia aerea; in tale occasione sosteneva spese inerenti alle prestazioni di servizi di consulenza e ad altri servizi relativi all’acquisizione prevista. Tale operazione non poteva essere pienamente realizzata per motivi riguardanti il rispetto del diritto della concorrenza con la conseguenza che Ryanair aveva potuto acquistare unicamente una parte del capitale sociale della società obiettivo. Preliminarmente i Giudici comunitari hanno evidenziato che non ha la qualità di soggetto passivo IVA né il diritto a detrazione una società il cui unico oggetto consista nell’acquisizione di partecipazioni in altre società, senza interferire direttamente o indirettamente nella gestione di queste ultime. Il mero acquisto e la mera cessione di partecipazioni societarie non costituiscono, di per sé, un’attività economica ai sensi della

Sesta Direttiva dato che la semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile. Tale interpretazione non vale qualora la partecipazione sia accompagnata da un’interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società in cui si è realizzato l’acquisto di partecipazioni “qualora essa implichi il compimento di operazioni soggette all’IVA, come la prestazione di servizi

amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici, fatti salvi i diritti che chi detiene le partecipazioni possiede nella sua qualità di azionista o socio” (cfr. sul tema le sentenze *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt*). Inoltre, dato che le attività economiche a norma della Sesta Direttiva possono consistere in diversi atti consecutivi, gli atti preparatori devono ritenersi parte integrante delle attività economiche (cfr. la sentenza *INZO*). Conseguentemente secondo i Giudici della Corte “chiunque abbia l’intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un’attività economica ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come un soggetto passivo” (cfr. sentenze *Breitsohl e Ablessio*). Ne deriva che una società che compia atti preparatori nell’ambito di un progetto di acquisizione di azioni di un’altra società, allo scopo di esercitare un’attività economica consistente nell’intervenire nella gestione di quest’ultima fornendole prestazioni di servizi di gestione assoggettate all’IVA, deve essere considerata come soggetto passivo a norma della Sesta Direttiva. Inoltre, affinché l’IVA assolta possa essere detratta integralmente, occorre che le spese sostenute siano, in linea di principio, motivate esclusivamente dall’attività economica considerata ossia dalla fornitura alla società obiettivo delle prestazioni di servizi di gestione assoggettate all’IVA (cfr. le sentenze *Investrand, Securenta, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt* citate).

2.6. Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 168 e 173 – Detrazione dell’imposta assolta a monte – Operazioni di locazione con opzione d’acquisto di veicoli – Beni e servizi utilizzati sia per operazioni imponibili sia per operazioni esenti – Nascita e portata del diritto a detrazione – Prorata di detrazione». Sentenza del 18 ottobre 2018, Causa C-153/17, Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs vs Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata nell’ambito di una controversia tra i Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Amministrazione fi scale e doganale nel Regno Unito) e la Volkswagen Financial Services (UK) Ltd («VWFS») in merito al metodo applicabile per determinare la parte recuperabile dell’IVA assolta a monte da tale società nell’ambito della parte della sua attività consistente nell’offrire servizi di locazione con opzione d’acquisto di autoveicoli.

VWFS è una società finanziaria controllata al 100% dalla Volkswagen Financial Services AG (gruppo Volkswagen AG) che fabbrica e vende autoveicoli sotto vari marchi, quali Volkswagen, Audi e Škoda. I finanziamenti proposti dalla VWFS sono destinati esclusivamente per l’acquisto di veicoli dei marchi di tale gruppo⁷.

I Giudici Comunitari hanno evidenziato che è necessario stabilire se le diverse operazioni relative alle prestazioni di locazione con opzione d’acquisto (ossia la concessione di finanziamenti e la messa a disposizione di veicoli) debbano essere trattate come operazioni distinte imponibili separatamente o come operazioni complesse uniche, composte da più elementi. Infatti, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, quando un’operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l’operazione considerata per determinare se tale operazione comporti, ai fini IVA, due o più prestazioni distinte o un’unica prestazione (cfr. sul tema la sentenza *Stadion Amsterdam*).

Ciò premesso, secondo i Giudici Comunitari l’art. 168 e l’art. 173, par. 2, lett. c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, devono essere così interpretati:

⁷ Oltre alle offerte di finanziamento, la società contribuisce alla commercializzazione di autovetture di questi marchi tramite la formazione del personale di vendita dei rivenditori. Le spese relative a tale contributo sono ammortizzate nel bilancio operativo della VWFS e non sono fatturate alle altre imprese del gruppo.

- quando le spese generali relative a operazioni di locazione con opzione d'acquisto di beni mobili, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non si riflettono nell'importo dovuto dal cliente a titolo della messa a disposizione del bene in questione, ossia la parte imponibile dell'operazione, ma nell'importo dell'interesse dovuto a titolo della parte «finanziamento» dell'operazione, ossia la parte esente della stessa, tali spese generali devono comunque essere considerate, ai fini dell'IVA, come un elemento costitutivo del prezzo di tale messa a disposizione;
- gli Stati Membri non possono applicare un metodo di ripartizione delle spese che non tenga conto del valore iniziale del bene in questione al momento della sua cessione, poiché tale metodo non è atto a garantire una ripartizione più precisa di quella che risulterebbe dall'applicazione del criterio di ripartizione secondo il volume d'affari.

2.7. Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Progetto di cessione di azioni di una controllata indiretta – Spese connesse a prestazioni di servizi acquisiti ai fini di tale cessione – Cessione non realizzata – Domanda di detrazione dell'imposta pagata a monte – Ambito di applicazione dell'IVA. Sentenza 8 novembre 2018, Causa C-502/17, C&D Foods Acquisition ApS contro Skatteministeriet

Gli articoli 2, 9 nonché 168 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 un'operazione di cessione di azioni prevista, ma non realizzata, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che non trova la sua causa esclusiva diretta nell'attività economica imponibile della società interessata o che non costituisce il prolungamento diretto, permanente e necessario di tale attività economica non rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

La domanda di pronuncia pregiudiziale - relativa all'interpretazione della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 - è stata presentata in relazione ad una controversia tra la C&D Foods Acquisition ApS e lo Skatteministeriet (Ministero delle imposte della Danimarca) in merito al rifiuto di quest'ultimo di concedere la detrazione dell'IVA, assolta a monte, relativa ai servizi di consulenza ai quali la C&D Foods Acquisition ApS è ricorsa nel contesto di un progetto di cessione, non realizzata, delle azioni di una società controllata indiretta, alla quale forniva servizi di gestione e informatici.

La Corte di Giustizia UE, dopo aver effettuato alcune considerazioni in ordine alla qualità di soggetto passivo IVA⁸, ha precisato che le operazioni relative ad azioni o partecipazioni in una società rientrano nella sfera di applicazione dell'IVA quando sono effettuate nell'ambito di un'attività commerciale di negoziazione di titoli, al fine di realizzare un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società in cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni, ovvero quando “costituiscono il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile”.

Inoltre, affinché un'operazione di cessione di azioni possa rilevare nell'ambito di applicazione dell'IVA è necessario che tale operazione abbia (in linea di principio) la sua “causa esclusiva diretta” nell'attività economica imponibile della società controllante, ovvero costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario di tale attività. Tale ipotesi ricorre quando tale

⁸ È stato precisato che non ha la qualità di soggetto passivo IVA, ai sensi dell'art. 9 della Direttiva 2006/112, né il diritto a detrazione (in base all'art. 168 di tale Direttiva) una società il cui unico oggetto consista nell'acquisizione di partecipazioni in altre società senza interferire direttamente o indirettamente nella gestione di queste ultime. Infatti, il mero acquisto e la mera detenzione di azioni non costituiscono, di per sé, un'attività economica che conferisce al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo: tali operazioni non comportano lo sfruttamento di un bene volto alla produzione di introiti aventi carattere di stabilità, dal momento che l'unico reddito risultante da tali operazioni è costituito dall'eventuale profitto al momento della vendita delle azioni (cfr. sentenze SKF e Ryanair).

operazione è effettuata al fine di destinare il risultato della cessione delle azioni all'attività economica imponibile della società controllante, o all'attività economica esercitata dal gruppo cui la società controllante appartiene.

3. NORMATIVA E PRASSI

3.1. Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese – Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87 - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del 13 luglio 2018, n. 161

Il Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87, rubricato “Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese” è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 13 luglio 2018, n. 161.

Di seguito segnaliamo le principali novità in materia fiscale.

Limiti alla delocalizzazione delle imprese beneficiarie di aiuti (art. 5)

Fermo restando i vincoli derivanti dai Trattati internazionali, le imprese italiane ed estere che operano nel territorio nazionale che abbiano beneficiato di un Aiuto di Stato che prevede l'effettuazione di investimenti produttivi ai fini dell'attribuzione del beneficio decadono dal beneficio medesimo qualora l'attività economica interessata dallo stesso o una sua parte venga delocalizzata in Stati non UE, ad eccezione degli Stati aderenti allo Spazio economico europeo, entro cinque anni dalla data di conclusione dell'iniziativa agevolata. Per i benefici già concessi o banditi, nonché per gli investimenti agevolati già avviati, anteriormente al 14 luglio 2018 resta ferma l'applicazione della previgente disciplina inclusa, nei casi ivi previsti, quella di cui all'art. 1, comma 60, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità 2014)⁹.

Recupero del beneficio dell'iper ammortamento in caso di cessione o delocalizzazione degli investimenti (art. 7)

L'iper ammortamento spetta a condizione che i beni agevolabili siano destinati a strutture produttive situate all'interno del territorio nazionale. Qualora nel corso del periodo di fruizione del beneficio i beni agevolati vengano ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa, si procede al recupero dell'iper ammortamento. Tale disposizione si applica agli investimenti effettuati a partire dal 14 luglio 2018.

⁹ Come previsto dal Decreto qualora “una impresa italiana o estera, operante nel territorio nazionale, che beneficia di misure di aiuto di Stato che prevedono la valutazione dell'impatto occupazionale, fuori dei casi riconducibili a giustificato motivo oggettivo, riduca i livelli occupazionali degli addetti all'unità produttiva o all'attività interessata dal beneficio nei cinque anni successivi alla data di completamento dell'investimento, decade dal beneficio in presenza di una riduzione di tali livelli superiore al 10 per cento; la decadenza dal beneficio è disposta in misura proporzionale alla riduzione del livello occupazionale ed è comunque totale in caso di riduzione superiore al 50 per cento”.

Applicazione del credito d'imposta ricerca e sviluppo ai costi di acquisto da fonti esterne dei beni immateriali (art. 8)

Agli effetti della disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo¹⁰, non si considerano ammissibili i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo. Tale disposizione - in deroga a quanto previsto dall'art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 - si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 14 luglio 2018, anche in relazione al calcolo dei costi ammissibili imputabili ai periodi d'imposta rilevanti ai fini della determinazione della media di raffronto dei costi sostenuti.

Disposizioni in materia di invio dei dati delle fatture emesse e ricevute (art. 11)

In relazione alla comunicazione dei dati e delle fatture emesse e ricevute¹¹, i dati relativi al terzo trimestre 2018 possono essere trasmessi entro il 28 febbraio 2019. Inoltre, i dati semestrali dovranno essere trasmessi entro il 30 settembre per il primo semestre ed entro il 28 febbraio dell'anno successivo per il secondo semestre.

Split payment (art. 12)

Le disposizioni previste in tema di Split payment (cfr. art. 17-ter del Decreto IVA) non si applicano alle prestazioni di servizi rese ai soggetti (i.e. i professionisti) i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito, ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

3.2. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, recante disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese – Legge 9 agosto 2018, n. 96 pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'11 agosto 2018, n. 186

Nella Gazzetta Ufficiale del 13 luglio 2018, n. 161, è stato pubblicato il Decreto Legge del 12 luglio 2018, n. 87, rubricato "Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese". Il D.L. è stato convertito nella Legge 9 agosto 2018, n. 96, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'11 agosto 2018, n. 186.

Le novità del D.L. n. 87/2018 sono state illustrate nella Tax Newsletter 1/15 luglio 2018 alla quale si rimanda.

Di seguito forniamo un commento alle principali disposizioni introdotte.

Limiti alla delocalizzazione delle imprese beneficiarie di aiuti (art. 5)

Fermo restando i vincoli derivanti dai Trattati internazionali, le imprese italiane ed estere operanti nel territorio nazionale che abbiano beneficiato di un Aiuto di Stato che prevede l'effettuazione di investimenti produttivi ai fini dell'attribuzione del beneficio, decadono dal beneficio medesimo qualora l'attività economica interessata dallo stesso o una sua parte venga delocalizzata in Stati non UE, ad eccezione degli Stati aderenti allo Spazio economico europeo, entro cinque anni dalla data di conclusione dell'iniziativa agevolata.

¹⁰ Cfr. di cui all'art.3, comma 1, del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9.

¹¹ Cfr. art. 21, comma 1 del D.L. n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122.

Recupero del beneficio dell'iper ammortamento in caso di cessione o delocalizzazione dei beni (art. 7)

L'iper ammortamento spetta a condizione che i beni agevolabili siano destinati a strutture produttive situate all'interno del territorio nazionale. Nel caso in cui nel corso del periodo di fruizione del beneficio i beni agevolati vengano ceduti a titolo oneroso, ovvero destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa, si procede al recupero dell'iper ammortamento. La disposizione si applica agli investimenti effettuati a partire dal 14 luglio 2018.

Applicazione del credito d'imposta ricerca e sviluppo ai costi di acquisto da fonti esterne dei beni immateriali (art. 8)

Non si considerano ammissibili, agli effetti della disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo.

Split payment (art. 12)

Le disposizioni previste in tema di Split payment (cfr. art. 17-ter del Decreto IVA) non si applicano alle prestazioni di servizi rese ai soggetti -i.e. i professionisti- i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito, ovvero a ritenuta a titolo di acconto, di cui all'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Compensazione delle cartelle esattoriali in favore di imprese e professionisti titolari di crediti nei confronti della pubblica amministrazione (art. 12-bis)

In sede di conversione in Legge del Decreto in esame, è stata estesa anche per l'anno 2018 la facoltà di compensare le cartelle esattoriali con crediti vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione. Si deve far riferimento ai carichi affidati agli agenti della riscossione entro il 31 dicembre 2017.

3.3. Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 recante norme contro le pratiche di elusione fi scale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno come modificata dalla direttiva (UE) 2017/952 recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi - Trasmesso alla Presidenza della Camera dei Deputati il 13 agosto 2018 (Atto del Governo sottoposto a Parere Parlamentare)

È stata emanata la bozza di Decreto Legislativo di attuazione della Legge 25 ottobre 2017, n. 163 (Legge di delegazione europea) al fine di recepire la Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fi scale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (ATAD 1), come modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017 recante modifica della Direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi (ATAD 2). La bozza di Decreto Legislativo è suddivisa in sei Capi, che corrispondono ai quattro settori della Direttiva ATAD I, ossia: Capo I (Disposizioni in materia di deducibilità degli interessi passivi), Capo II (Disposizioni in materia di imposizione in uscita), Capo III (Disposizioni in materia di società controllate non residenti), Capo IV (Disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi), Capo V (Definizioni e disposizioni di coordinamento), Capo VI (Disposizioni transitorie e finali). Il Capo III è stato suddiviso in due

Sezioni: Sezione I (Disposizioni in materia di società controllate estere) e Sezione II (Disposizioni in materia di dividendi e plusvalenze).

Per quanto concerne la decorrenza delle nuove norme viene previsto che le disposizioni:

- di cui ai Capi I, II e III (Sezione I) si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018;
- del Capo III, Sezione II, si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, nonché agli utili distribuiti e alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo di imposta;
- del Capo IV si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, ovvero a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021;
- del Capo V si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Di seguito commentiamo le principali novità introdotte.

Disciplina degli interessi passivi

Il riformato testo dell'art. 96 del TUIR presenta, al comma 1, le seguenti importanti novità:

- l'applicabilità del limite di deducibilità anche agli interessi passivi ed oneri finanziari assimilati capitalizzati. Come precisato nella Relazione tecnica, "ciò comporterà la verifica della deducibilità di tali interessi nell'anno di loro rilevazione contabile e capitalizzazione, con conseguente eventuale indeducibilità totale o parziale, fermo restando il riconoscimento integrale ai fini fiscali, del valore contabile del bene ad incremento del quale è stata operata la capitalizzazione";
- la compensazione degli interessi passivi non solo con gli interessi attivi di periodo ma anche con l'eventuale eccedenza di interessi attivi riportati da periodi di imposta precedenti;
- esclusione dai limiti di deducibilità, al ricorrere di determinate condizioni, degli interessi passivi relativi a prestiti utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine.

Viene prevista la deducibilità dell'eccedenza degli interessi passivi rispetto alla somma tra gli interessi attivi del periodo e l'eccedenza di interessi attivi riportata da periodi di imposta precedenti, nei limiti del 30% del risultato operativo lordo (ROL) del periodo e del 30% del ROL riportato da periodi precedenti. Con riferimento all'utilizzazione del ROL la principale novità risiede nel fatto che esso non sarà più riportabile in avanti indefinitamente.

In luogo del ROL contabile previsto dalla normativa previgente si utilizzerà un ROL fiscale, in cui le voci che lo compongono saranno assunte in misura pari al loro valore fiscale. Ne deriva che in caso di doppio binario contabile-fiscale i valori rilevanti saranno quelli previsti dalla normativa fiscale.

Il riformato art. 96 prevede, inoltre, la riportabilità ai successivi periodi di imposta, senza limiti temporali, dell'eccedenza di interessi attivi (i.e. differenza tra l'importo degli interessi attivi di competenza e la somma tra interessi passivi di competenza e gli interessi passivi eventualmente riportati da periodi di imposta precedenti). È previsto il riporto ai successivi periodi di imposta dell'eccedenza di ROL, limitato a 5 periodi di imposta.

Nel caso di Consolidato Fiscale Nazionale sarà possibile compensare, ai fini della determinazione del reddito complessivo di gruppo, l'eccedenza di interessi passivi generatasi in capo a un soggetto partecipante alla tassazione consolidata non solo con l'eccedenza di ROL generatasi in capo ad altri soggetti partecipanti al Consolidato, ma anche con l'eccedenza di interessi attivi generatasi in capo ai medesimi soggetti.

Disposizioni in materia di imposizione in uscita

La bozza di Decreto ha sostituito l'art. 166 del TUIR e per coerenza di sistema anche l'art. 166-bis del TUIR recante disposizioni relative al riconoscimento di scale dei valori in ingresso. La nuova disciplina si discosta dalla precedente in quanto introduce il concetto di valore di mercato per la valutazione dei componenti trasferiti in sostituzione del valore normale, riduce da 6 a 5 il numero delle rate in caso di rateizzazione delle imposte ed elimina la possibilità di fruire della sospensione del versamento delle imposte. Inoltre, è stato ampliato l'ambito oggettivo di applicazione (sono state introdotte altre fattispecie, esplicitamente previste dall'art. 5 della Direttiva) e l'imposizione in uscita è stata estesa anche ai trasferimenti di attivi verso stabili organizzazioni per le quali è stata esercitata l'opzione per la branch exemption, di cui all'art. 168-ter del TUIR.

Disposizioni in materia di società controllate estere (CFC rule)

In presenza di un rapporto di controllo, la disciplina CFC troverà applicazione in presenza di una tassazione effettiva nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stato assoggettato qualora fosse stato residente in Italia. Assume, quindi, rilevanza al fine dell'individuazione dello Stato a fiscalità privilegiata il carico effettivo di imposizione e non quello nominale. Pertanto, si rende necessario un confronto tra tax rate effettivo estero con tax rate virtuale interno. Inoltre, la normativa troverà applicazione in presenza di passive income, che rappresentano unicamente una "condizione di ingresso" nella disciplina CFC: nello specifico, la condizione ulteriore di accesso alla disciplina si realizzerà nell'ipotesi in cui il soggetto estero controllato consegue oltre un terzo del proprio reddito attraverso passive income (ad esempio, interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari, dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni, redditi da leasing finanziario).

Affinché sussistano gli estremi per l'applicazione della CFC rule tali due condizioni devono ricorrere congiuntamente in capo al soggetto controllato.

La normativa CFC non si applicherà quando il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica sostanziale mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali. Il Contribuente può dimostrare la sussistenza di tale esimente anche attraverso la presentazione dell'interpello facoltativo, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera b), della Legge 27 luglio 2000, n. 212.

Ai fini della determinazione del reddito del soggetto controllato non residente, da imputare per trasparenza al soggetto residente, devono essere applicate le regole di determinazione del reddito ai fini IRES previste per le imprese residenti, fatta eccezione delle disposizioni riguardanti:

- le società di comodo;
- le società in perdita sistematica;
- gli studi di settore;
- l'Aiuto alla crescita economica (ACE);
- la rateizzazione delle plusvalenze.

I redditi da imputare per trasparenza sono assoggetti a tassazione separata con aliquota media del soggetto controllante e comunque non inferiore all'aliquota ordinaria IRES.

Sono state introdotte alcune disposizioni di carattere procedurale. E' stato previsto che nelle ipotesi di accertamenti sulla corretta applicazione della normativa in commento, l'Agenzia delle Entrate prima di emettere un avviso di accertamento di imposta o di maggiore imposta, deve concedere al contribuente un termine di 90 giorni per presentare le prove utili a dimostrare che non sussistono i presupposti per applicare la normativa; inoltre, viene introdotto un obbligo di segnalazione in Dichiarazione dei Redditi delle partecipazioni per le quali sussistono gli estremi per l'applicazione della disciplina, nelle ipotesi in cui non è stato presentato interpello all'Agenzia delle Entrate, nonché qualora l'interpello sia stato presentato ma si è ottenuta una risposta non favorevole.

Disposizioni in materia di dividendi e plusvalenze

Tra le modifiche intervenute è di particolare rilevanza quella relativa alla nozione di controllo che assume rilevanza anche ai fini della disciplina della tassazione dei dividendi e delle plusvalenze provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata. Il controllo sussiste quando l'impresa, la società o l'ente è controllato da un soggetto residente, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'articolo 2359 C.C., ovvero la quota di partecipazione agli utili è detenuta per oltre il 50%, direttamente, o indirettamente mediante una o più società controllate.

Il nuovo articolo 47-bis del TUIR (come specificato nella Relazione Tecnica con l'abolizione del contenuto del comma 4 dell'art. 167 del TUIR si è resa necessaria l'aggiunta dell'art. 47-bis, al fine di disciplinare nel nuovo contesto post-ATAD i regimi di scali privilegiati) introduce un nuovo requisito per l'individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, facendo riferimento al livello di tassazione effettivo ovvero a quello nominale, a seconda che la partecipazione sia o non sia di controllo, secondo la stessa nozione valevole ai fini della disciplina CFC. In particolare, tale articolo prevede le condizioni per individuare i Paesi a fiscalità privilegiata, distinguendo tra partecipazioni di controllo (per le quali il test per l'individuazione del regime fiscale privilegiato è basato sul confronto tra la tassazione effettiva estera e il 50% della tassazione effettiva italiana) e non di controllo (per le quali il test è basato sul confronto tra la aliquota nominale estera e il 50% dell'aliquota nominale italiana, tenendo conto dell'eventuale impatto su tali aliquote nominali della presenza di regimi speciali).

Sono previste due esimenti per la disapplicazione della disciplina in tema di regimi di scali privilegiati, ossia quando la società partecipata non residente svolge nel Paese in cui è insediata un'attività economica effettiva - mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali - ovvero quando il soggetto residente mediante il possesso della partecipazione estera non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime di scali privilegiato.

Un'altra importante modifica prevista dallo schema normativo in commento è la parificazione del regime PEX di esenzione delle plusvalenze - prima spettante per le società quotate di Paesi Black List solo per le partecipazioni non qualificate - al regime PEX di esenzione dei dividendi - già spettante per le società quotate istituite in Paesi considerati a fiscalità privilegiata per partecipazioni qualificate e non.

Inoltre, per quanto concerne il trattamento delle plusvalenze viene previsto un monitoraggio fisso di 5 anni (a meno che il possesso non sia riferibile ad un periodo inferiore) per le cessioni fuori gruppo: in particolare, se il Paese in cui è localizzata la società partecipata è considerato a fiscalità

privilegiata in uno o più dei 5 periodi di imposta precedenti alla cessione, la plusvalenza non è esente, a meno che non si dimostri con riguardo ai soli periodi di imposta in cui il Paese è considerato a fiscalità privilegiata l'esimente della tassazione congrua.

Disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi

Sono state introdotte delle disposizioni relative al contrasto ai disallineamenti da ibridi (hybrid mismatches), di cui alla Direttiva (UE) 2016/1164 nella versione risultante dalle modifiche apportate dalla Direttiva (UE) 2017/952 del 29 maggio 2017. Sul tema, i Report OCSE di riferimento sono rappresentati dal Report OCSE 2015, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements e dal Report OCSE 2017, Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements.

In particolare, le misure anti-hybrid introdotte mirano a contrastare gli effetti di doppia deduzione, ovvero di deduzione non inclusione, effettivamente verificatisi derivanti da conflitti nella qualificazione di strumenti finanziari, pagamenti, entità, stabili organizzazioni o dall'allocazione dei pagamenti. Tali misure trovano applicazione nei confronti di tutti i contribuenti assoggettati in Italia alle Imposte sui Redditi relative ai redditi di impresa, comprese le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti e le persone fisiche.

Il disallineamento rilevante ai fini dell'applicazione delle norme anti-hybrid (che la norma intende contrastare) è rappresentato da un effetto fiscale che può avere le seguenti manifestazioni:

- una “doppia deduzione”, ossia una deduzione dello stesso componente negativo di reddito nella giurisdizione in cui è sostenuto (ovvero che si ritiene sia sostenuto), ossia la giurisdizione del pagatore e in un'altra giurisdizione, ossia la giurisdizione dell'investitore, o;
- la “deduzione senza inclusione”, ossia la deduzione di un componente negativo di reddito in qualsiasi giurisdizione in cui lo stesso sia sostenuto (ovvero si ritiene sia sostenuto) ossia la giurisdizione del pagatore, senza la corrispondente inclusione a fini fiscali, del correlato componente positivo di reddito nella giurisdizione del beneficiario.

Nella prima fattispecie considerata (i.e. “doppia deduzione”) viene previsto il disconoscimento della deduzione in capo ad uno dei due soggetti interessati qualora emerga effettivamente un effetto di doppia deduzione.

I disallineamenti oggetto delle disposizioni in commento sono quelli che si verificano in ambito transnazionale, dal momento che gli eventuali ibridi interni possono essere contrastati attraverso il principio del divieto dell'abuso del diritto. Inoltre, è stato precisato che i benefici previsti dall'art. 1 del Decreto Legge n. 201/2011, convertito con modificazioni dalla Legge n. 214/2011 e successive modificazioni (Aiuto alla Crescita Economica - ACE) non danno origine a disallineamenti da ibridi.

L'art. 9 dello schema di Decreto disciplina i disallineamenti che derivano dagli ibridi inversi; l'art. 10, invece, i disallineamenti da residenza fiscale.

Holding finanziarie

Il nuovo art. 162-bis del TUIR individua una definizione univoca di intermediario finanziario valida ai fini IRES ed IRAP (e anche per l'addizionale IRES), tenendo in considerazione le caratteristiche del Bilancio degli intermediari finanziari. La ridefinizione del perimetro degli enti finanziari si riflette anche sulle modalità con cui sono stati identificati i soggetti che esercitano in via esclusiva o

prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività creditizia o finanziaria (cc.dd. holding finanziarie), ovvero in società diverse dagli enti creditizi e finanziari.

I commi 2 e 3 prevedono il criterio per verificare quando sussiste il requisito della prevalenza nell'assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari (società di partecipazione finanziaria), ovvero in soggetti diversi dagli intermediari finanziari (società di partecipazione non finanziaria). Nello specifico, l'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari sussiste quando, in base ai dati del Bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti intermediari finanziari e altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi unitariamente considerati - inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate - sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate.

L'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari sussiste invece quando, in base ai dati del Bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi unitariamente considerati sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale.

3.4. Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, rubricato “Disposizioni urgenti in materia fi scale e finanziaria” (Gazzetta Ufficiale del 23 ottobre 2018, n. 247). Disposizioni fiscali

Il Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, rubricato “Disposizioni urgenti in materia fi scale e finanziaria” è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 247 del 23 ottobre 2018, ed è entrato in vigore dal giorno successivo a quella della sua pubblicazione, ossia dal 24 ottobre 2018.

Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie Unione europea - art. 5

I debiti relativi ai carichi affidati agli Agenti della Riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 a titolo di risorse proprie tradizionali comunitarie previste dall'art. 2, Paragrafo 1, lettera a), delle Decisioni 2007/436/CE Euratom del Consiglio del 7 giugno 2007 e 2014/335/UE Euratom del Consiglio del 26 maggio 2014, nonché di Imposta sul Valore Aggiunto riscossa all'importazione possono essere estinti con le modalità, le condizioni e nei termini previsti in tema di “rottamazione - ter.

Oggetto della sanatoria - previo pagamento integrale dei tributi - sono le sanzioni e parzialmente gli interessi moratori (comunque dovuti in base alle disposizioni del Codice doganale UE, Reg. (UE) n. 952/2013, a partire dal 1° maggio 2016 fi no al 31 luglio 2019 per i debiti afferenti le risorse proprie tradizionali comunitarie).

4 GIURISPRUDENZA NAZIONALE, PROVVEDIMENTI ED INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

4.1. Approvazione del modello per la richiesta di accesso alla procedura di regolarizzazione delle attività depositate e delle somme detenute all'estero ai sensi dell'articolo 5-septies del decreto legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172 e modalità attuative. – Provvedimento del Direttore dell'Agenzia

delle entrate del 1° giugno 2018, prot. n. 110482/2018

L'Agenzia delle Entrate a mezzo del Provvedimento n. 110482/2018 ha approvato il Modello per la richiesta di accesso alla procedura di regolarizzazione delle attività depositate e delle somme detenute all'estero, di cui all' art. 5-septies del Decreto Legge 16 ottobre 2017, n. 148 - convertito con modificazioni, dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172 - che ha introdotto la procedura di regolarizzazione delle attività depositate e delle somme detenute all'estero.

Tale Modello¹² può essere utilizzato dalle persone fisiche:

- fiscalmente residenti in Italia, in precedenza residenti all'estero e iscritte all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) o;
- che abbiano prestato la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zona di frontiera, ovvero in Paesi limitrofi, che intendono avvalersi della procedura per regolarizzare le violazioni degli obblighi di dichiarazione¹³, nonché degli obblighi dichiarativi, ai fini delle Imposte sui Redditi e dell'Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie all'estero (IVAFE), relative alle attività depositate ed alle somme detenute sui conti correnti e sui libretti di risparmio all'estero al 6 dicembre 2017¹⁴, se derivanti da redditi o dalla vendita di immobili detenuti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa in via continuativa.

È consentita l'integrazione dell'istanza entro il 31 luglio 2018 per rettificare quella originaria, ferma restando l'efficacia della stessa, barrando la casella "Istanza integrativa" presente nel Modello.

4.2. Reddito d'impresa - Costi di regia - Inerenza - Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sentenza del 6 giugno 2018, n. 14579

Con la Sentenza n. 14579, la Corte di Cassazione ha chiarito che sono deducibili i costi di regia (per servizi di marketing e di pubblicità) da parte della società italiana che si avvale dei servizi di una società estera facente parte dello stesso gruppo. Nella sentenza, la Corte di Cassazione - dopo aver svolto alcune considerazioni preliminari sul "concetto di inerenza" - ha sottolineato che di recente la giurisprudenza di legittimità sembra essersi discostata dal criterio del rapporto tra costo e requisiti di congruità e vantaggiosità dello stesso, prendendo le distanze dall'art. 109 del TUIR quale fondamento normativo del concetto di inerenza.

In particolare, è stato affermato che il principio di inerenza esprime la necessità di riferire i costi sopportati all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico. Pertanto, non assume rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo.

4.3. Articolo 5-septies del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, recante "Disposizioni in materia di collaborazione volontaria per l'emersione di redditi prodotti all'estero". Indicazioni

¹² Che deve essere presentato all'Amministrazione Finanziaria entro il 31 luglio 2018.

¹³ Di cui all' art. 4, comma 1, del Decreto Legge n. 167/1990, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227.

¹⁴ Data di entrata in vigore della Legge n. 172/2017.

operative.

Circolare Ministeriale del 13 giugno 2018, n. 12/E.

L'Amministrazione Finanziaria a mezzo della Circolare n. 12/E ha fornito indicazioni di carattere operativo relativamente all'art. 5-septies del Decreto Legge n. 148/2017, recante "Disposizioni in materia di collaborazione volontaria per l'emersione di redditi prodotti all'estero". Tale articolo ha introdotto nel nostro ordinamento una nuova forma di collaborazione volontaria (di seguito la procedura), profondamente diversa dalla c.d. voluntary disclosure.

Per quanto concerne l'ambito temporale, rientrano nella procedura le violazioni dichiarative:

- in materia di monitoraggio fi scale relative alle attività depositate e alle somme detenute nei Paesi Black List e ai periodi di imposta a partire dal 2007;
- inerenti ai redditi derivanti dalle attività depositate e dalle somme detenute in Paesi Black List e non dichiarati nei periodi d'imposta a partire dal 2009 (in caso di Dichiarazione presentata) o dal 2007 (in caso di omessa presentazione della Dichiarazione)¹⁵.

La procedura è limitata alle persone fi siche fiscalmente residenti in Italia (e loro eredi) che sono rientrati¹⁶ in Italia dopo aver svolto in via continuativa un'attività di lavoro dipendente ovvero autonomo all'estero, in quanto in precedenza iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) o frontalieri¹⁷; essa consente la regolarizzazione delle attività depositate e le somme detenute all'estero¹⁸ in violazione degli obblighi di monitoraggio fi scale, derivanti esclusivamente dalla sopra citata attività lavorativa¹⁹. Oltre alle violazioni dichiarative in materia di Imposte sui Redditi (IRPEF, addizionali regionali e comunali ed imposte sostitutive dell'IRPEF) possono essere oggetto di regolarizzazione anche le violazioni dichiarative inerenti all'imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero (IVAFE); inoltre, non possono essere regolarizzate le violazioni inerenti all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE), il cui presupposto è il possesso degli stessi (cfr. art. 19, commi da 13 a 17, del Decreto Legge n. 201/2011).

La Circolare ha fornito chiarimenti anche relativamente ai seguenti aspetti:

- presentazione della richiesta di accesso alla procedura;

¹⁵ Nella Circolare si legge: "Si pensi, ad esempio, ad un contribuente iscritto all'AIRE residente alle Maldive fi no all'anno 2009, che abbia riacquisitato la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo di imposta 2010. Qualora alla data del 6 dicembre 2017 tale soggetto abbia ancora attività - originate da lavoro autonomo o dipendente svolto in via continuativa nel citato Paese a fiscalità privilegiata ed ivi depositate - può presentare l'istanza per regolarizzare non solo le annualità rientranti in via ordinaria nell'ambito applicativo della stessa (dal 2012 al 2016) ma anche le ulteriori annualità 2010 e 2011 per cui opera il raddoppio dei termini, sanando in tal modo le violazioni degli obblighi di monitoraggio, nonché le eventuali violazioni degli obblighi dichiarativi Irpef ed IVAFE, commesse dal periodo di imposta a partire dal quale il contribuente è rientrato in Italia".

¹⁶ Per quanto concerne i soggetti rientrati in Italia, ai fi ni della sussistenza del presupposto soggettivo dello status di residenza occorre far riferimento all'art. 2 del TUIR e al criterio in esso previsto della "maggior parte del periodo di imposta", corrispondente ordinariamente a 183 giorni.

¹⁷ Cfr. la Circolare Ministeriale n. 28/E/2011.

¹⁸ Con le espressioni attività depositate e somme detenute su conti correnti e sui libretti di risparmio il Legislatore ha inteso far riferimento a tutte le attività estere di natura finanziaria in relazione alle quali sussistono gli obblighi di monitoraggio fi scale (cfr. le istruzioni di compilazione del Quadro RW).

¹⁹ Ricadono nell'ambito di applicazione della procedura anche le somme derivanti dalla vendita di beni immobili che sono posseduti nello Stato estero nel quale è stata prestata l'attività lavorativa in via continuativa, a condizione che tali somme abbiano generato attività finanziarie detenute nel medesimo Stato estero non dichiarate ai fi ni del monitoraggio fiscale.

- presentazione della documentazione di supporto (la richiesta di accesso alla procedura deve essere corredata da una relazione di accompagnamento, da trasmettere entro il 31 luglio 2018);
- versamento e determinazione degli importi dovuti - la procedura si perfeziona con il versamento del 3% (a titolo di imposte, sanzioni ed interessi) del valore delle attività e della giacenza al 31 dicembre 2016²⁰ delle somme oggetto di regolarizzazione. Il versamento può essere effettuato in un'unica soluzione entro il 30 settembre 2018, ovvero può essere ripartito in tre rate mensili di pari importo. In caso di rateazione deve essere applicata la maggiorazione a titolo di interessi, calcolato al saggio legale attualmente in vigore pari allo 0,3% annuo (cfr. Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 13 dicembre 2017). Ai fini del versamento non è possibile avvalersi della compensazione, di cui all'art. 17 del Decreto Legislativo n. 241/1997;
- perfezionamento della procedura ed i relativi effetti;
- mancato perfezionamento della procedura e relativi effetti.

4.4. Omessa indicazione in dichiarazione di redditi esteri - Residenza fi scale in Italia – Corte di Cassazione, Sez. VI, Ordinanza del 25 giugno 2018, n. 16634

Con l'Ordinanza del 25 giugno 2018, n. 16634 la Corte di Cassazione ha chiarito che le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall'art. 2 D.P.R. 917/1986, in ogni caso residenti e, pertanto, soggetti passivi d'imposta in Italia; con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l'iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano (cfr. anche Cass. n. 21970/2015).

4.5. Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n.212 - Residenza fi scale all'estero prima dell'impatrio per i soggetti di cui all'articolo 16, comma 2, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 – Risoluzione Ministeriale del 6 luglio 2018, n. 51/E

La Risoluzione n. 51/E/2018 ha fornito chiarimenti in merito al regime fi scale previsto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 per i lavoratori rimpatriati. Tale disposizione prevede la concessione di incentivi fiscali sotto forma di imponibilità del reddito prodotto in Italia nella misura del 50% a favore di soggetti che trasferiscano la residenza nel territorio dello Stato.

La Risoluzione ha precisato che per i soggetti individuati dal comma 2 del citato art. 16, la residenza all'estero per almeno due periodi d'imposta costituisce il periodo minimo sufficiente ad integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e a consentire l'accesso al regime agevolativo.

4.6. Interpello ordinario – Conferimento da parte di un soggetto non residente in Italia di un

²⁰ Nel caso in cui il valore delle attività e della giacenza al 31 dicembre 2016 sia pari a zero o negativo, ai fini della determinazione degli importi su cui applicare l'aliquota del 3% occorre considerare il valore e la giacenza al 31 dicembre dell'anno immediatamente precedente al 2016, in cui almeno una di tali voci (i.e. valore o giacenza) sia positiva, ovvero superiore a zero.

ramo d'azienda appartenente alla sua stabile organizzazione in Italia a favore di un altro soggetto residente. Risoluzione Ministeriale del 9 agosto 2018, n. 63/E

La Risoluzione ha fornito alcuni chiarimenti in merito al trattamento fiscale di un conferimento, da parte di un soggetto non residente in Italia (nel caso di specie, francese), di un ramo di azienda appartenente alla sua stabile organizzazione in Italia a favore di un altro soggetto residente. Dal punto di vista pratico, tale conferimento si realizzerà nel seguente modo:

- la società conferitaria (totalmente controllata dal soggetto non residente) aumenterà il proprio capitale in misura pari al valore netto contabile del ramo di azienda oggetto del conferimento;
- la quota della partecipazione, pari al valore di detto aumento di capitale sociale, verrà direttamente attribuita alla stabile organizzazione italiana conferente.

A giudizio dell'Agenzia delle Entrate al conferimento in oggetto²¹ deve applicarsi il regime di neutralità fiscale, previsto dal combinato disposto degli artt. 178, comma 1, lettera c) e 179, comma 2, del TUIR (l'art. 179, comma 2, primo periodo, prevede espressamente l'applicabilità del regime della neutralità fiscale di cui all'art. 176 del TUIR, limitatamente agli elementi patrimoniali della stabile organizzazione effettivamente confluiti nella società conferitaria). Il regime di neutralità fiscale è subordinato alla circostanza che per effetto del conferimento la partecipazione nella società conferitaria confluisca nella contabilità della stabile organizzazione conferente da cui provengono gli asset conferiti; in buona sostanza, le partecipazioni nella società conferitaria, emesse a seguito del conferimento, dovranno essere attribuite direttamente alla stabile organizzazione italiana. Tale soluzione è coerente con l'applicazione del principio elaborato dall'OCSE che vede la stabile organizzazione quale "functionally separate entity", impresa indipendente, distinta e separata dalla casa madre da cui promana (cfr. il Commentario all'art. 7 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, aggiornato nel luglio 2016, il Report OCSE sull'attribuzione dei profitti alle stabili organizzazioni del luglio 2010, nonché in ambito domestico l'art.152, comma 2, del TUIR - introdotto dall'art. 7, comma 1, lettera b), del D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 – e la Risoluzione Ministeriale n. 44/E/2006).

Nella Risoluzione è stato anche precisato che l'assegnazione al patrimonio della stabile organizzazione italiana della partecipazione rinveniente dal conferimento è condizionata alla previsione generale della sussistenza di una "connessione funzionale" tra tale partecipazione e il patrimonio della stabile organizzazione, nel rispetto dell'art. 152 del TUIR (come modificato dall'art. 7 del D.Lgs. n. 147/2015). Nel caso in cui la partecipazione ottenuta a fronte del conferimento venga assegnata alla stabile organizzazione conferente e successivamente trasferita alla sua casa madre, ovvero venga assegnata direttamente alla casa madre, ovvero manchi all'atto del conferimento o venga successivamente a mancare la sopra citata "connessione funzionale", l'eventuale plusvalenza realizzata dalla stabile organizzazione conferente sarà considerata parzialmente esente - ovvero in alternativa l'eventuale minusvalenza indeducibile - solo nel caso in cui la partecipazione possieda i requisiti indicati dall'art. 87 del TUIR.

4.7. Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n.212 – Impatrio dei soggetti di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 - Attività lavorativa prestata in Italia e

²¹ Il Considerando n. 14 della Direttiva 2005/19/CE ha chiarito che un conferimento di attivo, anche se avviene "sotto forma" di una stabile organizzazione (ovvero di una parte della stessa qualificabile come azienda o ramo di azienda - vista la definizione di "conferimento d'attivo" di cui all'art. 2, lettera c), della Direttiva 90/434/CEE, mantenuto anche nella Direttiva 2009/133/CE) situata nello stesso Stato Membro cui appartiene la società conferitaria, si concreta in un trasferimento di attivo da una società di uno Stato Membro ad una società di un altro Stato Membro, e perciò stesso coperto dalle disposizioni comunitarie.

all'estero per società appartenenti ad un gruppo multinazionale - Risoluzione del 26 settembre 2018, n. 72/E

Nella Risoluzione n. 72/E/2018, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in relazione all'agevolazione fiscale prevista a favore dei soggetti impatriati di cui all'art. 16, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147. Il soggetto istante è un cittadino italiano residente negli Emirati Arabi Uniti iscritto all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) dal 10 maggio 2016 che ha lavorato fino al 1° aprile 2016 alle dipendenze di una società italiana A facente parte di un gruppo B. Tale persona si è trasferita negli Emirati Arabi Uniti il 3 aprile 2016 ed ha stipulato un contratto di lavoro dipendente con un contratto locale con la società C, entrata in un gruppo multinazionale D nel 2017, controllata a maggioranza dalla società B.

L'Amministrazione Finanziaria, dopo aver richiamato il regime speciale per lavoratori impatriati²², ha chiarito che nel caso di specie l'istante (vista l'autonomia contrattuale con il gruppo D) può accedere ai benefici di cui al comma 2 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, "a nulla rilevando il fatto che l'attività lavorativa all'estero sia stata prestata con società appartenenti allo stesso gruppo".

4.8. Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Impatrio dei soggetti di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 – Attività lavorativa prestata all'estero in posizione di distacco - Attribuzione di un nuovo ruolo aziendale – Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 5 ottobre 2018, n. 76/E

Con la Risoluzione n. 76/E/2018 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità di usufruire dell'agevolazione prevista a favore dei soggetti impatriati di cui all'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015, nel caso di un cittadino italiano in possesso di un titolo di laurea trasferitosi all'estero nel 2004 per distacco e rientrato nel settembre 2015 con nuovo ruolo. Con la Risoluzione in esame l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la posizione restrittiva espressa nella Circolare Ministeriale n. 17/E/2017²³ non preclude comunque la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa²⁴. Conseguentemente è stato ritenuto che nel caso di specie il lavoratore può essere ammesso a beneficiare dell'agevolazione dal 2016, anno di acquisizione della residenza fiscale nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del TUIR.

4.9. Consulenza giuridica il trattamento fiscale dei classic REPO. Risoluzione Ministeriale del 23 ottobre 2018, n. 79/E

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione in oggetto ha fornito chiarimenti in relazione al Classic Repo- CRP (sale-and-repurchase agreements) che costituisce un'operazione di riporto/pronti conto

²² Il Decreto Ministeriale 26 maggio 2016 ha individuato i soggetti destinatari del beneficio fiscale (cfr. sul tema, anche la Risoluzione Ministeriale n. 51/E/2018 dove è stato precisato che "considerato, tuttavia, che il comma 2 prevede un periodo minimo di lavoro all'estero di due anni, la scrivente ritiene che, per tali soggetti, la residenza all'estero per almeno due periodi d'imposta costituisca il periodo minimo sufficiente ad integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e a consentire, pertanto, l'accesso al regime agevolativo").

²³ La Circolare n. 17/E/2017 aveva già chiarito che i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero non possono fruire del beneficio di cui al citato art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 "in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia".

²⁴ Ad esempio nelle ipotesi in cui il distacco sia più volte prorogato e la sua durata determini un affievolimento dei legami con l'Italia ed un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero.

termine che comporta, dal punto di vista giuridico, il trasferimento da parte del Venditore a Pronti a favore dell'Acquirente a Pronti di una certa quantità di titoli ad un certo prezzo, con l'obbligo contrattuale da parte del Venditore a Pronti di riacquistare a termine, ad un certo prezzo, una medesima quantità di titoli della stessa specie.

Come specificato nella Risoluzione, l'art. 44, comma 1, lettera g-bis), del TUIR dispone che costituiscono redditi di capitale i proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute; ai fini della determinazione della base imponibile trovano applicazione le disposizioni di cui al successivo art. 45, comma 1 TUIR, secondo il quale i proventi di cui alla lettera g-bis) del comma 1 dell'art. 44 sono costituiti dalla differenza positiva tra i corrispettivi globali di trasferimento dei titoli. Da tale differenza devono essere scomputati gli interessi e gli altri proventi dei titoli (non rappresentativi di partecipazioni) maturati nel periodo di durata del rapporto, con esclusione dei redditi esenti dalle Imposte sui Redditi.

Inoltre, come previsto dall'art. 26, comma 3-bis) del D.P.R. n. 600/1973, i soggetti che corrispondono i redditi di capitale derivanti da operazioni di CRP, ovvero intervengono nella loro riscossione, devono operare una ritenuta con aliquota del 26%, ovvero la minore aliquota nella misura del 12,50% prevista per le obbligazioni e gli altri titoli di cui all'art. 31 del D.P.R. n. 601/1973 ed equiparati, nonché per le obbligazioni emesse dagli Stati esteri inclusi nella White List e per le obbligazioni emesse dagli enti territoriali di tali Stati esteri.

4.10. IVA - Chiarimenti sulla disciplina del Gruppo IVA contenuta nel Titolo V-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e nel D.M. 6 aprile 2018 del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Circolare Ministeriale del 31 ottobre 2018, n. 19/E

L'Amministrazione Finanziaria a mezzo della Circolare n. 19/E ha fornito chiarimenti in merito alla disciplina (opzionale) del Gruppo IVA²⁵ con particolare riferimento alle disposizioni previste nel Titolo V-bis (cfr. artt. da 70-bis a 70-duodecies) del Decreto IVA e nel Decreto del 6 aprile 2018. Il regime del Gruppo IVA - l'art. 70-quater, comma 4, del Decreto IVA fissa in tre anni la durata minima di operatività del regime²⁶ - è applicabile a tutti i settori dell'attività economica, anche qualora svolta mediante costituzione di patrimoni separati. Ne deriva che possono aderire ad un Gruppo IVA anche le Società di Gestione del Risparmio e le società costituite nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione.

In via preliminare, va detto che per il primo anno di applicazione se l'opzione per il Gruppo IVA è stata esercitata entro il 15 novembre 2018 il Gruppo IVA avrà efficacia dal 1° gennaio 2019; a regime, invece, si potrà presentare la relativa dichiarazione fin no al 30 settembre per costituire il Gruppo dal primo gennaio dell'anno successivo.

Commentiamo di seguito alcuni degli aspetti di maggiore interesse.

²⁵ Come specificato nella Circolare "Il Gruppo IVA si inserisce nel panorama nazionale come un autonomo soggetto passivo d'imposta, in quanto tale titolare degli stessi diritti e degli stessi obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo ed identificato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, mediante un proprio numero di partita IVA e una propria autonoma iscrizione al VIES. L'ordinamento nazionale ne prevede la costituzione facoltativa, sia pur secondo il modello all in, all out, per cui i soggetti legati da vincoli finanziari, economici ed organizzativi, potranno scegliere se partecipare tutti ad un Gruppo IVA ovvero se non dare affatto vita al soggetto passivo d'imposta unico".

²⁶ Decorso tale periodo, l'opzione si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo fin no a quando la stessa non sia revocata.

Ambito soggettivo

Come previsto dall'art. 70-bis del Decreto IVA possono divenire un Gruppo IVA i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo, di cui si dirà. La norma citata richiede che tutti i singoli partecipanti al Gruppo IVA siano stabiliti nel territorio dello Stato, prevedendo che non possano partecipare ad un Gruppo IVA le sedi e le stabili organizzazioni all'estero.

In particolare, non possono partecipare a un Gruppo IVA:

- le sedi e le stabili organizzazioni estere;
- i soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario (cfr. art. 670 del Codice di Procedura Civile); nel caso di pluralità di aziende, tale disposizione opera anche qualora oggetto di sequestro è una sola di queste;
- i soggetti sottoposti a una procedura concorsuale, nonché i soggetti posti in liquidazione ordinaria.

Inoltre, non possono partecipare ad un Gruppo IVA: i) gli enti non commerciali per le attività istituzionali svolte; ii) i consorzi con mera rilevanza interna; iii) le holding pure o statiche (intendendosi per tali le società che hanno come unico scopo la detenzione di partecipazioni e che si limitano ad amministrare in senso statico le quote possedute, senza interferire nella gestione dei soggetti partecipati).

Nessuna preclusione è, invece, prevista per le holding gestorie o miste (i.e. società che interferiscono nell'amministrazione dei soggetti partecipati e che offrono ai soggetti partecipati servizi di comune interesse e di comune fruizione. Si confrontino le sentenze della Corte di Corte di Giustizia UE *Floridienne SA* e *Berginvest SA*).

Vincolo finanziario, vincolo economico e vincolo organizzativo

Con particolare riferimento al requisito del vincolo finanziario (cfr. comma 1 dell'art. 70-ter del Decreto IVA), il parametro fondamentale è costituito dalla nozione di controllo di diritto di cui al primo comma, numero 1), dell'art. 2359 C.C., in base al quale si considera controllata la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; tale controllo può essere esercitato sia in modo diretto sia in modo indiretto. In pratica, possono verificarsi situazioni:

- di controllo "a raggiera";
- in cui si verifica un controllo a catena;
- "ibride" (i.e. quando nell'ambito di una catena si verifica un controllo sia diretto sia indiretto).

Il Gruppo IVA può essere controllato anche da un soggetto non stabilito in Italia, ma in un Paese con cui sia stato stipulato un Accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni (ossia, un Paese incluso nella c.d. "white list" di cui al Decreto 4 settembre 1996 e successive modificazioni, ovvero che prevede un adeguato scambio di informazioni tramite una Convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito, uno specifico Accordo internazionale, ovvero con cui trovano applicazione disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa).

Il vincolo finanziario tra soggetti passivi d'imposta necessario ai fini della partecipazione ad un Gruppo IVA deve sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del soggetto passivo unico e, comunque, già dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione; in particolare:

- chi opta per la costituzione del Gruppo IVA entro il 30 settembre deve dimostrare il possesso del vincolo finanziario a decorrere dal 1° luglio immediatamente precedente;
- chi, invece, esercita l'opzione dal 1° ottobre al 31 dicembre deve dimostrare il possesso del vincolo finanziario a partire dal momento dell'esercizio dell'opzione.

Il vincolo economico si considera sussistente (cfr. art. 70-ter, comma 2, del Decreto IVA e art. 4, Paragrafo 4 della Sesta Direttiva IVA) sulla base dell'esistenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica:

- svolgimento di una attività principale²⁷ dello stesso genere²⁸;
- svolgimento di attività complementari²⁹, ovvero interdipendenti;
- svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più dei soggetti passivi aderenti al Gruppo IVA.

In buona sostanza, “i legami tra soggetti passivi d'imposta richiesti per la costituzione di un Gruppo IVA devono essere tali da permettere di ravvisare il perseguimento di uno scopo comune quale obiettivo dell'attività esercitata da ciascuno”.

Come disposto dall'art. 70-ter, comma 3, del Decreto IVA sussiste un vincolo organizzativo tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato quando tra tali soggetti esiste un coordinamento in via di diritto – ai sensi delle disposizioni previste dal Codice Civile in tema di direzione e coordinamento (cfr. Libro quinto, Titolo V, Capo IX, del Codice Civile) - ovvero in via di fatto tra gli organi decisionali degli stessi, anche se tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto. Come si legge nella Circolare “in termini generali si ritiene che il coordinamento consista nella definizione della politica economica, delle strategie e delle linee essenziali delle attività svolte da autonomi soggetti passivi d'imposta, imprimendo una identità o conformità di indirizzi operativi ad una pluralità di entità, formalmente distinte, tale da determinare la gestione del Gruppo alla stregua di una sola impresa”.

La normativa ha assegnato una posizione di preminenza al vincolo di carattere finanziario, prevedendo che dall'esistenza dello stesso si presume anche quella dei vincoli economico ed organizzativo. Al fine di dimostrare l'insussistenza del vincolo economico o quello organizzativo (dato per esistente in presenza del vincolo finanziario), ovvero per dimostrare la ricorrenza di quello economico è prevista la presentazione di una istanza di interpello probatorio (art. 11, comma 1, lettera b) della Legge n. 212/2000) con finalità rispettivamente di esclusione o di ammissione al Gruppo IVA. Tale interpello può essere presentato anche prima dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA, se si intende dimostrare la mancanza del vincolo economico o

²⁷ Come specificato, l'utilizzo dell'aggettivo principale (in luogo di prevalente) porta a ritenere più corretto l'utilizzo del criterio qualitativo, dovendosi intendere rilevante “l'attività caratteristica dell'operatore economico (indicata quale oggetto sociale nell'atto costitutivo per i soggetti passivi d'imposta), e non semplicemente quella da cui deriva il maggiore volume d'affari”.

²⁸ Costituiscono “attività dello stesso genere” quelle appartenenti alla medesima tipologia di attività commerciale, ovvero professionale; ai fini della verifica del vincolo economico, la rilevanza delle attività indicate quale oggetto sociale nell'atto costitutivo comporta che non può essere.

²⁹ Si riporta il seguente esempio: si ritiene complementare l'attività di produzione di parti di autoveicoli resa da un soggetto passivo di imposta a favore di un altro soggetto passivo che offre sul mercato i prodotti finiti.

organizzativo, ovvero la sussistenza del vincolo economico fin dal momento di costituzione del Gruppo IVA. La risposta all'interpello è fornita nel termine di 120 giorni dalla presentazione dell'istanza (cfr. la Risoluzione Ministeriale n. 54/E/2018).

La dichiarazione di costituzione del Gruppo IVA

L'opzione per il Gruppo IVA deve essere esercitata mediante la presentazione di una apposita Dichiarazione trasmessa in via telematica dal rappresentante del Gruppo; il Modello di Dichiarazione e le modalità per la trasmissione sono stati approvati con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 19 settembre 2018, n. 215450. Tale dichiarazione contiene anche le opzioni (eventuali) - di cui agli artt. 36 e 36-bis del Decreto IVA - relativamente ai regimi di separazione delle attività, nonché di dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti che il Gruppo IVA intende applicare; è ammessa l'integrazione della dichiarazione, qualora priva delle opzioni per i sopra citati regimi fino al 31 dicembre che precede l'effettiva operatività del Gruppo IVA.

La revoca del regime del Gruppo IVA deve essere effettuata mediante dichiarazione da presentarsi secondo le modalità previste dal citato Provvedimento n. 215450/2018; non è ammessa la revoca per comportamento concludente.

Diritti ed obblighi

A seguito della costituzione del Gruppo IVA si viene a costituire un nuovo soggetto d'imposta dotato di un proprio numero di partita IVA e di una propria autonoma iscrizione al VIES. Le modalità di richiesta di inclusione nel VIES sono previste nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 dicembre 2014, n. 159941 e tramite le specifiche funzioni rese disponibili nei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, direttamente ovvero tramite gli intermediari incaricati. Alla data di efficacia del Gruppo IVA i singoli soggetti partecipanti - qualora inclusi nel VIES - saranno automaticamente esclusi da tale elenco; a seguito della cessazione/revoca del Gruppo IVA, tali soggetti dovranno iscriversi/riscriversi al VIES, nel caso di effettuazione di operazioni intracomunitarie.

Le partite IVA dei soggetti partecipanti al Gruppo IVA saranno associate alla partita IVA del Gruppo. Inoltre, gli obblighi dichiarativi, di liquidazione³⁰ e di versamento dell'imposta e tutti gli altri adempimenti contabili gravano in capo al Gruppo IVA (il codice relativo alla natura giuridica del Gruppo IVA da utilizzare nelle comunicazioni all'Amministrazione Finanziaria è 61)³¹.

Le operazioni interne al Gruppo IVA

Come previsto dall'art. 70-quinquies, comma 1, del Decreto IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un Gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso Gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi. In altri termini, le cessioni di beni e prestazioni di servizi che intercorrono tra i soggetti che partecipano al medesimo Gruppo IVA sono irrilevanti ai fini IVA; come precisato nella Circolare "ciò comporta che in relazione alle operazioni infragruppo non assuma alcuna rilevanza, agli effetti

³⁰ Per quanto concerne la detrazione dell'imposta, si rimanda ai chiarimenti forniti nella Circolare Ministeriale n. 1/E/2018.

³¹ Le cessioni di beni/prestazioni di servizi effettuate o ricevute da uno dei soggetti partecipanti al Gruppo IVA si considerano effettuate, ovvero acquisite, dal Gruppo stesso; questo principio vale anche per le importazioni/esportazioni, nonché per gli acquisti/cessioni intracomunitarie posti in essere da membri del Gruppo IVA, che si considerano effettuate da e verso il Gruppo stesso.

dell'IVA, la determinazione della base imponibile delle anzidette operazioni, e che, per le operazioni medesime, non debba essere osservato alcun obbligo di fatturazione, annotazione nei registri IVA e inserimento nella dichiarazione annuale IVA". Tuttavia, a giudizio dell'Agenzia delle Entrate, malgrado l'irrelevanza ai fini IVA delle cessioni di beni/prestazioni di servizi infragruppo, nell'ipotesi in cui l'IVA sia applicata separatamente nell'ambito del Gruppo IVA i passaggi interni di beni e servizi da un'attività ad un'altra attività costituiscano operazioni rilevanti ai fini IVA.

Le somme eventualmente scambiate tra i partecipanti al Gruppo IVA in base a pattuizioni interne come contropartita dei vantaggi/svantaggi fiscali conseguenti all'adesione al regime, non assumono alcuna rilevanza ai fini IVA.

Eccedenze creditorie antecedenti alla partecipazione al Gruppo IVA

La norma di riferimento è l'art. 70-sexies, primo periodo, del Decreto IVA, a mente del quale successivamente alla costituzione del Gruppo IVA non è consentito il trasferimento al Gruppo stesso delle eccedenze di imposta a credito che emergono dalla Dichiarazione annuale di ciascun soggetto partecipante al Gruppo relative all'anno precedente a quello di ingresso nel medesimo Gruppo IVA. Tali eccedenze resteranno nell'esclusiva disponibilità del soggetto partecipante al Gruppo IVA, il quale può scegliere se:

- richiedere il rimborso dell'IVA a credito, in sede di Dichiarazione annuale, ovvero;
- utilizzare detto credito in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del Decreto Legislativo n. 241/1997.

Secondo l'interpretazione fornita nella Circolare "tale principio è, in ogni caso, derogato dal secondo periodo dell'articolo 70-sexies, che dispone il trasferimento a favore del Gruppo IVA della parte delle eccedenze detraibili pregresse che trova capienza nei versamenti IVA effettuati nell'anno precedente al primo anno di partecipazione al Gruppo" (si veda l'esempio riportato a pagina 40 della Circolare in commento).

Tra gli altri aspetti analizzati nel documento di prassi in commento, segnaliamo sommariamente anche i seguenti temi di interesse:

1. i rapporti tra casa madre e branches membri di un Gruppo IVA (cfr. commi da 4-bis a 4-sexies dell'art. 70-quinquies del Decreto IVA). A seguito all'adesione al Gruppo IVA assumono rilevanza ai fini IVA le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi rese o ricevute tra una casa madre e una stabile organizzazione. In buona sostanza, sono stati recepiti nel nostro ordinamento (dal 1° gennaio 2018) i principi espressi dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza Skandia, sulla base dei quali "[...] le prestazioni di servizi fornite da uno stabilimento principale stabilito in un paese terzo alla propria succursale stabilita in uno Stato membro costituiscono operazioni imponibili quando la succursale appartenga ad un gruppo IVA" (punto 32 della sentenza citata);
2. l'utilizzo del plafond dei partecipanti ai fini dello status di esportatore abituale del Gruppo IVA (Dichiarazione d'intento): il Gruppo IVA - già dal primo anno di efficacia dell'opzione per la sua costituzione - potrà beneficiare dello status di esportatore abituale sulla base del plafond maturato da ciascun partecipante al medesimo Gruppo IVA;

3. la disciplina dello split payment: se il Gruppo IVA comprende uno o più partecipanti che rientrerebbero nella disciplina dello split payment tale regime non trova applicazione per le operazioni effettuate nei confronti del Gruppo;
4. le rettifiche della detrazione in occasione della costituzione, ovvero della cessazione del Gruppo IVA: è stato chiarito che, per quanto concerne la disciplina della rettifica della detrazione, la costituzione del Gruppo IVA comporta effetti analoghi a quelli correlati ad un'operazione di fusione tra società;
5. il rappresentante del Gruppo IVA: tutti gli adempimenti del Gruppo IVA sono assolti dal rappresentante di gruppo, individuato ope legis nel soggetto che esercita sugli altri partecipanti al Gruppo IVA il controllo previsto dall'art. 70-ter, comma 1, del Decreto IVA (i.e. vincolo finanziario);
6. l'allocazione di beni e servizi nel passaggio dalle opzioni dei singoli partecipanti alla separazione di attività nell'ambito del Gruppo IVA, nonché le modalità di separazione delle diverse attività svolte dalle differenti entità giuridiche che partecipano al Gruppo IVA;
7. i passaggi interni da una ad altra attività per cui l'imposta è applicata separatamente nell'ambito del Gruppo IVA;
8. i criteri di imputazione dei beni ammortizzabili, nonché dei servizi utilizzati promiscuamente nell'ambito delle attività separate (cfr. a livello di prassi amministrativa la Circolare Ministeriale n. 18/1981 e le Risoluzioni Ministeriali nn. 450565/1990 e 445015/1991);
9. la responsabilità nell'ambito del Gruppo IVA;
10. l'ammissione alla disciplina del Gruppo IVA delle società di gestione di fondi - SGR (cfr. art. 70-duodecies, comma 4, del Decreto IVA): è stato precisato che per le cessioni di beni/prestazioni di servizi relative alle operazioni dei fondi immobiliari istituiti dalle società di gestione agisce quale soggetto passivo ai fini IVA il Gruppo IVA e non la SGR. L'IVA è determinata e liquidata separatamente dall'imposta dovuta per l'attività della SGR ed è applicata distintamente per ciascun fondo.

Elaborato predisposto a cura del Dott. Federico Venturi, con il cortese aiuto della Dott.ssa Sara Rizzini.

Commissione Diritto e fiscalità internazionale, internazionalizzazione delle imprese

Dott. Armando Biena (Delegato del Consiglio), dott. Alberto Perani (Coordinatore), dott. Bruno Bagnardi, dott. Goffredo Barbi, dott. Stefano Caprioli, dott. Luca Cavalleri, dott. Emilio De Biagi, dott. Mario Mor, dott. Dario Polini, dott. Michele Rossini, dott. Giovanni Simonelli, Dott.ssa Tania Stefanutto, dott. Federico Venturi.

