



Tax Newsletter n. 9/2016

Tax & Legal

Sintesi delle novità legislative e delle interpretazioni di prassi ministeriale e di giurisprudenza tributaria più significative del mese di settembre 2016

kpmg.com/it



Indice

Parte prima

Legislazione

- 1 [Pagina 4](#) **Imposte sui redditi**
Regime CFC per le controllate residenti in Paesi 'non black list' ex art. 167 comma 8-bis del TUIR - Effettivo livello di tassazione estera e di tassazione virtuale domestica - Criteri di determinazione - Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 143239 del 16 settembre 2016
- 2 [Pagina 5](#) **IVA - Imposte sui redditi**
Fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati - Disposizioni attuative - Benefici e condizioni - D.M. del 4 agosto 2016

Parte seconda

Prassi

- 1 [Pagina 6](#) **Accertamento**
Interessi corrisposti dalle imprese italiane ad enti creditizi stabiliti negli Stati membri dell'Unione europea - Esenzione da ritenuta - Obbligo di dichiarazione in Italia degli interessi: insussistenza - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 84 del 29 settembre 2016
- 2 [Pagina 6](#) **Agevolazioni**
'Super ammortamento' dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate e dei beni gratuitamente devolvibili - Art. 1, commi 91 e 93, della L. n. 208 del 28 dicembre 2015 - Confronto con il coefficiente minimo del 6,50 per cento: va fatto con i coefficienti indicati nel D.M. del 31 dicembre 1988 e non con i criteri indicati negli artt. 102-bis e 104 del TUIR - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 74 del 14 settembre 2016
- 3 [Pagina 7](#) **Agevolazioni**
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 del D.L. n. 145 del 23 dicembre 2013 - Costi di formazione privi di carattere innovativo - Esclusione - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 80 del 23 settembre 2016
- 4 [Pagina 7](#) **Imposte sui redditi**
Commissioni percepite per operazioni di compravendita di bitcoin - Tassabilità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 72 del 2 settembre 2016
- 5 [Pagina 7](#) **Imposte sui redditi**
Impianti fotovoltaici ed eolici fissi - Aliquota d'ammortamento differenziata - Risposta ad Interrogazione parlamentare n. 5-09541 del 22 settembre 2016
- 6 [Pagina 8](#) **Imposte sui redditi**
Modifiche alla disciplina dei costi 'black list' - Novità della Legge di Stabilità 2016 - Effetti e decorrenza del nuovo regime - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 39 del 26 settembre 2016
- 7 [Pagina 8](#) **Imposte sui redditi**
Modifiche alla disciplina dei costi 'black list' - Novità della Legge di Stabilità 2016 - Applicabilità delle sanzioni per le violazioni commesse in relazione ai periodi d'imposta pregressi - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 39 del 26 settembre 2016
- 8 [Pagina 9](#) **Imposte sui redditi**
Consolidato fiscale - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 40 del 26 settembre 2016
- 9 [Pagina 10](#) **Imposte sui redditi**
Redditi di lavoro dipendente - Rimborsi spese per servizi di Car Sharing all'interno del territorio comunale - Esenzione ex art. 51, comma 5 del TUIR: compete - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 83 del 28 settembre 2016
- 10 [Pagina 10](#) **IVA**
Commissioni percepite per operazione di compravendita di bitcoin - Esenzione a norma dell'art. 10, comma 1, n. 3) del D.P.R. n. 633 del 1972 - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 72 del 2 settembre 2016

- 11 [Pagina 10](#) **IVA**
Split payment - Forniture nei confronti di enti della Pubblica Amministrazione - Accertamento della maggiore imposta - Istituto della rivalsa: legittimità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 75 del 14 settembre 2016
- 12 [Pagina 11](#) **IVA**
Cessioni di prodotti editoriali - Diritto rimborso ex art. 30, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972: non compete - Risposta ad Interrogazione parlamentare n. 5-09618 del 29 settembre 2016
- 13 [Pagina 11](#) **IVA**
Cessioni di latte - Aliquote IVA applicabili - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 85 del 29 settembre 2016
- 14 [Pagina 11](#) **Procedimento**
Adempimento collaborativo - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 38 e Comunicato stampa del 16 settembre 2016
- 15 [Pagina 12](#) **Redditi di capitale**
Polizze vita miste - Determinazione della base imponibile - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 76 del 16 settembre 2016

Parte terza

Giurisprudenza

- 1 [Pagina 13](#) **Accertamento**
Avviso di accertamento per anti economicità dell'attività imprenditoriale - Criteri di valutazione - Commissione Tributaria Regionale della Liguria, Sentenze n. 701 del 13 maggio 2016 e n. 743 del 24 maggio 2016
- 2 [Pagina 13](#) **Accertamento**
Ritenute operate ma non versate - Solidarietà del sostituto: sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 12076 del 13 giugno 2016
- 3 [Pagina 13](#) **Imposte sui redditi**
Immobile strumentale sulla base della categoria catastale - Deducibilità dei relativi costi solo se inerenti - Cassazione, Sentenza n. 16788 del 9 agosto 2016
- 4 [Pagina 13](#) **IVA**
Riaddebito delle spese postali relative ad una prestazione esente di cui all'art. 10 n. 16 - Non ricorre né nell'esclusione ex art. 15, n. 3, né l'esenzione ex art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 - Cassazione, Ordinanze nn. 17664 e 17665 del 6 settembre 2016
- 5 [Pagina 14](#) **IVA**
Omessa dichiarazione annuale - Diritto alla detrazione: compete in presenza del rispetto dei requisiti sostanziali - Cassazione SS.UU., Sentenza n. 17757 dell'8 settembre 2016
- 6 [Pagina 14](#) **IVA**
Sanzioni penali - Reato per omesso versamento dell'IVA dovuta in base a dichiarazione - Insussistenza in caso di omessa dichiarazione - Cassazione, Sentenza n. 38487 del 16 settembre 2016

Parte prima

Legislazione

1

Imposte sui redditi

Regime CFC per le controllate residenti in Paesi 'non black list' ex art. 167 comma 8-bis del TUIR - Effettivo livello di tassazione estera e di tassazione virtuale domestica - Criteri di determinazione - Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 143239 del 16 settembre 2016

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 143239 del 16 settembre 2016, disciplina i criteri di determinazione del livello di tassazione effettiva nello Stato estero ai fini dell'applicazione della disciplina CFC alle società controllate residenti in Stati a fiscalità ordinaria, compresi gli Stati Ue o aderenti allo SEE di cui all'art. 167 comma 8-bis del TUIR. Ai fini della determinazione della tassazione effettiva estera e della tassazione virtuale domestica si segnalano i principali criteri, come segue.

- Nella determinazione della tassazione effettiva estera, rilevano esclusivamente le imposte sul reddito dovute nello Stato di localizzazione, al lordo di eventuali crediti di imposta per i redditi prodotti in Stati diversi da quello di insediamento;
- Nella determinazione della tassazione virtuale domestica, rilevano l'IRES e le sue eventuali addizionali, al lordo di eventuali crediti di imposta per i redditi prodotti in uno Stato diverso da quello di localizzazione della controllata;
- Per il calcolo della tassazione virtuale domestica si parte dai dati risultanti dal bilancio di esercizio o dal rendiconto della controllata, redatti secondo le norme dello Stato di localizzazione;
- Sono irrilevanti le variazioni non permanenti della base imponibile, con riversamento certo e predeterminato in base alla legge o per piani di rientro; tuttavia tale previsione non riguarda il riversamento collegato alle variazioni che sono state considerate rilevanti ai fini del confronto tra tassazione effettiva estera e tassazione virtuale domestica nei periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del D.Lgs. n. 147 del 2015;
- Per il calcolo occorre tenere conto dell'agevolazione ACE in Italia e di regimi analoghi applicati in base alla normativa dello Stato o territorio di localizzazione, mentre non rilevano i regimi fiscali opzionali cui la controllata avrebbe potuto aderire qualora residente in Italia;
- L'imposizione italiana nei limiti del 5 per cento dei dividendi o delle plusvalenze di cui agli artt. 87 comma 1 lett. c) e 89, comma 3, del TUIR si considera equivalente a un regime di esenzione totale;
- Non si tiene conto del limite per l'utilizzo delle perdite fiscali pregresse di cui all'art. 84, comma 1, primo periodo del TUIR e delle limitazioni estere di analoga natura;
- Non rilevano gli effetti di eventuali agevolazioni di carattere non strutturale riconosciute dallo Stato estero, per un periodo non superiore a cinque anni, alla generalità dei contribuenti; per contro, assumono rilevanza le forme di riduzione di imposte diverse dalle precedenti, nonché quelle ottenute dal singolo contribuente in base ad un apposito accordo concluso con l'Amministrazione fiscale estera.



2

IVA - Imposte sui redditi

Fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati - Disposizioni attuative - Benefici e condizioni - D.M. del 4 agosto 2016

È stato pubblicato nella G.U. del 6 settembre il D.M. del 4 agosto 2016, uno dei decreti attuativi che porteranno alla completa operatività, a partire dal 1° gennaio 2017, delle disposizioni del D.Lgs. n. 127 del 5 agosto 2015, in materia di trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi.

In tale Provvedimento è previsto che soggetti passivi IVA i quali, previa autenticazione ai servizi *web* dell'Agenzia delle Entrate, eserciteranno: - l'opzione per la trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse (di cui all'art. 1, comma 3, del D.Lgs n. 127 del 2015), oppure, sussistendone i presupposti, sia l'opzione di cui al punto precedente che l'opzione per la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi di cui all'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 127 del 2015, potranno godere di una serie di benefici e semplificazioni relativi agli adempimenti fiscali tra cui:

- l'esonero dall'obbligo di presentazione dello 'spesometro', della comunicazione delle operazioni poste in essere con paesi '*black-list*' e degli elenchi Intrastat degli acquisti di beni e dei servizi ricevuti;
- il diritto all'erogazione dei rimborsi IVA in via prioritaria, ossia entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, anche in assenza dei requisiti di legge;
- la riduzione di un anno dei termini ordinari di accertamento sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA. La riduzione dei termini si applica al ricorrere due condizioni:
 - i soggetti passivi che esercitano l'opzione per la trasmissione telematica delle fatture e/o per la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi devono effettuare e ricevere tutti i pagamenti di importo superiore a 30 euro mediante mezzi che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti stessi (bonifico bancario o postale, carta di credito, carta di debito, assegno bancario, circolare o postale non trasferibile);
 - detti soggetti sono tenuti a comunicare l'esistenza dei presupposti per la fruizione del beneficio, per ciascun periodo d'imposta, nella dichiarazione annuale dei redditi.



Parte prima

Prassi

1

Accertamento

Interessi corrisposti dalle imprese italiane ad enti creditizi stabiliti negli Stati membri dell'Unione europea - Esenzione da ritenuta - Obbligo di dichiarazione in Italia degli interessi: insussistenza - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 84 del 29 settembre 2016

A norma dell'art. 5-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, sugli interessi e altri proventi derivanti da finanziamenti a medio e lungo termine corrisposti dalle imprese italiane ad enti creditizi stabiliti negli Stati membri dell'Unione Europea (nel caso specifico, una banca austriaca) non si applica la ritenuta di cui al comma 5 dell'art. 26 del D.P.R. n. 600 del 1973. Inoltre, considerato che l'esclusione prevista dal citato comma 5-bis concerne una ritenuta a titolo d'imposta e che la stessa ha carattere di prelievo definitivo per l'espressa previsione contenuta nel citato comma 1 dell'art. 151 del TUIR, si ritiene che gli interessi sui finanziamenti a medio e lungo termine erogati ai suddetti enti creditizi non debbano essere assoggettati a tassazione in Italia.

2

Agevolazioni

'Super ammortamento' dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate e dei beni gratuitamente devolvibili - Art. 1, commi 91 e 93, della L. n. 208 del 28 dicembre 2015 - Confronto con il coefficiente minimo del 6,50 per cento: va fatto con i coefficienti indicati nel D.M. del 31 dicembre 1988 e non con i criteri indicati negli artt. 102-bis e 104 del TUIR - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 74 del 14 settembre 2016

L'agevolazione consistente nella maggiorazione del costo di acquisizione del 40 per cento ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili (super ammortamento) si applica a determinati beni la cui aliquota d'ammortamento, prevista dal D.M. del 31 dicembre 1988, non sia inferiore al 6,5 per cento. Ciò premesso, il confronto con l'aliquota di ammortamento del 6,5 per cento deve essere effettuato con riferimento ai coefficienti di ammortamento fiscali teoricamente applicabili alla propria attività in base al D.M. del 31 dicembre 1988 e non, con riferimento ai coefficienti di ammortamento fiscali previsti all'art. 102-bis del TUIR per l'esercizio dell'attività regolata di distribuzione di gas naturale '... in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo dei beni per la durata delle rispettive vite utili così come determinate ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas, e riducendo il risultato del 20 per cento'.

Il medesimo principio è applicabile anche ai beni gratuitamente devolvibili di cui all'art. 104 del TUIR, per i quali le quote di ammortamento deducibili sono determinate 'dividendo il costo dei beni (...) per il numero degli anni di durata della concessione (...)'. Pertanto, anche per i beni gratuitamente devolvibili si dovrà far riferimento, sia ai fini dell'esclusione dall'ambito applicativo dell'agevolazione che della fruizione della maggiorazione, ai coefficienti di ammortamento previsti dal D.M. del 31 dicembre 1988 e non a quelli determinati in applicazione dell'art. 104 del TUIR.



3

Agevolazioni

Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 del D.L. n. 145 del 23 dicembre 2013 - Costi di formazione privi di carattere innovativo - Esclusione - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 80 del 23 settembre 2016

Ai fini della fruizione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D. L. n. 145 del 23 dicembre 2013, i costi sostenuti da una società che svolge la propria attività prevalente nel campo della formazione per la realizzazione di percorsi formativi di formazione basati su una didattica attiva e concentrati su problematiche e su metodologie per risolverle, non rivestono carattere innovativo poiché il processo seguito per la definizione dello specifico progetto formativo (analisi fabbisogni, mappatura del settore, elaborazione dei percorsi formativi, articolazione di percorsi, contenuti, metodologie), nonché la sua articolazione modulare e le metodologie didattiche (lezioni frontali, *FAD*, *project work*, *role playing*, *business games*, tirocini formativi, *learning by doing*, ecc.) sembrerebbero essere patrimonio della scienza della formazione e comunque già impiegate in altre esperienze di erogazione di alta formazione.

Inoltre, presumendosi che il percorso formativo suddetto sia destinato ad essere erogato dietro remunerazione, la sua destinazione commerciale è motivo espresso di esclusione dal credito di imposta per i 'prodotti, processi o servizi' di cui all'art. 3, comma 4, lett. c) del D.L. n. 145 del 2013.

4

Imposte sui redditi

Commissioni percepite per operazioni di compravendita di bitcoin - Tassabilità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 72 del 2 settembre 2016

Ai fini delle imposte sul reddito, i componenti di reddito derivanti dall'attività di intermediazione nell'acquisto e nella vendita di *bitcoin* (e in generale di monete virtuali), al netto dei relativi costi inerenti l'attività, concorrono alla formazione della base imponibile IRES e IRAP.

5

Imposte sui redditi

Impianti fotovoltaici ed eolici fissi - Aliquota d'ammortamento differenziata - Risposta ad Interrogazione parlamentare n. 5-09541 del 22 settembre 2016

Per quanto riguarda l'aliquota di ammortamento relativa agli impianti fotovoltaici ed eolici fissi, non essendo previsto uno specifico coefficiente di ammortamento per tale categoria di beni, si rende applicabile il principio, affermato da consolidata prassi ministeriale, secondo cui occorre far riferimento ai coefficienti previsti per i beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentano caratteristiche simili dal punto di vista del loro impiego e della loro vita utile. In tale ottica, deve essere attribuito il coefficiente di ammortamento del 9 per cento ai soli impianti fotovoltaici qualificabili come beni mobili in quanto equiparabili alle centrali termoelettriche, mentre deve essere attribuito il coefficiente del 4 per cento, previsto per i fabbricati destinati all'industria, agli impianti fotovoltaici qualificabili come beni immobili (conforme: Circolare n. 36 del 2013).



6

Imposte sui redditi

Modifiche alla disciplina dei costi 'black list' - Novità della Legge di Stabilità 2016 - Effetti e decorrenza del nuovo regime - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 39 del 26 settembre 2016

L'abrogazione dei commi da 10 a 12-bis dell'art. 110 del TUIR implica che, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, i costi *black list* sono deducibili per il loro intero ammontare, restando soggetti solo alle ordinarie regole di deducibilità previste per gli analoghi costi sostenuti nei confronti di qualsiasi fornitore. Resta inteso che per i costi sostenuti nei confronti di un operatore estero, residente in un Paese considerato *black list* in base alla previgente normativa ed appartenente al medesimo gruppo societario del soggetto residente in Italia, continuano a trovare applicazione le regole dettate in materia di *transfer pricing*. Gli interventi normativi in commento non hanno, infatti, introdotto modifiche ai commi 7 e 9 dell'art. 110 del TUIR.

Ulteriori effetti dell'abrogazione dei commi da 10 a 12-bis dell'art. 110 del TUIR sono:

- l'eliminazione dell'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei costi *black list*;
- l'inapplicabilità della relativa sanzione prevista in caso di inadempimento dell'obbligo in questione. Infatti, sebbene non sia stata espressamente prevista l'abrogazione del comma 3-bis dell'art. 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997, la suddetta norma sanzionatoria deve essere considerata implicitamente abrogata per effetto della cancellazione della norma primaria, di cui al comma 11 dell'art. 110 del TUIR, dalla stessa richiamata, con effetto a decorrere dal periodo di efficacia dell'abrogazione della disciplina dei costi *black list*.

Quanto alla decorrenza dell'abrogazione del regime, le modifiche producono i loro effetti dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, ossia a decorrere dal 1° gennaio 2016 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

7

Imposte sui redditi

Modifiche alla disciplina dei costi 'black list' - Novità della Legge di Stabilità 2016 - Applicabilità delle sanzioni per le violazioni commesse in relazione ai periodi d'imposta pregressi - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 39 del 26 settembre 2016

Per quanto concerne i periodi di imposta anteriori al 2016, si pone il dubbio circa l'applicabilità o meno delle sanzioni correlate alla disciplina dei costi *black list*.

In particolare, la questione riguarda:

- la sanzione per la mancata separata indicazione dei costi *black list* nella dichiarazione dei redditi (cfr. art. 8, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471 del 1997);
- la sanzione per dichiarazione infedele (art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997), qualora tali costi *black list* fossero considerati (parzialmente) ineducibili, per insussistenza dell'esimente.

Al riguardo, come recentemente affermato anche dalla Cassazione con la Sentenza n. 6651 del 21 gennaio 2016, non assume rilevanza lo *ius superveniens* rappresentato dalla norma abrogativa della disciplina in esame stante l'irretroattività prevista sia, in linea generale, dall'art. 11 delle preleggi, sia dalla specifica disciplina transitoria di cui all'art. 1, comma 144, della Legge di Stabilità 2016. In particolare, si ricorda che il citato comma 144 recita testualmente: 'le disposizioni di cui ai commi 142 e 143 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015'. In presenza di tale disciplina transitoria non può essere invocato neanche il



principio del *favor rei*, previsto nel nostro sistema tributario nell'ambito delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Infatti, dall'esame del comma 2 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997, si evince che il principio generale del *favor rei* può essere derogato dal legislatore con una espressa previsione di legge e tale possibilità di deroga è enunciata nell'*incipit* del predetto comma 2 in cui si dispone: 'salvo diversa previsione di legge'. Con riferimento alla disciplina in esame, la Suprema Corte ha confermato l'esercizio di tale potere di deroga da parte del legislatore, prevedendo l'irretroattività delle norme più favorevoli. Pertanto, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti al 2016, si ritiene che potranno essere applicate sia la sanzione prevista per l'omessa separata indicazione dei costi *black list*, sia la sanzione per dichiarazione infedele qualora tali costi fossero considerati indeducibili (o parzialmente indeducibili), in assenza dell'esimente.



Imposte sui redditi

Consolidato fiscale - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 40 del 26 settembre 2016

La Circolare n. 40 è intervenuta sulle novità introdotte dal D.Lgs. 147 del 2015 in materia di consolidato fiscale ex artt. 117 ss. del TUIR che ha previsto la possibilità, per il soggetto controllante non residente, di consolidare le basi imponibili delle società sorelle e delle loro stabili organizzazioni, previa designazione di una società controllata residente o di una stabile organizzazione di società controllata residente in Paesi UE/SEE al ruolo di consolidante.

In altri termini, se Alfa è un soggetto UE privo di stabile organizzazione in Italia, lo stesso può designare una sua controllata in Italia affinché eserciti l'opzione per il consolidato con tutte le altre controllate.

Su tale argomento, l'Agenzia indica anche la corretta interpretazione dell'art. 119, comma 1, lett. a) del TUIR nella parte in cui prevede, ai fini dell'efficacia dell'opzione, che via sia identità tra esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante. Secondo l'Agenzia, tale condizione deve considerarsi riferita solo alla controllata designata e non anche alla controllante non residente, poiché quest'ultima non consolida il proprio reddito imponibile.

La controllante deve in ogni caso esercitare un'effettiva attività economica, in modo coerente con quanto stabilito dal principio della libertà di stabilimento, il quale vale solo in presenza di entità non artificiose. Inoltre, il requisito della residenza della controllante deve essere determinato sia sulla base della normativa fiscale dello Stato UE/SEE, sia in base alle disposizioni Convenzionali tra gli Stati.

L'Agenzia delle Entrate si occupa anche della permanenza del requisito del controllo tra consolidante e consolidata in caso di partecipazioni date in pegno, di sequestro di partecipazioni e di società neo acquisite:

- Quanto alle partecipazioni date in pegno, l'Agenzia supera le posizioni assunte nella Circolare n. 53 del 2004 e nella Risoluzione n. 240 del 2009, e ha chiarito che, fino all'effettivo esercizio del diritto di voto da parte del creditore pignoratizio, la titolarità delle partecipazioni e la possibilità di esercitare il diritto di voto rimangono in capo al debitore, permanendo così il requisito del controllo.
- Per le partecipazioni sotto sequestro, l'Amministrazione precisa che, nell'ipotesi in cui venga impugnato il provvedimento di sequestro e l'Autorità giudiziaria annulli la misura cautelare, il consolidato conserva la sua efficacia.



- In caso di società neo acquisite, si può optare per il consolidato a partire dall'esercizio di acquisizione se, a seguito di apposita delibera: a) la data di acquisizione coincide con quella di chiusura dell'esercizio in corso al momento dell'acquisizione; b) la data di chiusura del primo esercizio successivo all'acquisizione coincide con la data di chiusura dell'esercizio della controllante.

9

Imposte sui redditi

Redditi di lavoro dipendente - Rimborsi spese per servizi di Car Sharing all'interno del territorio comunale - Esenzione ex art. 51, comma 5 del TUIR: compete - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 83 del 28 settembre 2016

Ai fini dell'applicabilità della disposizione che esenta dal reddito di lavoro dipendente i rimborsi di spese di trasporto, comprovate da documenti provenienti del vettore, per spostamenti all'interno del comune (ultimo periodo dell'art. 51, comma 5 del TUIR), si ritiene che la fattura emessa dalla Società di *Car Sharing* (che mette a disposizione del cliente un veicolo presso un luogo predefinito al fine di raggiungere la destinazione desiderata) nei confronti del dipendente costituisca documento idoneo ad attestare l'effettivo spostamento dalla sede di lavoro e l'utilizzo del servizio da parte del dipendente, analogamente ai documenti provenienti dal vettore. Infatti, detto documento individua il destinatario della prestazione, il percorso effettuato, con indicazione del luogo di partenza e luogo di arrivo, la distanza percorsa nonché la durata ed, infine, l'importo dovuto. Conseguentemente, i rimborsi delle spese per l'utilizzo del servizio di *Car Sharing* in favore dei dipendenti in trasferta nel territorio comunale, documentate nei modi prima indicati, possono essere ricondotti nella previsione esentativa di cui al comma 5 dell'art. 51 del TUIR. Ad analoghe conclusioni si perviene anche nell'ipotesi in cui la società/datore di lavoro è intestataria della fattura emessa dalla società di *Car Sharing* ed al lavoratore è rimborsata la spesa sostenuta per l'utilizzo del veicolo (c.d. 'utilizzo incrociato').

10

IVA

Commissioni percepite per operazione di compravendita di bitcoin - Esenzione a norma dell'art. 10, comma 1, n. 3) del D.P.R. n. 633 del 1972 - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 72 del 2 settembre 2016

Le commissioni percepite da una società che effettua operazioni di acquisto e vendita di bitcoin (e in generale di monete virtuali) sono esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 3) del D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto dette operazioni hanno natura di prestazione di servizi finanziari (conclusione conforme ai principi espressi dalla Corte di Giustizia in occasione della Sentenza n. C-264/14 del 2015).

11

IVA

Split payment - Forniture nei confronti di enti della Pubblica Amministrazione - Accertamento della maggiore imposta - Istituto della rivalsa: legittimità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 75 del 14 settembre 2016

Qualora l'IVA sia stata versata in sede di accertamento, viene meno l'applicabilità della disciplina dello 'split payment' per le forniture nei confronti della P.A.. Pertanto il fornitore della P.A. potrà addebitare la maggiore imposta derivante dall'accertamento a titolo di rivalsa ai sensi dell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972.



12

IVA

Cessioni di prodotti editoriali - Diritto rimborso ex art. 30, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972: non compete - Risposta ad Interrogazione parlamentare n. 5-09618 del 29 settembre 2016

Poiché le cessioni di prodotti editoriali successive alla prima (fra editore e primo cessionario) non sono considerate cessioni di beni e quindi da classificare fra le operazioni non soggette, non è applicabile l'art. 30, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, che subordina il diritto al rimborso dell'eccedenza IVA detraibile all'esercizio esclusivo o prevalente di attività che comportano comunque l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta. Ciò premesso, non è possibile equiparare la posizione dei rivenditori dei prodotti editoriali a quella propria dei soggetti Iva che effettuano operazioni soggette, seppur ad aliquota zero (quali, ad esempio, le cessione di rottami).

13

IVA

Cessioni di latte - Aliquote IVA applicabili - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 85 del 29 settembre 2016

A norma del n. 11 della Tabella A, Parte III, allegata allo stesso D.P.R., le cessioni di latte fresco, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati sono soggetti all'aliquota del 10 per cento. Per contro, a norma del n. 3 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, le cessioni di latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie, sono soggetti all'aliquota del 4 per cento. La *ratio* della riduzione di aliquota è quella di agevolare il latte destinato al consumatore e non ad usi industriali.

14

Procedimento

Adempimento collaborativo - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 38 e Comunicato stampa del 16 settembre 2016

L'Agenzia delle Entrate fornisce i chiarimenti sulle modalità di attuazione del regime di adempimento collaborativo, il programma che prevede forme costanti e preventive di dialogo con i contribuenti di grandi dimensioni, in modo da pervenire a valutazioni comuni sulle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. In tale documento di prassi l'Agenzia fornisce le soluzioni interpretative ai quesiti concernenti l'attuazione del nuovo regime, emersi nel corso del convegno 'Adempimento collaborativo: nuova frontiera della *compliance*' organizzato a Roma nelle giornate del 16 e 17 giugno.

Viene inoltre illustrato il contenuto del Provvedimento del 14 aprile 2016 chiarendo i dubbi degli operatori sulle disposizioni che definiscono condizioni e modalità di accesso al nuovo regime introdotto con il D.Lgs. n. 128 del 2015.

Quanto ai soggetti interessati dal programma in fase di prima attuazione, possono partecipare al regime di *cooperative compliance* i contribuenti che hanno ricavi o volume d'affari superiori ai 10 miliardi di Euro. Tale soglia scende a un miliardo di Euro per i soggetti che hanno scelto di partecipare al Progetto Pilota sin dall'avvio. Nessuna soglia, invece, per le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti.



L'impresa che aderisce al nuovo regime di adempimento collaborativo deve disporre di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale, impostato su una chiara *tax strategy* che può essere definita anche in base alle linee guida OCSE 2016 contenute nel documento '*Building better tax control framework*'. La strategia deve riflettere innanzitutto la propensione al rischio fiscale dell'impresa e includere i percorsi operativi necessari per posizionare la società su livelli di rischio prescelti. Inoltre, la Circolare ricorda che la domanda di accesso al regime deve essere accompagnata dalla documentazione relativa alla strategia fiscale (che va tempestivamente aggiornata in caso di cambiamenti degli elementi essenziali). In linea con gli orientamenti OCSE è preferibile che la strategia fiscale sia attuata da persone che abbiano le giuste capacità ed esperienze. Conseguentemente la Circolare raccomanda un pieno coinvolgimento della funzione fiscale nelle decisioni di *business*, favorendo un'interazione critica per l'assunzione di decisioni consapevoli in relazione ad ogni aspetto della vita aziendale suscettibile di interessare la variabile fiscale.

Sul sito delle Entrate vengono pubblicati gli elenchi dei contribuenti che partecipano al programma di *cooperative compliance*. L'Agenzia dovrà inoltre rendere periodicamente disponibili, sul suo sito istituzionale, l'elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso. La pubblicazione dei primi schemi avverrà entro la fine di questo anno.

Con un Provvedimento motivato, l'Agenzia può escludere dal regime di adempimento collaborativo i soggetti già ammessi per via della perdita dei requisiti o dell'inosservanza degli impegni. Quanto ai requisiti dimensionali, l'Agenzia può escludere dal regime chi consegue, per tre esercizi consecutivi, livelli di ricavi o di volume di affari significativamente inferiori a quelli previsti per accedere al regime, senza tener conto di eventuali operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo.

15

Redditi di capitale

Polizze vita miste - Determinazione della base imponibile - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 76 del 16 settembre 2016

Per la determinazione dei redditi di capitale imponibili (ex L. n. 190 del 2014) derivanti dalle polizze vita miste si applicano i criteri generali indicati dalla Circolare n. 8 del 2016.

Pertanto, il criterio principale da utilizzare per individuare la parte imponibile della prestazione è la differenza tra: - il valore di riscatto (che sarebbe stato riconosciuto all'assicurato) come determinato al momento individuato sulla base delle pattuizioni contrattuali; - e l'ammontare dei premi pagati al netto di quelli corrisposti per la copertura del rischio morte.

In caso di polizze vita con un premio unico, e in presenza dei dati relativi all'attribuzione dei premi a ciascuna delle due componenti della prestazione (copertura del rischio demografico e investimento finanziario), rileva l'ammontare dei premi pagati a fronte dell'investimento finanziario.

Diversamente, nei casi in cui non sia possibile, sulla base di dati certi, una 'ripartizione' dei premi riferibili alle due tipologie di prestazioni delle polizze, gli operatori, necessariamente, dovranno applicare il criterio proporzionale suggerito nella Circolare n. 8 del 2016 (par. 2).



Parte terza

Giurisprudenza

1

Accertamento

Avviso di accertamento per anti economicità dell'attività imprenditoriale - Criteri di valutazione - Commissione Tributaria Regionale della Liguria, Sentenze n. 701 del 13 maggio 2016 e n. 743 del 24 maggio 2016

Il risultato negativo d'esercizio non è di per sé sufficiente a giustificare un avviso di accertamento fondato sull'anti economicità dell'attività imprenditoriale. Occorre infatti che, oltre alla perdita d'esercizio, sussistano altri elementi oggettivamente valutabili per poter determinare la reale capacità contributiva dell'imprenditore. Elementi dai quali deve emergere in maniera logica e incontrovertibile l'impossibilità di stare sul mercato e operare in un regime concorrenziale.

2

Accertamento

Ritenute operate ma non versate - Solidarietà del sostituito: sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 12076 del 13 giugno 2016

Se il datore di lavoro opera ma non versa le ritenute a titolo di acconto, le somme possono essere recuperate in capo al lavoratore. Infatti il sostituito deve ritenersi fin dall'origine obbligato solidale al pagamento dell'imposta: in tale qualità, anch'egli è pertanto soggetto al potere di accertamento ed a tutti i conseguenti oneri, fermo restando il diritto di regresso verso il sostituito che, dopo aver eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'Erario, in tal modo esponendolo all'azione del fisco (conformi: Cass. n. 14033 del 2006; n. 8653 del 2011; n. 24962 del 2010; n. 23121 del 2013; n. 19580 del 2014; n. 24611 del 2014 e n. 9933 del 2015).

3

Imposte sui redditi

Immobile strumentale sulla base della categoria catastale - Deducibilità dei relativi costi solo se inerenti - Cassazione, Sentenza n. 16788 del 9 agosto 2016

Il riconoscimento della strumentalità di un immobile a norma dell'art. 40 del TUIR non è sufficiente a giustificare la deducibilità dei costi connessi (nel caso specifico dei canoni di *leasing* relativi ad un immobile della categoria catastale A 10), dovendosi anche avere riguardo alla effettiva utilizzazione del bene nell'ambito dell'attività d'impresa (mentre nel caso specifico l'immobile in questione risultava utilizzato per fini personali).

4

IVA

Riaddebito delle spese postali relative ad una prestazione esente di cui all'art. 10 n. 16 - Non ricorre né nell'esclusione ex art. 15, n. 3, né l'esenzione ex art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 - Cassazione, Ordinanze nn. 17664 e 17665 del 6 settembre 2016

Ai fini del rapporto con l'utente, poiché il costo sopportato per l'anticipazione della spesa sostenuta nei confronti delle Poste Italiane non è un'anticipazione in nome e per conto dell'utente e, dunque, non ricorre la fattispecie di esclusione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 15, n. 3. Inoltre poiché l'esenzione di cui all'art. 10 n. 16 concerne solo chi ha diretto rapporto con chi gestisce il servizio postale universale, la pretesa di rimborso della Telecom verso l'utente fa parte della base imponibile ai sensi dell'art. 13 di detto D.P.R. quale spesa per l'esecuzione della prestazione e, quindi, può essere ricaricata di IVA, in quanto nessuna norma prevede una sorta di trascinarsi dell'esenzione che ha avuto la Telecom al rapporto con l'utente, per conto del quale essa ha fatto ricorso al servizio postale (conformi: Cass. n. 17526 del 2013; n. 17613 del 2013; n. 17614 del 2013; n. 17797 del 2013; n. 17798 del 2013; n. 17800 del 2013; n. 17517 del 2013; n. 17531 del 2013; n. 7843 del 2014; n. 7844 del 2014; n. 7845 del 2014; n. 8226 del 2014; n. 7835 del 2014; n. 7836 del 2014; n. 7837 del 2014; n. 5459 del 2014 e n. 5461 del 2014).



5

IVA

Omessa dichiarazione annuale - Diritto alla detrazione: compete in presenza del rispetto dei requisiti sostanziali - Cassazione SS.UU., Sentenza n. 17757 dell'8 settembre 2016

La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta - risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto - sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione. Pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto - ovvero non controverso - che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili.

6

IVA

Sanzioni penali - Reato per omesso versamento dell'IVA dovuta in base a dichiarazione - Insussistenza in caso di omessa dichiarazione - Cassazione, Sentenza n. 38487 del 16 settembre 2016

Il reato previsto dall'art. 10-ter, del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, (omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale), presuppone che il debito IVA risulti dalla dichiarazione del contribuente; pertanto, in assenza di dichiarazione, il reato configurabile è quello dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (omessa dichiarazione).





Studio Associato
Consulenza legale e tributaria

Contatti

IT-FM-TPP@kpmg.it

Sedi

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124
Tel. 02 676441 - Fax 02 67644758

Ancona

Via 1° Maggio 150/A, 60131
Tel. 071 2916378 - Fax 071 2916221

Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131
Tel. 051 4392711 - Fax 051 4392799

Firenze

Viale Machiavelli 29, 50125
Tel. 055 261961 - Fax 055 2619666

Genova

Piazza della Vittoria 15/12, 16121
Tel. 010 5702225 - Fax 010 584670

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
Tel. 081 662617 - Fax 081 2488373

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
Tel. 049 8239611 - Fax 049 8239666

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
Tel. 075 5734518 - Fax 075 5723783

Pescara

Piazza Duca D'Aosta 31, 65121
Tel. 085 4210479 - Fax 085 4429900

Roma

Piazza delle Muse 8, 00197
Tel. 06 809631 - Fax 06 8077459

Torino

Corso Vittorio Emanuele II 48, 10123
Tel. 011 883166 - Fax 011 8395865

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
Tel. 045 8114111 - Fax 045 8114390



kpmg.com/socialmedia



kpmg.com/app

© 2016 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ('KPMG International'), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.