

FISCO NEWS MAGGIO 2015 Roma il 10/06/2015

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA[Imposte sul reddito](#)**Reddito estero e calcolo del credito per imposte estere**

La Circolare n. 9/2015 dell'Agenzia delle Entrate si è occupata di numerosi aspetti relativi al funzionamento del complesso meccanismo del **credito per imposte estere** che è disciplinato dall'art.165 del Tuir ma che trova anche diversi collegamenti con le regole contenute nelle **Convenzioni contro le doppie imposizioni** quando stipulate dall'Italia con gli altri Stati.

Uno dei tanti **aspetti controversi** di questo meccanismo riguarda da sempre la modalità di **quantificazione del reddito estero** da porre a **numeratore del rapporto** in base al quale si determina il credito per imposte estere scomputabile dall'imposta italiana. L'interrogativo riguarda se questo valore (il reddito estero), ai fini del rapporto in discussione, debba essere **assunto al lordo** – ovvero, nella misura **pari all'elemento di reddito assoggettato a tassazione** (sovente, mediante ritenuta alla fonte) nello Stato estero – oppure se debba essere assunto secondo una **logica differenziale**, e quindi contrapponendo al ricavo (tassato all'estero) i **relativi costi**.

E' evidente che, se il tema fosse approcciato in termini di mera **omogeneità dei dati** – intesi come **numeratore e denominatore** del fatidico rapporto – si sarebbe indotti a rispondere all'interrogativo sopra esposto dando credito alla tesi della logica differenziale. Tuttavia, questa soluzione incontra quantomeno due **punti di criticità**: il primo è strettamente operativo, in quanto è spesso molto difficile, se non impossibile, poter **correlare all'elemento di reddito tassato all'estero, un ammontare di costi** ad esso relativi; inoltre, resterebbe irrisolta alla radice **l'eliminazione della doppia imposizione** in quanto ad un elemento di reddito tassato all'estero (per intero)

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

corrisponderebbe invece l'assunzione di un valore diminuito dai costi ad esso imputati ai soli fini del conteggio della quota di imposta estera recuperabile in Italia.

Il **Commentario Ocse** rimette la scelta alle legislazioni nazionali. L'Italia, da parte sua, non è mai intervenuta normativamente sul punto, fatta salva la comparsa effettuata nello **schema di D.Lgs. n.344/03** di una locuzione con cui si sposava l'**approccio "lordista"**; la versione definitiva dello schema di D.Lgs. non ha poi visto confermato questo passaggio, ma parrebbe che ciò sia stato dovuto per lo più alla necessità di evitare che si potesse fraintendere la portata normativa intendendola come una novità, con l'effetto di sollevare un problema serio per tutti i comportamenti tenuti nel passato. E così la situazione di **apparente incertezza** si è protratta sino ai giorni nostri dove, alla luce del recente intervento dell'Agenzia delle Entrate, può dirsi avere assunto maggiore chiarezza nei termini che qui di seguito possiamo riassumere:

- quando il **reddito estero è prodotto in forma di reddito d'impresa** per mezzo di una **stabile organizzazione** dell'impresa italiana situata nello Stato estero, il reddito estero da porre a numeratore del rapporto deve essere **determinato al netto dei relativi costi**;
- quando invece si tratta di **redditi diversi da quelli d'impresa**, il reddito estero da porre a numeratore del rapporto va **determinato al lordo dei costi**. L'Agenzia delle Entrate precisa a tale scopo che questa indicazione non deve essere comunque strumentalizzata con operazioni dirette a monetizzare **crediti d'imposta estera non spettanti**, in quanto in tali circostanze si potrebbero configurare comportamenti censurabili alla luce del principio dell'**abuso del diritto**.

E' evidente che l'approccio tratto dall'intervento dell'Agenzia delle Entrate per i redditi prodotti al di fuori di stabili organizzazioni – ad esempio: **interessi, royalty**, ed anche **canoni o corrispettivi assimilati** coperti da imposizione nello Stato della fonte consentita da una previsione convenzionale – appare condivisibile in quanto, come sopra detto, non solo rende operativamente **più semplice la gestione** di questi calcoli, ma soprattutto risulta maggiormente rispondente alla ratio di **eliminare in modo efficace la doppia imposizione**.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Per la Cassazione l'omesso Reverse charge non genera danni erariali

Con la sentenza della **Corte di Cassazione del 15/04/2015 n.7576** i giudici hanno stabilito che non genera danni erariali l'**omesso reverse charge** in relazione ad acquisti intracomunitari, pertanto la violazione commessa ha natura formale.

La fattispecie in esame giunta dinanzi ai giudici ermellini nasce con riferimento ad una società di diritto italiano a causa dell'**omessa integrazione** di fatture di acquisto intracomunitarie di beni, con la conseguente **mancata annotazione** delle stesse nel registro Iva delle fatture emesse, venendo meno alle disposizioni di cui agli art. 46 e 47 del D.L. 331/93. L'Amministrazione finanziaria, preso atto dell'inadempienza della società, negando il diritto alla detrazione dell'Iva, irrogava una sanzioni pari al 100% dell'imposta considerando l'omissione una violazione sostanziale.

In effetti, l'art. 6 del D.Lgs. 471/1997 considera il mancato assolvimento dell'Iva, anche mediante il **meccanismo dell'inversione contabile** cd. **esterno**, punibile con una sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta con un minimo di Euro 258.

Solo con riferimento al **reverse charge interno** (artt.17 e 74 del decreto Iva), qualora l'imposta sia stata assolta, ancorchè irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione, la sanzione amministrativa è ridotta al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 Euro e comunque non oltre 10.000 Euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione (ex art.6, comma 9-bis, D.Lgs. n.471/97) . Pertanto, in tale fattispecie, tutte le volte in cui in sede di controllo riscontri inadempimenti collegati al meccanismo del **reverse charge**, l'Amministrazione dovrà applicare l'una o l'altra sanzione irrogando quella più grave qualora l'Iva relativa alla specifica operazione non sia stata in alcun modo assolta.

Contrariamente alle pretese dell'Agenzia delle Entrate, la Corte ha concluso che, essendo stati soddisfatti tutti i **requisiti sostanziali**, in quanto gli acquisti delle merci sono stati effettuati da un soggetto passivo d'imposta e finalizzati ad essere impiegati ai fini di operazioni imponibili, l'Amministrazione stessa non può imporre ai fini della detrazione dell'Iva condizioni supplementari che hanno la conseguenza di **vanificare** l'esercizio della detrazione. Inoltre, considerando che l'omissione della doppia annotazione delle fatture non genera alcun danno erariale, poiché il **risultato fiscale** finale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'Iva, la violazione non può che essere qualificata come di natura formale.

Per completezza informativa, occorre precisare che i giudici della sentenza in esame hanno recepito quanto già indicato con la sentenza della **Corte di giustizia europea del 11/12/2014 C-590/13** che ha risolto i dubbi interpretativi della norma in materia di **omesso** reverse charge. Infatti il disposto della sentenza dei giudici comunitari, che peraltro conferma la sentenza dell'8 maggio 2008 della corte di giustizia CEE, relativa alle cause C-95/07 e C-96/07, va a sconfiggere la prassi dell'accertamento seguito **dall'Amministrazione finanziaria** italiana, che, nelle operazioni soggette a reverse charge per acquisti intracomunitari di beni e servizi, ha sempre ritenuto il cessionario o il committente responsabile del pagamento dell'imposta, **negandogli** il diritto alla detrazione nel caso in cui al momento dell'accertamento fosse trascorso il termine biennale ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. 633/72 (**Risoluzione n.56/E/2009**).

Infatti secondo la Corte, il principio di *“neutralità dell'Iva esige che il diritto alla detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti”* e non è quindi conforme al diritto comunitario una normativa nazionale che imponga condizioni ulteriori che possano avere l'effetto di vanificare il diritto alla detrazione. Inoltre la stessa fa anche rilevare che nel mancato assoggettamento ad Iva delle operazioni in reverse charge non sussiste il rischio di **danno erariale** per mancate entrate fiscali, in quanto l'imposta a debito e a credito si compensano.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

In merito alla possibilità dell'Amministrazione finanziaria di **irrogare sanzioni** prive di ragionevolezza e proporzionalità per punire un'irregolarità formale che non comporti alcuna perdita di gettito per l'erario, i giudici comunitari non si sono espressi in maniera diretta ma suggeriscono un'indicazione al riguardo che la stessa sia "*proporzionale alla gravità dell'infrazione*", fattispecie che necessariamente deve **essere interpretata** assieme all'art. 3 c.10 L. n.212/2000 (c.d. Statuto del Contribuente) secondo il quale "*le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione...si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta*".

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it