

Edizione di mercoledì 16 luglio 2014

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Le ritenute sulle provvigioni agli agenti non residenti](#)

di Nicola Fasano

IVA

[?Profili Iva del ritiro dell'usato a fronte della vendita di un prodotto nuovo](#)

di Marco Peirolo

ACCERTAMENTO

[C'è proprio bisogno degli studi di settore?](#)

di Giovanni Valcarenghi

IMPOSTE SUL REDDITO

[Nuovo regime di tassazione dei dividendi: penalizzati i soci "non qualificati"](#)

di Giancarlo Falco

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

[Sicurezza, attenti ai messaggi di Facebook!](#)

di Teamsystem.com

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le ritenute sulle provvigioni agli agenti non residenti

di Nicola Fasano

L'articolo 25-bis nel D.P.R. n. 600/1973, in materia di **"ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari"**, come noto, prevede l'assoggettamento a ritenuta sulle provvigioni pagate agli **agenti**, considerati **titolari di reddito di impresa**, in **deroga** ai principi di carattere generale che escludono, in linea di principio, salvo talune ipotesi particolari, l'applicazione delle ritenute nell'ambito del reddito di impresa.

La qualificazione di tali redditi nel novero di quelli di **impresa**, evidentemente, **permane** anche qualora la provvigione sia corrisposta da un sostituto di imposta italiano ad un agente **fiscalmente non residente in Italia**.

A tal proposito l'art. 25-bis, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, prevede che la ritenuta in esame si applica anche alle provvigioni corrisposte a **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

In base alla normativa interna, pertanto, il **discrimine** circa l'applicazione o meno della ritenuta è rappresentato dalla presenza in Italia di una **stabile organizzazione** da parte dell'agente.

Anche dal punto di vista dell'agente non residente, peraltro, sorge un **debito di imposta in Italia**, sulla base della normativa interna, **solo in presenza di una stabile in Italia** secondo i principi interni di carattere generale in materia di reddito di impresa (art. 23, comma 1, lett. e, Tuir).

Tale impostazione, peraltro, è **in linea con le previsioni del Modello di Convenzione Ocse** secondo cui (articolo 7) il reddito in esame è tassato **solo** nello **Stato di residenza** dell'impresa, **a meno che** questa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una **stabile organizzazione** ivi situata; se ciò avviene, gli utili sono imponibili nell'altro Stato, ma **soltanto nella misura in cui sono attribuibili** alla stabile organizzazione.

Così sinteticamente ricostruita la disciplina, affine per molti versi a quella in materia di reddito di lavoro autonomo transnazionale, è evidente come il **sostituto di imposta** italiano che deve provvedere al pagamento della provvigione e, sotto la propria responsabilità, non ritenga di applicare la ritenuta prevista dall'art. 25-bis, d.p.r. 600/1973, al fine di evitare contestazioni da parte del Fisco, dovrà adottare quella **ordinaria diligenza** che si traduce essenzialmente nella

richiesta e ottenimento dalla controparte della seguente **documentazione**:

1. **autocertificazione** da parte dell'agente di essere fiscalmente residente all'estero e di non avere una stabile organizzazione in Italia;
2. **certificato di residenza fiscale** rilasciato dalla competente autorità estera.

Sotto questo aspetto, è **preferibile** che tale certificato indichi anche l'**assoggettamento dell'impresa a imposte nel Paese estero**, nonché, ove possibile, la **mancata conoscenza di una stabile organizzazione in Italia** da parte del Fisco estero, seppur le stesse istruzioni al Modello 770/2014 (come negli anni precedenti e in conformità a quanto chiarito più volte dall'amministrazione finanziaria, si veda per esempio la risoluzione n. 183/E/2003 in materia di canoni), in verità, si limitano a precisare che il sostituto “*deve conservare ed esibire o trasmettere, a richiesta dell'Agenzia delle Entrate, il certificato rilasciato dal competente ufficio fiscale estero, attestante la residenza del percipiente, nonché la documentazione comprovante l'esistenza delle condizioni necessarie per fruire del regime convenzionale*”, e **non sembrano dunque richiedere** che nel certificato di residenza estera sia precisato anche che l'impresa è ivi assoggettata a tassazione. Così come non sembrano richiedere che l'autorità fiscale estera certifichi l'assenza di stabili organizzazioni in Italia.

Tuttavia, fermo restando la possibilità di dimostrare i presupposti per l'esonero da ritenuta dell'agente anche in un momento successivo, conviene essere prudenti poiché il **Modello D** relativo ai redditi “residuali” (ossia quelli diversi da dividendi, interessi e canoni) di cui al Provvedimento del 10 luglio 2013 che ha approvato i modelli, con le relative istruzioni, che i **non residenti in Italia possono utilizzare** per la domanda di rimborso, per **l'esonero dall'imposta italiana** o per l'applicazione dell'aliquota ridotta sui redditi corrisposti a soggetti non residenti in forza delle Convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi richiede espressamente, dopo la **auto-certificazione dell'interessato** circa la residenza fiscale estera, l'assoggettamento a imposte nel Paese di residenza e l'assenza di stabile organizzazione in Italia, che **l'Autorità fiscale estera attesti**, oltre la residenza fiscale del dichiarante, anche che le altre informazioni contenute nel modello sono esatte **per quanto a conoscenza dell'Amministrazione fiscale estera**.

IVA

?Profili Iva del ritiro dell'usato a fronte della vendita di un prodotto nuovo

di Marco Peirolo

Nella prassi commerciale, può accadere che le imprese che intrattengono rapporti con clienti non residenti, si accordino per il ritiro dell'usato a fronte della vendita di un prodotto nuovo.

Si ipotizzi che l'impresa abbia stipulato un **contratto di vendita di un nuovo macchinario** con un cliente francese, obbligandosi a **ritirare quello usato**.

Riguardo alla **vendita**, l'impresa italiana pone in essere una **cessione intracomunitaria**, in quanto risultano soddisfatti i presupposti previsti dall'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, tra cui quello del trasferimento del bene dall'Italia alla Francia.

Operativamente, l'impresa italiana deve:

- **emettere fattura** in regime di non imponibilità IVA:

1) entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, coincidente con l'inizio del trasporto o della spedizione a destinazione del cessionario francese;

2) con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale;

- **annotare la fattura**, distintamente, **nel registro delle fatture emesse** (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione ed entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;
- **presentare il modello INTRA 1-bis**, ai fini fiscali e statistici, entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura intracomunitaria.

Riguardo al **ritiro dell'usato**, anche il cliente francese dovrebbe applicare il regime di non imponibilità IVA previsto per le cessioni intracomunitarie se il macchinario usato viene trasportato o spedito in Italia.

Tuttavia, ipotizzando che l'impresa italiana, nelle more della cessione intracomunitaria, abbia trovato un soggetto francese interessato all'acquisto, occorre individuare quale sia il regime

IVA:

- della cessione da parte dell'impresa francese;
- della cessione posta in essere dall'impresa italiana nei confronti dell'acquirente francese.

Entrambe le cessioni sono **territorialmente rilevanti in Francia**, in quanto hanno per oggetto un bene che, nel momento della vendita, è materialmente presente in tale Paese. Nello specifico:

- la **prima cessione** (nei confronti dell'impresa italiana) è fatturata dall'impresa francese con **l'addebito dell'IVA locale**;
- la **seconda cessione** (nei confronti dell'acquirente francese) è fatturata dall'impresa italiana ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, cioè indicando – in luogo dell'ammontare dell'imposta – l'annotazione **“inversione contabile”** e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale. È dato, infatti, osservare che la Francia, avvalendosi della facoltà di cui all'art. 194 della Direttiva n. 2006/112/CE, ha previsto **l'obbligo di reverse charge** per le cessioni interne di beni effettuate dai soggetti non stabiliti.

A questo punto, si pone il problema, per l'impresa italiana, di **recuperare l'imposta francese** addebitata dal proprio cliente in sede di ritiro dell'usato.

A tal fine, è possibile avvalersi della **procedura di rimborso** di cui all'art. 38-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, presentando la relativa istanza all'Agenzia delle Entrate tramite apposito portale elettronico; è infatti quest'ultima ad inoltrare la richiesta allo Stato membro interessato dopo avere effettuato un **controllo propedeutico** sull'esistenza dei presupposti del rimborso.

In base all'art. 3, par 1, lett. b), della Direttiva n. 2008/9/CE, l'impresa italiana, nel periodo di riferimento del rimborso, **non deve avere effettuato** cessioni di beni e/o prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Francia, fatta **eccezione** per:

- i servizi non imponibili di trasporto internazionale e relativi servizi accessori;
- le cessioni e le prestazioni soggette a **reverse charge** in capo al destinatario del bene o servizio.

Tali operazioni, pertanto, non mutano lo status del soggetto passivo richiedente il rimborso, che resta infatti **non stabilito** nel Paese in cui ha effettuato gli acquisti e che, dunque, può ottenere la restituzione dell'imposta (Corte di Giustizia, 6 febbraio 2014, causa C-323/12).

Nel caso in esame, l'impresa italiana non ha effettuato operazioni attive territorialmente rilevanti in Francia diverse da quella soggetta a reverse charge. Dato che quest'ultima non preclude il diritto di rimborso, l'imposta assolta in Francia **può essere chiesta in restituzione** ai sensi del citato art. 38-bis1 del D.P.R. n. 633/1972.

ACCERTAMENTO

C'è proprio bisogno degli studi di settore?

di **Giovanni Valcarenghi**

Tra **persone civili e di buon senso**, credo si possa tranquillamente affermare che un qualsiasi **adempimento** possa essere svolto (magari non sempre senza fatica) con un minimo di serenità quando **se ne comprende l'utilità o il senso**. Questa caratteristica comincia a **difettare** sempre più **negli studi di settore** che, se da un alto hanno svolto un'innegabile funzione di "traino dei ricavi" negli anni passati, **oggi prestano il fianco** ad una sempre **crescente irrazionalità**, tanto da far credere che chi li governa abbia veramente perso il timone. Ci sarebbe, insomma, da prendere atto che poiché nessuno è eterno, anche **Gerico** ha raggiunto **l'età pensionabile** e merita un po' di riposo.

Ne sono **recente testimonianza** non solo i "pasticci" sui programmi di controllo verificatisi nei giorni scorsi e le continue modifiche ai software, ma, soprattutto, le **evidenti schegge di follia** (si scusi il riferimento alla rubrica del noto settimanale enigmistico, certamente più lieto ed interessante ed anche meno complicato di un modello Unico) che si producono in relazione agli **indicatori di normalità economica**.

Va detto, per rammentare brevemente **le origini di tali parametri**, che i medesimi furono introdotti per cercare di **ostacolare compilazioni non ortodosse** del modello ed, in particolar modo, del **quadro degli elementi contabili**. Compresa la loro natura, si assiste nel tempo ad un percorso inverso, per cui **l'indicatore conduce a risultati irrazionali** non a causa del comportamento dell'operatore, bensì delle regole che ne governano il funzionamento.

Chi segue **società immobiliari** (ma il problema si pone a tutto tondo) avrà certamente notato la frequenza con cui si presenta l'anomalia dell'indice "**incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi**". Non vale la pena di ricercare subito errori di compilazione o comportamenti patologici del contribuente, bensì è sufficiente **rammentare l'impatto della deducibilità del 30% dell'IMU** riferita ai fabbricati strumentali.

Della questione si è **avveduta anche l'Agenzia** delle entrate che, con **circolare 20/E/2014**, fornisce le seguenti spiegazioni:

- **l'indicazione di tale importo**, se di valore elevato, **potrebbe determinare valori ingiustificati** nel calcolo del citato indicatore "Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi" (*per fortuna, se ne sono accorti; peraltro c'era già il precedente della deduzione dell'IRAP, come indicato nella circolare 23/E/2013*);

- un **valore elevato dell'IMU** deducibile **non può essere considerato** “in linea generale” **sintomatico di una situazione di non corretta indicazione dei dati** previsti dai modelli degli studi di settore. Ciò in ragione anche del fatto che **le soglie di normalità** relative a tale indicatore **non tengono conto della possibilità di indicare il citato ammontare** dell'IMU, in quanto sono state individuate sulla base di periodi d'imposta per i quali tali importi non erano deducibili dal reddito (*bene, non sono “anormale”; probabilmente è anormale l'indicatore, in quanto elaborato su dati difformi. Quindi, verrebbe da dire, a cosa serve? Solo a complicare la vita?*);
- mutuando quanto già indicato nella circolare 29/E/2009 in relazione alle perdite su crediti, in presenza di una eventuale segnalazione di non normalità del dato dichiarato il contribuente potrà **rimodulare il valore relativo al denominatore**, depurandolo dei valori riferibili alle citate deduzioni. Di ciò è opportuno che sia dato **riscontro** nell'apposito **riquadro “note aggiuntive”** di GE.RI.CO.

Detto ciò, proviamo a tirare **le conclusioni del ragionamento**. Gerico è ormai divenuta una **macchina infernale** fuori controllo, minimamente **governabile** solo con **grande pazienza** e tante “sterilizzazioni” e “annotazioni”. Preso atto di ciò, gli vogliamo davvero attribuire quella fantomatica capacità di selezione dei contribuenti in posizione anomala? Siamo davvero certi che sia corretto che sia il contribuente a dover dimostrare, un indomani, il motivo per cui produce ricavi o compensi disallineati rispetto a quelli prodotti dal software?

Ho il timore che si tratti di **inutili chiacchiere**; tra qualche anno, chi verrà convocato per il **contraddittorio**, si scorderà la non normalità dovuta all'IMU e all'IRAP, così come non avrà memoria delle circolari che giustificano l'inadeguatezza del risultato. Peraltro, ove vi fosse il **collega preciso** che tutto ricorda e tutto archivia, ci sarà qualcuno che affermerà con voce calma **“non siamo obbligati a rispettare le circolari**, lo ha detto anche la Cassazione”.

IMPOSTE SUL REDDITO

Nuovo regime di tassazione dei dividendi: penalizzati i soci “non qualificati”

di Giancarlo Falco

A partire dal 1° luglio 2014, sono stabilite nella misura del **26 per cento** le ritenute e le imposte sostitutive sugli interessi, sui premi e su ogni altro provento di cui all'art. 44 del Testo unico delle imposte sui redditi, nonché sui redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. da c-bis a c-quinquies) del medesimo Testo unico, attestate al 20 per cento fino al 30 giugno scorso.

Tale norma rientra nel più ampio pacchetto di misure urgenti varate dal Governo per la competitività e la giustizia sociale di cui al D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, in cui centrale importanza assumono gli **artt. 3 e 4**, precipuamente destinati alla definizione ed armonizzazione della disciplina di **tassazione dei redditi di natura finanziaria**.

Da notare che la norma fa genericamente riferimento ai redditi di cui all'art. 44 del Tuir e non, nello specifico, ai Redditi di capitale. La scelta del legislatore in tal senso non è, però, priva di significato.

Come, infatti, chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella [Circolare 27 giugno 2014, n. 19/E](#), “*tale scelta ha la finalità di consentire l'applicazione della nuova aliquota anche ai redditi genericamente rientranti fra le fattispecie di cui al predetto articolo 44 che non assumono, tuttavia, la qualifica di redditi di capitale essendo percepiti nell'esercizio di attività di impresa*”. In altre parole, **anche nel caso di soggetti non titolari di redditi di capitale**, le ritenute devono essere applicate nella nuova misura prevista.

Al fine, comunque, di meglio specificare l'ampia portata della norma, il legislatore chiarisce, al comma 7 del citato art. 3, le categorie di reddito alle quali tale innovativa disposizione si riferisce, annoverando, al punto a), i **dividendi**, nonché i proventi ad essi assimilati, percepiti dal 1° luglio 2014.

Si tratta, in buona sostanza, **degli utili percepiti come dividendi e capital gain in base al possesso di partecipazioni non qualificate** e/o di strumenti simili alle azioni ovvero di contratti di associazione in partecipazione con apporto diverso dal solo lavoro.

È doveroso sottolineare che, per le partecipazioni non qualificate, il carico fiscale è, in pochi anni, addirittura raddoppiato: si è passati dal 12,50 per cento, prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 138 del 2011, all'attuale 26 per cento.

Va, altresì, considerato che, trattandosi di ritenuta secca per i dividendi e di imposta sostitutiva per i capital gain, **il prelievo è subito a titolo definitivo**, non essendo riconosciuta al soggetto tassato alcuna possibilità di recuperare quanto versato in dichiarazione, attraverso le opportune deduzioni o detrazioni.

Resta, invece, immutato il trattamento fiscale dei dividendi percepiti da persone fisiche residenti in relazione a **partecipazioni di natura qualificata**, nonché, dei dividendi percepiti nell'ambito del regime d'impresa. A tali utili, infatti, continua ad applicarsi la tassazione in base alle aliquote Irpef sulla parte imponibile (40 per cento ovvero 49,72 per cento, a seconda che gli utili siano stati prodotti, rispettivamente, fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 o successivamente).

Al fine di meglio far intendere la portata della novità normativa, **ipotizziamo il caso di un soggetto persona fisica** che detiene partecipazioni in due S.r.l., di cui una partecipazione qualificata ed una non qualificata, che riceve un dividendo pari ad Euro 100.000,00 da entrambe le società.

Socio	Società	Quota di Capitale sociale detenuta	Partecipazione	Dividendo percepito
Mario Rossi	Alfa S.r.l.	10 per cento	<i>Non qualificata</i>	€ 100.000,00
Mario Rossi	Beta S.r.l.	70 per cento	<i>Qualificata</i>	€ 100.000,00

La tassazione risulterà la seguente:

- **Fino al 30 giugno 2013**

Per il dividendo percepito da Alfa S.r.l. il contribuente pagava un' imposta sostitutiva pari a **Euro 20.000,00** [100.000 * 20%];

Per il dividendo percepito da Beta S.r.l. il contribuente, ipotizzando un'aliquota marginale pari al 43 per cento, pagava un'imposta pari ad **Euro 21.379,60** [100.000 * 49.72% * 43%].

- **Dal 1° luglio 2014**

Per il dividendo percepito da Alfa S.r.l. il contribuente pagherà un' imposta sostitutiva pari a **Euro 26.000,00** [100.000 * 26%];

Per il dividendo percepito da Beta S.r.l. il contribuente, ipotizzando un'aliquota marginale pari al 43 per cento, continuerà a pagare un'imposta pari ad **Euro 21.379,60** [100.000 * 49.72% * 43%].

Come si evince chiaramente dall'esempio riportato, a partire dal 1° luglio 2014, dunque, il carico fiscale derivante dalla detenzione di una partecipazione non qualificata risulta essere superiore rispetto a quello riferito ad una partecipazione qualificata.

Tale sproporzione è, chiaramente, tanto più elevata quanto più bassa risulta essere l'aliquota marginale Irpef del contribuente.

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

Sicurezza, attenti ai messaggi di Facebook!

di TeamSystem.com

Siamo abituati a pensare che le arrivino sul nostro computer , con le solite mail scritte in italiano sgrammaticato e, quindi, facilmente riconoscibili. Ormai non è più così. Troppo spesso dimentichiamo che l'interesse principale di chi diffonde è produrre il e i ormai sono diventati piattaforme sempre più utilizzate per le proprie attività criminali. Lo rivela uno studio condotto da , colosso mondiale dei software di sicurezza.

Secondo la ricerca, il **21,89 % delle minacce di phishing** arriva ormai tramite **messaggi che imitano Facebook**. Ricordiamo: il phishing è quella pratica che cerca di adescare le persone con email fasulle che invogliano a inviare dati sensibili, spacciandosi per messaggi di banche o amici.

Facebook funziona

Il concetto è semplice: ormai tutti sanno che un messaggio scritto male, proveniente da un indirizzo sconosciuto, spesso generato automaticamente da un computer, non verrà quasi mai aperto. Ma solitamente **ci si fida di Facebook** ed è per questo che molti messaggi imitano la grafica e lo stile del celebre social network per invitare i destinatari a fare clic. “Nello scorso anno – dichiarano dai laboratori Kaspersky – abbiamo registrato oltre **600milioni di tentativi** dei nostri utenti, di accedere a pagine di **phishing**. Di questi, quasi il **22%** era stato causato da **messaggi che imitavano Facebook**”. Nel 2014 la situazione non sembra essere cambiata. In Italia in particolare la percentuale di minacce veicolate in questo modo va **dal 9 al 12%**.

Le strategie dei cybercriminali

Come fanno i malintenzionati per convincerci a fare clic su un falso messaggio?

1. Inviano **notifiche** che sembrano del tutto **simili** a quelle dei social network.
2. Fanno partire le email da **account di posta compromessi**, quindi ci ritroviamo nella posta finti messaggi di Facebook che arrivano da **nostri conoscenti** e siamo naturalmente portati a fidarci.
3. Fanno partire le comunicazioni da **veri account** di Facebook per i quali sono stati **rubati**

i dati di accesso. In questo caso le comunicazioni arrivano da account reali, ma ci portano su siti infetti.

4. Scrivono falsi messaggi nei forum di discussione per invogliarci a fare clic.
5. Fanno apparire i messaggi nei risultati dei motori di ricerca.
6. Usano banner con immagini attraenti o finte notifiche di Facebook.

Unico scopo: rubare i dati

Lo scopo di un messaggio di phishing è **rubare i nostri dati**. Quindi una volta fatto clic su uno di questi finti messaggi, viene richiesto di inserire le proprie credenziali di accesso, ricorrendo alle scuse più strane, dopodiché si viene reindirizzati alle vere pagine di Facebook per dissipare qualsiasi dubbio di frode.

Se gli adulti sono più smaliziati, spesso a cadere nel tranello dei finti messaggi sono soprattutto gli **utenti più giovani** che nutrono una fiducia, in molti casi eccessiva, nei confronti dei social network. Se viene compromesso l'account di nostro figlio o nostro nipote di 15 anni, riceveremo da lui delle notifiche di phishing e saremo subito tentati di fare clic.

Spesso, per costringere ad aprire i messaggi di phishing, i responsabili inviano comunicazioni intimidatorie che minacciano, per esempio, il blocco dell'account se non si esegue una determinata operazione che consiste, tanto per cambiare, nell'inserimento dei propri dati di accesso.

Il consiglio migliore è di **non rispondere a queste mail e collegarsi sempre direttamente** al sito di Facebook, ma **mai** utilizzare i collegamenti di un messaggio di posta che ci appare anche minimamente sospetto.

Ecco un esempio di finto messaggio di Facebook che invita a leggere qualcosa che ci siamo persi. Spostando il cursore del mouse (senza fare clic) sul link del messaggio, vediamo che compare un indirizzo sconosciuto e non è certamente quello del vero Facebook.