

Edizione di mercoledì 24 febbraio 2016

IMPOSTE SUL REDDITO

[La non imponibilità dipende dalla natura del canone non riscosso](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

CONTENZIOSO

[La Cassazione ribadisce la producibilità di nuovi documenti in appello](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

[Momento impositivo e indetraibilità dell'IVA per le agenzie di viaggio](#)

di Marco Peirolo

IVA

[Dichiarazione Iva 2016: le principali novità](#)

di Giovanna Greco

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Ritenute estere subite su servizi di assistenza tecnica](#)

di Pietro Vitale

BACHECA

[Laboratorio professionale sulla riscossione](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

IMPOSTE SUL REDDITO

La non imponibilità dipende dalla natura del canone non riscosso

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Come noto, l'articolo 26 del Tuir al comma 1 in merito ai **canoni di locazione non riscossi** sancisce, per i soli redditi derivanti da **contratti di locazione di immobili ad uso abitativo**, che gli stessi non concorrano a formare il reddito dal momento della conclusione del **procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto** per morosità del conduttore. Il legislatore non è ancora intervenuto con riguardo al mancato percepimento dei **canoni di locazione non abitativi**, tuttavia sia la giurisprudenza che la prassi hanno avuto modo di esprimersi sulla questione.

Secondo la **sentenza della Corte Costituzionale n. 362 del 2000**, i redditi fondiari concorrono a formare il reddito complessivo **indipendentemente dalla loro percezione** e tale disposizione rimarrà operativa solo fino a quando risulterà in vita un contratto di locazione e quindi sarà dovuto un canone in senso tecnico. In caso di **risoluzione del rapporto**, il riferimento a detto corrispettivo non sarà più praticabile e tornerà in vigore la regola generale. La sentenza inoltre dispone che il locatore possa utilizzare tutti gli strumenti previsti per provocare la **risoluzione del contratto di locazione**, attribuendo in questo modo, come argomenta la stessa Amministrazione finanziaria nella **circolare 11/E/2014**, al sistema di tassazione che presiede alle locazioni non abitative una natura tutt'altro che gravosa.

Le misure atte a provocare la risoluzione con conseguente **cessazione dell'imponibilità dei canoni**, contemplate nella circolare sopra citata, sono:

- la **clausola risolutiva espressa** ex art. 1456 del codice civile;
- la risoluzione a seguito di **diffida ad adempiere** ex art. 1454;
- l'azione di **convalida di sfratto** ex artt. 657 e ss del c.p.c..

Nello stesso documento di prassi viene avvalorato il carattere generale delle disposizioni di cui all'art. 26 del TUIR, secondo cui **i redditi fondiari sono imputati al possessore indipendentemente dalla loro percezione** e per il reddito da locazione non è richiesta, ai fini della imponibilità del canone, la materiale percezione di un provento. Pertanto, ove il reddito fondiario sia costituito dal canone di locazione, non rileva il canone effettivamente percepito dal locatore, bensì l'ammontare di esso **contrattualmente** previsto per il periodo di imposta di riferimento. La **rilevanza del canone pattuito**, anziché della rendita catastale, opera fin quando risulta in vita il contratto di locazione. Solo a seguito della **cessazione della locazione**, per scadenza del termine ovvero per il **verificarsi di una causa di risoluzione del contratto**, il reddito è determinato sulla base della rendita catastale. La circolare stabilisce espressamente: *“per le sole locazioni di immobili ad uso abitativo, l'articolo 8, comma 5, della legge n. 431 del*

1998, introducendo due nuovi periodi all'attuale art. 26 del TUIR, ha stabilito che i **relativi canoni, se non percepiti, non concorrono alla formazione del reddito complessivo del locatore dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto** per morosità del conduttore. Conseguentemente, detti canoni non devono essere riportati nella relativa **dichiarazione dei redditi** se, entro il termine di presentazione della stessa, si è concluso il procedimento di convalida di sfratto per morosità e, nel caso in cui il giudice confermi la morosità del locatario anche per i periodi precedenti il provvedimento giurisdizionale, al locatore è riconosciuto un **credito d'imposta** di ammontare pari alle imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti".

Per le **locazioni di immobili non abitativi** viene chiaramente esplicitato che:

- il relativo canone, ancorché non percepito, va **comunque dichiarato**, nella misura in cui risulta dal contratto di locazione, fino a quando non intervenga una causa di risoluzione del contratto medesimo;
- le **imposte assolute sui canoni dichiarati e non riscossi** non potranno essere recuperate.

Da ultimo giova richiamare la **sentenza della Cassazione 21621 del 2015** la quale ribadisce che: "Ai fini dell'imposizione diretta, per le **locazioni d'immobili non abitativi**, il legislatore tributario ha previsto la regola generale secondo cui i redditi fondiari sono imputati al possessore indipendentemente dalla loro percezione. Sicché anche per il reddito da locazione non è richiesta, ai fini della imponibilità del canone, la **materiale percezione** del provento. Pertanto, il relativo canone va **dichiarato**, ancorché non percepito, nella misura in cui risulta dal contratto di locazione fino a quando non intervenga una causa di risoluzione del contratto medesimo. Con la **risoluzione del contratto e/o la convalida di sfratto**, la locazione cessa e i canoni non possono più concorrere alla formazione del reddito d'impresa. Inoltre, i canoni maturati per competenza e non riscossi possono essere dedotti come **perdite su crediti**, se sia altrimenti dimostrata la certezza della **insolvenza** del conduttore debitore e quindi la deducibilità della perdita, non bastando a tal fine il semplice sfratto o l'accertamento giudiziale della morosità".

CONTENZIOSO

La Cassazione ribadisce la producibilità di nuovi documenti in appello

di **Luigi Ferrajoli**

Nonostante l'approccio della giurisprudenza in materia di **producibilità di nuovi documenti in appello** – che riflette il dettato normativo dell'**art. 58 del D.lgs. n.546/92** –, l'Agenzia delle entrate persiste nel formulare la **contestazione di inammissibilità delle produzioni effettuate per la prima volta in appello** dal contribuente stimolando la giurisprudenza di legittimità nella reiterazione di **un orientamento che può dirsi ormai consolidato**.

La controversia all'esame concerneva l'impugnazione di un avviso di liquidazione dell'imposta di registro per la **revoca delle agevolazioni prima casa** fruite dal contribuente in fase di acquisito di un immobile ritenuto dall'Ufficio avente caratteristiche di lusso ai sensi del **D.M. 2 agosto 1969** in quanto la metratura sarebbe stata superiore al **limite dei 240 mq** previsto dall'art.6 del decreto ministeriale.

In sede di impugnazione il ricorrente aveva eccepito la **illegittimità della rettifica per erroneità nel calcolo della superficie** siccome l'Ufficio si era basato nella determinazione di questa sul **dato catastale** e per conseguente **difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione**.

I giudici di primo grado rigettavano il ricorso della contribuente costringendola alla proposizione dell'appello.

L'esito del gravame ribaltava la decisione di primo grado avendo la Commissione Tributaria della Lombardia ritenuto che **per mezzo della documentazione prodotta** la contribuente avesse dimostrato che il calcolo della **superficie utile fosse inferiore a mq 240**, dovendo pertanto attribuirsi all'immobile **la qualifica di immobile non di lusso**.

In sede di appello la contribuente aveva infatti provveduto **all'integrazione documentale delle produzioni effettuate in primo grado**, depositando il **modello unico informatico** di accertamento della proprietà immobiliare e **la visura catastale** aggiornata dell'immobile *de quo*.

Proponeva **ricorso per cassazione affidato a 4 motivi di diritto** l'Agenzia delle entrate, lamentando, per quanto di interesse, la violazione e falsa applicazione dell'**art. 57 D.Lgs. n.546/92 (ex art. 360 c.p.c., n. 4)** e assumendo che con l'atto d'appello la contribuente avesse introdotto un **nuovo tema d'indagine** rispetto a quello oggetto dell'atto d'impugnazione dell'avviso di liquidazione dinanzi alla CTP di Brescia, con il quale, a dire

dell'Amministrazione, la contribuente si sarebbe limitata a contestare **l'erroneità del calcolo della superficie catastale** come indicata dall'Amministrazione finanziaria a fondamento della pretesa impositiva nell'avviso di liquidazione.

In particolare, secondo la ricorrente, la contribuente, per mezzo della **nuova documentazione** allegata al gravame, avrebbe introdotto **un nuovo tema d'indagine** rilevando per la prima volta in quella sede che il **parametro di riferimento** ai fini dell'attribuzione della natura di lusso dell'immobile era quello della **superficie utile complessiva**, così incorrendo nella **violazione dell'art. 57 del D.Lgs. n.546/92** che fa espresso divieto di proporre nuovi motivi in appello, con la conseguenza che il motivo avrebbe dovuto **essere dichiarato inammissibile** dal giudice di merito.

Esaminando il ricorso, la Corte di Cassazione contesta **l'assenza di autosufficienza del motivo** proposto dall'Agenzia delle entrate a causa della **mancata riproposizione, anche in sintesi, del contenuto del ricorso di primo grado** che consentisse la **comparazione con l'atto di appello** per verificare se, come dedotto dalla ricorrente, effettivamente la contribuente avesse in quella sede **per la prima volta introdotto il riferimento al concetto della superficie utile complessiva** quale parametro – peraltro corretto (non omette di precisare la Corte) – per determinare **l'attribuzione o meno della caratteristica di lusso all'unità immobiliare** in questione.

Chiarita poi **l'assenza di motivi nuovi introdotti in appello** e, dunque, concluso per **l'infondatezza del motivo** sollevato dall'Amministrazione, la Corte coglie l'occasione per precisare oltremodo che *“i nuovi documenti prodotti nel secondo grado di giudizio allegati al ricorso in appello fossero funzionali a supportare, sul piano probatorio, un'eccezione nuova, se ne deve ritenere **legittima la produzione in appello in conformità ad indirizzo costante della giurisprudenza di questa Corte, secondo cui “in materia di appello nel processo tributario, alla luce del principio di specialità espresso dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2, in forza del quale, nel rapporto fra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima, non trova applicazione la preclusione alla produzione documentale di cui all'art. 345 c.p.c., comma 3, potendo le parti provvedervi anche per documenti preesistenti al giudizio di primo grado”** .*

Con tale conclusione la Corte, conformandosi a cospicua e **precedente giurisprudenza di legittimità pienamente conforme alla pronuncia** in esame, riafferma il noto brocardo latino **lex specialis derogat generali**, sebbene si ritenga che nella fattispecie **la previsione speciale** debba ritenersi piuttosto quella dell'art. 58 che espressamente consente la **produzione di nuovi documenti in appello**, nonostante l'Agenzia abbia esperito il tentativo, invero fallito, di ricondurre la fattispecie nell'ambito delle preclusioni di cui all'**art. 57 del D.Lgs. n.546/92**.

IVA

Momento impositivo e indetraibilità dell'IVA per le agenzie di viaggio

di **Marco Peirola**

Il settimo comma dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 considera, quale momento impositivo delle operazioni alle quali si applica il regime speciale IVA previsto per le agenzie di viaggio, il **pagamento integrale del corrispettivo** e, comunque, se antecedente, la **data di inizio del viaggio o del soggiorno**.

In conseguenza, infatti, della specifica disciplina in esame, che considera **unico** l'intero pacchetto di servizi offerto al cliente dall'agenzia, il momento impositivo, al quale è ricollegata la nascita degli obblighi formali e sostanziali dell'IVA (es. fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta), coincide con il pagamento dell'intero corrispettivo e, dunque, **non assume rilevanza l'avvenuto pagamento di acconti**.

L'inizio del viaggio o del soggiorno, se anteriore, determina l'anticipazione del momento impositivo e, sul punto, l'art. 1, comma 6, del D.M. n. 340/1999 specifica che il viaggio o il soggiorno si considera iniziato con la **prima prestazione di servizio a vantaggio del viaggiatore** (es. trasporto, alloggio, somministrazione di pasti e bevande, ecc.).

Data la formulazione della norma, non solo il pagamento di acconti, ma anche l'**emissione della fattura da parte dell'agenzia** non determina il sorgere dell'obbligazione tributaria, la cui nascita resta esclusivamente subordinata alle suddette circostanze dell'integrale pagamento del corrispettivo o, se anteriore, dell'inizio del viaggio o del soggiorno.

In presenza di un **unico committente** (es. agenzia di viaggi che acquista un "viaggio collettivo" da altra agenzia), l'obbligazione tributaria è unica e si manifesta al ricorrere degli eventi richiamati. In caso, invece, di "viaggi collettivi" caratterizzati da una **pluralità di committenti**, le obbligazioni d'imposta sono tante quanti sono i committenti delle prestazioni rese dall'agenzia di viaggio, purché ciascuno di essi abbia una propria **autonomia contrattuale**. Ipotizzando che, su dieci clienti, soltanto cinque paghino l'intero corrispettivo, l'obbligazione tributaria si realizza soltanto per tali soggetti, restando "sospesa" per i rimanenti clienti (C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E, § 9.4).

Le **modalità di determinazione dell'imponibile e dell'imposta** per le operazioni alle quali si applica il regime speciale delle agenzie di viaggio sono stabilite dal secondo comma dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio, cioè il prezzo corrisposto dal viaggiatore per l'acquisto del pacchetto turistico, va ridotto dei

costi, **al lordo della relativa imposta**, sostenuti dall'agenzia stessa per l'acquisto di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore (es. trasporto, alloggio, vitto, ecc.).

In considerazione del particolare metodo di determinazione dell'imposta per le operazioni di organizzazione di pacchetti turistici da parte delle agenzie di viaggio, l'imposta relativa ai costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a diretto vantaggio dei viaggiatori **non è detraibile nei modi ordinari**. Tale esclusione, prevista dall'art. 74-ter, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, costituisce una **deroga alla generale detraibilità** delle prestazioni in esame (es. alloggio in alberghi, trasporto di persone, somministrazioni di alimenti e bevande, ecc.), ammessa per gli acquisti che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Se, invece, l'agenzia di viaggi svolge anche **attività non soggette al regime speciale** (es. intermediazione in nome e per conto dei clienti), l'imposta assolta per l'acquisto di beni e servizi necessari per lo svolgimento delle predette attività può essere **detratta nel rispetto dei principi generali** previsti dagli artt. 19 e ss. del D.P.R. n. 633/1972, al pari di quella assolta per tutti gli altri beni e servizi, compresi i beni ammortizzabili materiali e immateriali e le spese generali.

Con **norma interpretazione autentica** contenuta nell'art. 55 del D.L. n. 69/2013 (cd. decreto "del fare") è stato previsto che l'imposta assolta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate da terzi nei confronti delle **agenzie di viaggio stabilite fuori dell'Unione europea** a diretto vantaggio dei viaggiatori **non è rimborsabile**. Si tratta di una previsione conforme all'art. 310 della Direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui gli importi dell'IVA imputati all'agenzia di viaggio da altri soggetti passivi per le operazioni effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore non sono **né detraibili né rimborsabili in alcuno Stato membro**.

A prescindere, quindi, dal luogo di stabilimento dell'agenzia, **non è possibile recuperare** – in detrazione o a rimborso – l'imposta "a monte", relativa ai beni e servizi che concorrono alla formazione del pacchetto turistico.

La Relazione tecnica allo schema del decreto chiarisce la finalità dell'intervento del legislatore, indicando che la norma elimina i **dubbi interpretativi** in ordine alla **spettanza o meno del rimborso per i tour operator esteri**. Si è voluto, infatti, superare, **in via definitiva**, la posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria nella R.M. 7 aprile 1999, n. 62/E, benché di fatto già annullata dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 26 novembre 2004, n. 141.

Per completezza, si ricorda che particolari modalità di determinazione dell'imponibile e dell'imposta sono previste per i **viaggi "misti"**, effettuati in parte nell'ambito del territorio comunitario e in parte al di fuori di esso, nonché – ai sensi dell'art. 74-ter, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 – per le **agenzie rivenditrici** di pacchetti turistici e per le agenzie operanti come **mandatari senza rappresentanza**.

IVA

Dichiarazione Iva 2016: le principali novità

di **Giovanna Greco**

Il **prossimo 29 febbraio** scade il **termine** per la presentazione della Dichiarazione Iva (periodo d'imposta 2015) in forma autonoma.

Si tratta dell'ultimo anno in cui è **facoltà del contribuente** presentare la dichiarazione IVA entro fine febbraio; egli, infatti, può anche decidere di trasmetterla unitamente al modello UNICO 2016, entro il 30 settembre 2016.

Diversamente, dal 2017 (periodo d'imposta 2016) la presentazione del modello in forma autonoma nel corso del mese di febbraio diventerà **obbligatoria** e in concomitanza **verrà abrogata la comunicazione annuale dati IVA**.

Si ricorda che i **termini e le modalità** di presentazione della dichiarazione IVA sono:

- **in forma unificata**, dal 1/5/2016 al 30/9/2016 con obbligo, però, di presentare la comunicazione annuale dati IVA entro il 29/2/2016;
- **in forma autonoma**, dal 1/2/2016 al 30/9/2016; se la presentazione avviene entro il 29/2/2016, il contribuente è **esonero** dalla presentazione della comunicazione annuale dati IVA.

La dichiarazione Iva 2016 si presenta nella **versione base semplificata e nella versione ordinaria**. Entrambe utilizzabili per la presentazione della dichiarazione in via autonoma o in forma unificata.

La versione semplificata del modello Iva è **opzionale** e può essere utilizzata dai contribuenti che **non hanno**:

- applicato gli specifici criteri dettati dai **regimi speciali Iva**;
- effettuato in via occasionale cessioni di beni usati e/o operazioni per le quali è stato applicato il regime per le **attività agricole connesse** di cui all'articolo 34-bis;
- effettuato operazioni con l'**estero** (cessioni ed acquisti intracomunitari, cessioni all'esportazione ed importazioni, eccetera);
- effettuato acquisti ed importazioni senza applicazione dell'imposta avvalendosi dell'istituto del **plafond** di cui all'articolo 2, comma 2, della legge 28/1997;
- partecipato ad operazioni **straordinarie** o trasformazioni sostanziali soggettive.

Le **principali novità del modello IVA 2016** riguardano:

1. il **frontespizio**: nel riquadro **Firma della dichiarazione** sono state rinominate due caselle “Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all’intermediario” e “Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione”, da **barrare a cura dell’intermediario** che accetta di ricevere le possibili anomalie della dichiarazione;
2. i seguenti **quadri**:
 - **VE – Reverse charge e split payment**. Sono stati aggiunti due campi (7 e 8) nella sezione 4 al rigo **VE35**, riservati alle operazioni effettuate con applicazione del *reverse charge* di cui all’**articolo 17, comma 6, lettera a-ter)**, relative al comparto edile e settori connessi, e **all’articolo 17, comma 6, lettere d-bis), d-ter) e d-quater)**; inoltre, è presente un nuovo rigo **VE38** per le “Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell’art. 17-ter”;
 - **VF – Regime forfettario**. Nella sezione 1 il rigo **VF15** è stato rinominato “Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi” e contiene il **nuovo campo 2** per l’esposizione specifica degli acquisti da soggetti che hanno applicato il regime forfettario (articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014);
 - **VJ – Reverse e split payment**. Sono stati inseriti nel quadro dei righi in cui indicare gli acquisti di servizi in *reverse charge* nel settore edile ed energetico, nonché gli acquisti in *split payment* da parte delle pubbliche Amministrazioni che esercitano attività commerciale. A tal fine, il quadro è stato implementato con l’introduzione dei righi **VJ17** e **VJ18**; inoltre, figura il rigo **VJ19** da compilare da parte delle pubbliche Amministrazioni titolari di partita IVA tenute al versamento dell’imposta per gli acquisti fatti applicando la scissione dei pagamenti;
 - **VI – Esportatori abituali**. Il quadro, di nuova istituzione, è riservato ai **fornitori di esportatori abituali**. È richiesta l’esposizione dei dati contenuti nelle **dichiarazioni di intento ricevute**;
 - **VX – Rimborso split payment**. È stato inserito nel rigo **VX4** uno specifico campo, denominato “Imposta relativa alle operazioni di cui all’art. 17-ter”, per chiedere a **rimborso** in via **prioritaria** l’imposta relativa alle operazioni effettuate in *split payment*;
 - **VO – Opzioni e revoche**. Nella **sezione 1 del rigo VO15** è stata introdotta la casella per comunicare la **revoca dell’adesione al regime dell’IVA per cassa**. Nella sezione 3 sono stati previsti i righi **VO33** e **VO34** riguardanti la comunicazione dell’opzione esercitata dai **soggetti che hanno ritenuto di non avvalersi del regime forfettario**.

Infine, nel **quadro VS del Prospetto IVA 26/PR** è stato introdotto il **campo 12** denominato “Imposta relativa alle operazioni di cui all’art. 17-ter”. La compilazione del nuovo campo è prevista per i soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti di pubbliche Amministrazioni applicando il meccanismo della scissione dei pagamenti.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Ritenute estere subite su servizi di assistenza tecnica

di **Pietro Vitale**

Facendo riferimento ad un [precedente intervento](#) pubblicato su Euroconference news, si ritiene ora doveroso completare il tema, esponendo la problematica che spesso si incontra quando un cliente, **residente in uno Stato con cui l'Italia ha concluso una Convenzione contro le doppie imposizioni ed a cui sono resi servizi di assistenza tecnica**, voglia a tutti i costi **applicarvi una ritenuta (WHT)**.

In premessa occorre ricordare che le **Convenzioni prevalgono sulla norma interna italiana** ma anche tipicamente su quella estera; pertanto assume rilevanza quanto disposto nella Convenzione così come interpretata dal **commentario al modello di convenzione OCSE** nella sua ultima versione del luglio 2014. Espressione di tale principio in Italia è l'**art. 169** del TUIR secondo cui *“Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione”*.

La Convenzione dal canto suo contiene norme cosiddette **distributive** della potestà impositiva come riconosciuto da larga parte delle sentenze della Cassazione in materia internazionale. Tali norme delimitano (*“rules of limitation of law”*) l'esercizio dell'attività legislativa degli Stati contraenti nella **fissazione degli elementi di collegamento con il proprio territorio**. Esse determinano, cioè, i criteri in base ai quali è riconosciuta la **competenza legislativa** dei due Stati contraenti.

È da **escludere** che le norme convenzionali possano **introdurre presupposti d'imposta** sconosciuti agli ordinamenti interni ovvero modificare o **ampliare** l'estensione come pure tali norme interne devono muoversi all'interno dei confini disegnati dalle Convenzioni.

*“La fonte del **potere impositivo** dello Stato della fonte non deve essere ricercata nella convenzione, ma nell'ordinamento di tale Stato ... La norma convenzionale ha soltanto, quindi, una **funzione limitativa** rispetto all'esercizio della potestà impositiva sulla base della normativa interna”* (Cass., sez. trib., 21 febbraio 2005, n. 3414).

La giurisprudenza appena riportata nega all'Italia il diritto di tassare (anche mediante semplice ritenuta in assenza di stabile organizzazione) i compensi per **servizi di assistenza tecnica resi da un residente di uno Stato con cui l'Italia ha concluso una Convenzione** che espressamente **limita** la potestà impositiva dello stato della fonte (ie. vieta l'applicazione della ritenuta).

I concetti sopra esposti dovrebbero valere non soltanto in Italia bensì anche negli Stati con cui

l'Italia ha concluso una Convenzione che, in quanto accordo tra due Stati, non può che essere rispettato da **entrambi gli Stati**.

Pertanto, anche in tali Stati dovrebbe esistere una giurisprudenza che afferma gli **stessi concetti** di quella italiana sopra riportata, pena la violazione degli **accordi internazionali** (*pacta sunt servanda*).

Nelle Convenzioni stipulate secondo il modello OCSE, **non è in genere ammesso tassare nello Stato della fonte i servizi di pura assistenza tecnica in quanto**, come chiarito dallo stesso commentario al modello di convenzione Ocse, **la pura assistenza tecnica** (11.4 *payments for pure technical assistance*) **non rientra nel novero dell'art. 12** (che si ricorda tipicamente riguarda le royalties sempre soggette a ritenuta nello stato della fonte seppur in misura calmierata dal trattato) **bensì in quello dell'art. 7 che riguarda**, invece, i cd **"business profits"** ossia i redditi di impresa per i quali il trattato non prevede alcuna ritenuta da parte del soggetto pagatore. Qualora pertanto la controparte estera volesse applicare la ritenuta occorrerebbe cercare di spiegargli che essa sarebbe **indebita** e che, qualora applicata, la **società italiana non potrebbe né scomputarla dall'Ires/Irpef né dedurla come costo d'impresa** (Circ. n.9/E/2015). Infatti, in presenza di una Convenzione che permette di non subire la ritenuta, lo Stato italiano non può concedere né lo scomputo né la deducibilità della stessa avendo il contribuente gli strumenti (ie. la Convenzione) per poter **pretendere** dalla controparte la non applicazione della ritenuta.

Nell'ipotesi in cui la controparte voglia comunque applicarci una ritenuta, non resta che chiederne il **rimborso allo Stato estero** (e non a quello italiano tramite il meccanismo del **credito per imposte estere** di cui all'art. 165 TUIR, meccanismo che non può farsi carico del mancato rispetto delle Convenzione da parte di alcuni Stati/clienti).

Si rammenta che alcune Convenzioni come ad esempio quella con l'**India** (all'art. 13) e con il **Brasile** (nel protocollo) assimilano l'assistenza tecnica alle *royalties* con la conseguenza che in tali casi la Convenzione potrà solo limitare e **mai escludere la ritenuta** che il cliente indiano/brasiliiano vorrà applicarci. Ciò, tuttavia, rende **lecito in Italia lo scomputo della ritenuta**, ma solo nei **limiti della misura convenzionale** e per la sola parte dell'imponibile che sia *ad arm's lenght* (ie. a valore normale).

I sopra riportati principi devono, comunque, di volta in volta essere **verificati a seconda della Convenzione**.

BACHECA

Laboratorio professionale sulla riscossione

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

[Il Master](#) esplora gli aspetti essenziali della disciplina che regola il complesso mondo della riscossione dei tributi. Il percorso è diviso in due incontri; il primo sarà incentrato sull'analisi degli agenti della riscossione, della riscossione coattiva nelle sue diverse forme e della notifica degli atti riscossivi. Il secondo incontro, invece, verterà sugli strumenti di tutela cui può appellarsi il contribuente e sulle azioni cautelari (fermo e ipoteca) e esecutive (espropriazione) che può intraprendere l'agente della riscossione, con un approfondimento finale anche sulle attività tese al recupero del credito.

PROGRAMMA

I incontro

Gli agenti della riscossione

La riscossione coattiva a mezzo ruolo e cartella di pagamento

La nuova riscossione coattiva senza ruolo

La nuova riscossione coattiva delle entrate dei comuni

La notifica degli atti della riscossione

II Incontro

La tutela giudiziaria avverso gli atti della riscossione

Il presupposto per l'inizio della riscossione coattiva

L'ipoteca esattoriale ed il fermo dei beni mobili registrati

Le procedure di espropriazione

Attività per il recupero del credito

III Incontro

Fallimento e riscossione

La tutela giudiziaria avverso gli atti dell'espropriazione esattoriale

Il pagamento rateale nella riscossione esattoriale

SEDI E DATE

BOLOGNA – ZanHotel Europa

24/03/2016

20/04/2016

11/05/2016

MILANO – Hotel Michelangelo

23/03/2016

21/04/2016

12/05/2016

TORINO – Hotel NH Ambasciatori

22/03/2016

19/04/2016

10/05/2016

VERONA – DB Hotel

18/03/2016

22/04/2016

13/05/2016

CORPO DOCENTE

Simone Furian – Avvocato e Dottore Commercialista

Letizia Schiavon – Dottore Commercialista

Fabio Gallio – Dottore Commercialista

Federico Terrin – Avvocato

Stefano Pistolesi – Dottore Commercialista