



CONFINDUSTRIA

Politiche Fiscali

Tax Policy Trends



28 ottobre 2022 - N° 1 - *A cura dell'Area Politiche Fiscali di Confindustria*

Sommario

1. Fiscalità nazionale	2
1.1. Credito d'imposta R&S	2
1.2. Spese fiscali collegate all'IRPEF: proposte revisione CNEL	6
1.3. Decreto sulle irregolarità fiscali negli appalti	9
2. IVA	11
2.1. Trattamento IVA sui contratti derivati	11
3. Fiscalità internazionale	14
3.1. "SAFE" – Nuovo progetto della Commissione UE	14
4. Provvedimenti legislativi	17
4.1. Conversione DL Aiuti-ter: proposte fiscali	17

1. Fiscalità nazionale

1.1. Credito d'imposta R&S

Ad ormai oltre sette anni dalla sua entrata in vigore (e a oltre due dalla sua sostituzione con un diverso incentivo) permangono ampie incertezze sull'ambito di applicazione del credito di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo.

L'attività di Confindustria è volta a chiarire in via definitiva lo scenario interpretativo, anche al fine di orientare le imprese nella eventuale adesione alla procedura di riversamento spontaneo varata nel 2021. L'azione si correda, inoltre, di ulteriori proposte in chiave di certezza applicativa e adeguatezza della risposta sanzionatoria.

L'approssimarsi del termine di adesione alla procedura di **riversamento spontaneo** del credito di imposta R&S¹ indebitamente compensato ha riportato all'attenzione le numerose criticità applicative connesse a questa misura.

Si tratta, nello specifico, del **credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo**, disciplinato dall'articolo 3, DL 23 dicembre 2013, n. 145 ed entrato in vigore nel 2015.

La misura è stata interessata, negli anni, da proroghe, revisioni di aliquote, ritocchi all'ambito applicativo, modifiche agli oneri documentali e, con la Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020), da

una radicale riscrittura, che si innesta in un progetto di revisione complessiva delle misure del c.d. "**Piano Industria 4.0**".

Il percorso interpretativo che ha caratterizzato il credito R&S è stato ondivago, segnato dalla complessità della disciplina (la cui gestione richiede anche competenze tecniche extrafiscali) e da una evoluzione nel tempo delle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria e dal MiSE.

Le prime indicazioni di prassi si rintracciano nella circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 in cui l'Agenzia delle Entrate, per individuare le attività ammissibili al credito R&S, opera un rinvio alle

¹ Con la procedura di riversamento spontaneo, prevista dall'articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, possono essere regolarizzati, senza l'irrogazione delle sanzioni e l'applicazione degli interessi, gli indebiti utilizzi in compensazione del credito di imposta R&S maturato in uno o più periodi di imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a

quello in corso al 31 dicembre 2019 e utilizzato entro il 22 ottobre 2021.

Il termine di adesione alla procedura, originariamente fissato al 30 settembre 2022 è stato, su sollecitazione di Confindustria, spostato al 31 ottobre 2022 con l'articolo 38 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144 (c.d. DL Aiuti-ter).

Definizioni recate dal paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, relative alla “ricerca fondamentale” (lettera m), alla “ricerca industriale” (lettera q) e allo “sviluppo sperimentale” (lettera j), precisando che devono ritenersi agevolabili le “modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti”, escludendo, dunque, le modifiche non significative di prodotti e di processi, nonché quelle routinarie ed estetiche.

Due anni dopo, con la circolare ministeriale n. 59990 del 9 febbraio 2018, il Ministero dello Sviluppo Economico (MiSE) menziona esplicitamente il Manuale di Frascati (edizione 2015), come fonte interpretativa per la determinazione dell’ambito delle attività agevolabili. Il mutamento di rotta segnato dalla circolare MiSE risiede nel decisivo rilievo attribuito al **requisito della “novità”**, intesa in senso assoluto rispetto allo stato generale della tecnica e all’insieme di conoscenze esistenti, ossia con riferimento alle “nuove conoscenze che non siano già in uso nel settore”.

Si innesta nel medesimo solco interpretativo la risoluzione n. 46/E del 22 giugno 2018 con cui, nello specifico, l’Agenzia delle Entrate disconosce alle attività descritte dall’istante la qualificazione di attività agevolabili, in considerazione dell’utilizzo, da parte dell’impresa, di tecnologie e immobilizzazioni tecniche, pur di

avanguardia, ma già ampiamente diffuse nel settore di riferimento.

Con la risoluzione n. 40/E del 2 aprile 2019, l’Agenzia delle Entrate ricorda che “le attività qualificabili come ricerca e sviluppo sono quelle relative ai progetti intrapresi [...] per il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche - la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell’arte del settore di riferimento e cioè applicando le tecniche o le conoscenze già note e disponibili in un determinato comparto scientifico o tecnologico - con la finalità di pervenire alla realizzazione di nuovi prodotti (beni o servizi) o processi o al miglioramento sostanziale di prodotti o processi già esistenti”.

Di conseguenza, secondo la lettura dell’Agenzia delle Entrate e del MiSE, non vi sarebbe mai neppure una parziale coincidenza tra le attività di innovazione di prodotto o processo (come definite dal Manuale di Oslo) e quelle di ricerca, sviluppo e innovazione (come definite dal Manuale di Frascati).

Tuttavia, una così netta cesura definitiva tra attività di R&S e attività di innovazione non poteva affatto ritenersi scontata sulla base della norma originaria del 2013, di quanto precisato nel DM 27 maggio 2015 e delle prime indicazioni rese dall’Agenzia delle Entrate nel 2016.

Si tratta, peraltro, di distinzioni di non sempre agevole verifica e comprensione e che richiedono competenze extrafiscali: per questi motivi Confindustria, in linea con successive pronunce delle Corti di

merito, ha da tempo proposto di rendere obbligatorio il ricorso alle valutazioni tecniche del MiSE in sede di accertamento.

Le indicazioni di prassi descritte sono, poi, riproposte in diverse risposte ad interpello, tra cui la n. 188 del 17 marzo 2021, nella quale si ricorda la valenza generale di tali criteri, applicabili a tutti i settori economici, sia pur con i necessari adattamenti di nozioni e concetti.

Sempre sul piano interpretativo, e con particolare riferimento alle attività di **design e ideazione estetica**, si segnala un primo orientamento, codificato nella citata circolare n. 5/E/2016 (che a sua volta richiama la circolare MiSE n. 46586/2009) e in una FAQ pubblicata sul sito MiSE il 29 settembre 2017, volto a ricomprendere tra le attività agevolabili di ricerca industriale e sviluppo pre-competitivo, l'insieme dei lavori organizzati dall'impresa per la ricerca e ideazione estetica e la realizzazione dei prototipi delle nuove collezioni di prodotti in relazione ad elementi di novità quali i materiali utilizzati, combinazione di tessuti, disegni e forme, colori, nonché altri elementi caratterizzanti le nuove collezioni rispetto alle precedenti.

Diversamente, la recente risoluzione n. 41/E/2022 del 26 luglio u.s. richiama, anche per questi settori, i requisiti del Manuale di Frascati e la necessità di dimostrare gli elementi di incertezza in ambito tecnico/scientifico rispetto allo stato dell'arte dell'intero settore.

Alla luce dello scenario descritto, appare evidente la necessità di ricomporre un quadro interpretativo chiaro e coerente, che orienti le imprese e i verificatori fiscali.

A tal riguardo, Confindustria ha elaborato e veicolato alle istituzioni competenti **proposte** volte a posticipare ulteriormente i termini di adesione alla procedura di riversamento e ad approvare, contestualmente, una **norma interpretativa** che individua e definisce le attività ammissibili, in linea con in base alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014. In tale norma vengono richiamate la definizione di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale, chiarendo le specifiche attività rispettivamente comprese; si chiariscono inoltre gli aspetti legati al carattere di "novità" delle attività di ricerca svolte, l'ammissibilità delle attività sia per prodotto, processo e servizio nonché della ricerca e ideazione estetica.

Parallelamente, secondo Confindustria, è necessario dare compiuta attuazione alla procedura di **certificazione** introdotta dall'articolo 23 del DL Semplificazioni fiscali (decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73) estendendone l'applicazione anche al credito R&S in oggetto (attualmente la procedura è prevista solo per il credito R&S&I disciplinato dalla Legge di Bilancio 2020 - articolo 1, commi 200, 201 e 202, della legge 27 dicembre 2019, n. 160).

All'attenzione anche il tema delle **sanzioni**: secondo una proposta di intervento normativo formulata da

Confindustria, le gravose sanzioni previste dall'art. 13, comma 5, DLGS n. 471/1997, per compensazioni di crediti inesistenti dovrebbero trovare applicazione solo nelle ipotesi di comportamenti fraudolenti. Rispettando lo spirito delle norme e la *ratio* sottesa alla distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti – e in aderenza alla più recente giurisprudenza di legittimità - si dovrebbe adottare una

migliore declinazione normativa del concetto di “inesistenza”, riconducendolo nell'alveo delle costruzioni artificiali e fraudolente e salvaguardando, in particolare per i crediti di imposta avanti natura agevolativa, le ipotesi di errore nella qualificazione della fattispecie, in presenza di complessi tecnicismi delle norme o di interpretazioni non univoche e omogenee nel tempo.

1.2. Spese fiscali collegate all'IRPEF: proposte revisione CNEL

Nell'assemblea del CNEL dello scorso 28 settembre è stato discusso, con alcune osservazioni critiche (tra cui quelle espresse da Confindustria), il tema delle spese fiscali collegate all'IRPEF nell'ambito dei lavori parlamentari di riforma fiscale portati avanti nella scorsa legislatura. Sebbene, come noto, tali lavori si siano interrotti a causa della fine anticipata della legislatura, i lavori portati avanti dal CNEL costituiscono una importante opera di monitoraggio del quadro delle agevolazioni esistenti, nonché evidenziano le criticità e le difficoltà che si devono affrontare nella loro revisione (attestato dai numerosi tentativi falliti).

Il gruppo di lavoro, coordinato dal Dott. Vieri Ceriani, incaricato dal CNEL di studiare dei criteri di revisione e di interventi di tagli sulle agevolazioni fiscali ha individuato 592 spese fiscali per un impegno finanziario complessivo nell'anno 2022 di 82,6 miliardi di euro (delle quali le spese fiscali collegate all'IRPEF sono stimate in misura pari a 55 miliardi di euro).

Le analisi del CNEL si basano su una rielaborazione dei dati dell'ultimo rapporto pubblicato nel 2021 della Commissione di esperti, presieduta dal Prof. Mauro Marè, incaricata dal Ministero dell'economia e delle finanze di redigere ogni anno un rapporto sulle spese fiscali.

L'OCSE qualifica le tax expenditure come “*deviazioni*” che riducono o posticipano il gettito per uno specifico gruppo di contribuenti o un'attività economica rispetto ad una regola di riferimento.

Non tutte le deviazioni possono, però, essere considerate spese fiscali, posto che, in determinati casi, le “*eccezioni*” hanno carattere strutturale e contribuiscono a definire la natura di un tributo (es. detrazioni per spese di

produzione del reddito da lavoro dipendente, le imposte sostitutive sui redditi da capitale, il regime di tassazione separata, l'ACE, il regime PEX) e il suo funzionamento; è quindi fondamentale la scelta del modello/benchmark di riferimento.

La Commissione Marè fa riferimento al numero di soggetti interessati dalla norma e alla dimensione della perdita di gettito: quando il beneficio riguarda una platea molto ampia di contribuenti e ha implicazioni finanziarie rilevanti, si può ragionevolmente supporre che la norma attenga in genere alla struttura del tributo e si possa escludere che sia una spesa fiscale.

Diversamente, il gruppo di lavoro del CNEL ha individuato quali tax expenditure tutte le agevolazioni (regimi sostitutivi, esenzioni) che costituiscono una deviazione rispetto al **modello teorico di tassazione “duale”** dell'IRPEF, in base al quale tutti i redditi derivanti dall'impiego di capitale (inclusa quota capitale impiegata nell'attività di impresa e lavoro autonomo) devono essere assoggettati a tassazione proporzionale, mentre gli altri redditi (es.

lavoro dipendente e pensioni) restano nella progressività.

Tale elenco viene, però, valutato sulla base di una analisi sulla meritevolezza degli obiettivi perseguiti dalle singole agevolazioni (es. corretta misurazione della capacità contributiva, incentivo alla trasformazione tecnologica, ecc.), nonché sulla loro rispondenza rispetto ad alcuni criteri generali (es. coerenza con criteri costituzionali, evitare doppie imposizioni, ecc.).

Merita osservare che la stessa Commissione Marè nel suo ultimo rapporto pubblicato si è interrogata se taluni crediti di imposta fruibili in compensazione - che non intervengono sul meccanismo di determinazione dell'imposta - debbano essere inclusi nelle spese fiscali "in senso stretto o, piuttosto, costituiscano delle forme di spesa pubblica, quali i trasferimenti correnti o i contributi agli investimenti.

Il CNEL in prima battuta ha individuato i criteri generali di monitoraggio periodico degli incentivi ed agevolazioni – per valutarne prosecuzione, orientamento o conclusione – e, successivamente, ha approfondito le singole agevolazioni (con particolare riferimento alla tassazione del settore immobiliare, investimenti su beni strumentali, nonché le misure agevolative per il welfare aziendale).

Confindustria nelle sue osservazioni finali ha evidenziato la necessità di evitare di stabilire rigidi vincoli all'introduzione di nuove agevolazioni perché l'esperienza di questo ultimo triennio dovrebbe indurre a

prevedere sempre una possibilità di deroga per fare fronte ad eventi eccezionali (quali l'epidemia sanitaria da Covid-19 o la crisi energetica connessa al conflitto in Ucraina).

Abbiamo, altresì, sottolineato l'importanza che la revisione delle spese fiscali sia finalizzata a concentrare le risorse pubbliche sulle misure che hanno la finalità di orientare e sostenere scelte economico-sociali, nonché di attrarre nuovi investimenti in Italia (il nostro Paese già soffre della concorrenza di altri Stati membri che hanno minori vincoli di finanza pubblica e possono utilizzare maggiori risorse per aiuti).

Come indicato nei lavori della passata riforma fiscale l'obiettivo finale deve essere quello della crescita economica, in assenza della quale è impossibile perseguire l'obiettivo del risanamento del debito pubblico.

Con riferimento alle agevolazioni agli investimenti privati – che sono state incluse sebbene non siano destinate esclusivamente ai soggetti IRPEF – abbiamo segnalato come i relativi investimenti siano stati fondamentali per la trasformazione dell'apparato manifatturiero italiano in chiave "industria 4.0", ovvero verso un nuovo modello di sostenibilità ambientale (processi industriali che non si sono ancora conclusi).

Sono state sottolineate le criticità connesse al superamento del *patent box* e della sua sostituzione con un incentivo che attiene ai soli costi di R&S. La nuova

misura, la cui applicazione è peraltro ancora incerta in mancanza degli opportuni chiarimenti di prassi, non ha recuperato quella logica di premialità per gli *intangible* ad alta redditività che è propria dei regimi *patent box* adottati dalla quasi totalità dei Paesi OCSE”.

Da ultimo, Confindustria ha espresso le nostre forti perplessità sulle conclusioni del CNEL sul capitolo welfare privato, con riguardo ai progetti di intervento sulla

previdenza complementare (passaggio alla tassazione progressiva delle prestazioni erogate) sanità integrativa (revisione del regime fiscale delle casse sanitarie dei lavoratori dipendenti). Tali proposte costituiscono un radicale passo indietro rispetto alla creazione di un secondo pilastro privato del sistema di welfare, sempre più necessario come strumento sussidiario alla crisi finanziaria del sistema pubblico.

1.3. Decreto sulle irregolarità fiscali negli appalti

Con Decreto del MEF del 28 settembre scorso sono stati stabiliti i criteri ed i limiti per la verifica del requisito di regolarità fiscale in materia di appalti, a cui le stazioni appaltanti devono attenersi per valutare le violazioni commesse dalle imprese partecipanti agli obblighi di pagamento di imposte e tasse non definitivamente accertate. Si tratta di un provvedimento molto atteso volto a dare certezze agli operatori economici, dove si recepiscono alcune importanti istanze di Confindustria.

Lo scorso 28 settembre è stato emanato dal Ministero dell'economia e delle finanze (MEF), di concerto con il Ministro delle infrastrutture e della mobilità sostenibile, il decreto attuativo di quanto disposto dal comma 4 dell'articolo 80, DLGS n. 50/2016 (Codice dei contratti pubblici), riguardo la facoltà riconosciuta alle stazioni appaltanti di escludere un operatore economico in presenza di **irregolarità fiscali non definitivamente accertate**.

Tale potere discrezionale è stato introdotto nel nostro ordinamento (art. 8 DL n. 76/2020, cd. DL Semplificazioni) per rispondere alla **procedura di infrazione** nei confronti dell'Italia n. 2018/2273 avviata dalla Commissione europea, la quale riteneva il Codice dei contratti pubblici, in alcuni punti, non conforme alle Direttive europee in materia di appalti (2014/24/UE e 2014/23/UE).

La valutazione da parte delle stazioni appaltanti del requisito di regolarità fiscale dei soggetti partecipanti, richiesto nelle procedure di affidamento di contratti pubblici, anche con riferimento alle contestazioni fiscali ancora da accertare a titolo definitivo, ha evidentemente sollevato notevole preoccupazione negli

operatori economici per il rischio di subire una esclusione dovuta ad un accertamento fiscale rilevatosi successivamente infondato al termine del giudizio.

Confindustria, insieme alle altre associazioni di categoria (ABI e ANCE), ha quindi evidenziato nelle interlocuzioni formali avute con MEF ed Agenzia delle Entrate l'opportunità di circoscrivere il potere discrezionale riconosciuto alle stazioni appaltanti alle sole ipotesi di contestazioni fiscali superiori ad una determinata soglia di gravità correlata al valore dell'appalto, nonché di fornire una chiara definizione delle violazioni agli obblighi fiscali non definitivamente accertate.

Nel citato DL Semplificazioni del 2020, accogliendo tali osservazioni era stata rinviata ad un organo tecnico (il MEF) l'individuazione dei *“limiti e delle condizioni per l'operatività della causa di esclusione dalla partecipazione a una procedura d'appalto degli operatori economici che hanno commesso gravi violazioni non definitivamente accertate in materia fiscale”*.

Lo scorso 12 luglio Confindustria ha inviato al MEF un documento di osservazioni per fornire un contributo alla definizione di regole certe per gli operatori e le stazioni appaltanti.

Con il citato Decreto del 28 settembre 2022 tali osservazioni sono state, in larga parte accolte precisando che rilevano le sole violazioni agli obblighi di pagamento di imposte e tasse riferiti ad atti impositivi notificati dall'Amministrazione finanziaria oggetto di **impugnazione** in giudizio, salvo non sia intervenuta una pronuncia giurisdizionale favorevole all'operatore economico, ovvero l'impresa abbia ottenuto la sospensione giurisdizionale o amministrativa dell'atto impositivo.

Viene altresì stabilita una **soglia di gravità** minima della violazione fiscale oggetto di contestazione fissata ad un importo pari o superiore al 10% del valore dell'appalto (escluso interessi e sanzioni). In ogni caso, non rilevano le violazioni di importo inferiore a 35.000 euro.

Resta ferma, a nostro avviso, la necessità di circoscrivere il **potere di verifica** delle stazioni appaltanti esclusivamente alle somme dovute dal contribuente a titolo provvisorio e di riscossione frazionata in pendenza di giudizio, al fine di tutelare il diritto alla difesa del contribuente.

2. IVA

2.1. Trattamento IVA sui contratti derivati

Durante il corso del 2022 abbiamo seguito con particolare interesse e dedizione il tema del trattamento IVA applicabile ai differenziali monetari correlati ai contratti di finanza derivata, arrivata all'attenzione degli operatori a seguito di un recente intervento interpretativo andato in controtendenza rispetto a quanto fino a quel momento era stato chiarito e applicato dagli operatori.

Al fine di tutelare il legittimo affidamento del contribuente, Confindustria ha segnalato in più occasioni l'urgenza di confermare la correttezza del precedente inquadramento e ha elaborato una proposta normativa volta a chiarire definitivamente il trattamento IVA applicabile alle operazioni relative ai contratti derivati.

A seguito della pubblicazione della Risoluzione n. 1 del 3 gennaio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha modificato l'inquadramento IVA dei differenziali monetari correlati ai contratti derivati basati sul prezzo dell'energia elettrica.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, assimilando i contratti derivati ai contratti "pronti contro termine" su titoli e valute, ha precisato che anche i differenziali monetari sui contratti derivati debbano essere considerati **prestazioni di servizi di finanziamento esenti da IVA** (ex art. 10, n. 4), del DPR n. 633 del 1972), aventi per base imponibile appunto il differenziale formatosi nel mercato. Tale interpretazione ha superato una precedente interpretazione della Amministrazione finanziaria (risoluzione n. 77/E del 1998), nella quale si affermava che le somme, cosiddetti differenziali, versate in esecuzione dei contratti derivati, costituiscono l'oggetto della prestazione e non possono essere qualificate come corrispettivi di una controprestazione. Da qui ne deriva l'inquadramento dei

differenziali quali somme irrilevanti ai fini IVA, trattati dagli operatori quali cessioni di denaro fuori campo IVA (ex articolo 2, del DPR n. 633 del 1972).

È facile comprendere che il descritto cambio di rotta da parte dell'Agenzia delle Entrate sia stato elemento destabilizzante per gli operatori che, da un giorno all'altro, e in assenza di una rilevante modifica normativa a giustificazione del cambio interpretativo, si sono ritrovati a dover modificare un comportamento, consolidato da più di un ventennio, e supportato dal citato documento di prassi al quale era stato fatto legittimo affidamento. Inoltre, merita osservare che, sebbene la modifica interpretativa non comporti effettivamente il versamento di una maggiore imposta, l'inquadramento dei differenziali monetari quali corrispettivi esenti da IVA, ha significative **ripercussioni sul diritto alla detrazione dell'IVA** sugli acquisti dei soggetti erogatori. Infatti, a seconda del carattere di occasionalità attribuibile alle operazioni concernenti i contratti derivati, tali

operatori subirebbero una riduzione del prorata di detrazione o dovrebbero applicare il criterio di indettrabilità specifica.

Al fine di comprendere meglio le ragioni del dissenso verso il recente chiarimento (ma senza pretese di esaustività), si rammenta che i contratti derivati si basano sull'accordo tra due parti, da un lato, a versare, dall'altro, a riscuotere, un importo "differenziale" che si determina in base all'andamento del prezzo di quotazione di beni oggetto del contratto o in base dell'andamento dei tassi di cambio, tassi di interesse o altri indicatori di riferimento. La natura particolare di questi contratti è data dal fatto che, né l'ammontare dell'importo, né l'identità della parte tenuta al pagamento o della parte avente diritto all'incasso, sono predeterminati alla stipula del contratto ma sono, invece, elementi aleatori che si definiranno in un secondo momento in base all'andamento del mercato. Il contratto derivato, infatti, nasce dall'esigenza delle imprese di avere una copertura per i rischi legati all'andamento delle quotazioni delle materie prime o dei prodotti finiti oggetto della propria attività. In caso di riduzione dei prezzi, l'impresa compenserà la riduzione dei margini di guadagno con l'incasso del differenziale, diversamente, in caso di aumento dei prezzi, l'impresa sarà tenuta a versare il differenziale a compensazione dell'aumento dei margini di guadagno.

Da quanto detto si comprende bene che il differenziale monetario non possa qualificarsi quale corrispettivo, in quanto,

manca il nesso diretto (c.d. rapporto sinallagmatico) **con una specifica prestazione.**

Dalle somme differenziali, invece, vanno tenuti distinti gli importi pagati a fronte di ulteriori servizi connessi alla stipula o esecuzione del contratto derivato svolti nell'ambito dell'attività di intermediazione finanziaria o in seguito ad operazioni di compravendita del bene sottostante. In questi casi, siamo di fronte a reali corrispettivi, aventi natura di controprestazione della prestazione finanziaria o della cessione di beni, con la conseguenza che tali somme debbano essere considerate rilevanti ai fini IVA.

Ancora diverse sono le operazioni di "pronti contro termine" alle quali l'Agenzia ha assimilato i contratti derivati. Tali operazioni si basano sulla stipula di due differenti contratti tra le stesse parti, aventi entrambi elementi certi e predeterminati. Da una parte è stipulato un contratto di vendita "a pronti" di una determinata quantità di titoli o valute con prezzo determinato, cui seguirà un secondo contratto di rivendita "a termine" della stessa quantità di titoli o valute ad un altro prezzo determinato. Gli importi pagati, in questo caso, rappresentano la controprestazione dovuta a seguito della cessione del titolo o valuta, pertanto, il nesso diretto ne determina la rilevanza ai fini IVA.

Alla luce delle criticità rilevate a seguito della pubblicazione della citata risoluzione e delle suesposte argomentazioni, nei mesi passati abbiamo avuto numerose

interlocuzioni istituzionali volte a segnalare l'importanza di rettificare il recente cambio interpretativo e confermare la correttezza del precedente inquadramento. A supporto di questa attività, è stato istituito un utilissimo gruppo di lavoro che ha visto la partecipazione delle principali Associazioni di categoria (es. Assonime, ABI, Elettricità futura, Proxigas, etc.) e imprese coinvolte (es. Eni, ENEL, etc.) grazie al quale è stata redatta una **proposta di modifica normativa**

finalizzata a disciplinare definitivamente il trattamento applicabile ai contratti di finanza derivata ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto. La proposta normativa, infatti, chiarisce che l'esenzione da IVA si applica esclusivamente alle prestazioni di servizi relative ai contratti derivati; quindi, ai corrispettivi corrisposti per la conclusione dei predetti contratti, quali premi e commissioni, mentre non concorrono alla base imponibile IVA i differenziali monetari corrisposti in dipendenza dei contratti medesimi.

3. Fiscalità internazionale

3.1. “SAFE” – Nuovo progetto della Commissione UE

La Commissione europea ha posto in consultazione un nuovo progetto, denominato “SAFE” (Securing the Activity Framework of Enablers), per contrastare il ricorso a pratiche di evasione fiscale e pianificazione fiscale aggressiva, con un focus sul ruolo dei facilitatori.

Confindustria ha risposto alla consultazione per il tramite di BusinessEurope, evidenziando che l’iniziativa si inserisce in un quadro normativo ricco di previsioni e procedure con finalità analoghe e che, pertanto, occorre evitare la duplicazione di istituti che potrebbero comportare un aggravio di costi amministrativi anche per le imprese.

La Commissione europea lo scorso 6 luglio ha lanciato una consultazione pubblica² sul ruolo dei facilitatori coinvolti nell’agevolazione dell’**evasione fiscale** e della **pianificazione fiscale aggressiva**, denominato “**SAFE**” (**Securing the Activity Framework of Enablers**). Confindustria ha partecipato alla consultazione, per il tramite di BusinessEurope.

Nello specifico, l’iniziativa in questione è volta a impedire ai facilitatori di creare strutture complesse in paesi terzi, con l’obiettivo di erodere la base imponibile degli Stati membri attraverso l’evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva.

A tale riguardo, la Commissione europea propone tre diverse opzioni strategiche per raggiungere l’obiettivo prefissato.

La **prima opzione** contempla il divieto per tutti i facilitatori di contribuire alla creazione all’estero di meccanismi che facilitino l’evasione fiscale o la pianificazione fiscale aggressiva. A tal fine, dovrebbe essere previsto un obbligo per tutti i facilitatori di effettuare un test per verificare se il meccanismo analizzato conduca o meno all’evasione fiscale o alla pianificazione fiscale aggressiva. I facilitatori dovrebbero altresì tenere dei registri delle procedure di due diligence.

La **seconda opzione**, in aggiunta al divieto previsto anche nella prima opzione e all’obbligo di due diligence, prevede che i facilitatori debbano registrarsi presso uno Stato membro dell’Unione Europea. In mancanza di una tale registrazione, agli stessi non dovrebbe essere consentito di prestare consulenza a favore di contribuenti UE.

² Maggiori dettagli sono disponibili al seguente link:
<https://bit.ly/3EYSRuT>.

Infine, in base alla **terza opzione** dovrebbe essere adottato un codice di condotta per tutti i facilitatori che li obblighi a garantire di non agevolare l'evasione fiscale o la pianificazione fiscale aggressiva.

Ulteriormente, a prescindere dalle opzioni sopra riportate, dovrebbe essere incrementato il livello di trasparenza dei contribuenti dell'UE, attraverso l'obbligo di indicare nelle dichiarazioni fiscali annuali qualsiasi partecipazione superiore al 25 per cento delle quote, dei diritti di voto o del controllo attraverso altri mezzi in una società non quotata situata al di fuori dell'UE.

Come anticipato, Confindustria ha risposto alla consultazione attraverso BusinessEurope³. In tale sede è stata espressa la condivisione per l'impegno della Commissione europea a combattere l'evasione fiscale, seppure evidenziando le diverse criticità che un tale strumento potrebbe comportare.

In primo luogo, occorre considerare che nel corso degli anni l'Unione Europea ha adottato diverse misure per il contrasto all'evasione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva, spesso condivise da Confindustria. Si pensi alle direttive ATAD

I⁴ e ATAD II⁵, in recepimento del progetto BEPS dell'OCSE, o alla direttiva DAC 6⁶. Ulteriori iniziative su questi temi sono state discusse di recente⁷. L'introduzione di questi numerosi istituti dovrebbe essere sufficiente a disincentivare il ricorso a schemi di evasione fiscale da parte dei professionisti.

Un altro aspetto che è stato evidenziato in sede di consultazione riguarda la necessità di una chiara distinzione tra pianificazione fiscale aggressiva ed evasione fiscale, attraverso la previsione di principi chiari e applicabili da parte dei diversi Stati membri. In quest'ottica, inoltre, l'utilizzo di un regime fiscale in luogo di un altro non dovrebbe configurare di per sé una pianificazione fiscale aggressiva.

Qualsiasi nuovo istituto in quest'ambito dovrebbe altresì coordinarsi con quelli già esistenti, evitando una duplicazione di costi amministrativi e di procedure non necessarie. Si pensi, ad esempio, oltre a quanto già citato, alla bozza di direttiva sull'imposta minima globale che – ove approvata – ridurrebbe in maniera significativa ogni rischio in tal senso.

³ Il testo della lettera inviata da BusinessEurope è disponibile al seguente indirizzo: <https://bit.ly/3NdqRps>.

⁴ Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016.

⁵ Direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017.

⁶ Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018.

⁷ Si pensi alla proposta di direttiva COM(2021) 565 final della Commissione europea sul contrasto all'utilizzo delle società di comodo.

Più in generale, sarebbe opportuno effettuare un'analisi delle direttive attualmente in vigore al fine di:

- i. identificare eventuali carenze nell'interazione tra le medesime;
- ii. evitare la duplicazione e la sovrapposizione di disposizioni legislative;
- iii. assicurare che gli sforzi volti a proibire l'evasione fiscale non si traducano nell'impossibilità per il contribuente di ottenere una consulenza legale corretta e imparziale.

Un altro suggerimento presentato alla Commissione europea in occasione della consultazione pubblica riguarda la possibilità di pubblicare le statistiche sull'effettività delle direttive antiabuso e della DAC 6 ad oggi (ad esempio, in relazione al numero degli schemi identificati negli Stati membri e agli importi riscossi grazie all'implementazione delle direttive). L'esito di queste analisi potrebbe costituire un valido aiuto per la stessa Commissione per verificare se il quadro legislativo esistente sia o meno coerente con gli obiettivi prefissati.

4. Provvedimenti legislativi

4.1. Conversione DL Aiuti-ter: proposte fiscali

La Conferenza dei capigruppo della Camera dei Deputati, a seguito della costituzione dell'Ufficio di presidenza di Montecitorio, ha istituito una Commissione speciale, composta da 35 deputati, con il compito di esaminare il decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144 (DL Aiuti-ter), al fine della conversione in legge.

Confindustria ha elaborato proposte di intervento relative al provvedimento; qui di seguito, si illustrano quelle con un impatto sulla normativa fiscale.

Nel contesto dell'iter di conversione del c.d. DL Aiuti-ter, Confindustria ha concentrato le proprie proposte di natura fiscale sui seguenti temi⁸:

Crediti di imposta energia e gas:

- abbiamo proposto il differimento, fino al 31 dicembre 2023, del **termine di utilizzo** di tutti i crediti d'imposta riconosciuti nel 2022, sia a favore delle imprese energivore e gasivore, sia per le imprese diverse da queste ultime. I limiti temporali disposti per queste misure non si stanno, infatti rivelando congrui e occorre tener conto della possibile incapienza di imposte da compensare in presenza di diversi crediti di imposta concorrenti e di dare un concreto sostegno alle imprese interessate dai rincari;

- le suddette misure agevolative si corredano di un meccanismo di cessione dei crediti di imposta, che si rivela particolarmente utile per consentire anche alle imprese che non hanno una sufficiente capienza di imposte, di fruire del beneficio. Tuttavia, tale meccanismo trova un ostacolo nella necessità che la cessione del credito avvenga in via integrale. Abbiamo proposto, pertanto, di intervenire sulla norma del DL Aiuti-ter consentendo una **cessione anche parziale dei crediti di imposta**.

Contributo straordinario contro il caro-bollette:

- abbiamo proposto modifiche al **periodo di riferimento** per il calcolo del contributo straordinario, introdotto dal DL n. 21/2022, al fine di consentire l'individuazione più

⁸ Per una disamina completa si veda la Nota di commento di Confindustria sul DL Aiuti-ter, disponibile al seguente indirizzo:

precisa dei reali extra profitti generati dall'aumento dei prezzi e di rendere la misura maggiormente conforme agli obiettivi prefissi dalla norma, recentemente ripresi anche nel Regolamento UE del 29 settembre 2022/12999;

- circa la **base imponibile**, si propone di escludere dal calcolo i dati delle attività diverse da quelle di produzione e/o distribuzione di prodotti petroliferi, non rilevanti ai fini del calcolo del contributo. Per le medesime ragioni si propone, inoltre, di escludere dai totali delle operazioni attive e passive le operazioni di carattere straordinario che potrebbero generare delle entrate che non hanno alcuna correlazione con gli extraprofitti oggetto del contributo;
- ulteriore rettifica necessaria al fine di ottenere una base imponibile maggiormente rappresentativa del reale extra profitto è quella di escludere il valore delle accise dai totali indicati nelle LIPE;
- infine, Confindustria propone di includere nel totale delle operazioni attive e passive i differenziali monetari incassati o pagati in esecuzione di contratti di finanza derivata volti a coprire il rischio di fluttuazione dei prezzi sui mercati di riferimento.

Credito di imposta ricerca e sviluppo⁹:

- abbiamo proposto il differimento di un anno (30 settembre 2023) del termine di adesione alla **procedura di riversamento spontaneo** del credito di imposta R&S prevista dal DL n. 146/2021 (in alternativa, proponiamo il differimento di un mese, fino al 30 novembre 2022);
- al fine di mitigare l'incertezza connessa all'applicazione del credito R&S, Confindustria ha formulato una **norma interpretativa** diretta a chiarire le attività ammissibili in base alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014. Vengono richiamate la definizione di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale, chiarendo le specifiche attività rispettivamente comprese; si chiariscono inoltre gli aspetti legati al carattere di "novità" delle attività di ricerca svolte, l'ammissibilità delle attività sia per prodotto, processo e servizio nonché della ricerca e ideazione estetica;
- la proposta interviene, altresì, sulla procedura di **certificazione** introdotta dall'articolo 23 del DL Semplificazioni fiscali, estendendone l'ambito di

⁹ Per ulteriori approfondimenti sul tema si veda l'articolo "Credito d'imposta R&S – Criticità

applicative e azioni di Confindustria" pubblicato su questo numero.

applicazione anche alla disciplina agevolativa del credito R&S (art. 3, DL n. 145/2013).

Trattamento IVA derivati¹⁰:

- abbiamo proposto una norma per disciplinare il trattamento applicabile ai **contratti di finanza derivata** ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto;
- la proposta prevede che le operazioni relative ai contratti derivati, individuati mediante il richiamo dell'articolo 1, comma 2-ter, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, concernente il Testo unico delle disposizioni in

- materia di intermediazione finanziaria, hanno natura di operazioni esenti da IVA, ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- si individua, altresì, la base imponibile di dette operazioni, costituita dai corrispettivi dovuti per la conclusione dei predetti contratti, quali ad esempio i premi e le commissioni e non dai differenziali monetari dovuti sulla base dell'andamento del cosiddetto "sottostante", considerato il carattere aleatorio della relativa determinazione.

¹⁰ Per ulteriori approfondimenti sul tema si veda l'articolo "Trattamento IVA sui contratti derivati – Proposta normativa" pubblicato su questo numero.

A cura della Area Politiche fiscali di
CONFINDUSTRIA

Direttore

Francesca Mariotti

Si ringraziano i colleghi:

Giulia Abruzzese

Simona Altrui

Giorgio Bonanno

Giannaede Ferracani

Valeria Salvi

Stefano Santalucia

Segreteria di Area

Susanna Angarano

Tutti i diritti sono di Confindustria e ad essa riservati. È vietato pubblicare, riprodurre, memorizzare, trasmettere in forma elettronica o con altri mezzi, creare riassunti e/o estratti, distribuire, commercializzare e/o comunque utilizzare, in tutto o in parte il contenuto, per qualunque finalità. In ogni caso deve essere citata la fonte "Confindustria." Confindustria non è responsabile per eventuali danni derivanti dall'utilizzo del contenuto e non garantisce la completezza, aggiornamento e totale correttezza dello stesso né di quello tratto da fonti esterne.

Il documento è stato chiuso in redazione in data 28 ottobre 2022. Per eventuali informazioni scrivere all'indirizzo di posta elettronica: politichefiscali@confindustria.it.