



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

1/2016

Gennaio – Febbraio

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Statuto del contribuente – Istanze di interpello – Regole procedurali – Disposizioni di attuazione dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

Prov. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2016, n. 27.

Pag. 1

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“La nuova frontiera dell’abuso del diritto in materia fiscale”, di **F. GALLO.**

“ 1

“La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea”, di **G. ZIZZO.**

“ 2

Abuso del diritto – Elusione – Principi contenuti nell’art. 10-*bis* – Statuto del contribuente.
Studio Consiglio Nazionale del Notariato, n. 151/2015/T.

“ 3

Accertamento – Abuso del diritto – Rilevabile d’ufficio.
Cass., sez. V trib. 18 settembre 2015, n. 18355.

“ 4

Accertamento – In genere – Abuso del diritto – Tipicità delle condotte elusive – Configurabilità di una pratica elusiva atipica – Esclusione – Operazioni di cui all’art. 37-bis, terzo comma, del DPR n. 600/1973 – Necessità.

Cass., sez. V trib. 25 novembre 2015, n. 24024.

“ 4

Accertamento – Tributi armonizzati – Contraddittorio endoprocedimentale – Necessità – Conseguenze – Nullità dell’atto di accertamento – Condizioni – Indicazione da parte del contribuente delle ragioni che avrebbero dedotto nel contraddittorio – Ragioni non pretestuose.

Cass. SS.UU. 9 dicembre 2015, n. 24823.

“ 4

Accertamento – Congruità di costi e ricavi esposti in bilancio.

Cass., sez. trib. 23 dicembre 2015, n. 25908.

“ 5

Accertamento – Difetto di contraddittorio – Tributi armonizzati.

Cass., sez. V, 30 dicembre 2015, n. 26117.

“ 5

Accertamento – Abuso del diritto – Operazione di *dividend washing* – Divergenza fra possessore reale del reddito e quello apparente – Abuso di diritto – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 30 dicembre 2015, n. 26057.

“ 5

Accertamento tributario – Abuso del diritto – Presupposti – Liceità e non fittizietà degli atti.

Cass., sez. V trib. 30 dicembre 2015, n. 26060.

“ 6

Accertamento – Operazioni di riorganizzazione aziendale – Profili elusivi – Insussistenza.

Comm. trib. prov. di Vicenza, 28 settembre 2015, n. 792/4/15.

“ 6

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Il mito della antinomia tra la clausola antidiscriminatoria del Modello OCSE e la norma interna sui costi “*black list*”, di **P. LAROMA JEZZI.**

“ 7

“Gruppi europei e consolidato tra sorelle: la designazione e il periodo transitorio”, di **S. M. GALARDO.**

“ 7

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

“ <i>Patent box</i> ”, di M. D’AVOSSA .	Pag. 8
“Conferimenti dall’estero nella disciplina antielusiva ACE”, di M. GIACONIA e A. PREGAGLIA .	“ 8
“ <i>Patent box</i> alla ricerca di regole certe”, di M. LEO .	“ 9
“Regime del <i>patent box</i> tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire”, di A. TRAINOTTI .	“ 10

ELUSIONE

“Sentenza Dolce e Gabbana: i chiarimenti su elusione e funzione di direzione e coordinamento”, di R. RIZZARDI .	“ 11
---	------

VIOLAZIONI E SANZIONI

“Sanzioni per omessi versamenti e ravvedimento operoso: le novità della riforma”, di D. LIBURDI E G.P. RANOCCHI .	“ 12
Sanzioni tributarie – Cause di non punibilità – Obiettive condizioni di incertezza delle norme – Contrasti giurisprudenziali in seno alla Cassazione – Rilevanza. Cass., sez. trib. 2 dicembre 2015, n. 24589 .	“ 12

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Procedimento – Disconoscimento degli effetti delle operazioni elusive <i>ex art. 37-bis</i> , DPR n. 600 del 1973 – Prescrizione del contraddittorio preventivo – Disparità di trattamento rispettoso alle fattispecie di abuso – Incostituzionalità per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. – Insussistenza. Corte Cost. 7 luglio 2015, n. 132 .	“ 13
---	------

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“Disciplinato il fondo di dotazione delle stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti”, di M. PENNESI e G. TRABATTONI .	“ 13
---	------

IRES

“Il nuovo regime della “ <i>branch exemption</i> ” tra obiettivi di competitività e difficoltà operative”, di G. ALBANO .	“ 14
“” <i>Transfer pricing</i> interno”, interpretazione autentica “rovesciata” e prova della fattispecie elusiva”, di M. BEGHIN .	“ 15
“La <i>branch exemption</i> nelle stabili organizzazioni estere di soggetti residenti”, di E. DELLA VALLE .	“ 16

“Trattamento ai fini IRES e IVA degli oneri accessori e preparatori alla cessione di “partecipazioni <i>pex</i> ”, di P. DRAGONE .	Pag. 16
“Trasferimento in Italia di imprese estere e valore fiscale degli <i>assets</i> ”, di L. GAIANI .	“ 17
IRES – Reddito delle società commerciali – “ <i>Sale and lease back</i> ” – Elusione fiscale – Opzione per l’operazione fiscalmente più vantaggiosa – Sussistenza di un concreto interesse economico – Anomali rispetto alla normale gestione imprenditoriale – Assenza – Esclusione della condotta abusiva. Cass., sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 405.	“ 17
IRES – Determinazione – Detrazioni – In genere – Operazioni commerciali intercorse con imprese aventi sede in Stati con regimi fiscali privilegiati (cd Paesi “ <i>Black list</i> ”) – Avviso di accertamento d’imposta o di maggiore imposta – Mancata concessione del termine difensivo al contribuente – Violazione del contraddittorio procedimentale – Conseguenza – Fondamento. Cass., sez. V trib. 7 ottobre 2015, n. 20033.	“ 18
IRES – Determinazione – In genere – <i>Transfer pricing</i> – Applicabilità ai rapporti fra imprese dello stesso gruppo tutte domiciliate in Italia. Cass., sez. IV-V trib. 22 giugno 2015, n. 11844.	“ 18
IRES – Spese per prestazioni di lavoro dipendente rese da un membro del Cda di società di capitali – Deducibilità. Comm. trib. prov. di Firenze, 15 aprile 2015, n. 421/1/15.	“ 18
IRES – Cessione d’azienda – Responsabilità cessionario. Comm. trib. prov. di Terni, 14 dicembre 2015, n. 424/01/15.	“ 18

REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Interessi corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell’Unione Europea – Beneficiario effettivo – Esenzione da ritenuta. Comm. trib. prov. di Milano, 2 dicembre 2015, n. 9819/1/15.	“ 19
---	-------------

REDDITI DI IMPRESA

“Ammortamenti maggiorati per il costo d’acquisto di beni strumentali nuovi”, di G. ANDREANI e A. TUBELLI .	“ 19
“Aspetti controversi della rinuncia ai crediti dei soci: il valore fiscale”, di R. PARISOTTO .	“ 20
“Deduzione fiscale abbreviata per le riorganizzazioni societarie”, di R. PARISOTTO .	“ 21
Redditi di impresa – <i>Fringe benefits</i> – Immobile concesso in uso all’amministratore – Imponibilità – Omesse ritenute alla fonte – Recupero a tassazione – Legittimità. Cass., sez. trib. 25 novembre 2015, n. 24007.	“ 22

RISCOSSIONE

Riscossione – Compensazione delle eccedenze di ritenute – Disapplicazione di sanzioni. Ris. Agenzia delle Entrate, 28 gennaio 2016, n. 7/E.	“ 23
Riscossione – Operazione di scissione parziale della società – Responsabilità solidale illimitata delle società partecipanti alla scissione. Comm. trib. reg. de L’Aquila 26 ottobre 2015, n. 11177/15.	“ 23

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Conferimento di beni immobili – Imposta ipotecaria, imposta catastale – Sempre dovuta.
Comm. trib. Il grado di Bolzano, sez. I, 6 marzo 2015, n. 37. Pag. 23

Vincolo su beni immobili – Imposta sulle successioni e donazioni – Imposta ipotecaria,
imposta catastale – Sempre dovuta.
Comm. trib. Il grado di Bolzano, sez. I 29 aprile 2015, n. 50. “ 24

IVA

IVA – Operazioni di cambio valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale – *Bitcoin* –
Prestazioni di servizi a titolo oneroso – Esenzione.
Corte di Giust. UE, sez. V, 22 ottobre 2015, C- 264/14. “ 24

REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Interpretazione degli atti – Principio generale antielusivo – Applicabilità –
Vantaggio fiscale e causa economica – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 11 dicembre 2015, n. 25005. “ 24

TRUST

Trust interno autodichiarato – Mancanza di interesse meritevole di tutela – Nullità.
Trib. di Monza, 13 maggio 2015, n. 1425. “ 25

Trust interno – Società *trustee* costituita ad hoc e senza dipendenti – Nullità del *trust* – Esclusione.
Trib. di Piacenza, 6 luglio 2015, n. 539. “ 25

– Atto istitutivo di *trust* – Registro (imposta di) – Atto a titolo oneroso – Applicazione dell'imposta
in misura proporzionale – Atto a titolo gratuito – Applicazione dell'imposta in misura fissa.
Cass., sez. trib. 18 dicembre 2015, n. 25480. “ 25

Trust autodichiarato – Vincolo su beni immobili – Imposta sulle successioni e donazioni – Aliquota 8%.
Comm. trib. prov. di Lodi, sez. I 18 giugno 2015, n. 131. “ 26

Trust autodichiarato – Vincolo su beni immobili – Imposta sulle successioni e donazioni –
Non dovuta se non quando avverrà il trasferimento al beneficiario.
Comm. trib. reg. di Perugia, sez. II, 8 luglio 2015, n. 407. “ 26

Trust autodichiarato – Costituzione vincolo di destinazione autodichiarato – Imposte di registro ed
ipotecaria – Applicabilità – In misura fissa.
Comm. trib. prov. di Lucca, sez. III 17 novembre 2015, n. 728. “ 26

Trust – *Trust* autodichiarato – Imposta sulle successioni e donazioni – Applicabilità.
Comm. trib. reg. di Milano, 9 dicembre 2015, n. 5278/7/15. “ 26

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 gennaio al 29 febbraio 2016

Decreto Legislativo 15 gennaio 2016, n. 7: “Disposizioni in materia di abrogazione di reati e introduzione di illeciti con sanzioni pecuniarie civili, a norma dell'articolo 2, comma 3, della legge 28 aprile 2014, n. 67.” (in G.U. 22 gennaio 2016, n. 17).

Il decreto è entrato in vigore il 6 febbraio 2016.

Decreto Legislativo 15 gennaio 2016, n. 8: “Disposizioni in materia di depenalizzazione, a norma dell'articolo 2, comma 2, della legge 28 aprile 2014, n. 67”. (in G.U.22 gennaio 2016, n. 17).

Il decreto, in vigore sempre dal 6 febbraio 2016, stabilisce, come regola generale, che non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa pecuniaria tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda.

Le disposizioni si applicano anche alle violazioni commesse prima del 6 febbraio, a condizione che il procedimento penale non sia stato definito con sentenza.

Decreto Legislativo 22 gennaio 2016, n. 10: “Modifica e abrogazione di disposizioni di legge che prevedono l'adozione di provvedimenti non legislativi di attuazione, a norma dell'articolo 21 della legge 7 agosto 2015, n. 124. (in G.U. 28 gennaio 2016, n.22)

Il provvedimento, in vigore dal 29 gennaio 2016, contiene modifiche e abrogazioni di disposizioni di legge che prevedono l'adozione di provvedimenti non legislativi. Tra le disposizioni abrogate vi è il comma 12-*bis* dell'art. 13, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 che disciplinava il pagamento dell'IMU.

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Prassi Amministrativa

Statuto del contribuente – Istanze di interpello – Regole procedurali – Disposizioni di attuazione dell’art. 8, comma 1, del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

Prov. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2016, n. 27, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Il provvedimento fornisce le necessarie indicazioni operative per la corretta individuazione degli uffici competenti alla ricezione delle diverse istanze. Tranne poche e individuate eccezioni, gli interPELLI dovranno essere rivolti alle direzioni regionali la cui competenza è determinata in funzione del domicilio fiscale del contribuente, per quanto riguarda le istanze aventi ad oggetto tributi erariali, e in funzione dell’ufficio atto ad applicare la norma tributaria oggetto di *ruling*, per quanto attiene invece le istanze di competenza del ramo territorio.

E’ confermata la competenza delle strutture centrali dell’Amministrazione finanziaria (Direzione centrale normativa e Direzione centrale catasto, cartografia e pubblicità immobiliare) per le istanze presentate dalle amministrazioni dello Stato, dagli enti pubblici a rilevanza nazionale, dai soggetti di più rilevante dimensione e dai contribuenti esteri.

Gli interPELLI in materia di “*controller foreign companies*” (CFC), che prima della modifica dovevano essere presentati alla Direzione centrale normativa per il tramite della direzione regionale competente in relazione al domicilio fiscale dell’istante, d’ora in poi dovranno essere inviati direttamente alla Direzione regionale competente, salvo il caso in cui l’istante non sia un grande contribuente.

Il criterio di competenza appena illustrato vale per tutte le tipologia di interpello fatta eccezione per le neo-introdotte istanze antiabuso, per le quali in via transitoria per il primo biennio dovranno essere inoltrate direttamente alla Direzione centrale normativa indipendentemente dai requisiti dimensionali o dalla residenza del contribuente. (EM)

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“**La nuova frontiera dell’abuso del diritto in materia fiscale**” di F. GALLO, in Rass. Trib. 6/2015, pag. 1315.

L’A. ripercorre le diverse fasi che hanno portato alla definizione unitaria dell’abuso del diritto contenuta nel D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Ad ognuna di queste fasi corrispondono soluzioni diverse a seconda della normativa vigente all’epoca, delle lacune legislative esistenti e del susseguirsi degli orientamenti giurisprudenziali comunitari e nazionali.

L’assenza di sostanza economica e la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito sono le linee guida della legge delega su cui si è mosso il decreto legislativo citato.

Allineandosi integralmente a tali linee guida, il D.Lgs. n. 128 ha individuato con maggiore precisione la nozione di “operazione priva di sostanza economica” seguendo anche la via indicata al riguardo dalla giurisprudenza comunitaria, che collega strettamente tale nozione alla non idoneità dell’operazione stessa a produrre “effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”.

Il D.Lgs. ha riassunto gli indici di tale inidoneità, indicati nella Raccomandazione della Commissione Europea, nei seguenti due: la non coerenza della qualificazione delle singole

operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità degli strumenti giuridici usati a normali logiche di mercato.

Gli indici indicati, grazie al loro carattere generale, si prestano bene ad individuare tutte le possibili situazioni di assenza di sostanza economica.

La nozione di vantaggi fiscali indebiti viene desunta dalla Raccomandazione citata e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE.

Attingendo a tali fonti viene richiesto che i vantaggi per essere indebiti debbano essere essenziali e cioè fondamentali rispetto agli altri fini perseguiti dal contribuente e, comunque, devono essere frutto di un comportamento negoziale in contrasto con le finalità delle norme tributarie o con i principi dell'ordinamento.

L'A. sottolinea come nonostante la normativa sia innegabilmente più precisa, non abbia comunque risolto del tutto i problemi definitivi dell'abuso del diritto.

Il tratto saliente va comunque ricercato nel carattere residuale della nozione.

L'abuso è, infatti, configurabile solo se i vantaggi fiscali non possono essere sconosciuti e cioè solo se conseguiti attraverso fattispecie non riconducibili all'evasione. Il che significa che devono essere esclusi dalla nozione di condotta abusiva e devono confluire in quella di evasione tutti quei comportamenti e quelle situazioni che conducono alla rappresentazione di risultati diversi da quelli previsti dalla legge. (EM)

“La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea” di G. ZIZZO, in Corr. Trib. 47-48/2015, pag. 4577.

La nozione di abuso del diritto delineata dal nuovo art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente ricalca quella contenuta nella raccomandazione della Commissione europea n. 2012/772/UE e, con la sua nuova formulazione, ha contribuito al superamento di ogni particolarismo dell'ordinamento italiano in materia.

Il primo elemento definitorio dell'abuso è costituito dall'assenza di sostanza economica, definita come inidoneità a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, la quale deve essere riferita agli effetti dell'atto o della sequenza degli atti anche collegati fra loro.

Il secondo, dal carattere indebito del risparmio di imposta. Mutuando il concetto dalla raccomandazione UE, il risparmio d'imposta rileva nell'individuazione dell'abuso se di natura elusiva e la natura elusiva va ravvisata tutte le volte in cui esso contrasta con le finalità delle norme fisiche o con i principi dell'ordinamento tributario.

La ricorrenza di apprezzabili ragioni extrafiscali, non è un terzo elemento costitutivo della fattispecie, ma serve unicamente al contribuente (sul quale grava l'onere di argomentarla) a rappresentare una sostanza economica apparentemente assente, consentendo di imputare alla condotta considerata una attitudine alla contribuzione diversa da quella manifestata dalla condotta assunta dall'Amministrazione finanziaria a modello, solo perché ritenuta più adeguata rispetto al risultato economico-giuridico conseguito.

L'A. non concorda con quanto sostenuto nella relazione alla disposizione, e cioè che le valide ragioni extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza.

Questa lettura impone un giudizio sulla non marginalità estremamente difficile, considerato che nelle ordinarie scelte degli operatori economici le motivazioni di matrice extrafiscale e quelle di matrice fiscale non si escludono vicendevolmente, ma spesso si integrano.

Le ragioni extrafiscali assumono un effettivo rilievo nella qualificazione della condotta solo ragionando in termini di concreta attitudine a concorrere alle scelte, indipendentemente dal ruolo, decisivo o meno, assolto in tale ambito.

La nuova disposizione conferma che nella configurazione dell'abuso, non basta riscontrare la presenza di un risparmio di imposta, ma occorre che la sua appropriazione sia contraria alla *ratio* della disposizione applicata o di quella che sarebbe altrimenti applicabile.

Viene confermato che anche se una determinata modifica nella sfera economico-giuridica del soggetto può essere raggiunta mediante diversi strumenti giuridici ed è ottenuta adottandone uno di essi, abbinando alla forma giuridica anche la sostanza economica, si deve ritenere esclusa la “natura artificiosa” della condotta.

In altre parole, quando la normativa tributaria offre la possibilità di applicare alla medesima fattispecie regimi diversi, la circostanza che la scelta ricada su quella fiscalmente più conveniente non è sufficiente a connotare il risparmio ottenuto come indebito.

E ciò in quanto, nel momento in cui la normativa offre detta possibilità, il risparmio che a detta scelta consegue risulta pienamente ammesso e previsto. (EM)

Prassi Amministrativa

Abuso del diritto – Elusione – Principi contenuti nell’art. 10-bis – Statuto del contribuente.

Studio Consiglio Nazionale del Notariato, n. 151-2015/T, nel sito web www.notariato.it.

Lo studio illustra l’art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente che disciplina in modo generalizzato per tutti i tributi l’abuso del diritto e l’elusione sia in termini sostanziali che procedurali.

Il legislatore ha adottato una clausola generale per definire l’abuso/elusione ma la sua portata va intesa residualmente ovverosia non sono abuso/elusione:

- i vantaggi fiscali che possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie (evasione; norme antielusive specifiche; mancati pagamenti in violazione di norme di legge ex art. 20; ecc);
- i vantaggi fiscali che sono frutto di interpretazione estensiva di una *ratio* normativa o finanche analogica.

Tutto ciò premesso, i presupposti specifici, e tutti necessari per l’esistenza dell’abuso o dell’elusione, sono stati individuati dal legislatore nell’assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, pur nel rispetto formale delle norme fiscali; nella realizzazione di vantaggi fiscali indebiti; nella circostanza che il vantaggio fiscale costituisca l’effetto essenziale dell’operazione.

Lo studio si sofferma quindi sulle nozioni di assenza di sostanza economica, di vantaggio fiscale indebito (il cui onere della prova ricade sull’Amministrazione) e di valida ragione extrafiscale (il cui onere della prova ricade invece sul contribuente).

L’assenza di sostanza economica non è una valutazione in astratto della sussistenza o meno di valide ragioni economiche, spesso suscettibili di valutazioni soggettive e pseudo economiche, ma valutazione obiettiva delle caratteristiche dell’operazione alla luce degli elementi sintomatici individuati dal legislatore e comunque desumibili dalla Raccomandazione UE. e da altri indici obiettivi al fine di evidenziare lo sviamento dalla *ratio* dello strumento giuridico pur nel rispetto formale delle norme fiscali.

E’ indebito vantaggio sotto il profilo dell’abuso/elusione, solo quel vantaggio fiscale che non sia esito di evasione, di frode o simulazione o di interpretazione estensiva conforme alla *ratio* di una norma giuridica; è tale allora quel vantaggio fiscale che sia formalmente conforme a disposizioni fiscali, ma oggettivamente si discosti dalla *ratio* del sistema giuridico cui lo strumento giuridico utilizzato appartiene (tale scostamento può essere verificato attraverso la verifica oggettiva dell’assenza di sostanza economica).

I vantaggi indebiti non sono sindacabili dall’Amministrazione finanziaria dal punto di vista abusivo:

- se i vantaggi sono stati generati in un quadro operativo oggettivamente dotato di sostanza economica (e non è oggettivamente contestabile uno sviamento dalla *ratio* dello strumento giuridico, né un disallineamento dell’operazione posta in essere rispetto alle normali logiche di mercato);
- se si tratta di conseguimento di vantaggi indebiti non essenziali (ovverosia caratterizzanti l’operazione nel suo complesso, in un’accezione oggettiva e non soggettiva avuto riguardo all’interesse del soggetto al conseguimento del vantaggio);
- se il contribuente dimostra che il conseguimento di vantaggi essenzialmente indebiti, in difetto di sostanza economica dell’operazione oggettivamente intesa, sia avvenuto nel solco di valide ragioni extrafiscali e non marginali (non devono riguardare il piano fiscale ma devono sostenere altrimenti l’operazione sul piano della prova secondo le regole del procedimento e del processo tributario). (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Abuso del diritto – Rilevabile d'ufficio.

Cass, sez. V trib. 18 settembre 2015, n. 18355, in Rass. Trib. Cass. ODCEC di Roma 12/2015, pag. 18.

L'abuso di diritto elusivo è rilevabile d'ufficio sia in base alla giurisprudenza comunitaria, sia in base alla giurisprudenza nazionale; è però necessario che l'Agenzia che invoca tale principio avanti alla Corte di Cassazione indichi gli elementi fattuali che integrano la fattispecie e non è sufficiente la semplice deduzione dell'abuso di diritto che comporta per il contribuente l'onere di indicare e dimostrare le legittime ragioni economiche del suo operare.

Accertamento – In genere – Abuso del diritto – Tipicità delle condotte elusive – Configurabilità di una pratica elusiva atipica – Esclusione – Operazioni di cui all'art. 37-bis, terzo comma, del DPR n. 600/1973 – Necessità.

Cass., sez. V trib. 25 novembre 2015, n. 24024, in Rass. Trib. Cass. ODCEC di Roma 12/2015, pag. 16.

La fattispecie dell'abuso del diritto nel nostro ordinamento non opera *tout court* nel caso di accertamento che concernano la materia delle imposte sui redditi (come è nel caso di specie). In tale materia occorre tener presente che il legislatore, con l'art. 37-bis, DPR 600/1973, ha scelto di tipizzare la figura dell'abuso del diritto convogliandola su specifici elementi caratterizzanti e determinate operazioni negoziali, in assenza dei quali non sono configurabili (nella materia delle imposte sui redditi) altre ipotesi (atipiche) di pratiche abusive: l'intento legislativo è stato, infatti, quello di ridurre quanto più possibile, in una materia – quella dei tributi diretti – di particolare rilevanza fiscale e nella quale non operano vincoli comunitari, il margine di errore valutativo nell'attività di accertamento degli Uffici finanziari, avuto riguardo alla notevole elasticità dei margini interpretativi del fenomeno negoziale altrimenti consentita dalla stessa indeterminatezza della nozione di "abuso del diritto" e degli elementi che lo caratterizzano, rispondendo pertanto l'intervento normativo alla esigenza di limitare il rischio di una indiscriminata applicazione della figura dell'abuso del diritto a qualsiasi fattispecie negoziale (con il conseguente rischio di frequenti ed inevitabili valutazioni contraddittorie di una medesima fattispecie negoziale compiute dai diversi Uffici), evitando la insorgenza di controversie tributarie su accertamenti fiscali che potrebbero presentare elevati rischi di aleatorietà per l'Ufficio finanziario, nonché di evitare che i contribuenti vengano ad essere sottoposti ad inutili e complessi accertamenti fiscali, a discapito di altre – e più utili – in termini di risultati conseguibili attività di verifica e controllo.

Ciò significa che l'indagine per la valutazione della fattispecie "abuso del diritto" non può fermarsi all'affermazione del principio astratto, cui si riferisce il primo comma dell'art. 37-bis, DPR 600/1973, ma occorre che venga identificata anche la specifica ipotesi di "pratica abusiva", tra quelle indicate nel terzo comma della medesima disposizione, che eventualmente ricorra nel caso di specie.

Accertamento – Tributi armonizzati – Contraddittorio endoprocedimentale – Necessità – Conseguenze – Nullità dell'atto di accertamento – Condizioni – Indicazione da parte del contribuente delle ragioni che avrebbero dedotto nel contraddittorio – Ragioni non pretestuose.

Cass., SS.UU. 9 dicembre 2015, n. 24823, nella Rass. Trib. Cass. ODCEC di Roma 12/2015, pag. 2.

In tema di tributi “armonizzati”, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l’invalidità dell’atto, purché il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.

Accertamento – Congruità di costi e ricavi esposti in bilancio.

Cass., sez. trib. 23 dicembre 2015, n. 25908, nel sito web www.eutekne.it.

In tema di imposte sui redditi, rientra nei poteri dell’Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d’impresa, con possibile negazione della deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato, non essendo l’Ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti.

Sul piano probatorio, spetta al contribuente l’onere della prova dell’esistenza, dell’inerenza e, ove contestata dall’Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall’imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l’importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all’oggetto dell’impresa.

Accertamento – Difetto di contraddittorio – Tributi armonizzati.

Cass., sez. V, 30 dicembre 2015, n. 26117, in Rass. Trib. Cass. ODCEC di Roma 12/2015, pag. 3.

Ove un accertamento tributario riguardi per una parte tributi “non armonizzati” (IRES e IRAP), per l’altra tributi “armonizzati” (IVA); e il contribuente deduca la nullità dell’accertamento stesso in quanto non gli è stata offerta la possibilità di interloquire in sede amministrativa, il motivo è infondato con riferimento ai titoli “non armonizzati” perché le garanzie fissate dall’art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l’attività imprenditoriale o professionale del contribuente. Per quanto riguarda i tributi “armonizzati” il motivo è invece inammissibile, ove il ricorrente, in violazione del principio di autosufficienza, non ha dedotto se ed in quale precedente sede processuale abbia specificatamente indicato le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

Accertamento – Abuso del diritto – Operazione di *dividend washing* – Divergenza fra possessore reale del reddito e quello apparente – Abuso di diritto – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 30 dicembre 2015, n. 26057, ne Il fisco 4/2016, pag. 397.

In tema di imposte sui redditi, ricorre il c.d. *dividend washing*, in caso di acquisto di titoli presso un fondo comune d’investimento e successiva rivendita dei medesimi dopo la percezione dei dividendi, essendo tale nozione integrata ogniqualvolta, a prescindere dalla natura civilistica del negozio posto in essere, siano utilizzati strumenti giuridici al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale ed in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel vantaggio, quindi senza concreto scambio di prestazioni contrattuali, la cui effettività deve essere dimostrata dal contribuente, in adempimento dell’onere di provare le componenti passive del reddito. In caso di mancato assolvimento del menzionato onere probatorio, tale negozio resta inopponibile all’Amministrazione finanziaria, in virtù del principio antielusivo, il quale non permette la divergenza fra il possessore reale del reddito e quello apparente, ancorché

essa derivi dall'interposizione di un terzo, quale espressione di una regola generale, desumibile dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria e sotteso all'art. 53 Cost., laddove menziona la capacità contributiva e la progressività dell'imposizione.

Accertamento tributario – Abuso del diritto – Presupposti – Liceità e non fittizietà degli atti.
Cass., sez. V trib. 30 dicembre 2015, n. 26060, in Rass. Trib. Cass. ODCEC di Roma 12/2015, pag. 13.

Sono escluse dalla nozione di abuso del diritto in materia tributaria – secondo la costante giurisprudenza comunitaria, - le ipotesi di condotte illecite fraudolente od anche soltanto simulatorie, in quanto il fenomeno abusivo deve iscriversi nell'ambito delle sole condotte lecite (*idest*: non violative di prescrizioni normative) e non occulte (essendo realmente diretta la volontà dei contraenti "abusivi" alla produzione degli effetti giuridici previsti dalla legge) che consentono di perseguire legalmente il risultato finale previsto, ad esempio attraverso l'uso indiretto del negozio od il collegamento negoziale od anche eventuali deroghe negoziali allo schema tipico dei contratti o commistioni tra discipline negoziali differenti (che collocano il rapporto nella sfera dei negozi atipici o misti rimessi all'esercizio della autonomia privata) od ancora il frazionamento, in autonomi contatti, di prestazioni unitariamente riconducibili ad un medesimo schema negoziale tipico, dovendo inoltre ravvisarsi il connotato della abusività della condotta, nel risultato formale – da valutarsi secondo un criterio oggettivo – elusivo della imposizione fiscale, ottenuto all'esito dell'operazione negoziale, risultato che viene raggiunto dalle parti "costruendo" la operazione economica in modo da "destrutturare" il fatto giuridicamente rilevante altrimenti integrante il presupposto d'imposta previsto dalla norma impositiva. Gli indici sintomatici ai quali occorre attingere per la dimostrazione della abusività della condotta debbono essere ricercati nel limite imposto dalla convenienza economica della operazione, nel senso che, data la peculiare situazione economico-patrimoniale ed il tipo di organizzazione aziendale o societaria del soggetto – così come rilevante "ex ante" rispetto all'operazione economica da compiere – detto limite è rispettato se una modifica della situazione come sopra rilevata appare rispondente a logiche di mercato ed in ultima analisi ai principi di economicità della gestione: ove tali requisiti di economicità della gestione (che possono essere individuati anche in modifiche di tipo organizzativo od aziendale in quanto volte a realizzare miglioramenti nell'efficienza dell'attività od a rendere maggiormente competitiva l'impresa) non siano, invece, rinvenibili nella operazione realizzata, e la fattispecie negoziale posta in essere consenta, comunque, di realizzare, mediante una diversa allocazione delle risorse economico-patrimoniali preesistenti, un trattamento fiscale più favorevole, allora la duplice combinazione di tali elementi (carente giustificazione economica della operazione; realizzazione di un risparmio fiscale) consente di pervenire a qualificare l'operazione come "abuso del diritto", in quanto diretta "esclusivamente" ad impedire la verifica del presupposto d'imposta.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento – Operazioni di riorganizzazione aziendale – Profili elusivi – Insussistenza.
Comm. trib. prov. di Vicenza, 28 settembre 2015, n. 792/4/15, nel sito web www.eutekne.it.

Le modalità con le quali una ristrutturazione societaria poteva essere conseguita non possono essere sindacate di per sé in quanto la nuova normativa riconosce la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali distinti e tra operazioni che comportano un diverso carico fiscale.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Dottrina

“Il mito della antinomia tra la clausola antidiscriminatoria del Modello OCSE e la norma interna sui costi “*black list*” di P. LAROMA JEZZI, in Corr. Trib. 47-48/2015, pag. 4627.

La sentenza n. 6728/2015 della CTP di Milano ha ribadito che l'art. 110, commi 10 e 11, del TUIR, che regola la deducibilità di costi e spese derivanti da operazioni intercorse con soggetti stabiliti in Stati o territori a fiscalità privilegiata, deve cedere il passo a una norma convenzionale redatta in conformità al disposto del comma 4 dell'art. 24 del Modello OCSE (che impone l'eguale trattamento delle *royalties*, degli interessi passivi e degli altri costi indipendentemente dalla residenza del soggetto al quale sono corrisposti e/o si riferiscono) in quanto le due proposizioni normative, quella interna e quella internazionale, sarebbero in rapporto di specialità. L'A. nell'articolo in esame, non condividendo tale posizione, illustra come tale norma di diritto internazionale pattizio, in realtà, non solo non impedisce l'operatività della predetta norma interna ma, anzi, ne conferma la legittimità alla luce della prassi OCSE. Con il richiamo all'art. 169 del TUIR, che stabilisce che le disposizioni del Testo Unico “si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali”, avvalorata tale tesi in contrasto con quanto affermato nella richiamata sentenza nonostante, non esistendo a suo avviso un reale problema di conflitto tra l'art. 110 e il diritto internazionale pattizio, non sussista la necessità di applicare l'art. 169 all'art.110. (EF)

“Gruppi europei e consolidato tra sorelle: la designazione e il periodo transitorio” di S. M. GALARDO, ne Il fisco 3/2016, pag. 250.

Con il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 6 novembre 2015 è stata data attuazione all'art. 6 del D.Lgs. n. 147/2015 (“Decreto internazionalizzazione”) che ha ampliato la possibilità di esercitare l'opzione per il regime del consolidato anche ai gruppi controllati da società estere europee prive di una stabile organizzazione intervenendo, in particolare, con tre modifiche: *i*) l'introduzione del c.d. consolidato tra sorelle; *ii*) la possibilità di adesione di stabili organizzazioni in qualità di consolidate; *iii*) l'eliminazione dell'obbligo di inserire nel patrimonio delle stabili organizzazioni consolidanti le partecipazioni da includere nella tassazione di gruppo. In tal modo, la normativa interna si è adeguata ai principi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di libertà di stabilimento e uguaglianza tra gli Stati membri, modificando le disposizioni nazionali che non consentivano l'accesso alla tassazione di gruppo ad una controllante residente in un altro Paese europeo, in mancanza di una *subholding* o di una stabile organizzazione (che esercitasse attività di impresa) nel territorio italiano. Più in dettaglio, il comma 2-*bis* dell'art. 117 del TUIR, in seguito alle modifiche apportate, consente alle “sorelle”, sia società residenti in Italia sia stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società residenti in Stati dell'area europea, di consolidare le proprie basi imponibili, qualora dette sorelle abbiano una “controllante europea” (società residente in Stati UE e SEE con effettivo scambio di informazioni). Una controllante europea, quindi, può accedere alla *fiscal unit*, anche in mancanza di una stabile organizzazione in Italia, mediante la designazione di una delle sorelle controllate a esercitare l'opzione in qualità di consolidante. L'ultima modifica, di cui al punto *iii*), ha riguardato il regime già in vigore, previsto dal comma 2 dell'art. 117 del T.U.I.R., che prevede che una controllante non residente possa optare per la tassazione di gruppo per il tramite della sua stabile organizzazione a determinate condizioni, ma con le modifiche apportate dal Decreto citato non sarà più necessario che le partecipazioni da consolidare siano incluse nel patrimonio della *branch*. Tale eliminazione della connessione patrimoniale delle partecipazioni è finalizzata a evitare un inquinamento del rendiconto della stabile organizzazione non collegato ai propri rischi, funzioni e asset.

Il Provvedimento citato, altresì, ha stabilito i contenuti e le modalità per la designazione della società controllata, mediante apposito Modello da trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate, e ha disciplinato l'applicazione delle nuove disposizioni ai regimi di tassazione di gruppo

già in corso alla data di entrata in vigore del citato D.Lgs. n. 147/2015, fornendo indicazioni anche per l'applicazione della disciplina a regime. La designazione richiede l'identificazione in Italia della controllante europea e quindi un suo inserimento nell'archivio anagrafico. L'assunzione della responsabilità sussidiaria è un adempimento previsto a pena di inefficienza dell'opzione per il consolidato tra sorelle. Il provvedimento nel fornire i chiarimenti necessari sulla presentazione del modello chiarisce che la controllante non residente può designare una sola controllata. Infine, come accennato, è stata dettata una specifica disposizione per disciplinare l'attribuzione delle perdite in ipotesi di interruzione del consolidato, da attribuire esclusivamente alle controllate che le hanno prodotte, oltre ad una peculiare previsione normativa circa la "sostituzione" della designata nei casi in cui cessi il requisito del controllo, che però non interrompe il consolidato, purché venga individuata entro trenta giorni da tale evento una sorella tra le controllate che hanno esercitato l'opzione per la medesima *fiscal unit*. Non è stato chiarito, però, se tale sostituzione vale anche nei casi in cui la modifica della designata non riguardi la perdita del requisito del controllo. (EF)

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

"Patent box" di M. D'AVOSSA, in Fisc. & comm. int. 12/2015, pag. 27.

L' A. riepiloga la disciplina del regime *Patent box* senza tener conto della Circolare dell'Agenzia delle Entrate e del Provvedimento attuativo. (CLP)

"Conferimenti dall'estero nella disciplina antielusiva ACE" di M. GIACONIA e A. PREGAGLIA, in Fisc. & comm. Int. 12/2015, pag. 5.

Gli AA. esaminano la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21/E del 3 giugno 2015, avente ad oggetto la sterilizzazione, ai fini ACE, dei conferimenti in denaro provenienti da soci minoritari di Paesi "*black list*" la cui portata non sembra, a loro avviso, conforme alla "*ratio*" della normativa, perché estende l'ambito applicativo delle disposizioni antielusive a fattispecie non corrispondenti ad un effettivo rischio di elusione, risultando ingiustamente penalizzanti per gli investimenti esteri in Italia.

Dopo aver sommariamente descritta la "*ratio*" sottostante alle disposizioni antielusive in tema di ACE ed evidenziato che il meccanismo dell'agevolazione si presta a fenomeni di moltiplicazione del beneficio nell'ambito dei gruppi societari per cui la tecnica adottata dal legislatore è stata quella di prevedere, sub art. 1, comma 8, del D.L. n. 201/2011, l'emanazione di "disposizioni aventi finalità antielusiva specifica", nell'ambito del decreto recante le disposizioni attuative. In tal modo l'Amministrazione finanziaria è sollevata dall'onere di dimostrare la sussistenza, in concreto, di un'ipotesi di elusione.

L'art. 10 del Decreto attuativo ha individuato alcune operazioni ritenute di elevato rischio elusione (che gli AA. qualificano come "sospette"), ponendo il principio che le operazioni "sospette" per essere tali devono essere poste in essere fra società appartenenti al "gruppo", entità soggette a direzione unitaria nel cui ambito si possono celare fenomeni di capitalizzazione di comodo. Le operazioni "sospette" sono idealmente scomponibili in due classi: le operazioni comprese nella prima classe comportano la sterilizzazione della base ACE in capo al soggetto attivo mentre le operazioni comprese nella seconda classe comportano la sterilizzazione in capo al soggetto passivo che ne beneficia. Quest'ultima classe include le operazioni di conferimento provenienti dall'estero [vd. art. 10, comma 3, lett. c) e d)], la cui necessità deriva dal fatto che il sistema non prevede penalizzazioni ACE degli apporti a favore di società (controllate) estere (prive di stabili organizzazioni in Italia).

La normativa antielusiva dettata dal decreto attuativo può essere considerata legittima solo ove, in effetti, sia rispondente ai canoni di "pericolo di elusione", quali si rinvergono dalla *ratio* dell'art. 1,

comma 8, del D.L. n. 201/2011. Se le previsioni del decreto, essendo normativa di rango secondario, non sono rappresentative di un “pericolo di elusione”, le relative previsioni dovrebbero ritenersi illegittime.

Le posizioni adottate dall’Agenzia delle entrate nella menzionata circolare, in merito all’interpretazione delle norme antielusive relative ai conferimenti dall’estero, renderebbero applicabili tali norme antielusive a fattispecie in cui certo non può dirsi esistente un pericolo di elusione, oppure addirittura non sarebbe possibile per lo stesso contribuente essere consapevole dell’esistenza, vista l’impossibilità pratica di risalire lungo la catena partecipativa ai fine di identificare i “soci di ultima istanza”.

Riguardo alla posizione dell’Agenzia secondo cui le disposizioni antielusive, che comportano la sterilizzazione della base ACE derivante dall’apporto estero, sono applicabili nel caso di conferimenti da soci esteri minoritari ove essi risiedano in Paesi *black list*, gli AA. ritengono che tale posizione si pone in contrasto sia con il tenore letterale dell’art. 10, comma 1, del decreto ACE, che circoscrive l’ambito di applicazione delle previsioni antielusive alle operazioni poste in essere nell’ambito dello stesso gruppo di controllo, sia con la funzione antielusiva delle norme di cui all’art. 10 che ne impone l’applicazione alle sole operazioni connotate da un “pericolo di moltiplicazione del beneficio”, ossia quelle intercorrenti tra società del medesimo gruppo societario, come dimostrato dall’esempio riportato nella Tavola n. 3.

L’Agenzia, con un approccio c.d. *look through* e sulla scorta della necessità di individuare il “socio di ultima istanza” da cui provengono gli eventuali conferimenti esteri al fine di individuare l’ambito applicativo della disciplina antielusiva, ritiene che occorra risalire la catena partecipativa della società conferitaria italiana fino ad identificarne il controllante effettivo. Tale necessità si paleserebbe ogni qual volta la società conferitaria riceve un apporto da un soggetto *white list*, non solo quando il socio estero *white* sia detentore di una quota di controllo, ma anche qualora lo stesso possieda una partecipazione di minoranza. L’unico limite individuato dall’Agenzia riguarda il caso delle società quotate, per le quali, vista l’estrema frammentazione dell’azionariato, si fa riferimento alla soglia del 2% del capitale o dei diritti di voto, stabilita per gli obblighi di comunicazione al mercato ed alle autorità di vigilanza previsti dalla normativa in tema di mercati finanziari.

La critica che muovono gli AA. alla posizione dell’Agenzia, che impone di applicare l’approccio *look through* anche nel caso di soci *white list* di minoranza o, come sembrerebbe, di società conferitaria italiana priva addirittura di un socio di controllo, non sembra ragionevole, mancando in tale fattispecie – ad avviso degli AA. – un rischio di elusione, quantomeno significativo, che giustifica l’operatività delle disposizioni antielusive ACE, oltre ad essere in molti casi impossibile per lo stesso contribuente essere consapevole dell’esistenza di una fattispecie elusiva.

Altra questione di sicuro interesse pratico affrontata dalla circolare è quella del quantum da sterilizzare nel caso in cui, nella risalita della catena societaria di cui al *look through approach* ci si imbatte in una *holding white list* a sua volta partecipata, tra l’altro, da un socio *black list*. Si pone infatti il tema del criterio da utilizzare per quantificare il conferimento indirettamente proveniente da fonte *black list*. Tuttavia l’Agenzia, nei pochi commenti dedicati al caso di cui alla tavola 4, sembrerebbe affermare che la sola presenza nella catena partecipativa di un socio *black list*, anche di minoranza, sarebbe da sola una circostanza sufficiente a “infettare” ai fini ACE l’intero importo del conferimento eseguito nella società italiana.

Gli AA. evidenziano che tale posizione, se confermata, sarebbe infondata e irragionevole, in quanto non conforme al tenore letterale della disposizione antielusiva di cui all’art. 10, comma 3, lett. c), del Decreto e non sarebbe rispondente a canoni di ragionevolezza, imponendo di annullare automaticamente i benefici ACE, anche per importi significativi, in presenza di partecipazioni di soci *black list* con soglie potenzialmente anche irrisorie. (GDA)

“Patent box alla ricerca di regole certe”, di M. LEO, ne Il fisco 1/2016, pag. 9.

L’articolo è di particolare interesse per gli aspetti riguardanti l’eventuale censura comunitaria del regime *patent box* italiano in relazione all’estensione “italiana” dell’agevolazione ai marchi e *know how* (che andrebbe agevolato solo in caso di imprese che non superino determinate soglie di fatturato), nonostante la contrarietà agli orientamenti OCSE dell’*Action plan* 5. Secondo

l'autorevole A., pur rimanendo irrisolti molti profili applicativi della disciplina (calcolo del *nexus*, etc.), il profilo più delicato è quello che riguarda nel caso di censura comunitaria l'eventuale restituzione del beneficio fiscale con conseguenze sanzionatorie. Secondo l'A., l'Amministrazione finanziaria italiana dovrebbe concordare una modifica in sede UE in modo tale da evitare censure future a scapito della certezza del diritto. Un altro profilo delicato è quello che attiene agli esiti della procedura di *ruling*, la quale è obbligatoria in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali e facoltativa in ipotesi di concessione infra-gruppo del diritto di sfruttamento economico, nonché di plusvalenza da cessione infra-gruppo di *intangibles*.

Il Decreto rinvia, sul punto, alla procedura di cui all'art. 8 del DL 269/2003, nel frattempo abrogato dal D.Lgs. 147/2015, con il quale la regolazione degli accordi di *ruling* è stata trasferita nel contesto sistematico del DPR n. 600/1973, all'art. 31-ter, in vigore dalla data indicata in un emanando provvedimento attuativo.

Come noto, detti accordi, ispirati alla prassi OCSE – costituiscono la fase conclusiva di un complesso procedimento attivato su istanza del contribuente, per la cui conclusione la legge non prevede termini perentori, di fatto tradendo la sottostante finalità di certezza giuridica per il contribuente-istante. Vero è che, tanto nel contesto generale dell'art. 31-ter cit., quanto in quello specifico del *patent box*, è sancita la possibilità di far retroagire l'intesa con l'Erario fino all'annualità di originaria presentazione dell'istanza (c.d. *roll-back*). Si tratta, però, pur sempre di una soluzione di *second best* per il contribuente, che potrebbe dover dichiarare, in condizioni di incertezza, l'ammontare del reddito escluso da imposizione prima della conclusione dell'accordo di *ruling*, sebbene con possibilità di futura rettifica gratis (i.e., senza l'applicazione di sanzioni).

Il problema più delicato attiene, però, al caso estremo di mancato accordo tra Fisco e contribuente, il quale dovrà risultare, secondo quanto specificato dal provvedimento 1°dicembre 2015, da apposito verbale. La terminologia prescelta ("verbale"), allusiva a mere risultanze di verifiche, sembra far propendere per la negazione della sua autonoma impugnabilità, quantomeno in attesa della successiva emissione di un atto impositivo.

La soluzione lascerebbe, però, insoddisfatti sul piano sistematico, specie alla luce dell'estensione progressiva – da parte del Supremo Collegio – del novero di atti impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 a tutti i provvedimenti che, comunque, portino a conoscenza del contribuente un'effettiva pretesa tributaria. E', evidente, infatti che il verbale di chiusura negativa dell'accordo di *ruling* contiene in sé i presupposti per l'accertamento di un maggior imponibile, laddove "certifica" l'esistenza di una differente posizione, tra contribuente e Agenzia delle entrate, in ordine all'ammontare di reddito detassabile. In tal senso, l'esistenza di una sorta di automatismo con la futura emissione di un avviso di accertamento rende attuale, già nell'ambito del verbale, la pretesa impositiva e la sua manifestazione, quale condizione per l'impugnabilità del provvedimento in parola, secondo il costante orientamento della Cassazione. (CLP)

"Regime del *patent box* tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire", di A. TRAINOTTI, ne Il fisco 2/2016, pag.

L'A. analizza il contenuto del Provvedimento del 1°dicembre 2015 che indica le modalità e i termini di presentazione delle istanze di accesso al *ruling* per il regime agevolato dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali ("*Patent Box*") ed i chiarimenti contenuti nella circ. n. 36/E dell'Agenzia delle entrate, soffermandosi su alcuni dubbi in merito ai profili applicativi della disciplina. In particolare, i principali aspetti trattati riguardano prevalentemente la disciplina relativa al trattamento delle perdite ed alcuni aspetti di carattere operativo che riguardano la procedura la procedura di *ruling*. L'Agenzia delle entrate nella circolare n. 36/E del 2015, in via interpretativa, ha fornito importanti chiarimenti in merito al trattamento delle perdite derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali. Tale sfruttamento può comportare, nel caso in cui i costi di sviluppo eccedano i ricavi, una perdita che concorrerà alla formazione del reddito d'impresa del periodo di riferimento. L'Agenzia delle entrate precisa che le perdite generate durante il regime del *patent box* dovranno essere recuperate, attraverso un meccanismo di *recapture*, fino a quando il bene immateriale produrrà redditi positivi. Conseguentemente, tali perdite verranno computate a riduzione del reddito lordo agevolabile fino al loro completo esaurimento e la concreta fruizione della tassazione agevolata avrà luogo esclusivamente nel momento in cui il bene immateriale genererà redditi

depurati da eventuali perdite pregresse. Quanto alla possibilità che la detassazione operi indipendentemente dal risultato d'esercizio ottenuto e in assenza di chiarimenti ufficiali in merito, si può ritenere che, così come era stato previsto per l'agevolazione c.d. Tremonti-ter, la detassazione, intesa come variazione in diminuzione dal risultato civilistico, possa determinare una perdita fiscale o incrementare l'importo di una perdita fiscale già esistente. Secondo l'A., in merito alla riportabilità in avanti di tali perdite, si deve escludere l'applicabilità delle limitazioni di cui all'art. 84, comma 1, secondo periodo del TUIR, trattandosi di norma finalizzata ad impedire fenomeni di doppia detassazione da parte dei soggetti che fruiscono di regimi di esenzione degli utili di bilancio. Tale rischio è già risolto attraverso il meccanismo di *recapture* dell'agevolazione previsto dalla circolare 36/E citata. Tenuto conto che le raccomandazioni OCSE contenute nell'Action 5 del progetto BEPS richiedono l'esclusione dal regime agevolato dei marchi e, per le imprese di maggiori dimensioni, del *know how*, già a partire dal 1°luglio 2016, l'A. si sofferma sugli effetti in capo alle imprese nel caso in cui il legislatore decida di non modificare la norma italiana o di farlo dopo il 1° luglio 2016. In questa ipotesi non è da escludere che la questione possa essere oggetto di valutazione da parte della Corte di Giustizia europea, ove il nostro regime venisse considerato un aiuto di Stato illegittimo. In tal caso, l'entità potrebbe essere obbligata a restituire le imposte non pagate, più gli interessi, senza sanzioni. Tra le questioni ancora aperte, quella di maggiore rilevanza riguarda i criteri previsti per determinare, nel caso di un utilizzo diretto del bene immateriale, il reddito che deriva dall'intangibile stesso e che potrà essere oggetto di agevolazione. Tanto il Provvedimento quanto il Decreto attuativo specificano solamente che i criteri che il contribuente dovrà descrivere all'interno della richiesta dovranno essere conformi agli standard emanati dall'OCSE. (CLP)

ELUSIONE

Dottrina

“Sentenza Dolce e Gabbana: i chiarimenti su elusione e funzione di direzione e coordinamento” di R. RIZZARDI, in Corr. Trib. 2/2016, pag. 105.

La sentenza cd. “Dolce e Gabbana”, commentata dall'A., ha il pregio di aver fornito i criteri per distinguere l'eterodirezione di un'impresa da quella, apparentemente analoga, ma del tutto distinta, di soggezione all'attività di direzione e coordinamento della capogruppo.

L'A. condivide e apprezza le riflessioni della Corte sulla irrilevanza dell'attività di direzione e coordinamento al fine di attrarre la residenza fiscale della società controllata estera nello Stato della capogruppo.

Riguardo al criterio “della direzione effettiva”, la Suprema Corte precisa che quando si verte in tema di società controllate si arriverebbe a conclusioni errate se si volesse identificare la sede amministrativa della società controllata con il luogo dove si assumono le decisioni strategiche, cioè con la sede della controllante.

Non bisogna dimenticare, al riguardo, che gli organi della capogruppo sono civilmente responsabili della corretta gestione societaria e imprenditoriale delle controllate, e che quindi non possono astenersi da esercitare la funzione di direzione e controllo.

Sul tema dell'elusione si afferma che questa esiste solo se il contribuente ha conseguito un indebito vantaggio mediante una costruzione artificiosa, e pertanto la localizzazione della società in un determinato Stato può essere contestata dall'Amministrazione finanziaria solo in presenza di tale anomalia.

Manca nella sentenza un qualsiasi accenno all'irrilevanza penale dell'elusione. Ma l'A. sottolinea come questo aspetto sia stato tradotto in una specifica disposizione, ora contenuta nel comma 13 dell'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente, non contemplata al momento della pronuncia della sentenza. (EM)

VIOLAZIONI E SANZIONI

Dottrina

“Sanzioni per omessi versamenti e ravvedimento operoso: le novità della riforma” di D. LIBURDI e G.P. RANOCCHI, ne Il fisco 47-48/2015, pag. 4519.

La riforma contenuta nel D.Lgs. n. 158/2015 e, in particolare, nell'art. 15, comma 1, lett. o), interviene sulla disciplina sanzionatoria degli omessi versamenti di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, modificando, nel contempo, anche la disciplina del c.d. ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. Infatti, pur mantenendo la sanzione base fissata, nella generalità dei casi, al 30% dell'imposta non versata, versata tardivamente ovvero versata solo parzialmente, la novella normativa incide sulla misura sanzionatoria nel caso in cui l'adempimento sia effettuato spontaneamente e in termini estremamente ristretti. Appare necessario quindi coordinare le novità in questione con il sistema del ravvedimento operoso che disciplina la riduzione delle sanzioni edittali in ragione del momento entro il quale il contribuente provvede spontaneamente a regolarizzazione la propria posizione tributaria. Inoltre, nell'ambito della disciplina delle sanzioni per omesso versamento, viene fatta rientrare anche la casistica delle indebite compensazioni nell'accezione di utilizzo di crediti spettanti, ma utilizzati in maniera erronea. Sotto questo aspetto, peraltro, è da segnalare come la disciplina sanzionatoria di carattere amministrativo non sembra evitare conseguenze di natura penale tributaria più gravi. Anche in tema di omessi versamenti, infatti, il legislatore ha effettuato una scelta che punta a privilegiare la mitigazione della sanzione nel caso in cui la violazione di specie sia stata comunque commessa in un ristretto lasso temporale. In tal senso depone l'individuazione del termine di 90 giorni in relazione alla possibilità di applicare la riduzione della sanzione alla metà (15%), rispetto alla misura ordinaria.

Gli AA. auspicano un chiarimento sulla connessione tra le disposizioni relative alle sanzioni amministrative e quelle di natura penale tributaria che appaiono colpire situazioni nelle quali il presupposto della violazione è trattato in maniera più mite nel campo amministrativo. (SG)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Sanzioni tributarie – Cause di non punibilità – Obiettive condizioni di incertezza delle norme – Contrasti giurisprudenziali in seno alla Cassazione – Rilevanza.

Cass., sez. trib. 2 dicembre 2015, n. 24589, ne Il fisco 1/2016, pag. 97.

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, che costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia *l'insicurezza* ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile, non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti, legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione. La presenza di contrasti giurisprudenziali in seno alla Corte di Cassazione integra l'esimente della condizione di incertezza normativa.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Procedimento – Disconoscimento degli effetti delle operazioni elusive ex art. 37-bis, DPR n. 600 del 1973 – Prescrizione del contraddittorio preventivo – Disparità di trattamento rispetto alle fattispecie di abuso – Incostituzionalità per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. – Insussistenza.

Corte Cost. 7 luglio 2015, n. 132, in Rass. Trib. 5/2015, pag. 1201.

Il principio generale antielusivo, assunto dalla rimettente a *tertium comparationis*, non impedisce che, anche con riguardo alle fattispecie non riconducibili all'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973, debba essere instaurato il previo contraddittorio fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, né esclude che il vizio del contraddittorio conseguente alla violazione del termine produca la nullità dell'atto impositivo. La questione di legittimità sollevata con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost è pertanto infondata.

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Disciplinato il fondo di dotazione delle stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti” di M. PENNESI e G. TRABATTONI, in Corr. Trib. 47-48/2015, pag. 4619.

Il D.Lgs. n. 147/2015 (Decreto “crescita e internazionalizzazione delle imprese”), tra i numerosi interventi che ha operato nell'ambito della fiscalità internazionale, ha modificato le disposizioni del TUIR (artt. 151-154), rivedendo la normativa in tema di determinazione del reddito delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti alla luce degli indirizzi OCSE, cui si rinvia per la determinazione del fondo di dotazione rilevante ai fini fiscali, ossia l'ammontare di *free capital* rappresentativo delle risorse proprie della stabile organizzazione, adeguato a supportare le funzioni svolte, gli asset utilizzati e i rischi assunti dalla stabile organizzazione. Gli artt. 151 e 152 del TUIR prevedono ora l'esclusione della forza di attrazione della stabile organizzazione, intendendosi per tale la confluenza nel reddito della stabile organizzazione anche degli altri redditi prodotti dall'impresa non residente in Italia, senza il suo tramite. In particolare, per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, il reddito della stabile organizzazione è determinato in base agli utili e alle perdite ad essa riferibili, cosicché il reddito della stabile viene determinato avendo riguardo ai soli utili e perdite da essa realizzati e non tenendo conto di altri elementi reddituali generati nel territorio italiano, anche se imputabili al soggetto estero di cui la *branch* è emanazione sul territorio. Il decreto legislativo ha dunque recepito nell'ordinamento nazionale il principio elaborato ai soli fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione in sede OCSE, basato sul c.d. *functionally separate entity approach*, così come illustrato nell'art. 7 del Modello di convenzione OCSE, nel relativo commentario e, soprattutto, nel “*Report on the Attribution of Profits to permanent establishments*”. Sulla base di tale principio, il reddito da attribuire alla stabile organizzazione è quello che quest'ultima conseguirebbe se fosse, rispetto al soggetto estero di cui è emanazione in Italia, un'entità separata e indipendente che svolga funzioni identiche o similari sul libero mercato, in condizioni identiche o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati dalla *branch*. Il decreto in esame stabilisce quindi che il reddito della stabile organizzazione sia determinato sulla

base di un apposito rendiconto economico patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche, tranne quella della emissione di strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione Europea ovvero diffusi tra il pubblico. (SG)

IRES

Dottrina

“Il nuovo regime della “*branch exemption*” tra obiettivi di competitività e difficoltà operative” di G. ALBANO, in Corr. Trib. 2/2016, pag. 91.

Il D.Lgs. n. 147/2015, con l'inserimento dell'art. 168-ter, del TUIR ha introdotto nell'ordinamento italiano il regime opzionale di “*branch exemption*”, che modifica radicalmente i criteri di tassazione dei redditi prodotti all'estero tramite stabili organizzazioni.

L'esercizio dell'opzione comporta che gli utili e le perdite delle stabili organizzazioni estere sono esclusi da tassazione in Italia. Ciò in alternativa al regime “ordinario”, che prevede l'imputazione del reddito (o della perdita) della stabile organizzazione nell'imponibile domestico dell'impresa residente, con riconoscimento di un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero. La possibilità di scegliere tra il regime ordinario ed il nuovo regime dell'esenzione deve avere ad oggetto tutte le stabili organizzazioni estere dell'impresa, non essendo consentito effettuare la scelta per l'esenzione solo con riferimento ad alcune di esse mantenendo il regime del credito d'imposta per altre (“*cherry picking*”). L'opzione, una volta esercitata, è irrevocabile e quindi deve essere mantenuta per tutta la vita dell'impresa.

In deroga al carattere “*all in – all out*” dell'opzione, la disciplina del nuovo art. 168-ter del TUIR prevede che per le stabili organizzazioni localizzate in un Paese “*black list*” il regime dell'esenzione non opera, ma trova applicazione il regime d'imputazione per trasparenza in base alle regole CFC. In tale ipotesi le imposte pagate all'estero a titolo definitivo sono scomputabili dall'imposta italiana. Le stesse regole valgono per le stabili organizzazioni insediate in Stati “*white list*” con un livello di tassazione non superiore alla metà di quello applicato in Italia e che conseguono prevalentemente “*passive income*”. L'opzione per l'esenzione, invece, avrà effetto anche con riferimento alle suddette stabili organizzazioni, a condizione che ricorra una delle esimenti di cui all'art. 167, TUIR, e, in particolare, di cui al comma 5, lett. a) (radicamento nel mercato locale) e b) (adeguato livello di tassazione), per le stabili “*black list*”, ovvero al comma 8-ter (assenza di costruzione artificiosa) per quelle “*white list*”.

A fronte dell'assenza, in via generale, di prelievi in entrata sugli utili generati da stabili organizzazioni esenti, viene introdotta una specifica disciplina per quanto riguarda la distribuzione di utili “provenienti” da “*branch*” situate in paradisi fiscali per le quali, in presenza della c.d. prima esimente (effettivo radicamento nel mercato locale), non hanno trovato applicazione la disciplina CFC ed il meccanismo di tassazione per trasparenza. Il nuovo art. 168-ter del TUIR prevede che si applichi il regime di tassazione integrale per i dividendi “*black list*”. Ne consegue che, nel caso di stabili organizzazioni “*black list*” che si siano sottratte all'imposizione per trasparenza CFC tramite la prova del radicamento nel mercato locale (prima esimente) e non tramite la prova del livello di tassazione congruo (seconda esimente), gli utili da queste generati debbano essere integralmente tassati in capo al socio italiano della casa madre, in occasione della distribuzione di dividendi da parte di quest'ultima. Laddove il dividendo venga tassato integralmente, il socio avrebbe diritto al credito per eventuali imposte assolte dalla stabile organizzazione “*black list*”.

Con riferimento al regime d'esenzione applicabile a stabili organizzazioni già esistenti, il nuovo art. 168-ter del TUIR prevede che, a determinate condizioni, operi un meccanismo di “*recapture*” delle perdite fiscali pregresse in sede di prima applicazione dell'opzione. In particolare, tale meccanismo è previsto per il caso in cui l'impresa residente abbia in passato utilizzato perdite fiscali generate tramite una stabile organizzazione e intenda ora optare per il regime di esenzione. Pertanto, l'applicazione del meccanismo di “*recapture*” comporterà il ricalcolo dei risultati reddituali della

stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta precedenti l'esercizio dell'opzione e, laddove dalla relativa somma algebrica dovesse risultare una "perdita fiscale netta", è previsto l'obbligo di procedere alla tassazione dei redditi prodotti successivamente fino a concorrenza del riassorbimento della predetta perdita. Con finalità chiaramente antielusive, il meccanismo di recupero delle perdite fiscali pregresse trova applicazione anche quando venga trasferita a qualsiasi titolo la stabile organizzazione o parte della stessa ad altra impresa del gruppo che fruisca dell'opzione di "*branch exemption*" (art. 168-ter, comma 8). (PT)

“”*Transfer pricing* interno”, interpretazione autentica “rovesciata” e prova della fattispecie elusiva” di M. BEGHIN, in Corr. Trib. 47-48/2015, pag. 4571.

Nel Decreto “crescita e internazionalizzazione” (art. 5, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015) il legislatore presenta, tra l'altro, una disposizione di interpretazione autentica dell'art. 110, comma 7, del TUIR. Come noto la disposizione in esame, di carattere marcatamente antielusivo, obbliga le società italiane, che abbiano effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di società estere facenti parte del medesimo gruppo societario a prezzi inferiori a quelli correnti di mercato, ad intervenire nella propria dichiarazione dei redditi con una variazione in aumento del reddito d'impresa, attribuendo così rilevanza al valore normale anziché al corrispettivo pattuito. Le problematiche che questa norma vuole fronteggiare riguardano le operazioni infragruppo che si perfezionano tra società residenti e in Italia e società residenti in Paesi che incidono il reddito con aliquote minori rispetto alla nostra. In realtà, operazioni tendenti a contenere il carico fiscale potrebbero verificarsi anche tra società appartenenti allo stesso gruppo residenti in Italia, considerato che all'interno dei confini nazionali potrebbero esserci regioni o aree a bassa fiscalità (si pensi alle agevolazioni concesse in passato per gli insediamenti industriali nel Mezzogiorno d'Italia), dove i soggetti possono sfruttare aliquote IRES più vantaggiose. In dottrina si era discusso sulla possibilità di estendere in via interpretativa anche a queste ultime fattispecie (c.d. "*transfer pricing* domestico") l'art. 110, comma 7, agevolando così anche il compito del Fisco che non avrebbe l'onere di dimostrare l'intento antielusivo ma solo di provare l'esistenza di un differenziale tra il corrispettivo applicato in occasione del perfezionamento delle singole operazioni e il valore normale dei beni e servizi.

La citata norma interpretativa, tuttavia, stabilisce che l'art.110, comma 7, non trova applicazione alle operazioni tra imprese residenti o localizzate all'interno del territorio dello Stato, limitando, pertanto, la sua portata applicativa alle società “non residenti nel territorio dello Stato”, cioè alle società estere. A parere dell'A. si tratta di un dato normativo peculiare, in quanto il legislatore, anziché scegliere il risultato ermeneutico a suo avviso preferibile con riferimento alla norma interpretata, indica il risultato che, con riferimento alla stessa norma, non gli aggrada. Peraltro, il chiarimento sulla portata applicativa dell'art.110, comma 7, del TUIR produce degli effetti indiretti significativi nel contrasto alle operazioni di *transfer pricing interno*, soprattutto alla luce di quel filone giurisprudenziale che si è andato fortemente consolidando negli ultimi anni. In base allo stesso, anche nei rapporti domestici, per la valutazione delle manovre sui prezzi di trasferimento va applicato il principio generale dell'art. 9 del TUIR che impone il riferimento al valore di mercato per i corrispettivi e ciò in applicazione del divieto di abuso del diritto (cfr. Cassazione, sentenza n. 12844/2015). In altre parole, secondo questo orientamento giurisprudenziale il valor normale non è derogatorio rispetto al criterio dei corrispettivi e costituisce un principio immanente, avente portata generale, in applicazione del divieto di abuso del diritto, con la conseguenza che l'AF può limitarsi a dimostrare l'esistenza di un differenziale tra corrispettivo e valore normale per procedere ad una rettifica del reddito. Secondo l'A. l'orientamento giurisprudenziale citato non è condivisibile in quanto non vi è dubbio che, da oggi in avanti, per contestare un'elusione fiscale bisognerà far leva, in difetto di disposizioni sostanziali con funzione antielusiva, sulla clausola generale di cui all'art.10-bis dello Statuto del contribuente, con la conseguenza che l'AF avrà l'onere di dimostrare che l'operazione effettuata ha determinato vantaggi fiscali disapprovati dal sistema. In sostanza, non sarà sufficiente dimostrare, come richiede l'art. 110 del TUIR, che esiste una differenza tra valore normale e prezzo e che dalla sostituzione del citato valore al prezzo si avrebbe un incremento del reddito ma bisognerà dimostrare che dalla manovra sui prezzi domestici è scaturito un vantaggio fiscale per il gruppo che di quella manovra ha beneficiato.(WR)

“La *branch exemption* nelle stabili organizzazioni estere di soggetti residenti” di E. DELLA VALLE, ne Il fisco 46/2015, pag. 4412.

Il regime di *branch exemption* disciplinato dal nuovo art. 168-ter del TUIR, siccome introdotto dall'art. 14 del D.Lgs. n. 147/2015, è rivolto alle imprese residenti dotate di una o più stabili organizzazioni all'estero e consiste nella possibilità per i predetti soggetti di optare (irrevocabilmente) per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili alle suddette stabili organizzazioni (tutte, nessuna esclusa). Il regime è applicabile anche alle stabili organizzazioni situate in Paesi *black list* ovvero a quelle situate in Paesi diversi che abbiano prevalenti componenti passive ed un livello di tassazione non superiore alla metà di quello previsto in Italia allorquando sussistano le “esimenti” di cui all'art. 167 del TUIR (anche una sola nel caso di quelle previste nel comma 5). Il predetto regime presenta diverse criticità, tra le quali : i) l'irrevocabilità dell'opzione; ii) il disposto assoggettamento alla disciplina CFC delle stabili organizzazioni estere di *black* o *white list* per cui non si realizzano le esimenti di cui all'art. 167 del TUIR; iii) l'interazione con il regime delle operazioni straordinarie; iv) le modalità di applicazione, in taluni casi, della disciplina dei dividendi provenienti da Paesi *black list*.

E' da attendersi che chiarimenti significativi circa il funzionamento del regime vengano forniti con il provvedimento attuativo che l'ultimo comma del predetto art. 14 prevede debba essere emanato entro 90 giorni dall'entrata in vigore del Decreto legislativo. (PT)

“Trattamento ai fini IRES e IVA degli oneri accessori e preparatori alla cessione di “partecipazioni *pex*” di P. DRAGONE, ne Il fisco 2/2016, pag. 122.

Il contributo in esame è incentrato sul legame tra gli oneri per consulenze legali, contabili e tributarie, ovvero per perizie estimative e *due diligence* (sostenuti sempre più frequentemente dalle società che in fase di riorganizzazione degli assetti societari intendono pianificare la cessione di proprie partecipazioni) e i proventi originati dalla cessione di tali partecipazioni dotate dei requisiti *pex*, per le quali la norma tributaria dispone, rispettivamente ai fini dell'IRES e dell'IVA, l'indeducibilità degli oneri in parola e l'indetraibilità della relativa imposta. In particolare, l'A. ha approfondito, alla luce della prassi, della dottrina e della giurisprudenza, in quali termini debba essere ricostruito il legame tra gli anzidetti oneri e l'operazione di cessione delle partecipazioni, verificando se tale legame, una volta “costitutosi”, permanga indipendentemente dall'esito dell'operazione. Per quanto concerne il regime IRES, occorre considerare che in linea generale l'Amministrazione finanziaria (cfr. Circ. 36/E del 2004) non si è preoccupata di indicare i criteri che consentano di individuare, in modo puntuale, gli oneri direttamente connessi alla cessione delle partecipazioni che si qualificano per il regime *pex*, limitandosi ad introdurre una distinzione concettuale tra “gli oneri accessori” e “altri eventuali oneri”. La dottrina più autorevole (Assonime – Circ. n. 38 del 6 luglio 2005 e n. 13 del 21 aprile 2006) ha assunto come principio di fondo che non devono concorrere nel reddito imponibile gli oneri “direttamente connessi con la cessione di partecipazioni”, a prescindere dalla disposizione normativa che trova di volta in volta applicazione (art. 86, comma 2, piuttosto l'art 109, comma 5, del TUIR) e le modalità pratiche mediante le quali sia assicurato il risultato previsto dalla legge. Pertanto, la stessa dottrina si è espressa nel senso di identificare gli “oneri direttamente connessi con la cessione di partecipazioni” sulla base di un nesso di consequenzialità e di dipendenza diretta tra gli oneri sostenuti e i proventi esenti da tassazione. Gli indici più importanti sui quali basare la valutazione dell'esistenza di tale legame sono quello relativo alle caratteristiche funzionali delle prestazioni ricevute, la volontà del contribuente e, infine, il collegamento temporale. Per quanto riguarda, invece, le norme IVA in materia di cessioni di partecipazioni, trovano un'applicazione peculiare in quanto tali cessioni assumono la natura di operazioni esenti, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 4, del DPR n. 633/1972, determinando rilevanti implicazioni in tema di detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti dei servizi afferenti alla medesima cessione. Dopo diverse considerazioni sul tema della indetraibilità dell'IVA, l'A. conclude l'analisi condividendo l'orientamento, coerente con i principi applicativi dell'IVA, assunto dalla Corte di Giustizia nella sentenza 29 ottobre 2009, causa C-29/08, SKF, in

relazione ad una controversia relativa alla detraibilità dell'IVA sostenuta da una società su prestazioni di servizi in materia di valutazione di titoli, assistenza nelle negoziazioni e consulenza specialistica in materia contrattuale, acquisiti in vista della cessione esente da IVA delle partecipazioni da questa possedute e finalizzata all'acquisizione di capitali per il finanziamento delle altre attività del Gruppo. Da tale orientamento si desume che il concetto di afferenza tra operazioni a monte e operazioni a valle si traduce nell'identificazione di un nesso diretto e immediato se il costo delle prestazioni a monte sia incorporato nel prezzo di specifiche operazioni a valle. Pertanto l'indetraibilità dell'IVA "si impone soltanto se è dimostrata l'esistenza di un nesso, diretto e immediato" e se, per contro, tale nesso manca "deve essere ammessa la detraibilità dell'IVA che ha gravato i servizi a monte" in quanto costituenti "spese generali". Di conseguenza, l'imposta pagata da una società sulle spese connesse alla cessione delle partecipazioni non è detraibile se dette spese si incorporano nel prezzo di cessione delle azioni, esenti dall'IVA, mentre è detraibile se fanno parte delle "spese generali" del soggetto passivo e, in quanto tali, costituiscono elementi del prezzo dei prodotti e dei servizi che esso fornisce in regime di imponibilità. (EF)

"Trasferimento in Italia di imprese estere e valore fiscale degli assets" L. GAIANI, ne Il fisco 47/2015, pag. 4536.

L'art. 12 del D.Lgs. n. 147/2015 disciplina il valore fiscale delle attività e delle passività di imprese estere che trasferiscono la residenza in Italia. Se lo Stato di provenienza è *white list*, l'impresa rimpatriata assume, quale costo finale degli elementi attivi e passivi, il relativo valore normale. In presenza di trasferimenti da paesi *black list*, il valore normale deve essere certificato da un *ruling* preventivo con il Fisco italiano, in mancanza del quale si terrà conto del minore tra costo, importo di bilancio e valore normale.

La norma, che ha effetto già dall'esercizio 2015, lascia aperti numerosi interrogativi, in particolare sui soggetti coinvolti, sulle interrelazioni tra valori fiscali e valori contabili e sulla possibile estensione alle operazioni straordinarie transfrontaliere. (PT)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Reddito delle società commerciali – "Sale and lease back" – Elusione fiscale – Opzione per l'operazione fiscalmente più vantaggiosa – Sussistenza di un concreto interesse economico – Anomalia rispetto alla normale gestione imprenditoriale – Assenza – Esclusione della condotta abusiva.

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 405, in Rass. Trib. 5/2015, pag. 1255.

Nella materia dell'imposizione reddituale, in cui il sindacato antiabusivo può essere riferito soltanto alle operazioni catalogate dal terzo comma dell'art. 37-*bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 600, l'opzione del soggetto passivo per l'operazione negoziale fiscalmente meno gravosa non è sufficiente ad integrare una condotta elusiva, essendo necessario che il conseguimento di un "indebito" vantaggio fiscale, contrario allo scopo delle norme tributarie, costituisca la causa concreta della fattispecie negoziale.

Ne consegue che non ricade nell'art. 37-*bis* un contratto di "sale and lease back", caratterizzato dalla "clausola tandem", in virtù della quale la banca finanziatrice subentra alla società di *leasing* nel credito per i canoni residui, in quanto tale operazione, pur procurando al contribuente un risparmio d'imposta, collegato all'accelerata deducibilità della prima maxi-rata, consente di realizzare un concreto interesse, che rientra nella libertà d'iniziativa economica, sostituendo un pregresso debito bancario con un finanziamento a condizioni migliori, e non risulta, pertanto, irragionevole rispetto alle ordinarie logiche d'impresa.

IRES – Determinazione – Detrazioni – In genere – Operazioni commerciali intercorse con imprese aventi sede in Stati con regimi fiscali privilegiati (cd Paesi “*Black list*”) – Avviso di accertamento d’imposta o di maggiore imposta – Mancata concessione del termine difensivo al contribuente – Violazione del contraddittorio procedimentale – Conseguenze – Fondamento.

Cass., sez. V trib. 7 ottobre 2015, n. 20033, in Rass. Trib. Cass. ODCEC di Roma 12/2015, pag. 5.

In tema di reddito d’impresa, l’Amministrazione finanziaria, prima di procedere all’emissione di un atto impositivo nei confronti del contribuente che compie operazioni commerciali con imprese aventi sede in Stati a fiscalità (cd. Paesi “*black list*”), è tenuta, ai sensi dell’art. 110, comma 11, del DPR n. 917 del 1986, a notificargli un apposito avviso concedendogli la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, la prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione, pena l’annullamento pur non espressamente previsto dalla norma, in sede contenziosa, dell’atto emesso “*ante tempus*” per violazione del contraddittorio procedimentale.

IRES – Determinazione – In genere – *Transfer pricing* – Applicabilità ai rapporti fra imprese dello stesso gruppo tutte domiciliate in Italia.

Cass., sez. IV-V trib. 22 giugno 2015, n. 11844, in Rass. Trib. Cass. ODCEC di Roma 12/2015, pag. 26.

La corretta quantificazione delle spese detraibili, richiede, in caso di *transfer pricing*, che la valutazione dei beni e dei servizi trasferiti avvenga in coerenza alla disciplina di carattere generale enunciata nell’art. 9 del DPR 917/1986; e questo principio trova applicazione anche in caso di *transfer pricing* interno cioè di rapporti fra società operanti in Italia e anche ove le società siano soggette al medesimo regime fiscale.

Commissioni tributarie di merito

IRES – Spese per prestazioni di lavoro dipendente rese da un membro del Cda di società di capitali – Deducibilità.

Comm. trib. prov. di Firenze 15 aprile 2015, n. 421/1/15, nel sito web www.eutekne.it.

La Commissione ha stabilito che sia il compenso di consigliere di amministrazione sia la retribuzione al dipendente sono costi della Società, il che comporta la loro deducibilità.

IRES – Cessione d’azienda – Responsabilità cessionario.

Comm. trib. prov. di Terni, 14 dicembre 2015, n. 424/01/15, nel sito web www.eutekne.it.

Nel caso di un’operazione di acquisto di ramo d’azienda, l’obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti dell’amministrazione finanziaria e degli enti preposti all’accertamento dei tributi.

I debiti non certificati rimangono comunque al di fuori dell’obbligazione solidale del cessionario.

REDDITI DI CAPITALE

Giurisprudenza

Redditi di capitale – Interessi corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell’Unione Europea – Beneficiario effettivo – Esenzione da ritenuta.

Comm. trib. prov. di Milano 2 dicembre 2015, n. 9819/1/15, nel sito web www.eutekne.it.

Per provare la qualifica di beneficiario effettivo necessaria ai fini dell’esenzione da ritenuta sugli interessi corrisposti alle società consociate comunitarie è necessario che:

- il reddito venga ad esso imputato secondo la legge fiscale dello Stato in cui esso risiede;
- il soggetto cui il reddito è imputato non deve avere alcun obbligo, legale o contrattuale, di trasferire il reddito ad altro soggetto, sulla base di una obbligazione originariamente collegata al reddito ricevuto.

Mentre la prima circostanza può facilmente essere accertata mediante la ricezione del certificato di residenza convenzionale rilasciato dalle autorità fiscali dello stato di residenza del supporto beneficiario effettivo, la seconda circostanza deve essere oggetto di separata verifica che non deve competere al sostituto d’imposta.

I certificati emessi dalle autorità fiscali straniere hanno valenza probatoria vincolante e quando nelle predette certificazioni viene confermata la presenza dei requisiti per l’applicazione della convenzione, l’Ufficio non può mettere in discussione l’autenticità dell’attestazione.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Ammortamenti maggiorati per il costo d’acquisto di beni strumentali nuovi” di G. ANDREANI e A. TUBELLI, ne Il fisco 4/2016, pag. 311.

Con l’obiettivo di incentivare l’acquisto di beni strumentali nuovi la Legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015) introduce, in una logica di continuità con altri strumenti già introdotti in passato e prossimi ormai alla scadenza, un nuovo *bonus* fiscale che consente di computare, ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili, il costo dell’investimento maggiorato del 40%. Il *bonus* investimenti spetta non solo ai soggetti titolari di redditi d’impresa, com’era per il credito d’imposta di cui al D.L. 91/2014 (Credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi), ma è esteso anche agli esercenti arti e professioni titolari di redditi di lavoro autonomo. In estrema sintesi, oltre alle società di persone, alle società di capitali, agli enti commerciali, agli enti non commerciali, compete anche alle imprese individuali, ai lavoratori autonomi nonché alle stabili organizzazioni in Italia di imprese estere. L’agevolazione dovrebbe spettare anche ai contribuenti minimi, mentre ne sarebbero esclusi i contribuenti c.d. forfetari, che determinano il reddito attraverso un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi. Nello stesso senso vanno i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate nelle risposte fornite a Telefisco dello scorso 28 gennaio, che confermano l’applicazione del *bonus* per i contribuenti “minimi” e l’esclusione per i “forfetari”. Sensibilmente diverso rispetto al credito d’imposta nuovi investimenti appare l’ambito oggettivo del *bonus* investimenti, per il quale sono richiesti esclusivamente il requisito della strumentalità e quello della novità. Per quanto riguarda il requisito della strumentalità, il *bonus* non è applicabile agli acquisti di beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce) mentre dubbia, a parere dell’A., sembra la fruibilità in ipotesi di materiali di consumo da utilizzare nella manutenzione e riparazione di impianti e macchinari. Quanto al requisito della “novità”, presente anche in altri provvedimenti di incentivazione, dovrebbero ritenersi esclusi gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati. A tal proposito,

L'Ade ha chiarito in diverse pronunce il concetto di "novità", ricomprendendo in questa categoria anche i beni da esposizione e quelli utilizzati dai venditori a scopo esclusivamente dimostrativo. Come detto prima, a differenza del precedente meccanismo (Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi), restano del tutto irrilevanti l'ammontare del costo, il luogo di utilizzo (cd. requisito della territorialità) e la categoria di appartenenza (secondo la classificazione ATECO). Sotto quest'ultimo profilo, invero, il comma 93, art.1, della legge n. 208/2015 si limita a stabilire che il *bonus* investimenti non si applica: i) ai fabbricati e alle costruzioni; ii) ai beni per i quali il DM 31/12/88 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%; iii) a taluni beni specificamente elencati nell'allegato alla legge stessa (materiale rotabile e ferrotranviario, aerei completi di equipaggiamento, etc). Sotto il profilo temporale il testo normativo prevede un ambito ben definito entro cui effettuare gli investimenti (15 ottobre 2015 – 31 dicembre 2016) ed al riguardo dovrebbero comunque valere, anche per i soggetti *IAS Adopters*, i criteri generali previsti dall'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR. In pratica, per i beni mobili rileva la data di consegna o spedizione oppure, se diversa o successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Per i cespiti acquistati mediante contratto di appalto rileva la data di ultimazione della prestazione, salvo la presenza di stati di avanzamento lavori (SAL) verificati ed accettati dal committente mentre per i beni in leasing, il momento di effettuazione dell'investimento dovrebbe coincidere con la data di decorrenza del contratto. L'elemento più innovativo, rispetto alle precedenti agevolazioni aventi ad oggetto l'acquisizione di beni strumentali nuovi, concerne sicuramente il meccanismo di funzionamento. Con il *bonus* investimenti si accorda al soggetto passivo una deduzione extracontabile del 40% del costo di acquisto, riferita a quote di ammortamento e quota capitale dei canoni di leasing, che dovrà essere ripartita in modo lineare sull'intera vita utile del bene. La differenza principale, rispetto agli altri incentivi conosciuti, sta nel fatto che con il *bonus* investimenti il beneficio fiscale non è immediato ma risulta "spalmato" lungo tutto il periodo di ammortamento o di deduzione dei canoni di leasing relativi ai beni agevolati. Il meccanismo introdotto dalla norma, inoltre, facendo riferimento esclusivo agli ammortamenti ed ai canoni, non incide sul valore fiscale del bene, che resta invariato, con il risultato che la maggiore deduzione non assume rilevanza ai fini delle altre norme fiscali che riguardano i beni ammortizzabili, quali, ad esempio, quelle relative alla determinazione delle plus/minusvalenze (art. 86, comma 2, TUIR) ed al plafond per la deducibilità delle spese di manutenzione (art. 102, comma 6, TUIR). Trattandosi di un beneficio agganciato agli ammortamenti (o ai canoni) e, soprattutto, diluito nel tempo, la piena fruizione è assicurata solo nel caso in cui il bene venga ceduto, o comunque distolto per altre ragioni dal complesso aziendale, solo successivamente alla conclusione del piano di ammortamento (o del contratto di leasing). Non è previsto, inoltre, alcun meccanismo di *recapture* dei maggiori ammortamenti dedotti in caso di cessione del bene prima della fine del processo di ammortamento. L'agevolazione di cui si discute non costituisce aiuto di Stato e quindi è cumulabile con altre misure di favore. L'A. si sofferma sul caso particolare di beni acquistati con contributi, per i quali dovrebbe valere la maggiorazione delle quote di ammortamento ma non anche dei contributi, risultando fiscalmente rilevanti solo gli importi riconosciuti. Per quanto riguarda il leasing il testo normativo dispone esclusivamente che la maggiorazione del 40% vale "con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria" senza chiarire il meccanismo applicativo dell'agevolazione per i beni acquistati mediante contratto di locazione finanziaria. In virtù di una sostanziale equiparazione tra acquisto e leasing, Assilea nella circolare n. 25/2015 ha sostenuto che la maggiorazione non risulta applicabile alla componente interessi, rappresentativa del costo del finanziamento, ma solo a quella capitale.(WR)

“Aspetti controversi della rinuncia ai crediti dei soci: il valore fiscale” di R. PARISOTTO, ne Il fisco 1/2016, pag. 14.

Con il “Decreto crescita e internazionalizzazione” (D.Lgs. 147/2015) il legislatore ha riformulato, con effetto dal 1° gennaio 2016 (per i soggetti c.d. solari) l'art.88, comma 4, del TUIR, al fine di modificare significativamente il regime fiscale applicabile alla rinuncia ai crediti dei soci verso la società. In particolare è stata prevista la rilevanza fiscale a titolo di sopravvenienza attiva di quella

parte della rinuncia che eccede il valore fiscalmente riconosciuto del credito, passando da un regime di sostanziale irrilevanza ad un regime di piena rilevanza fiscale variabile a seconda del valore fiscale del credito. In base al nuovo comma 4-*bis*, dell'art.88, quindi, viene considerato come apporto del socio solo la parte di rinuncia che corrisponde al valore fiscalmente riconosciuto del credito. Il valore fiscale deve essere comunicato per iscritto dal socio ed in carenza di questa comunicazione il valore del credito è assunto pari a zero. L'A. proprio in merito a quest'ultimo citato obbligo di comunicazione, che incombe sul socio creditore rinunciatario, evidenzia alcuni aspetti critici con riferimento in particolare: i) all'ipotesi di socio non residente; ii) al socio/impresa residente che abbia effettuato svalutazioni di crediti per masse; iii) al caso di rinuncia parziale del credito. Per quanto attiene al primo punto ("socio creditore estero"), non è chiaro se, e soprattutto in base a quali norme tributarie il socio possa ricostruire il valore fiscale da comunicare. Secondo l'A. potrebbe essere ammessa la possibilità di riconoscere il valore fiscale secondo la normativa del Paese estero, a condizione che con quest'ultimo sussista un adeguato scambio di informazioni. Sarebbe eccessivamente penalizzante per il debitore-partecipato, invece, considerare il valore pari a zero dal momento che genererebbe anche una disparità di trattamento a seconda della composizione della compagine societaria (italiana/estera), entrando in netto contrasto proprio con l'intento di "internazionalizzazione" cui si ispira il Decreto. Con riferimento al secondo punto ("svalutazioni crediti per masse") non dovrebbe essere da ostacolo la scelta dell'impresa di svalutare tutti i crediti in base ad un'unica percentuale con la costituzione di un unico fondo rettificativo. In questo caso la svalutazione per masse vale come svalutazione del singolo credito e l'impresa creditrice attribuisce pro-quota al singolo credito, componente la massa, una porzione della svalutazione complessiva. Con riferimento, infine, al terzo punto ("rinuncia parziale del credito precedentemente svalutato") l'A. ritiene prudentiale l'utilizzo di un criterio proporzionale rispetto all'ammontare rinunciato.

La disciplina della rinuncia al credito da parte dei soci è basata sul valore fiscale del credito, valore che, oltre ai problemi già discussi sopra, non è sempre facile determinare. A tal proposito, i recenti interventi normativi in tema di perdite su crediti hanno stabilito, con una norma di carattere interpretativo, che la deduzione delle perdite su crediti di modesta entità e su quelli vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali (art.101, comma 5, del TUIR), può essere effettuata, anziché nell'esercizio in cui sussistono gli elementi certi e precisi, in quello in cui il credito deve essere cancellato dal bilancio in applicazione dei principi contabili adottati. Proprio con riferimento a questi ultimi interventi rimangono dubbi significativi (scelta univoca del criterio di deduzione, applicazione alle svalutazioni per masse e non a quelle effettuate in modo analitico), che possono incidere anche sulla quantificazione del credito oggetto di eventuale rinuncia e che quindi sarebbe preferibile risolvere almeno in via interpretativa.

Ulteriore novità riguarda la conversione del credito in partecipazioni, laddove il valore fiscale delle stesse deve essere assunto in misura pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore anche per effetto della conversione stessa. L'A. sottolinea come il legislatore abbia ipotizzato una sorta di "istantanea fiscale" della fiscalità del credito in capo al socio che si va a riprodurre nel costo fiscale della partecipazione.(WR)

"Deduzione fiscale abbreviata per le riorganizzazioni societarie" di R. PARISOTTO, ne Il fisco 4/2016, pag. 326.

I commi 95 e 96, art.1, della L. n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) intervengono sulla disciplina del riallineamento c.d. opzionale delle differenze tra valori contabili e fiscali, relativi ai beni immateriali, derivanti da operazioni di aggregazione aziendale. In particolare, viene ridotta da 10 a 5 anni la durata del periodo di ammortamento di marchi ed avviamenti riallineati a norma dell'art. 15, comma 10, del D.L. 185/2008.

Considerato che le operazioni di aggregazione aziendale, neutre da un punto di vista fiscale, in genere vedono l'emersione di un disallineamento tra valori civilistici e fiscali dei beni aziendali il legislatore ha definito degli strumenti per affrancare questo disallineamento, ed in particolare: i) l'opzione per il riallineamento degli elementi dell'attivo classificati tra le immobilizzazioni materiali e

immateriali, con applicazione dell'imposta sostitutiva a scaglioni (a seconda dei maggiori valori da riallineare) di cui all'art. 176, comma 2-ter, del TUIR; ii) l'opzione per il riallineamento di avviamenti, marchi e altre immobilizzazioni immateriali con applicazione dell'imposta sostitutiva in misura fissa del 16%, di cui all'art. 15, comma 10, del D.L. 185/2008. Quest'ultimo riallineamento attribuisce il beneficio di ridurre il periodo di ammortamento previsto per marchi e avviamenti da quello ordinario di 18 anni a quello più favorevole di 10. Come detto sopra, il comma 95 della Legge di stabilità 2016, ferme restando tutte le altre condizioni, riduce ulteriormente il periodo di ammortamento da 10 a 5 esercizi.

Sebbene la norma richiami espressamente il solo comma 10, si deve ritenere applicabile anche alle situazioni ricadenti nei commi 10-bis e 10-ter, vale a dire ai plusvalori latenti nelle partecipazioni di controllo, vista la sostanziale equiparazione tra le operazioni e la circostanza che la disciplina di questi ultimi riallineamenti citati non è autonoma ma si basa sul rinvio a quella prevista per marchi ed avviamenti. La nuova disposizione si applica alle operazioni di aggregazione aziendale poste in essere a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015, per i soggetti "solari", quindi, dal 2016.

Il riallineamento non ha risvolti solo dal punto di vista fiscale ma produce effetti anche sul versante civilistico, in quanto comporta la rilevazione di DTA nei bilanci individuali dei soggetti che hanno esercitato l'opzione per il riallineamento a fronte dei vantaggi correlati alle variazioni in diminuzione da apportare in sede di dichiarazione dei redditi. L'iscrizione di rilevanti ammontari di DTA, soprattutto nei bilanci bancari, aveva generato situazioni conflittuali a livello di Vigilanza europea del settore e costretto il legislatore a correre ai ripari mediante l'introduzione di norme che consentissero, al ricorrere di determinate condizioni (perdita civilistica o fiscale), la conversione di parte di queste imposte anticipate (DTA) in crediti d'imposta.

L'A. sottolinea come, per effetto delle innovazioni commentate, al vantaggio della riduzione del periodo di ammortamento si aggiunge l'ulteriore beneficio della riduzione del periodo di recupero della connessa fiscalità anticipata, rendendo, di fatto, più "concreta" la rilevazione ed iscrizione in bilancio delle richiamate DTA.

La convenienza dell'esercizio dell'opzione per il riallineamento dovrà tener conto, oltre che della riduzione della durata del periodo di ammortamento, anche del minor vantaggio collegato alla riduzione dell'aliquota IRES, con effetto dal 2017, dal 27,5% al 24% per la maggior parte dei soggetti passivi d'imposta, ad eccezione di banche ed altri enti finanziari.(WR)

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Fringe benefits – Immobile concesso in uso all'amministratore – Imponibilità – Omesse ritenute alla fonte – Recupero a tassazione – Legittimità.

Cass., sez. trib. 25 novembre 2015, n. 24007, nel sito web www.eutekne.it.

E' legittima la ripresa a tassazione per omesse ritenute alla fonte su compensi in natura e, segnatamente, la concessione a titolo gratuito di locali ad uso foresteria, in favore di un dipendente che rivestiva all'epoca la carica di amministratore della società contribuente, attesa l'esistenza di un principio di onnicomprensività alla sfera reddituale delle erogazioni a qualsiasi titolo corrisposte al dipendente, in relazione al rapporto di lavoro, anche con riferimento all'ipotesi di "fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato".

Ne consegue che, spetta non già all'amministrazione finanziaria, bensì al contribuente, l'onere di provare che, in concreto, le specifiche modalità di utilizzo a titolo gratuito di un immobile, in connessione al rapporto di lavoro, comportino un'eccezione a quella previsione normativa generale.

RISCOSSIONE

Prassi Amministrativa

Riscossione – Compensazione delle eccedenze di ritenute – Disapplicazione di sanzioni.

Ris. Agenzia delle Entrate 28 gennaio 2016, n. 7/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La Risoluzione in applicazione dell'art. 10 dello Statuto del Contribuente, ritiene che sussistano le condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni nell'ipotesi in cui i sostituti abbiano effettuato il versamento delle ritenute di competenza dei mesi da gennaio a marzo 2015, non adeguandosi alla nuova disciplina di cui all'art. 15 D.Lgs. 175/2014.

Quanto precede vale sia nell'ipotesi in cui i sostituti abbiano inteso evidenziare la compensazione solo nel modello 770/2016, sia nell'ipotesi in cui abbiano presentato tardivamente o presenteranno un nuovo modello F24 a saldo zero entro il termine di presentazione del modello 770/2016.

Giurisprudenza

Riscossione – Operazione di scissione parziale della società – Responsabilità solidale illimitata delle società partecipanti alla scissione.

Comm. trib. reg. de L'Aquila 26 ottobre 2015, n. 1117/7/15, nel sito web www.eutekne.it.

In una fattispecie di operazione di scissione parziale, per i debiti fiscali della scissa relativi a periodi d'imposta anteriori l'operazione, rispondono, ai sensi dell'art. 173, comma 13, DPR 22 dicembre 1986, n. 917, solidalmente illimitatamente tutte le società partecipanti la scissione. E questo diversamente dalla disciplina della responsabilità delle partecipanti la scissione relativa alle obbligazioni civili, per la quale, invece, gli artt. 2506-*bis*, comma 2 e 2506-*quater*, comma 3, c.c. prevedono precisi limiti.

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Conferimento di beni immobili – Imposta ipotecaria, imposta catastale – Sempre dovuta.

Comm. trib. Il grado di Bolzano, sez. I, 6 marzo 2015, n. 37, in [Trusts e att. fid.](#) 1/2016, pag. 70.

Il conferimento di beni immobili in *trust* integra la costituzione di un vincolo di destinazione sugli stessi, che, ai sensi dell'art. 2, comma 49, DL n. 262/2006, è assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni, nonché, per espresso richiamo operato dall'art. 2, D.Lgs. n. 347/1990 a tale imposta, alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, le quali sono dovute anche in caso di esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, nel qual caso deve farsi ricorso, per determinare la base imponibile, al valore virtuale che gli immobili in *trust* assumono nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Vincolo su beni immobili – Imposta sulle successioni e donazioni – Imposta ipotecaria, Imposta catastale – Sempre dovuta.

Comm. trib. Il grado di Bolzano, sez. I, 29 aprile 2015, n. 50, in Trusts e att. fid. 1/2016, pag. 73.

Il conferimento in *trust* integra la costituzione di un vincolo di destinazione, con consequenziale applicazione, ai sensi dell'art. 2, comma 47, DL n. 232/2006, dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Il *trust* presuppone l'alienazione dei beni del disponente, di talché viene a realizzarsi l'effetto traslativo implicante l'assoggettamento alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

IVA

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IVA – Operazioni di cambio valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale – Bitcoin – Prestazioni di servizi a titolo oneroso – Esenzione.

Corte di Giust. UE, sez. V, 22 ottobre 2015, n. C-264/14, in Corr. Trib. 2/2016, pag. 145.

Costituiscono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso e sono esenti da IVA le operazioni di cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale “*bitcoin*”, e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute, da una parte, e, dall'altra, il prezzo al quale le vende ai suoi clienti.

REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Interpretazione degli atti – Principio generale antielusivo – Applicabilità – Vantaggio fiscale e causa economica – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 11 dicembre 2015, n. 25005, ne Il fisco 4/2016, pag. 380.

Ai fini della disposizione antielusiva per l'imposta di registro di cui all'art. 20 del DPR n. 131/1986, è indifferente che il vantaggio fiscale, cui l'atto o il collegamento negoziale danno luogo, sia o meno sostenuto da un'apprezzabile causa economica. Tale disposizione, infatti, soltanto stabilisce che l'atto o il collegamento negoziale di una pluralità di atti debbono essere tassati in ragione dell'effetto cui concretamente danno luogo e cioè secondo la loro intrinseca natura.

TRUST

Giurisprudenza

Tribunali

Trust interno autodichiarato – Mancanza di interesse meritevole di tutela – Nullità.

Trib. di Monza, 13 maggio 2015, n. 1425, in Trusts e att. fid. 1/2016 pag. 58.

Deve ritenersi nullo il *trust* autodichiarato il cui scopo proclamato è vincolare la quota di ½ della proprietà di un immobile al soddisfacimento dei bisogni e delle esigenze della famiglia del disponente e il cui effettivo piano causale viene di fatto a coincidere con la mera segregazione dei beni in danno dei creditori, in quanto l'interesse in concreto perseguito attraverso la sua istituzione non è meritevole di tutela da parte dell'ordinamento interno.

Siffatto *trust* deve ritenersi non riconoscibile, in quanto si contrappone alla conservazione della garanzia patrimoniale generica rappresentata dal patrimonio del debitore, principio inderogabile dell'ordinamento interno.

Trust interno – Società trustee costituita ad hoc e senza dipendenti – Nullità del trust – Esclusione.

Trib. di Piacenza, 6 luglio 2015, n. 539, in Trusts e att. fid. 1/2016, pag. 62.

La duplice circostanza che il disponente conservi l'effettivo controllo e la gestione dei beni in *trust* e che il *trustee* sia una società costituita *ad hoc* e senza dipendenti, sebbene deponga per la non effettività del *trust*, non vale a provare che il *trust* abbia l'esclusivo scopo di frodare i creditori e dunque sia nulla.

Corte di Cassazione

Atto istitutivo di trust – Registro (imposta di) – Atto a titolo oneroso – Applicazione dell'imposta in misura proporzionale – Atto a titolo gratuito – Applicazione dell'imposta in misura fissa.

Cass., sez. trib. 18 dicembre 2015, n. 25480, nel sito web www.eutekne.it.

E' errato affermare che l'atto istitutivo di un *trust* andrebbe annoverato nell'alveo degli atti a contenuto patrimoniale per il solo fatto che il consenso prestato riguarda un vincolo su beni muniti di valore economico.

Una tale affermazione contrasta sia con le caratteristiche tipiche del *trust* come istituto giuridico, sia e soprattutto con le caratteristiche del sistema impositivo di registro, in cui l'elemento essenziale cui connettere la nozione di prestazione "a contenuto patrimoniale", ex art. 9 della tariffa, è l'onerosità.

Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro è necessario determinare se l'atto istitutivo del *trust* è annoverabile tra gli atti onerosi o tra gli atti gratuiti, tassati, nel primo caso in misura proporzionale e, nel secondo caso, in misura fissa.

Commissioni tributarie di merito

Trust autodichiarato – Vincolo su beni immobili – Imposta sulle successioni e donazioni – Aliquota 8%.

Comm. trib. prov. di Lodi, sez. I, 18 giugno 2015, n. 131, in Trusts e att. fid. 1/2016, pag. 74.

L'atto istitutivo di *trust*, in quanto costitutivo di un vincolo di destinazione di per sé rilevante ai fini impositivi ai sensi dell'art. 2, comma 47, DL n. 262/2006, convertito con modificazioni dalla Legge n. 286/2006, è soggetto all'imposta proporzionale sulle successioni e donazioni, la cui aliquota, nel caso in cui il beneficiario sia lo stesso disponente, è pari all'8%, come previsto dalla lett. c) del comma 49 del suddetto articolo, non rientrando il disponente in alcuna delle altre categorie che possono godere di aliquota inferiore.

Trust autodichiarato – Vincolo su beni immobili – Imposta sulle successioni e donazioni – Non dovuta se non quando avverrà il trasferimento al beneficiario.

Comm. trib. reg. di Perugia, sez. II, 8 luglio 2015, n. 407, in Trusts e att. fid. 1/2016, pag. 76.

Le formalità di trascrizione e voltura catastale relative ad immobili conferiti in un *trust* auto dichiarato non possono essere assoggettate all'imposta proporzionale, bensì alla tassazione in misura fissa, in quanto in capo al *trustee*, che in siffatto *trust* è lo stesso disponente, non si verifica alcun arricchimento patrimoniale attuale, difettando completamente *l'animus donandi*. Soltanto al momento del trasferimento finale in capo ai beneficiari si realizzerà il presupposto applicativo dell'imposizione proporzionale, configurandosi tale trasferimento come atto sottoposto a condizione sospensiva, la quale può concretarsi, ad esempio, nella morte del disponente o nella scadenza del termine finale di *trust*.

Trust auto dichiarato - Costituzione vincolo di destinazione autodichiarato – Imposte di registro ed ipotecaria – Applicabilità – In misura fissa.

Comm. trib. prov. di Lucca, sez. III 17 novembre 2015, n. 728, ne Il fisco 3/2016, pag. 288.

Il *trust* autodichiarato non comporta trasferimento di ricchezza, essendo caratterizzato dal mero effetto di segregazione patrimoniale. Il vincolo di destinazione si forma, infatti, sullo stesso patrimonio del disponente, sicchè all'atto costitutivo del *trust* autodichiarato non possono che applicarsi le imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa, con esclusione di quella proporzionale sulle successioni e donazioni.

Trust – Trust autodichiarato – Imposta sulle successioni e donazioni – Applicabilità.

Comm. trib. reg. di Milano 9 dicembre 2015, n. 5278/7/15, nel sito web www.eutekne.it.

L'art. 2, comma 47, del DL n. 262/2006, che ha reintrodotto l'imposta di successione e donazioni, include nel suo ambito la "costituzione di vincoli di destinazione", e ciò a prescindere dall'intenzione liberale o meno che muove il disponente. La lettura testuale della norma include di per sé anche il *trust* autodichiarato in quanto idoneo a segregare i beni immobili sia rispetto al patrimonio personale del disponente sia rispetto a quello dell'intestatario di tali beni con la conseguente costituzione di un patrimonio con specifica autonomia giuridica.

Dottrina

ALBANO G., “Il nuovo regime della “ <i>branch exemption</i> ” tra obiettivi di competitività e difficoltà operative” (IRES)	Pag. 14
ANDREANI G., TUBELLI A., “Ammortamenti maggiorati per il costo d’acquisto di beni strumentali nuovi” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 19
BEGHIN M., ““ <i>Transfer pricing</i> interno”, interpretazione autentica “rovesciata” e prova della fattispecie elusiva” (IRES)	“ 15
DELLA VALLE E., “La <i>branch exemption</i> nelle stabili organizzazioni estere di soggetti residenti” (IRES)	“ 16
D’AVOSSA M., “ <i>Patent box</i> ” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 8
DRAGONE P., “Trattamento ai fini IRES e IVA degli oneri accessori e preparatori alla cessione di “partecipazioni <i>pex</i> ” (IRES)	“ 16
GAIANI L., “Trasferimento in Italia di imprese estere e valore fiscale degli <i>assets</i> ” (IRES)	“ 17
GALARDO S.M., “Gruppi europei e consolidato tra sorelle: la designazione ed il periodo transitorio” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)	“ 7
GALLO F., “La nuova frontiera dell’abuso del diritto in materia fiscale” (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)	“ 1
GIACONIA M., PREGAGLIA A., “Conferimenti dall’estero nella disciplina antielusiva ACE” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 8
LAROMA JEZZI, “Il mito della antinomia tra la clausola antidiscriminatoria del Modello OCSE e la norma interna sui costi “ <i>black list</i> ” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)	“ 7
LEO M., “ <i>Patent box</i> alla ricerca di regole certe” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 9
LIBURDI D., RANOCCHI P., “Sanzioni per omessi versamenti e ravvedimento operoso: le novità della riforma” (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 12
PARISOTTO R., “Aspetti controversi della rinuncia ai crediti dei soci: il valore fiscale” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 20
PARISOTTO R., “Deduzione fiscale abbreviata per le riorganizzazioni societarie” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 21
PENNESI M., TRABATTONI G., “Disciplinato il fondo di dotazione delle stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi internazionali CFC)	“ 13

RIZZARDI R., “Sentenza Dolce e Gabbana: i chiarimenti su elusione e funzione di direzione e coordinamento” (ELUSIONE)	Pag. 11
TRAINOTTI A., “Regime del <i>patent box</i> tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 10
ZIZZO G., “La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea” (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 2

Prassi Amministrativa

Studio Consiglio Nazionale del Notariato, n. 151/2015/T (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 3
Prov. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2016, n. 27. (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	“ 1
Ris. Agenzia delle Entrate 28 gennaio 2016, n. 7/E (RISCOSSIONE)	“ 23

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Corte di Giust. UE, sez. V 22 ottobre 2015, n. C-264/14 (IVA)	“ 24
---	------

Tribunali

Trib. di Monza, 13 maggio 2015, n. 1425 (TRUST)	“ 25
Trlb. di Piacenza 6 luglio 2015, n. 539 (TRUST)	“ 25

Corte Costituzionale

Corte Cost. 7 luglio 2015, n. 132 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 13
--	------

Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 405 (IRES)	“ 17
Cass., sez. IV-V trib. 22 giugno 2015, n. 11844 (IRES)	“ 18
Cass., sez. V trib. 18 settembre 2015, n. 18355. (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4

Cass., sez. V 7 ottobre 2015, n. 20033 (IRES)	Pag. 18
Cass., sez. trib. 25 novembre 2015, n. 24007 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 22
Cass., sez. V trib. 25 novembre 2015, n. 24024 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
Cass., sez. trib. 2 dicembre 2015, n. 24589 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 12
Cass., SS.UU. 9 dicembre 215, n. 24823 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
Cass., sez. trib. 11 dicembre 2015, n. 25005 (REGISTRO (Imposta di))	“ 24
Cass., sez. trib. 18 dicembre 2015, n. 25480 (TRUST)	“ 25
Cass., sez. trib. 23 dicembre 2015, n. 25908 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 5
Cass., sez. V, 30 dicembre 2015, n. 26117 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 5
Cass., sez. trib. 30 dicembre 2015, n. 26057 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 5
Cass., sez. V trib 30 dicembre 2015, n. 26060 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 6
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. trib. Il grado di Bolzano, sez. I, 6 marzo 2015, n. 37 (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposta))	“ 23
Comm. trib. prov. di Firenze 15 aprile 2015, n. 421/1/15 (IRES)	“ 18
Comm. trib. Il grado di Bolzano, sez. I 29 aprile 2015, n. 50 (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))	“ 24
Comm. trib. prov. di Lodi, sez. I 18 giugno 2015, n. 131 (TRUST)	“ 26
Comm. trib. reg. di Perugia, sez. II 8 luglio 2015, n. 407 (TRUST)	“ 26
Comm. trib. prov. di Vicenza, 28 settembre 2015, n. 792/4/15 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 6
Comm. trib. reg. de L'Aquila 26 ottobre 2015, n. 1117/7/2015 (RISCOSSIONE)	“ 23
Comm. trib. di Lucca, sez. III 17 novembre 2015, n. 728. (TRUST)	“ 26

Comm. trib. prov. di Milano, 2 dicembre 2015, n. 9819/1/15
(REDDITI DI CAPITALE)

Pag. 19

Comm. trib. reg. 9 dicembre 2015, n. 5278/7/15
(TRUST)

“ 26

Comm. trib. prov. di Terni, 14 dicembre 2015, n. 424/01/15
(IRES)

“ 18