



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*3/2015*

*Maggio – Giugno*

### ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“La nuova *tax compliance* tra *voluntary disclosure* e ravvedimento lungo”,  
di **G. FORMICA** e **P. FORMICA**. Pag. 1

“La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo ottima la relazione”,  
di **A. MANZITTI** e **M. FANNI**. “ 1

Accertamento – Diritto del contribuente al contraddittorio nella fase precontenziosa o endoprocedimentale – Sussiste – Costituisce un principio sancito dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei Diritti fondamentali dell’Unione europea – Diritto del contribuente di essere ascoltato e di manifestare il proprio punto di vista prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento lesivo – Consegue.

Imposte e tasse – Accertamento – Necessità del contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente nella fase precontenziosa o endoprocedimentale – Sussiste – Obbligo di consentire al contribuente di essere ascoltato e di manifestare il proprio punto di vista prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento lesivo – Consegue.

**Corte di Giust. UE, sez. V, 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C-130/13.** “ 3

### ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“La qualificazione del reddito prodotto all’estero”, di **G. ALBANO**. “ 3

“*Restyling* per la deducibilità degli interessi passivi”, di **G.M. COMMITTERI**. “ 4

### AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Agevolazioni – ACE – Maggiorazione per le società quotate – Trasformazione delle eccedenze IRES in credito di imposta IRAP – Disciplina antielusiva speciale – Chiarimenti.

**Circ. Agenzia delle Entrate 3 giugno 2015, n. 21/E.** “ 5

### ELUSIONE

Elusione – Ristrutturazioni aziendali – Mancanza – Strumento giuridico alternativo – Non si configura – Abuso del diritto.

**Cass., sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 439.** “ 6

Accertamento – Disposizioni antielusive – Prove del disegno elusivo a carico dell’Amministrazione finanziaria – Necessità – Esistenza di un alternativo strumento giuridico idoneo al raggiungimento dell’obiettivo perseguito dal contribuente. Necessità.

**Cass., sez. trib. 27 marzo 2015, n. 6226.** “ 6

### VIOLAZIONI E SANZIONI

“Il nuovo ravvedimento operoso”, di **S. GALEAZZI**. “ 6

“Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario”, di **L. SALVINI**. “ 7

### **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

Processo tributario – Impugnazioni – Appello – Proposizione da Ufficio diverso da quello nei cui confronti è stata emessa la sentenza di primo grado – Ammissibilità – Parte rimasta contumace in primo grado – Proposizione di appello – Ammissibilità.

**Cass., sez. trib. 11 marzo 2015, n. 4862.** “ 8

Rimborsi d'imposta – Istanza di rimborso – Accoglimento parziale – Rigetto implicito per la parte non rimborsata – Impugnazione del provvedimento quale diniego parziale espresso – Ammissibilità – Nuova istanza di rimborso per il residuo – Inammissibilità.

**Cass., sez. trib. 22 aprile 2015, n. 8195.** “ 8

Processo tributario – Impugnazioni – Consumazione dell'impugnazione.

**Cass., sez. trib. 18 maggio 2015, n. 10145.** “ 8

Processo tributario – Contenzioso – Ricorso cumulativo – Calcolo del contributo unificato – Questione di legittimità costituzionale.

**Comm. Trib. Prov. Di Campobasso, 7 maggio 2015, n. 271/1/15.** “ 9

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC**

“L'applicazione del regime CFC nel Modello UNICO SC 2015”, di **G.M. COMMITTERI** e **E. RIBACCHI.** “ 9

“CFC, mercato locale e rapporti infragruppo in Paesi *white list*: una normativa mediatica da non sopravvalutare”, di **S. COVINO** e **R. LUPI.** “ 10

“La nuova fiscalità *cross-border* per le imprese e gli investitori”, di **E. DELLA VALLE.** “ 10

“Normativa CFC: dall'attuale concetto di *passive income* ai possibili sviluppi *de lege ferenda*”, di **M. THIONE** e **M. BARGAGLI.** “ 11

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazioni dei redditi**

“Consolidato fiscale: l'addio alla comunicazione dell'opzione rende inutile la remissione *in bonis*”, di **G. SCIFONI.** “ 11

### **IRES**

“La responsabilità delle beneficiarie per i debiti tributari della scissa tra norme civilistiche e fiscali”, di **F. DAMI.** “ 12

“Le ipotesi negative di stabile organizzazione. Spunti problematici e sviluppi interpretativi”, di **A.M. GAFFURI.** “ 13

“Le proposte di modifica al credito per imposte estere”, di **R. MICHELUTTI.** “ 13

“Il regime opzionale di *branch exemption*”, di **A. TRABUCCHI** e **F. CERULLI IRELLI.** “ 14

“Criteri di riparto del costo della partecipazione originaria nella società scissa”, di <b>G. VASAPOLLI</b> e <b>A. VASAPOLLI</b> .	<b>Pag. 15</b>
“Agenzia delle Entrate: il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero”, di <b>M. VINCENTI</b> .	“ 15
IRES – Operazioni straordinarie – Scissione non proporzionale con attribuzione di partecipazioni in società controllate. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2015, n. 52/E.</b>	“ 16
IRES – Attività per imposte anticipate iscritte in bilancio (DTA) – Trasformazione in crediti d'imposta cedibili, compensabili e rimborsabili – DTA relative ad affrancamenti plurimi di un medesimo avviamento. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 29 maggio 2015, n. 55/E.</b>	“ 16
IRES – Competenza – Mancata imputazione di proventi e oneri nell'esercizio di competenza – Correzione di errori relativi a periodi di imposta chiusi – Effetti del raddoppio dei termini di accertamento. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 8 giugno 2015, n. 57/E.</b>	“ 17
IRES – Gruppi di imprese – Società controllante – Attività di direzione e coordinamento – Consiste nel compimento di atti idonei ad incidere sulle scelte strategiche. <b>Trib. di Mantova, sez. II 16 ottobre 2014.</b>	“ 17
IRES – Valutazioni – Operazioni con imprese site in Paesi <i>black list</i> – Mancata indicazione sparata in dichiarazione – Indeducibilità dei costi – Abrogazione del regime di indeducibilità – Efficacia retroattiva – Sussistenza. <b>Cass., sez. trib. 27 marzo 2015, n. 6205.</b>	“ 17
IRES – Deducibilità dei costi – Inerenza – Deducibilità. <b>Cass., sez. trib. 20 maggio 2015, n. 10319.</b>	“ 18
IRES – Operazioni straordinarie – Scissione – Responsabilità solidale della società scissa e della società beneficiaria della scissione – Effetti fiscali. <b>Cass., sez. trib. 24 giugno 2015, n. 13059.</b>	“ 18
IRES – IVA – IRAP – Operazioni straordinarie – Scissione – Responsabilità per i debiti tributari della scissa – Limitazioni – Non sussistono – Valore del patrimonio netto trasferito – Rileva la valutazione delle attività al loro valore corrente. <b>Comm. Trib. reg. di Roma, 31 gennaio 2014, n. 549/1.</b>	“ 18
<b><u>REDDITI DI IMPRESA</u></b>	
“Estinzione di crediti e debiti per scissione/fusione: confusione giuridica e confusione mentale”, di <b>V.</b> <b>PERRONE</b> e <b>R. LUPI</b> .	“ 18
“Tassazione all'uscita ( <i>exit tax</i> ): i dubbi interpretativi ancora irrisolti”, di <b>G. TOMBESI</b> e <b>A. DRAGONETTI</b> .	” 19
“Le svalutazioni e le perdite su crediti alla luce del nuovo OIC 15”, di <b>G. VASAPOLLI</b> e <b>A. VASAPOLLI</b> .	“ 20
“ <i>Transfer pricing</i> , valutazioni e reati fiscali”, di <b>G. ZIZZO</b> .	“ 22
Redditi di impresa – <i>Transfer pricing</i> – Valore normale. <b>Cass., sez. trib. 4 giugno 2014, n. 12502.</b>	“ 22
Redditi di impresa – Deducibilità dei costi – Inerenza – Operazione isolata – Sufficienza. <b>Cass., sez. trib. 25 febbraio 2015, n. 3746.</b>	“ 23
Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità – Sussistenza – Inerenza all'attività – Irrilevanza. <b>Cass., sez. trib. 27 marzo 2015, n. 6204.</b>	“ 23

### REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Distacco internazionale e criteri di computo del TFR”, di **F. DELLI FALCONE** e **A. COSTA**. “ 24

“TFR in busta paga: modalità di attuazione e profili fiscali”, di **M. ZANNI**. “ 24

Redditi di lavoro dipendente – Distacco internazionale – TFR – Calcolo.  
**Cass., sez. lav. 22 gennaio 2015, n. 1168.** “ 25

Redditi di lavoro dipendente – Determinazione – Assegnazione *stock options* – Rinuncia a seguito di accordo novativo – Applicazione della tassazione agevolata prevista per le *stock options* – Esclusione.  
**Cass., sez. trib. 31 marzo 2015, n. 6507.** “ 25

Previdenza – Incentivi all’esodo – Cessazione del rapporto di lavoro – Esclusione dall’imponibile contributivo.  
**Cass., sez. trib. 15 maggio 2015, n. 10046.** “ 25

### RISCOSSIONE

“La natura sostitutiva della sentenza tributaria rispetto all’atto impugnato”, di **F. PISTOLESI**. “ 26

Riscossione – Sentenza tributaria – Natura sostitutiva rispetto all’atto impugnato – Costituisce titolo per la riscossione – Prescrizione decennale.  
**Cass., sez. trib. 6 marzo 2015, n. 4574.** “ 26

### IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

“Mancanza dei presupposti per il tributo principale e inapplicabilità dell’imposta sostitutiva sui contratti di finanziamento stipulati all’estero”, di **S. COVINO** e **R. LUPI**. “ 26

Imposta sostitutiva – Finanziamenti a medio e lungo termine – Finanziamenti stipulati da intermediari – Esclusione – Legittimità costituzionale.  
**Cass., SS.UU. 3 giugno 2015, n. 11373.** “ 27

### IVA

“IVA di gruppo – dalla Corte di Giustizia UE le *guidelines* per il legislatore delegato” di **M. GRANDINETTI**. “ 27

IVA – Operazioni esenti – Attività di gestione dei fondi comuni di investimento immobiliare – Disciplina applicabile.  
**Conclusioni Avv. Gen. 20 maggio 2015, n. 595/13.** “ 29

## REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Cessione ramo d'azienda – Metodo patrimoniale complesso.  
**Cass., sez. trib. 6 maggio 2015, n. 9075.**

Pag. 29

## SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta di)

“L'imposizione indiretta dei *trust*: luci e ombre delle recenti pronunce della Corte di Cassazione”, di **A. BUSANI** e **R.A. PAPOTTI**.

“ 29

“Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?”,  
di **T. TASSANI**.

“ 30

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Vincolo di destinazione – Costituzione di un *trust* con conferimento di denaro – Presupposto impositivo – Sussistenza.  
**Cass., sez. trib. 18 marzo 2015, n. 5322.**

“ 30

## TRUST

“La procedura di *voluntary disclosure* per i *trust*”, di **C. GALLI** e **S. MANCINELLI**.

“ 31

## IRAP

“La nuova deduzione IRAP: il limite del valore della produzione netta negativo e dubbi applicativi”,  
di **G. MANGUSO**.

“ 32

“Trasformabilità delle *deferred tax asset* (DTA) ai fini IRAP”, di **G. MANGUSO**.

“ 33

“Legami tra IRAP e imposte sui redditi: difficoltà applicative delle novità 2014”, di **P. PIETRANGELI**.

“ 33

IRAP – Deduzione dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato – Modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2015.

**Circ. Agenzia delle Entrate 9 giugno 2015, n. 22/E.**

“ 34

IRAP – Presupposto di imposta – Attività svolta dalle società commerciali – Soggetti passivi.  
**Cass., sez. trib. 22 maggio 2015, n. 10600.**

“ 35

## VARIE

Transazione fiscale e composizione della crisi da sovra indebitamento – Evoluzione normativa e giurisprudenziale.

**Circ. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2015, n. 19/E.**

“ 35

Transazioni fiscali – Diniego – Impugnabilità.

**Comm. Trib. prov. Di Milano, sez. XXV, 14 febbraio 2014, n. 1541.**

“ 36

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 maggio al 30 giugno 2015**

**Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 30 marzo 2015:** "Modifica del decreto 21 novembre 2001, recante individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 127-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi (cd. *Black list*)" (in G.U. 11 maggio 2015, n. 107)

\*\*\*\*\*

Non figurano più nella *black list*: Singapore, Malaysia e Filippine.

**Circolare della Banca d'Italia 3 aprile 2015, n. 288:** "Disposizioni di vigilanza per gli intermediari finanziari". (in S.O. n. 28 alla G.U. 12 giugno 2015, n. 134)

**Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 27 aprile 2015:** "Modifica del decreto 23 gennaio 2002, recante indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato". (in G.U. 11 maggio 2015, n. 107)

\*\*\*\*\*

Il decreto modifica la *black list* degli Stati o territori a fiscalità privilegiata contenuta nel DM 23 gennaio 2002, valevole ai fini dell'applicazione delle norme dell'art. 110, comma 10, TUIR in materia di deducibilità dei costi derivanti da operazioni con controparti residenti o localizzate in tali Stati o territori.

Si considerano Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato:

Andorra, Bahamas, Barbados, Barbuda, Brunei, Gibuti, Grenada, Guatemala, Hong Kong, Isole Cook, Isole Marshall, Isole Vergini Statunitensi, Kiribati, Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Polinesia francese, Saint Kitts e Nevis, Salomone, Samoa, Saint Lucia, Saint Vincent, Grenadine, Sant'Elena, Sark, Seychelles, Tonga, Tuvalu, Vanuatu.

**Decreto Legislativo 12 maggio 2015, n. 72:** "Attuazione della direttiva 2013/36/UE, che modifica la direttiva 2002/87/CE e abroga le direttive 2006/48/CE e 2006/49/CE, per quanto concerne l'accesso all'attività degli enti creditizi e la vigilanza prudenziale sugli enti creditizi e sulle imprese di investimento. Modifiche al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 e al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58. (in G.U. 12 giugno 2015, n. 134)

**Decreto Legge 21 maggio 2015, n. 65:** "Disposizioni urgenti in materia di pensioni, di ammortizzatori sociali e di garanzie TFR" (in G.U. 21 maggio 2015, n. 116)

**Decreto Legge 27 giugno 2015, n. 83:** "Misure urgenti in materia fallimentare, civile e processuale civile e di organizzazione e funzionamento dell'amministrazione giudiziaria". (in G.U. 27 giugno 2015, n. 147).

\*\*\*\*\*

Il decreto interviene sulla disciplina IRES e IRAP delle svalutazioni e delle perdite su crediti vantati da banche, altre società finanziarie e imprese di assicurazioni (art. 16).

In particolare, viene stabilito che le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo (al netto delle rivalutazioni) e le perdite sugli stessi crediti derivanti da cessione a titolo oneroso sono integralmente deducibili nell'esercizio di imputazione a bilancio.

La nuova disciplina si applica dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015. Sono tuttavia previste specifiche disposizioni di natura transitoria. In particolare, per il primo periodo di applicazione della nuova norma, le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela, iscritti in bilancio a tale titolo, diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso, sono deducibili nel limite del 75% del loro ammontare. L'eccedenza rispetto a tale limite nonché le svalutazioni e le perdite relative ai medesimi crediti iscritte in bilancio fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e non ancora dedotte sono deducibili per il 5 per cento del loro ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, per l'8 per cento nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, per il 10 per cento nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, per il 12 per cento nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, e per il 5 per cento nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025.

Con queste modifiche viene quindi previsto un unico trattamento sia per le perdite di natura realizzativa sia per quelle di natura non realizzativa. Queste ultime, in base alla disciplina previgente, erano deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui erano contabilizzate e nei quattro successivi.

Rimane invariata la disciplina delle perdite su crediti diversi da quelli vantati verso la clientela, le quali restano assoggettate anche per gli enti creditizi, finanziari, e assicurazioni alle ordinarie disposizioni di cui all'art. 101, comma 5, TUIR.

Disposizioni transitorie sono inoltre previste per gli acconti dovuti per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015 e per i due successivi, per i quali non si tiene conto delle suddette modifiche normative.

Il decreto prevede altresì il blocco della trasformazione in crediti di imposta delle DTA relative all'avviamento e alle altre attività immateriali iscritte per la prima volta a partire dai bilanci relativi all'esercizio in corso al 27 giugno 2015 (art. 17).



**RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA**

## **ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

### **Dottrina**

**“La nuova tax compliance tra *voluntary disclosure* e ravvedimento lungo”** di G. FORMICA e P. FORMICA, ne Il fisco 8/2015, pag. 724.

Dopo aver brevemente descritto la disciplina dei due nuovi istituti della collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*) e del ravvedimento operoso “lungo” (ossia fino alla notifica dell’avviso di accertamento o di liquidazione o dell’avviso bonario), introdotti dalla Legge 15 dicembre 2014, n. 186 e dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190, l’A. si sofferma sulle loro differenze.

Fino al 30 settembre 2015 - termine ultimo per la effettuazione della regolarizzazione ed emersione di attività finanziarie e patrimoniali detenute all’estero da soggetti residenti in Italia -, i contribuenti avranno la facoltà di scegliere se regolarizzare la propria posizione tramite il procedimento di collaborazione volontaria oppure mediante il ravvedimento operoso.

Tra i motivi di opportunità e convenienza, che dovrebbero indirizzare i contribuenti nella scelta tra i due istituti, si segnala che, dal punto di vista procedurale, mentre nella *voluntary disclosure* è il contribuente ad avere l’onere di fornire all’Amministrazione finanziaria la documentazione necessaria alla ricostruzione del proprio patrimonio, tale attività non è richiesta in caso di ravvedimento operoso per il quale il contribuente è esclusivamente tenuto all’inizio della dichiarazione annuale dei redditi integrativa a favore dell’Amministrazione. In quest’ultimo caso, il contribuente deve tuttavia effettuare i calcoli di quanto dovuto, mentre nella *voluntary disclosure* è l’Amministrazione a determinare la somma dovuta per imposte, sanzioni e interessi.

Anche l’oggetto della definizione è diverso in quanto con il ravvedimento operoso il contribuente può limitarsi a ravvedersi soltanto per alcune annualità e per alcuni tributi o poste specifiche, mentre con la *voluntary disclosure* l’adesione all’invito dell’Ufficio deve essere integrale e deve riguardare tutti i tributi e tutti i periodi d’imposta interessati dalle violazioni tributarie.

Anche le modalità di pagamento sono diverse: unica soluzione per il ravvedimento e per la *voluntary*, che però può anche essere perfezionata in tre rate mensili di pari importo.

Il ravvedimento espone al rischio di contestazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria circa il corretto trattamento fiscale delle poste oggetto dell’integrazione e, inoltre, comporta l’estensione dei termini decadenziali per l’esercizio del potere accertativo che iniziano a ri-decorrere dalla data in cui viene operato l’adeguamento (ovvero anche da quando viene presentata la dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente ai sensi dell’art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998), ma limitatamente agli elementi oggetto di integrazione.

Sotto il profilo penale, la *voluntary disclosure* prevede la non punibilità per i reati tributari, ad eccezione dell’emissione di fatture false e della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, e per i reati di autoriciclaggio, riciclaggio e di impiego di denaro. Il ravvedimento operoso può al più consentire una riduzione a un terzo della pena, l’accesso al patteggiamento e la disapplicazione delle misure accessorie.

Sebbene, per le considerazioni sopra esposte, la *voluntary* appaia più vantaggiosa per il contribuente, va considerato che tale istituto si rende inapplicabile nei casi in cui vi sia stato formale avvio di un’attività di controllo, preclusione questa che non opera per il ravvedimento operoso “lungo”. (AF)

**“La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo ottima la relazione”** di A. MANZITTI e M. FANNI, in Corr. Trib. 21/2015, pag. 1597.

Lo schema di Decreto delegato “certezza del diritto” approvato dal Consiglio dei Ministri del 21

aprile 2015, in attuazione della legge delega per la riforma del sistema fiscale, contiene la nuova disposizione generale antiabuso che dovrebbe inserirsi all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente all'art. 10-bis.

La norma viene giudicata positivamente nella misura in cui dimostra una piena consapevolezza dei problemi esistenti in tema di elusione e abuso del diritto e di come intervenire per risolverli. Ancora più convincente è la relazione illustrativa al provvedimento, che coglie appieno le due principali criticità sulle quali era indispensabile intervenire: la riaffermazione della necessità che il risparmio d'imposta abbia natura indebita e la natura esimente delle ragioni extrafiscali, non marginali, che determinano le scelte del contribuente.

Sul primo aspetto viene proposta una migliore definizione dell'indebito, rievocando quella contenuta nel paragrafo 4.5 della Raccomandazione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012. Viene inoltre sancito il diritto del contribuente alla libertà di scelta tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, sempre che ciò non comporti un vantaggio indebito.

Il secondo elemento costitutivo dell'elusione e dell'abuso del diritto è dato dalla natura essenziale del vantaggio tributario indebito rispetto alle ragioni economiche che hanno indotto il contribuente all'operazione.

Il concetto di essenzialità è tratto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (paragrafo 75 della sentenza Halifax) e dalla sopra citata Raccomandazione UE.

La norma introduce anche il concetto - ripreso dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (sent. n. 6226 del 2015, tra le tante) - della non marginalità delle valide ragioni extrafiscali, idonee ad escludere la sussistenza di una condotta abusiva. Nella relazione illustrativa viene chiaramente affermato che "i vantaggi fiscali indebiti devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa". Con la nuova disciplina, le operazioni caratterizzate da ragioni extrafiscali non marginali non potranno "in ogni caso" considerarsi abusive.

Il comma 9 della nuova disposizione appare, invece, contraddittorio in quanto introduce un onere a carico del contribuente di illustrare le valide ragioni economiche extrafiscali dell'operazione, laddove, per converso, in base ai commi precedenti deve ricadere sull'Amministrazione finanziaria la dimostrazione della sussistenza di tutti i presupposti prescritti dalla norma, necessari alla qualificazione dell'operazione come elusiva o abusiva quali: l'esistenza del vantaggio fiscale indebito e l'essenzialità del vantaggio fiscale rispetto alle ragioni extrafiscali.

Per eliminare tale contraddittorietà, si propone o di eliminare la previsione ovvero di chiarire che l'onere del contribuente è secondario, nel senso che deve essere soddisfatto solo qualora l'Amministrazione finanziaria abbia assolto all'onere primario individuato nei commi 1 e 2 della disposizione.

Altra affermazione importante del comma 9 della disposizione riguarda l'esclusione della rilevanza d'ufficio da parte del giudice della condotta abusiva. Peraltro, va esplorato se tale divieto, contenuto in una disposizione sostanziale definitiva, possa derogare al principio generale *iura novit curia*, richiamato dai giudici di legittimità per giustificare il proprio potere di rilevazione d'ufficio della fattispecie di elusione/abuso. (AF)

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia UE

**Accertamento – Diritto del contribuente al contraddittorio nella fase precontenziosa o endoprocedimentale – Sussiste – Costituisce un principio sancito dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea – Diritto del contribuente di essere ascoltato e di manifestare il proprio punto di vista prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento lesivo – Consegu.**

**Imposte e tasse – Accertamento – Necessità del contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente nella fase precontenziosa o endoprocedimentale – Sussiste –**

### **Obbligo di consentire al contribuente di essere ascoltato e di manifestare il proprio punto di vista prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento lesivo – Consegu.**

Corte di Giust. UE, sez. V 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, in Boll. Trib. 6/2015, pag. 457.

Il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione europea di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante, e tale diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'art. 41 della stessa Carta, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione il cui par. 2 prevede che quest'ultimo diritto comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo; in forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione, e tale obbligo incombe sulle Amministrazioni degli Stati membri dell'Unione europea ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità.

Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento amministrativo e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione europea (principio di effettività); il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione europea, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, e in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

## **ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)**

### **Dottrina**

**“La qualificazione del reddito prodotto all'estero”** di G. ALBANO, in Corr. Trib. 15/2015, pag. 1119.

L'Agenzia delle entrate nella circolare n. 9/E del 2015 ha affrontato in maniera sistematica la disciplina del credito per imposte pagate all'estero. In particolare, soffermandosi sul meccanismo del credito d'imposta figurativo, che come noto prevede che venga concesso un credito, non solo per le imposte effettivamente pagate nello Stato di produzione del reddito, ma anche per le imposte “risparmiate” in virtù degli incentivi fiscali concessi nello Stato della fonte (il credito d'imposta è quindi concesso come se le imposte fossero state effettivamente pagate in misura piena), la circolare del 2015 ha confermato che per determinare la detrazione spettante la quota d'imposta italiana, relativa al reddito prodotto all'estero, deve essere confrontata con le imposte estere figurative, secondo l'aliquota prevista dalla specifica Convenzione contro le doppie imposizioni. Il credito spettante sarà quindi pari al minor valore tra l'imposta estera “figurativa” e la quota d'imposta italiana riferita al reddito estero.

Inoltre, la circolare ha confermato che, in presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, si può considerare reddito prodotto all'estero quello tassato nello Stato estero della fonte in conformità alla disciplina convenzionale, indipendentemente dall'esistenza di criteri di collegamento speculari a quelli italiani. In mancanza di una Convenzione, invece, è necessario far

riferimento alle ipotesi speculari a quelle previste dall'art. 23 del T.U.I.R. (norma che individua i redditi che si considerano prodotti in Italia ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei soggetti non residenti), indipendentemente dai criteri di collegamento adottati dallo Stato della fonte.

La circolare dell'Agenzia ha, altresì, cercato di risolvere, con riferimento alle società ed enti commerciali, le incertezze interpretative relative alle singole categorie reddituali (quali interessi, dividendi e "royalties"). Infatti, se tale lettura "a specchio" dell'art. 23 non presenta criticità con riferimento alle persone fisiche (o in generale soggetti non imprenditori), ha creato dubbi in merito alle società ed enti commerciali. Poiché in base all'art. 23, comma 1, lettera e), del T.U.I.R. i redditi d'impresa dei soggetti non residenti si considerano prodotti in Italia solo se derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni, una rigida lettura a specchio dell'art. 23 vorrebbe che i redditi d'impresa conseguiti da società commerciali italiane possano considerarsi prodotti all'estero solo in presenza di stabili organizzazioni estere. Pertanto, in assenza di stabili organizzazioni, le imposte pagate all'estero da società italiane su singoli elementi di reddito non darebbero diritto al credito d'imposta, in quanto riconducibili a redditi d'impresa conseguiti in assenza di stabile organizzazione. Sul punto, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 9/E, ha affermato che specularmente il principio del trattamento isolato possa valere anche per i singoli elementi reddituali prodotti all'estero dalle imprese residenti, in assenza di una stabile organizzazione, ove si tratti di elementi di reddito riconducibili in una delle fattispecie previste dall'art. 23 del T.U.I.R. Inoltre la circolare si esprime sulla rilevanza, ai fini del riconoscimento unilaterale del credito d'imposta ai sensi dell'art. 165, di alcune particolari ipotesi che l'art. 23 del T.U.I.R. esclude da tassazione in Italia, ossia specifiche fattispecie che, pur essendo riconducibili a categorie di reddito considerate imponibili per i non residenti, sono espressamente considerati extraterritoriali se percepiti da soggetti non residenti. E' il caso, ad esempio, degli interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali, che non costituiscono mai redditi prodotti nel territorio nazionale se percepiti da non residenti, o delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti negoziate in mercati regolamentati, che non sono considerati mai "prodotti" nel territorio dello Stato se percepiti da non residenti. Una rigida lettura a specchio dell'art. 23 comporterebbe che tali redditi, ove conseguiti all'estero da un soggetto residente, siano qualificabili come redditi prodotti in Italia e non all'estero e quindi, se in tali ipotesi tali redditi sono assoggettati ad imposizione nello Stato estero, le imposte estere non sarebbero accreditabili in Italia per mancanza di un reddito prodotto all'estero. La circolare in commento sul punto opta per una lettura a specchio "ragionata", affermando che le imposte eventualmente pagate all'estero su tali redditi, benché oggettivamente esclusi dall'art. 23, possono essere scomutate dalle imposte dovute in Italia sugli stessi redditi. Infine, la stessa circolare fornisce un importante chiarimento che riguarda le imposte estere che non possono essere accreditate, in base alla disciplina dell'art. 165 del T.U.I.R., in quanto non riconducibili ad un "reddito prodotto all'estero" in base alla lettura a specchio dell'art. 23. Tali imposte, secondo l'Agenzia, possono essere considerate componenti negativi deducibili ai fini della determinazione del reddito complessivo in quanto costi inerenti all'attività d'impresa. La circolare chiarisce anche che è diversa, invece, l'ipotesi in cui l'imposta pagata nello Stato estero, accreditabile ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R., non risulti completamente detraibile per effetto del meccanismo applicativo previsto dalla disciplina del *foreign tax credit*. Al riguardo, viene ribadito che una eventuale eccedenza di imposta estera rimasta a carico del contribuente non può essere dedotta né è altrimenti recuperabile in Italia. (EF)

**"Restyling per la deducibilità degli interessi passivi"** di G.M. COMMITTERI, in Corr. Trib. 21/2015, pag. 1621.

Lo schema di decreto "crescita e internazionalizzazione", approvato in esame preliminare dal Consiglio dei Ministri il 21 aprile 2015, ha apportato modifiche anche alla deducibilità degli interessi passivi. Le novità introdotte, che vanno dalla revisione dell'approccio nei confronti delle società estere controllate alla eliminazione dei limiti alla deducibilità degli interessi sui "bond" aziendali, fino ai chiarimenti relativamente alle società immobiliari che possono fruire della deducibilità integrale degli interessi passivi sui finanziamenti relativi ad immobili destinati alla locazione,

entreranno in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

In particolare, è stata ampliata la nozione di ROL che dovrà tener conto, in ogni caso, dei dividendi relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), c.c., ed è stata eliminata la possibilità, da parte del soggetto consolidante, di compensare gli interessi passivi indeducibili trasferiti al gruppo con il ROL dei soggetti non residenti ma virtualmente partecipanti al consolidato nazionale. La deduzione degli interessi passivi in Italia, quindi, non sarà più correlata ai margini realizzati dalle società estere bensì ai flussi finanziari "di ritorno" correlati agli investimenti esteri. Inoltre è stata introdotta l'eliminazione dei limiti alla deducibilità per gli interessi delle obbligazioni societarie che, conseguentemente, non saranno più soggette ai "tassi soglia". La norma era stata introdotta negli anni novanta per contrastare possibili arbitraggi fiscali attuati attraverso la trasformazione di utili in interessi, ma con il limite alla deducibilità degli interessi (30% del ROL) e con l'innalzamento della tassazione sugli interessi per le persone fisiche (26%) divengono impraticabili gli arbitraggi e, quindi, inutile la norma. (EF)

## **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Agevolazioni – ACE – Maggiorazione per le società quotate – Trasformazione delle eccedenze IRES in credito di imposta IRAP – Disciplina antielusiva speciale – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 3 giugno 2015, n. 21/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Si segnalano i principali chiarimenti:

- per le società neo-quotate, per le quali è prevista la maggiorazione del 40% della base ACE, il primo periodo d'imposta in cui può essere applicata detta agevolazione, è costituito da quello in corso al 31 dicembre 2014. Tale decorrenza è subordinata alla compatibilità con i risultati dell'iter di autorizzazione da parte della Commissione europea; rientrano nel calcolo della maggiorazione solo i conferimenti avvenuti in data successiva al 25 giugno 2014 e gli accantonamenti di utili a riserve disponibili deliberati a partire dalla medesima data;
- in caso di un rendimento nozionale superiore al reddito complessivo netto determinato nel periodo d'imposta è possibile optare – anche in misura parziale – per il riporto dell'eccedenza nei periodi d'imposta successivi, senza alcuna limitazione temporale, ai fini IRES; oppure per la trasformazione dell'eccedenza stessa in credito d'imposta IRAP, senza però poter più riconvertire in eccedenza IRES la parte trasformata in credito d'imposta IRAP e non utilizzata;
- la possibilità di trasformazione in credito d'imposta IRAP si applica dalle eccedenze maturate nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, con conseguente indicazione in UNICO 2015;
- la prima quota del credito d'imposta IRAP (1/5) può essere utilizzata dal 2015 per compensare i versamenti IRAP a saldo e in acconto;
- il quinto della quota di eccedenza ACE trasformata in credito IRAP costituisce, per ciascuno dei periodi d'imposta di utilizzo, il limite massimo di fruizione del credito. Qualora la quota annuale teoricamente utilizzabile sia superiore all'imposta dovuta nel periodo, la parte non utilizzata può essere riportata in avanti nella dichiarazione IRAP dei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite temporale.

Una parte consistente è dedicata all'analisi delle clausole "anti abuso" dell'ACE.

Vengono suddivise in due categorie:

- conferimenti e finanziamenti infragruppo, acquisti di aziende e di partecipazioni infragruppo che determinano la riduzione della base ACE per il soggetto conferente o finanziatore o acquirente delle aziende o delle partecipazioni;

- conferimenti in denaro ricevuti da soggetti non residenti controllati da soggetti residenti, che riducono la base ACE del soggetto residente beneficiario.

Viene chiarito che la riduzione opera nella sola ipotesi in cui il controllante residente in Italia del conferente estero e il conferente estero stesso risultino entrambi inclusi nel perimetro del gruppo a cui appartiene il soggetto conferitario residente in Italia.

La disciplina antielusiva si applica prescindere dal legame diretto tra il conferente e il conferitario e quindi, anche quando i due soggetti sono controllati dallo stesso controllante. (EM)

## **ELUSIONE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Elusione – Ristrutturazioni aziendali – Mancanza – Strumento giuridico alternativo – Non si configura – Abuso del diritto.**

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 439, in Le società 36/2015, pag. 383.

Il carattere elusivo di una determinata operazione presuppone, tra l'altro, l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, se pur alternativo a quello scelto dal contribuente, sia, comunque, funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dal contribuente medesimo.

#### **Accertamento – Disposizioni antielusive – Prova del disegno elusivo a carico dell'Amministrazione finanziaria – Necessità – Esistenza di un alternativo strumento giuridico idoneo al raggiungimento dell'obiettivo perseguito dal contribuente – Necessità.**

Cass., sez. trib. 27 marzo 2015, n. 6226, ne Il fisco 18/2015, pag. 1774.

In relazione alla disposizione antielusiva di cui all'art. 37-*bis*, la prova del disegno elusivo, nonché delle modalità di manipolazione e di alternazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato ed utilizzati solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria.

Il carattere elusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, presuppone l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dal contribuente medesimo.

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Dottrina**

“Il nuovo ravvedimento operoso” di S. GALEAZZI, in Riv. Dir. Trib. 9/2014, I, pag. 995.

L'A. esamina l'istituto del cd. “ravvedimento operoso” di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, alla luce della nuova disciplina delineata dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190 (“Legge di stabilità 2015”), dalla quale emerge uno strumento fortemente potenziato in forza dell'eliminazione, limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, del limite temporale massimo e delle cause ostative, nonché dell'abrogazione di alcuni strumenti deflattivi del processo tributario. La riforma

del ravvedimento operoso, infatti, ha ampliato l'ambito di applicazione dell'istituto, offrendo al contribuente maggiori opportunità di rimozione volontaria di errori e violazioni, le modalità, i termini e le agevolazioni a questo connesse, eliminando il limite temporale massimo contemplato in precedenza dalla lett. b), del comma 1, dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 e calibrando la riduzione delle sanzioni a seconda della tempestività con cui avviene la rimozione della violazione, nonché della formale constatazione della stessa ad opera degli uffici finanziari. Le nuove disposizioni distinguono due ambiti temporali: (i) il termine di presentazione della dichiarazione e (ii) il momento dell'omissione o dell'errore, a seconda che si tratti di violazioni connesse o meno alla presentazione di una specifica denuncia. La possibilità di sanare violazioni commesse per tutti i periodi di imposta ancora accertabili e anche già contestate, rende sicuramente più appetibile il ricorso a tale istituto e ne enfatizza il carattere premiale. Inoltre, le nuove regole sul ravvedimento influenzeranno altresì la convenienza della "collaborazione volontaria" (*voluntary disclosure*), procedura utilizzabile anche dai contribuenti non destinatari degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale, al fine di regolarizzare le violazioni degli obblighi dichiarativi commesse in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive e imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta. (SG)

**"Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario"** di L. SALVINI, in Rass. Trib. 2/2015, pag. 545.

L'articolo offre alcuni spunti di riflessione sulla riforma del sistema sanzionatorio tributario, sia amministrativo che penale, contenuta nelle disposizioni della delega fiscale (L. 11 marzo 2014, n. 23). Sotto il profilo penale, i principali temi toccati dalla delega attengono alla definizione e al regime sanzionatorio della dichiarazione fraudolenta e all'individuazione dei confini tra elusione ed evasione con le relative conseguenze sanzionatorie. In particolare, le disposizioni di attuazione della delega contengono interessanti novità, tra cui la non sanzionabilità penale dell'elusione/abuso e la delimitazione dei confini tra elusione/abuso ed evasione, nonché l'individuazione di più stringenti condizioni per il raddoppio dei termini di accertamento. L'A. si sofferma sul confine tra comportamenti penalmente rilevanti e non, cioè, tra evasione ed elusione/abuso, rilevando che la formula utilizzata dal legislatore delegato delimita l'ambito dell'esercizio del potere di accertamento, o meglio delle motivazioni dell'accertamento con riferimento alle norme del sistema penale tributario. In ogni caso, sotto il profilo amministrativo, sia il comportamento di elusione/abuso quanto quello di evasione sono analogamente sanzionabili. (SG)

### **Prassi Amministrativa**

**Sanzioni amministrative – Ravvedimento operoso – Art. 13, comma 1, lett. a-bis D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.**

Circ. Agenzia delle Entrate 9 giugno 2015, n. 23/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Sotto il profilo temporale, l'istituto può essere utilizzato dal contribuente, per regolarizzare le violazioni commesse in materia di tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, fino alla scadenza dei termini di accertamento. Ciò, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata o che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

Viene inoltre chiarito che il ravvedimento ai sensi della lettera a-bis) dell'art. 13 DLgs. 472/1997, con l'applicazione della sanzione ridotta a 1/9 del minimo deve avvenire:

- entro 90 giorni dalla scadenza del termine per il pagamento, in merito alle violazioni sui versamenti,
- entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, per le violazioni commesse in tale ambito,



- entro 90 giorni dal momento della commissione della violazione, per le irregolarità diverse dalle precedenti.

Per le violazioni derivanti dall'omissione dei versamenti risultanti dalla dichiarazione il *dies a quo* per il ravvedimento decorre non dal termine per la presentazione della dichiarazione, ma dall'inutile decorso del termine per la scadenza del versamento.

Il ravvedimento con riduzione della sanzione a 1/5 del minimo in caso di ravvedimento in presenza di PVC è circoscritto alle violazioni sui tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Processo tributario – Impugnazioni – Appello – Proposizione da Ufficio diverso da quello nei cui confronti è stata emessa la sentenza di primo grado – Ammissibilità – Parte rimasta contumace in primo grado – Proposizione di appello – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 11 marzo 2015, n. 4862, ne Il fisco 14/2015, pag. 1386.

L'appello proposto da un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate diverso da quello nei cui confronti è stata emessa la sentenza di primo grado è ammissibile, parimenti all'ipotesi in cui il contribuente notifici un ricorso o una impugnazione ad un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate diverso da quello territorialmente competente. Inoltre la parte contumace nel processo tributario di primo grado può legittimamente proporre appello, come si evince dal combinato disposto del D.Lgs. n. 546/1992, art. 38, comma 3, e art. 327 del codice di procedura civile.

**Rimborsi d'imposta – Istanza di rimborso – Accoglimento parziale – Rigetto implicito per la parte non rimborsata – Impugnazione del provvedimento quale diniego parziale espresso – Ammissibilità – Nuova istanza di rimborso per il residuo – Inammissibilità.**

Cass., sez. trib. 22 aprile 2015, n. 8195, ne Il fisco 21/2015, pag. 2073.

In tema di contenzioso tributario, qualora, a fronte di una istanza di rimborso d'imposta, l'Amministrazione finanziaria si limiti, puramente e semplicemente, ad emettere un provvedimento di rimborso parziale, senza evidenziare alcuna riserva o indicazione nel senso di una sua eventuale natura interlocutoria, il provvedimento medesimo si configura, per la parte relativa all'importo non rimborsato, come atto di rigetto – sia pure implicito – della richiesta di rimborso originariamente presentata dal contribuente.

Ne consegue che detto provvedimento costituisce atto impugnabile quale rifiuto espresso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, ai sensi degli artt. 19 e 21 del D.Lgs. n. 546/1992, e che deve, invece, ritenersi improponibile una seconda istanza di rimborso (per il mancato accoglimento integrale della prima), con conseguente inidoneità della stessa alla formazione di un silenzio-rifiuto impugnabile.

**Processo tributario – Impugnazioni – Consumazione dell'impugnazione.**

Cass., sez. trib. 18 maggio 2015, n. 10145, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Il principio di consumazione dell'impugnazione non esclude che, fino a quando non intervenga una declaratoria di inammissibilità, possa essere proposto un secondo atto di appello, immune dai vizi del precedente e destinato a sostituirlo, sempre che la seconda impugnazione risulti tempestiva, dovendo la tempestività valutarsi, anche in caso di mancata notificazione della sentenza, non in relazione al termine annuale, bensì in relazione al termine breve decorrente dalla data di

proposizione della prima impugnazione, equivalendo essa alla conoscenza legale della sentenza da parte dell'impugnante. La proposizione della prima impugnazione equivale infatti alla conoscenza legale, con lo stesso grado di certezza formale, della sentenza da parte dell'impugnante.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Processo tributario – Contenzioso – Ricorso cumulativo – Calcolo del contributo unificato – Questione di legittimità costituzionale.**

Comm. Trib. prov. di Campobasso, 7 maggio 2015, n. 271/1/15, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La Commissione ha rimesso alla Corte Costituzionale la questione di legittimità relativamente alla previsione che il contributo unificato, nel cd "ricorso cumulativo, va pagato per ogni atto impugnato. Il parametro di quantificazione del contributo unificato non è infatti connesso al valore della causa in senso processual-civilistico, ma in senso tributario.

Il legislatore ha proprio voluto disporre che nel ricorso cumulativo il CUT sia calcolato separatamente per ogni atto impugnato assumendo come valore i tributi contenuti nei singoli atti (esclusi sanzioni ed interessi).

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC**

#### **Dottrina**

**“L’applicazione del regime CFC nel Modello UNICO SC 2015”** di G.M. COMMITTERI e E. RIBACCHI, ne Il fisco 20/2015, pag. 1941.

L' articolo illustra gli obblighi dichiarativi in materia di CFC che riguardano la compilazione dei quadri FC, RM e RS del Modello UNICO 2015 delle società di capitali. Sono anche contenuti riferimenti alle novità contenute nella legge di stabilità 2015 e a quelle contenute nello schema di decreto legislativo internazionalizzazione. Per quanto riguarda, la legge di stabilità per il 2015 ha modificato il comma 4 dell'art. 167 del TUIR in ordine all'individuazione dei regimi fiscali privilegiati. In particolare, la novità sostanziale consiste nella specificazione per via legislativa della nozione di livello di tassazione "sensibilmente inferiore" ai fini della disciplina CFC prevedendo un livello di tassazione nel Paese estero inferiore al 50% di quello italiano. Conseguentemente, sono stati eliminati dalla *black list* CFC quei Paesi che, oltre ad avere un accordo con l'Italia sullo scambio di informazioni, applicano un regime generale di imposizione non inferiore al 50% rispetto a quello applicato in Italia (Filippine, Malesia e Singapore). Per le società che controllano entità situate in questi Paesi, sarebbe auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate in ordine al regime di tassazione degli utili in futuro distribuiti dalle società qualificabili nel 2014 (o anteriormente) come CFC ma che dal 2015 non rientreranno nel presente regime, confermando la loro non concorrenza al reddito complessivo del soggetto partecipante fino a concorrenza dell'ammontare dei redditi oggetto di precedente assoggettamento a tassazione separata. Altre novità rilevanti sono contenute nello schema di decreto legislativo internazionalizzazione che prevede da un lato l'abrogazione del regime delle collegate *black list* (ex art. 168 del TUIR) e dall'altro l'eliminazione dell'obbligo dell'interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000 ai fini della disapplicazione della relativa disciplina. Tale obbligo verrebbe sostituito dalla facoltà per il socio di controllo residente nel territorio dello Stato di presentare apposito interpello ai sensi dell'art. 21 della L. n. 413/1991 per ottenere il parere preventivo circa la disapplicazione della norma e la dimostrazione delle esimenti potrà avvenire, a scelta della società, in via preventiva oppure successivamente nell'ambito di un (eventuale) controllo. Inoltre si segnala che per effetto di una modifica prevista nel citato schema di decreto internazionalizzazione ai fini della determinazione del reddito dei soggetti esteri controllati

dovranno in futuro applicarsi tutte le regole di determinazione del reddito complessivo previste per le società residenti, ossia anche quelle non comprese nel TUIR, ivi comprese le disposizioni in materia di ACE. Per quanto concerne il modello dichiarativo relativo al periodo d'imposta 2014 è confermata la medesima struttura del passato per l'applicazione della disciplina in materia di società controllate e collegate estere e si rinvia all'articolo per maggiori dettagli sul contenuto del quadro FC, finalizzato alla determinazione del reddito imponibile della CFC da imputare per trasparenza al controllante residente. (CLP)

**“CFC, mercato locale e rapporti infragruppo in Paesi *white list*: una normativa mediatica da non sopravvalutare”** di S. COVINO e R. LUPI, in Dial. Trib. 6/2014, pag. 657.

Gli AA. ripercorrono a distanza di cinque anni le modifiche al regime CFC introdotte dal D.L. 1° luglio 2009, n. 78 convertito, con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, soffermandosi, in particolare, sulle imprecisioni del concetto di “mercato locale” e sulla degenerazione della nozione di “servizio infragruppo”. (EF)

**“La nuova fiscalità *cross-border* per le imprese e gli investitori”** di E. DELLA VALLE, ne Il fisco 20/2015, pag. 1907.

Lo schema di decreto legislativo delegato (cd. “decreto internazionalizzazione”), attuativo della legge delega n. 23/2014, recante misure per la crescita e la internazionalizzazione delle imprese, è intervenuto sulla disciplina della fiscalità internazionale, arricchendola di regole e sciogliendo, al contempo, nodi di notoria criticità. L'obiettivo perseguito è stato quello di ridurre i vincoli alle operazioni transfrontaliere creando, al tempo stesso, un quadro normativo quanto più certo e trasparente per gli investitori. La fiscalità internazionale, infatti, rappresenta una tematica centrale dal momento che “l'internazionalizzazione delle imprese è oramai necessitata in conseguenza dei cambiamenti dello scenario economico”.

Quanto affermato si evince anche dalla relazione illustrativa al decreto che spiega come le novità siano volte a: “1) creare un contesto di maggiore certezza, anche eliminando alcune lacune dell'ordinamento domestico; 2) ridurre gli adempimenti per le imprese e i relativi oneri amministrativi; 3) adeguare la normativa interna alle recenti pronunce giurisprudenziali della Corte di Giustizia; 4) eliminare alcune distorsioni del sistema vigente”. In particolare, le maggiori novità proposte riguardano: (i) gli accordi preventivi per le imprese multinazionali (la disciplina del *ruling* internazionale), quali forme di esercizio consensuale e condiviso dei poteri di competenza degli uffici dell'Agenzia delle entrate; (ii) la disciplina dei dividendi provenienti da società residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata e delle plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni ad essi relative, poiché è stata proposta l'applicazione del regime di tassazione integrale, in capo al socio italiano, dei dividendi derivanti da un investimento diretto in una società *black listed*, oltre che in caso di partecipazione indiretta, sebbene nella sola ipotesi in cui la partecipazione “intermedia” sia detenuta da un soggetto italiano. E' stata, altresì, introdotta una importante novità in materia di credito per imposte pagate all'estere dalla società *black list*, da detrarre dall'imposta italiana dovuta sull'utile percepito, anche in caso di plusvalenza da cessione di partecipazioni; (iii) i costi *black listed*, è stata infatti proposta una nuova formulazione dell'art. 110, comma 10, del TUIR, per consentire la deducibilità delle spese derivanti dalle operazioni intercorse con imprese localizzate in paesi *black listed*, entro il limite del valore normale dei beni e dei servizi acquistati; (iv) la disciplina CFC, che ha previsto l'eliminazione dell'obbligo di interpello per le società controllate, l'abrogazione del regime delle collegate, di cui all'art. 168 del TUIR, oltre che l'obbligo per il socio italiano di indicare le partecipazioni rilevanti per l'applicazione della disciplina CFC nella propria dichiarazione dei redditi; (v) la determinazione del reddito della stabile organizzazione, in modo da allinearsi agli orientamenti formati in ambito OCSE e recepire il principio della “*functionally separate entity*”, secondo cui, ai fini della determinazione del reddito, la stabile organizzazione va considerata entità separata e indipendente, oltre che l'introduzione della *branch exemption* per la stabile organizzazione istituita all'estero da soggetti residenti; (vi) il

trasferimento della residenza nel territorio dello Stato, intervento volto a colmare il preesistente vuoto normativo. (EF)

**“Normativa CFC: dall’attuale concetto di *passive income* ai possibili sviluppi *de lege ferenda*”** di M. THIONE e M. BARGAGLI, ne Il fisco 18/2015, pag. 1767.

Nell’articolo in commento, gli AA. hanno voluto approfondire il “concetto” di *passive income*, rilevante ai fini dell’applicazione della normativa CFC, soffermandosi su talune conseguenti problematiche applicative.

Dall’analisi della normativa CFC, infatti, emergono dubbi circa l’inclusione (o meno) tra i *passive income* di talune componenti reddituali, ma gli stessi dubbi non attengono solo all’aspetto formale, ma anche quello sostanziale. La “problematica formale”, in pratica, consiste nell’individuare i confini applicativi della nozione di *passive income* alla luce dell’attuale previsione normativa. In altre parole, occorre comprendere quali componenti reddituali rientrano tra i *passive income* in base alla locuzione normativa interna, che sembrerebbe voler “contaminare” l’ampia platea di redditi da assoggettare a tassazione per trasparenza. Con riferimento, invece, al citato profilo sostanziale, si tratta di comprendere se l’inclusione di talune componenti reddituali sia idonea a garantire “sistematica ragionevolezza” alla tassazione CFC nel suo complesso considerata. Secondo gli AA., tali valutazioni “di merito” potrebbero essere virtuosamente operate *de lege ferenda* in sede di riforma fiscale (l’attuazione della recente delega fiscale - L. n. 23/2014 - appare l’occasione idonea) superando in tal modo, contestualmente, le attuali correlate problematiche di carattere tecnico-applicativo. Tutto ciò va visto in un’ottica di miglioramento della certezza e della stabilità del sistema fiscale interno in un’economia internazionalizzata, indispensabile per favorire la competitività del nostro “sistema Paese” e, conseguentemente, la crescita dello stesso. (EF)

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazioni dei redditi**

### **Dottrina**

**“Consolidato fiscale: l’addio alla comunicazione dell’opzione rende inutile la remissione *in bonis*”** di G. SCIFONI, in Corr. Trib. 19/2015, pag. 1445.

L’articolo esamina una delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 175 del 2014, in tema di semplificazioni di adempimenti fiscali. Si tratta della norma relativa allo snellimento delle procedure per l’attivazione di alcuni importanti regimi fiscali opzionali (trasparenza fiscale delle società di capitali, consolidato fiscale nazionale e *tonnage tax*); semplificazioni che hanno riguardato l’eliminazione delle comunicazioni previste *ad hoc* per l’attivazione o per il rinnovo.

L’A. ricorda che il carattere necessitato di tali adempimenti comunicativi era stato parzialmente temperato dall’introduzione, a partire dal periodo d’imposta 2012, dell’istituto della c.d. remissione *in bonis* che, dietro il versamento di una modesta sanzione, consentiva ai contribuenti di “rimettersi in pari” alla prima occasione dichiarativa utile.

L’art. 16 del D.Lgs. n. 175 ha riscritto le regole di comunicazione relativa all’attivazione e al rinnovo dei citati regimi opzionali, prevedendo che tale richiesta deve essere manifestata nella dichiarazione dei redditi (quadro OP, appositamente introdotto nel Mod. UNICO-SC).

L’Autore evidenzia che con specifico riferimento al regime opzionale del consolidato nazionale la novità in commento si traduce in un differimento temporale ma relativamente modesto: l’opzione dovrà essere esercitata, anziché in via autonoma entro il 16 giugno (per i soggetti “solari”) “con la dichiarazione presentata nel periodo d’imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l’opzione” (quindi per i soggetti “solari” entro il 30 settembre).

La circostanza che l’opzione sia stata inglobata nella dichiarazione consentirà di avvalersi eventualmente dell’ulteriore termine di novanta giorni (art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322 del 1998) ma non della dichiarazione integrativa a favore (art. 2, comma 8-*bis*, del D.P.R. n. 322).

Particolare attenzione l'A. riserva alla sovrapposibilità del sistema delineato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 175 con il regime c.d. di remissione *in bonis* che consente di effettuare la comunicazione entro il termine di dichiarazione della prima dichiarazione utile, rendendolo di fatto non più operativo<sup>(1)</sup>. (GDA)

## IRES

### Dottrina

**“La responsabilità delle beneficiarie per i debiti tributari della scissa tra norme civilistiche e fiscali”** di F. DAMI, in Riv. Dir. Trib. 9/2014, II, pag. 382.

Le riflessioni dell'A. in merito alla responsabilità per le obbligazioni fiscali delle società partecipanti ad un'operazione di scissione traggono spunto dalla disamina della sentenza n. 549//1/14 della Commissione Tributaria Regionale di Roma che contempla una responsabilità solidale ed illimitata relativa ai debiti tributari antecedenti all'operazione di scissione.

L'A. ripercorre, sia pure brevemente, le disposizioni dettate al riguardo dal legislatore nei diversi ambiti nei quali l'operazione di scissione viene regolata, per poi individuare il corretto coordinamento tra la normativa civilistica e quella fiscale.

La normativa civile prevede una forma di solidarietà, ma con alcuni paletti.

L'art. 2506 *bis*, comma 3, infatti, delinea un sistema di ripartizione della responsabilità per le obbligazioni contratte dalla scissa fondata su una distinzione tra l'ipotesi in cui l'elemento passivo sia stato specificamente trasferito ad una delle società partecipanti all'operazione, da quella in cui, di contro, manchi tale espressa attribuzione.

Nel primo caso, risponde la società assegnataria – anche se poi tutte le società rimarrebbero solidalmente obbligate, qualora il debito non risulti onorato da quella alla quale faceva carico – mentre nel secondo risponderebbero tutte le società partecipanti all'operazione.

In entrambe le ipotesi la responsabilità sarebbe comunque limitata al valore effettivo del patrimonio netto ricevuto in esito alla scissione.

In dottrina si è più volte discusso sull'applicabilità in ambito fiscale di questa limitazione di responsabilità prevista dalla normativa civilistica.

Sul piano fiscale l'attività accertativa e di responsabilità conseguenti la realizzazione di un'operazione di scissione è disciplinata dal comma 13 dell'art. 173 TUIR che dispone la designazione di una sola delle beneficiarie per gli adempimenti, i controlli e gli accertamenti dei pregressi obblighi tributari, anche se le altre beneficiarie rimangono solidalmente responsabili per tributi, sanzioni, interessi riguardanti la scissa.

Il coordinamento tra la disciplina civilistica e quella fiscale implica una valutazione di “specialità” della norma contenuta nel TUIR rispetto alle previsioni del codice civile – ed è quella che correttamente esegue la Commissione tributaria – con la conseguenza che non emergendo nessun riferimento espresso alla sussidiarietà della responsabilità rispetto a quella della scissa o della beneficiaria designata, né quella limitazione quantistica presente nel codice civile, per le sole passività tributarie non opererebbero i limiti della preventiva escussione e della responsabilità limitata, per ciascuna partecipante all'operazione, al valore effettivo del patrimonio netto trasferito.

In altre parole la singola beneficiaria potrebbe essere sempre chiamata a corrispondere per intero il pregresso debito fiscale della scissa, pur avendo ricevuto soltanto una parte del suo patrimonio netto.

I Giudici laziali hanno fatto luce sulla questione confermando che il regime di solidarietà tributaria previsto dall'art. 173, comma 13, TUIR per il caso della scissione parziale tra società scissa e società beneficiarie della scissione, ha carattere illimitato, vista la natura speciale della norma tributaria.

---

<sup>1</sup> Su tale conclusione si segnalano le perplessità di Assonime (circolare . 21 del 2015, *sub* nota 29).

La soluzione individuata dai Giudici laziali, appare tuttavia in contraddizione con il principio, proprio dell'ordinamento tributario, di favorire "l'utile definizione di legittime operazioni di riorganizzazione che implicano la circolazione dei patrimoni aziendali. (EM)

**“Le ipotesi negative di stabile organizzazione. Spunti problematici e sviluppi interpretativi”**  
di A.M. GAFFURI, in Dir. Prat. Trib. 2/2015, I, pag. 205.

Il comma 4 dell'art. 162 TUIR elenca una molteplicità di attività, nelle quali, nonostante la presenza di una sede stabile di una impresa estera nel territorio dello Stato, non è sostenibile l'esistenza di una stabile organizzazione.

Accanto ad una ipotesi negativa generale, consistente nell'utilizzo della sede fissa ai soli fini di esercitare, nell'interesse dell'impresa non residente, attività di carattere preparatorio o ausiliario, la disposizione contempla alcune fattispecie specifiche in cui l'unità operativa non ha le caratteristiche basilari della stabile organizzazione.

Queste attività, avendo natura preparatoria o ausiliaria, non fanno insorgere una stabile organizzazione, perché da quelle attività non deriva un contributo essenziale al raggiungimento degli obiettivi imprenditoriali.

Ad una prima lettura la natura preparatoria o ausiliaria delle attività ivi elencate sembrerebbe scontata ma ad un esame più attento, invece, va rilevato come il legislatore abbia tracciato per dette categorie dei confini elastici.

Vi possono rientrare attività differenti da quelle espressamente menzionate nel quarto comma, purché non siano strutturalmente imprescindibili per consentire all'impresa di operare efficacemente sul mercato.

L'influenza non decisiva è una caratteristica comune a tutte le attività le quali esulano dalla nozione di compito idoneo a far nascere una stabile organizzazione non in senso assoluto, ma solo se hanno, al pari di quelle richiamate genericamente in via residuale, i connotati dell'accessorietà. Ciò significa che persino le incombenze esplicitamente nominate nel testo normativo sono espunte dalla categoria, se, nello schema organizzativo dell'impresa, acquistano un'importanza basilare.

Rientrano nella nozione di mansioni ausiliarie o preparatorie soltanto le funzioni che, nel sistema operativo aziendale, non sono parti, fasi, elementi strutturali dell'attività caratteristica. La stabile organizzazione deve fornire un contributo immediato e significativo allo svolgimento di detta attività; le sue prestazioni, di qualunque genere, devono costituire fattori che entrano a far parte del ciclo produttivo che, eventualmente combinati con altri componenti dell'organizzazione aziendale, concorrono allo svolgimento dell'attività imprenditoriale della casa madre. La stabile organizzazione può fornire a terzi, in nome e per conto della casa madre, beni o servizi che rientrano nell'oggetto della medesima, o può erogare prestazioni direttamente a quest'ultima, funzionali e determinanti per la conclusione dei suoi affari.

L'A. è conscio che questa interpretazione elastica rischia di andare a scapito della certezza del diritto.

Tuttavia, quella proposta è l'unica opzione esegetica che permette di rendere la norma aderente alle mutevoli caratteristiche della realtà e al passo con lo sviluppo dei modelli di funzionamento imprenditoriali. (EM)

**“Le proposte di modifica al credito per imposte estere”**, di R. MICHELUTTI, in Corr. Trib. 21/2015, pag. 1618.

L'art. 15 dello schema di Decreto legislativo "crescita e internazionalizzazione" modifica la disciplina del credito per imposte estere di cui ai commi 5 e 6 dell'art. 165 del TUIR estendendo, da un lato, il riporto delle eccedenze di imposta anche ai soggetti non imprenditori e rimuovendo, dall'altro, la "*per country limitation*".

Il primo intervento non trova ostacoli normativi, in quanto già oggi redditi prodotti nello stesso Stato estero e le relative imposte estere devono essere aggregati "per masse", al pari di quanto avviene

per i redditi di impresa. Ne dovrebbe conseguire una semplificazione dell'attuale assetto, che comporta la necessità per i soggetti che producono diverse categorie reddituali in virtù del cd. trattamento isolato di distinguere i redditi di impresa dagli altri redditi al solo fine di attivare il riporto delle eccedenze soltanto per i primi. Secondo l'A., l'impatto di tale modifica è assai modesto, tenendo conto che per i soggetti non imprenditori gli sfasamenti temporali in sede di determinazione del reddito estero sono alquanto ridotti e già il sistema delle detrazioni di cui al comma 1 dell'art. 165 permette di accreditare le imposte estere pagate prima del concorso alla formazione del reddito imponibile in Italia. Più incisiva sarebbe l'eliminazione della per *country limitation*, la quale non ha senso di operare per il solo riporto delle eccedenze rimanendo invece in vita per la detrazione (non è infatti contestualmente abrogato il comma 3 dell'art. 165), posta la necessaria correlazione tra le due grandezze. Secondo l'A., sarebbe opportuno ripristinare nel comma 6 dell'art. 165 il riferimento allo "stesso paese estero". Maggiormente incisiva, e senza rilevanti effetti sul gettito, sarebbe l'eliminazione del limite temporale di riporto in avanti o all'indietro delle eccedenze disposto dal comma 6 dell'art. 165 che non risponde ad alcuna esigenza legata ai termini decadenziali dell'accertamento, per sostituirlo con un riporto in avanti *sine die* (come previsto nei Paesi Bassi), alla stregua di altre posizioni soggettive quali le perdite e le eccedenze di interessi passivi o di deduzione ACE. (FDA)

**"Il regime opzionale di *branch exemption*"** di A. TRABUCCHI e F. CERULLI IRELLI, in Corr. Trib. 21/2015, pag. 1610.

Il Decreto "crescita e internazionalizzazione", in attuazione della delega fiscale, introduce un regime opzionale per l'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni estere (c.d. "*branch exemption*"), applicabile a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del Provvedimento. Le modalità applicative della disciplina dovranno essere stabilite da apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto.

L'opzione per il regime di "*branch exemption*":

- può essere esercitata da qualunque soggetto residente titolare di reddito di impresa che svolga la propria attività commerciale anche all'estero tramite una o più stabili organizzazioni. I soggetti non residenti che esercitano attività di impresa in Italia tramite una stabile organizzazione sono invece esclusi "tout court" dal regime opzionale, anche nell'ipotesi in cui detta stabile organizzazione svolga attività di impresa in un Paese terzo mediante un insediamento che abbia a sua volta i requisiti per poter essere considerato una stabile organizzazione. In merito al requisito del possesso di una o più stabili organizzazioni all'estero, il legislatore delegato ha previsto la possibilità di interpellare l'Agenzia delle entrate relativamente all'effettiva sussistenza di una stabile organizzazione all'estero;
- è "totalitaria", nel senso che in presenza di più stabili organizzazioni l'impresa non può optare per l'applicazione del nuovo regime di esenzione per alcune e per il mantenimento del sistema del credito per le altre. Nulla invece osta a che imprese facenti parti dello stesso gruppo adottino scelte tra loro diverse. L'unico presidio che il legislatore delegato sembra aver previsto a fronte di situazioni di questo genere attiene al regime di "circolazione" delle stabili organizzazioni all'interno del gruppo: in tali ipotesi, viene infatti stabilito un peculiare regime di *recapture* delle perdite delle *branch* oggetto di trasferimento;
- deve essere esercitata non appena sussistano le condizioni, cioè non appena l'impresa si trovi nella condizione di avere almeno una stabile organizzazione con i requisiti per la "*branch exemption*". Una particolare disciplina transitoria è dettata per le stabili organizzazioni già esistenti, relativamente alle quali l'opzione può essere esercitata "*entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle ... disposizioni*", con efficacia "*dal periodo d'imposta in corso a quello di esercizio della stessa*";
- è irrevocabile. Non è chiaro, al riguardo, se una volta che l'impresa residente abbia optato per la "*branch exemption*" e abbia successivamente chiuso tutte le proprie stabili organizzazioni, possa in un successivo esercizio - in cui si trovi a costituire di nuovo una o più stabili organizzazioni - essere rimessa nei termini per l'esercizio dell'opzione, avendo

così di nuovo la possibilità di scelta tra il regime del credito o la “*branch exemption*”. Altrettanto incerte sembrano le conseguenze che sull’irrevocabilità dell’opzione potrebbero derivare dalla partecipazione a operazioni straordinarie - ad es. fusioni o scissioni - da parte di un’impresa che abbia optato per la *branch exemption*.

Il regime di esenzione:

- opera appieno per le stabili organizzazioni che non hanno le caratteristiche richieste per l’applicazione della normativa CFC e per quelle che, pur avendo tali caratteristiche, manifestano le relative esimenti. Gli utili e le perdite attribuibili alle *branch* in regime di esenzione devono essere determinati in base a un’applicazione “a specchio” dei criteri di determinazione dei redditi delle stabili organizzazioni italiane, fissati dall’art. 152 del TUIR (ivi inclusi quelli relativi al *transfer pricing*, con riferimento alle transazioni intercorse tra l’impresa e la medesima stabile organizzazione, nonché tra quest’ultima e le altre imprese del medesimo gruppo);
- trova applicazione anche nei casi in cui la stabile organizzazione sia di *black list* e sussista la sola condizione di cui alla lett. a) del comma 5, cioè lo svolgimento da parte dell’insediamento estero di un’effettiva attività industriale o commerciale. In tali casi, tuttavia, la tassazione non applicata sui redditi della stabile organizzazione in capo all’impresa residente viene rinviata al momento della distribuzione degli utili, da assoggettare al regime di integrale tassazione previsto dagli artt. 47, comma 4 e 89, comma 3, TUIR;
- non produce effetti relativamente alle stabili organizzazioni che hanno le caratteristiche previste dalla normativa CFC e che non possano invocare le relative esimenti. In tali ipotesi, i redditi della *branch* saranno imputati per trasparenza alla casa madre residente e soggetti a tassazione separata in capo a quest’ultima. (PT)

**“Criteri di riparto del costo della partecipazione originaria nella società scissa”** di G. VASAPOLLI e A. VASAPOLLI, in Corr. Trib. 17/2015, pag. 1307.

Gli AA. si soffermano sul trattamento, in caso di scissione, del costo fiscale della partecipazione originariamente detenuta nella scissa e in particolare su come andrebbe ripartito lo stesso, tra le varie partecipazioni assegnate al socio per effetto della scissione.

Con la risposta del 3 febbraio 2015 all’interpello ordinario n. 954-369/2014, l’Agenzia delle entrate, modificando il proprio precedente orientamento, ha affermato che tale costo fiscale va ripartito tra tutte le partecipazioni assegnate al socio (nelle beneficiarie e nella scissa) in proporzione a come si è ripartito il valore effettivo del patrimonio netto della scissa. E’ stata così superata la precedente interpretazione della ripartizione del costo fiscale in proporzione a come si è ripartito il valore del patrimonio netto contabile della scissa. Tale ultimo orientamento, era stato privilegiato sia perché il valore contabile del patrimonio netto della scissa e la relativa ripartizione sono facilmente desumibili dai documenti della scissione, sia perché consente di applicare, in via analoga, quanto previsto dal quarto comma dell’art. 173 del T.U.I.R. in tema di riparto delle posizioni soggettive. Lo stesso orientamento ha, però, fatto emergere delle criticità riscontrabili negli scostamenti, non così rari, tra valori contabili e valori effettivi, oltre che nella sua inapplicabilità in caso di scissione con riparto non proporzionale. Preferendo l’interpretazione che si fonda sul valore effettivo del patrimonio netto, che peraltro è l’unica che consente di rispettare pienamente il principio di neutralità della scissione per i soci della scissa, si impedisce un uso elusivo della scissione che invece, con l’altro criterio, facilmente si presta ad essere perseguito mediante piccoli spostamenti di valori contabili tra scissa e beneficiarie. (EF)

**“Agenzia delle Entrate: il credito di imposta per i redditi prodotti all’estero”** di M. VINCENTI, in Fisc. Comm. Int. 4/2015, pag. 27.

Il contributo in commento contiene una articolata disamina della disciplina del *Foreign Tax Credit* recata dall’art. 165, comma 1, TUIR, anche alla luce dei chiarimenti contenuti nella Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 9/E del 5 marzo 2015.



In particolare, vengono esaminate le seguenti connotazioni della disciplina:

- determinazione del credito di imposta con riferimento a ciascuno Stato estero di produzione del reddito (per country) e a ciascun periodo di imposta;
- nozione di reddito prodotto all'estero da assumere ai fini di che trattasi;
- rilevanza delle sole imposte assolte all'estero in via definitiva;
- riconoscimento del credito in presenza di redditi esteri che concorrono parzialmente alla determinazione del reddito complessivo
- riconoscimento nei limiti dell'imposta lorda nazionale e dell'imposta netta. (PT)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Operazioni straordinarie – Scissione non proporzionale con attribuzione di partecipazioni in società controllate.**

Ris. Agenzia delle entrate 26 maggio 2015, n. 52/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'art. 173, comma 3, del TUIR sancisce, in ipotesi di scissione, il principio di neutralità fiscale, oltre che in capo alle società partecipanti alla medesima, anche in capo ai soci della società scissa, statuendo che la sostituzione delle partecipazioni nella società scissa con le partecipazioni nella/e società beneficiaria/e della scissione, non genera materia imponibile, né costi fiscalmente deducibili, in capo ai soci; ciò implica che, per ciascun socio, le partecipazioni ricevute in cambio nella/e società beneficiaria/e, nonché l'eventuale partecipazione residua nella società scissa, assumano complessivamente il medesimo valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni detenute nella società scissa prima dell'operazione di scissione.

Con riferimento al criterio di ripartizione del costo fiscale della partecipazione originariamente detenuta nella società scissa tra le diverse partecipazioni assegnate nelle società beneficiarie ed eventualmente della partecipazione che residua nella società scissa, l'Agenzia ha affermato che il metodo più corretto è quello della ripartizione del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni in base alla proporzione fra il patrimonio netto effettivo della società scissa e quello attribuito alla società beneficiaria.

Detto criterio va applicato anche nel caso di scissione proporzionale, con ciò ritenendosi superate le istruzioni fornite nella circolare n. 98/2000.

#### **IRES – Attività per imposte anticipate iscritte in bilancio (DTA) – Trasformazione in crediti d'imposta cedibili, compensabili e rimborsabili – DTA relative ad affrancamenti plurimi di un medesimo avviamento.**

Ris. Agenzia delle Entrate 29 maggio 2015, n. 55, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Secondo l'Agenzia delle Entrate le DTA relative ad affrancamenti plurimi di un medesimo avviamento iscritto *ex novo* in bilancio a decorrere dal 1° gennaio 2013, non rientrano tra le DTA trasformabili.

Invece le DTA multiple connesse ad affrancamenti successivi a quello iniziale riferite ad un medesimo avviamento e iscritte in bilancio, connesse con operazioni già realizzate al 31 dicembre 2012 e rilevate sino all'esercizio chiuso o in corso alla medesima data, rientrano tra quelle trasformabili in credito di imposta.

Resta comunque impregiudicato ogni potere dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se l'eventuale affrancamento "plurimo" ad aliquota ridotta del medesimo avviamento – con abbattimento del carico fiscale ad aliquota ordinaria della/e società coinvolte, a seguito di più operazioni straordinarie realizzate in assenza di valide ragioni economiche, e utilizzo dei crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione delle DTA iscritte a fronte dei predetti affrancamenti – si inserisca in un più ampio disegno elusivo, pertanto, censurabile.

**IRES – Competenza – Mancata imputazione di proventi e oneri nell’esercizio di competenza – Correzione di errori relativi a periodi di imposta chiusi – Effetti del raddoppio dei termini di accertamento.**

Ris. Agenzia delle Entrate 8 giugno 2015, n. 57/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

In merito alla possibilità di correggere errori contabili con la procedura della Circ. n. 31/E/2013, l’Agenzia ha ribadito che qualora l’annualità oggetto di errore non sia più emendabile con la dichiarazione integrativa a favore, occorre riliquidare autonomamente la dichiarazione relativa all’annualità dell’omessa imputazione e, nell’ordine, le annualità successive fino all’annualità emendabile ai sensi del citato art. 2, comma 8-bis.

La possibilità per il contribuente di rappresentare all’Amministrazione finanziaria l’esistenza di elementi di costo non dedotti in precedenti annualità con la procedura sopra evidenziata deve, tuttavia, intendersi limitata ai soli periodi d’imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento di scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione.

Una fisiologica correzione di errori può essere consentita soltanto nei termini ordinari in cui le annualità sono aperte, senza che possa rilevare il maggior termine di decadenza disposto esclusivamente a favore dell’Amministrazione relativamente a fattispecie patologiche per le quali sussiste obbligo di denuncia penale.

Il più ampio termine di accertamento è previsto a vantaggio dell’Amministrazione finanziaria al fine di poter utilizzare le risultanze delle indagini penali.

In pratica, non è possibile per il contribuente emendare la dichiarazione oltre i termini ordinari, qualora prorogati per effetto dell’astratta configurabilità di un reato, in ragione della circostanza che non può riferirsi al contribuente l’esigenza, propriamente funzionale solo all’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria, di godere di un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare dati utili a contrastare illeciti tributari. (EM)

## **Giurisprudenza**

### **Tribunali**

**IRES – Gruppi di imprese – Società controllante – Attività di direzione e coordinamento – Consiste nel compimento di atti idonei ad incidere sulle scelte strategiche.**

Trib. di Mantova, sez. II 16 ottobre 2014, ne Il fallimentarista 2015.

Perché sussista direzione e coordinamento non è sufficiente il controllo “statico” della società sottoposta, ma è necessaria una attività di significativo e determinante condizionamento dell’autonomia gestionale della società controllata, che si concretizzi nell’esercizio di un insieme di atti di indirizzo idonei a incidere sulle scelte strategiche e operative di carattere finanziario, industriale e commerciale che attengono alla conduzione degli affari sociali.

### **Corte di Cassazione**

**IRES – Valutazioni – Operazioni con imprese site in Paesi *black list* – Mancata indicazione separata in dichiarazione – Indeducibilità dei costi – Abrogazione del regime di indeducibilità – Efficacia retroattiva – Sussistenza.**

Cass., sez. trib., 27 marzo 2015, n. 6205, ne Il fisco 17/2015, pag. 1676.

Ha carattere retroattivo l’abolizione del previgente regime di indeducibilità dei costi scaturenti da operazioni intercorse con soggetti residenti e fiscalmente domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. *black list*), per il solo fatto della mancata relativa separata indicazione in dichiarazione e la sostituzione ad esso di un sistema di meno gravose sanzioni amministrative.

### **IRES – Deducibilità dei costi – Inerenza – Deducibilità.**

Cass., sez. trib. 20 maggio 2015, n. 10319, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Il sindacato di inerenza che compete all'Amministrazione finanziaria non può spingersi fino alla verifica dell'opportunità del sostenimento di determinati costi rispetto all'oggetto dell'attività d'impresa in quanto le valutazioni di strategia commerciale competono soltanto all'imprenditore.

### **IRES – Operazioni straordinarie – Scissione – Responsabilità solidale della società scissa e della società beneficiaria della scissione – Effetti fiscali.**

Cass., sez. trib. 24 giugno 2015, n. 13059, nel sito web [www.eutekne.it](http://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 e illimitatamente tutte le società partecipanti la scissione, come del resto conferma dal lato della interpretazione sistematica l'art. 15, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che con riguardo alle somme da pagarsi in conseguenza di violazioni fiscali commesse dalla scissa prevede la solidarietà illimitata di tutte le beneficiarie. 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.

Pertanto, non opera la limitazione prevista dall'art. 2506-*quater* c.c. che circoscrive la responsabilità nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto assegnato o rimasto alla società beneficiaria della scissione.

### Commissioni tributarie di merito

### **IRES – IVA – IRAP – Operazioni straordinarie – Scissione – Responsabilità per i debiti tributari della scissa – Limitazioni – Non sussistono – Valore del patrimonio netto trasferito – Rileva la valutazione delle attività al loro valore corrente.**

Comm. Trib. Reg. di Roma, 31 gennaio 2014, n. 549/1, Riv. Dir. Trib. 9/2014, II, pag. 378.

L'art. 173, comma 13, TUIR prevede una forma di responsabilità solidale e illimitata tra le società partecipanti ad una scissione, diretta a garantire la completa e compiuta soddisfazione degli obblighi tributari gravanti sulla scissa. Tale responsabilità non riguarda le sole imposte sui redditi ma anche l'IVA e l'IRAP. Non determina un diverso risultato interpretativo il riferimento alle previsioni di cui all'art. 2506 *quater* c.c. che è norma diretta a tutelare i creditori preesistenti l'operazione evitando che la stessa venga utilizzata per eludere il pagamento di debiti. Il valore del patrimonio netto attribuito indicato in tale ultima norma deve comunque intendersi quale valore corrente e non meramente contabile.

### **REDDITI DI IMPRESA**

#### Dottrina

**“Estinzione di crediti e debiti per scissione/fusione: confusione giuridica e confusione mentale”** di V. PERRONE e R. LUPI, in Dial. Trib. 6/2014, pag. 577.

Nelle operazioni straordinarie, un tema oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria riguarda l'estinzione per confusione di crediti e debiti conseguente alla riunione in un

unico soggetto giuridico della qualità di creditore e debitore ex art. 1263 cod. civ. a seguito di operazioni di fusioni e scissione.

In un caso di scissione parziale, in particolare, l'Amministrazione ha qualificato come elusiva l'operazione in quanto finalizzata ad evitare la contabilizzazione in capo alla controllante/debitrice di una sopravvenienza attiva imponibile, che - in assenza della scissione - sarebbe emersa in caso di rinuncia al credito da parte della controllata/creditrice. Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, la rinuncia al credito da parte della controllante avrebbe rappresentato la scelta più diretta e lineare per raggiungere gli effetti sostanziali che l'operazione si prefiggeva. Inoltre, la scissione avrebbe evitato per la creditrice la rilevazione di una sopravvenienza passiva, per perdita su crediti, indeducibile a causa della mancanza del requisito di inerenza o comunque della dimostrazione dell'effettiva inesigibilità del credito.

La contestazione è stata ritenuta infondata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma – Sez. I con la sentenza 17 febbraio/10 novembre 2014, n. 22558, in cui i giudici di merito hanno ritenuto l'estinzione per confusione un effetto assolutamente fisiologico di qualsiasi operazione di scissione.

Per l'A., la Commissione Tributaria ha ben operato posto che, per valutare la non elusività della scissione in esame, l'estinzione dei crediti per confusione avrebbe dovuto essere confrontata non certo con la rinuncia al credito, quanto piuttosto con vicende giuridiche neutrali dal punto di vista fiscale, quali ad esempio l'impossibilità sopravvenuta per *factum principis*, l'insolvenza del debitore, il decorso della prescrizione, una controversia giudiziale con la creditrice. (AF)

**“Tassazione all’uscita (*exit tax*): i dubbi interpretativi ancora irrisolti”** di G. TOMBESI e A. DRAGONETTI, ne Il fisco 15/2015, pag. 1463.

L'articolo effettua un breve *excursus* della genesi della disciplina dell'*exit tax*, dalla sua introduzione, per effetto del D.L. n. 41 del 1995, fino alle modifiche recate dal D.L. n. 1 del 2012 all'art. 166 del TUIR, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia Europea, la *National Grid Indus* del 29 novembre 2011, causa C-371/10, con la quale i giudici del Lussemburgo hanno statuito due importanti principi: il primo è quello di proporzionalità impositiva tra i due Paesi coinvolti (di origine e di destinazione), secondo il quale la determinazione della plusvalenza e dell'imposta deve essere effettuata in via definitiva nel momento in cui la società cessa di essere assoggettata alla potestà impositiva dello Stato di origine; il secondo è quello del differimento della riscossione: il comma 2-*quater* dell'art. 166 del TUIR, cui hanno dato attuazione due decreti ministeriali, prevede pertanto la facoltà del contribuente di sospendere la tassazione della plusvalenza maturata fino alla data del trasferimento.

Gli AA. esaminano poi taluni argomenti ritenuti ancora problematici.

#### Operazioni straordinarie

Viene evidenziato che i decreti ministeriali non recano alcuna estensione applicativa della normativa di favore dell'art. 166 del TUIR alle operazioni straordinarie anche se intracomunitarie. Ciò in quanto la citata sentenza della Corte di Giustizia non reca alcuna estensione alle operazioni straordinarie.

Nelle conclusioni dell'articolo gli AA. auspicano che il Legislatore europeo, ancor prima di quello italiano, introduca la possibilità di differire la tassazione in uscita anche in presenza di operazioni straordinarie transfrontaliere.

#### Requisito della commercialità

La tassazione all'uscita è una disciplina fiscale che trova origine nel contesto europeo anche con riferimento alle persone fisiche mentre all'interno dell'ordinamento domestico l'applicazione della *exit tax* viene circoscritta a coloro che svolgono attività commerciale.

Proprio la sussistenza della commercialità è uno dei requisiti essenziali al fine di valutare l'applicabilità di tale regime alle *holding*. Mentre non sussiste alcun dubbio con riguardo alle *holding* dinamiche, quelle cioè che assieme alla detenzione di partecipazioni svolgono una vera e propria attività di direzione e coordinamento, qualche dubbio si pone con riferimento alle c.d. *holding* statiche. Facendo leva sul principio di libertà di stabilimento primario, si dovrebbe ritenere estensibile l'applicabilità della *exit tax* anche alle *holding* statiche. Un sintomo in tal senso di rinviene nella citata sentenza *National Grid Indus* che ha ritenuto meritevole del regime di favore

del *tax deferral* una società che si era trasferita dall'Olanda al Regno Unito il cui unico asset era rappresentato da un credito vantato verso un'altra società del gruppo.

Gli AA. si soffermano poi su alcune implicazioni dell'applicabilità o meno dell'effetto *tax deferral* alle stabili organizzazioni.

#### *Momento impositivo (tra normativa domestica e convenzionale)*

La corretta individuazione del momento in cui avviene il trasferimento della residenza all'estero ai fini fiscali è fondamentale ma pone delle problematiche, stante il disallineamento tra la disciplina fiscale (vd. artt. 2, 5 e 73 del TUIR che individua la residenza del soggetto se la sua presenza nel territorio dello Stato è almeno pari a 183 giorni nel medesimo periodo d'imposta) e quella civilistica che invece fa riferimento puntuale al giorno in cui avviene il trasferimento.

Qualora il trasferimento dal territorio dello Stato dovesse avvenire nella prima parte dell'esercizio, tenuto conto che ai fini fiscali il soggetto si considera residente fino all'ultimo giorno dell'anno precedente, il disallineamento civilistico-fiscale creerebbe nel territorio nazionale una stabile organizzazione di un soggetto non residente che verrà assoggettato a tassazione non per tutti i redditi universalmente prodotti ma, ai sensi dell'art. 23 del TUIR, solo per i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Conseguenza di tale interpretazione è il differimento della tassazione che decorre tuttavia da date diverse: per i beni riconducibili alla stabile organizzazione italiana la tassazione va riferita al momento del trasferimento della residenza civilistica mentre per i beni non riferibili alla stabile organizzazione del soggetto diventato non residente il momento impositivo della plusvalenza sarebbe invece l'ultimo giorno dell'esercizio precedente.

Qualora il trasferimento della residenza dovesse avvenire nella seconda parte del periodo d'imposta, la residenza verrebbe mantenuta sino all'ultimo giorno dell'esercizio in cui avviene il trasferimento, momento in cui viene determinata la plusvalenza.

#### *Implicazioni internazionali*

L'articolo esamina le implicazioni convenzionali che, in assenza all'interno dell'ordinamento nazionale della disposizione secondo cui la residenza fiscale si trasferisce esattamente nel momento in cui avviene il trasferimento della residenza civilistica, a condizione che con tale evento si verifichi il trasferimento del *place of effective management* della società, possono determinare fenomeni di doppia imposizione o doppia non imposizione. Ed al riguardo richiama le disposizioni dell'art. 2 del D.M. 2 luglio 2014, con le quali il legislatore ha stabilito che ai fini dell'*Exit tax* il trasferimento della residenza è determinato tenendo conto delle Convenzioni in materia di doppia imposizione, quindi con la conferma del principio della prevalenza della norma convenzionale su quella domestica.

#### *Ulteriori spunti: tassazione del socio e perdite fiscali*

L'articolo esamina i riflessi fiscali del trasferimento sul socio, a seconda che esso sia residente o non residente e a seconda della natura del reddito.

Quanto all'utilizzo delle perdite fiscali, l'articolo riporta i criteri per l'utilizzo delle perdite pregresse stabiliti dal comma 4 dell'art. 1 dell'art. 166 del TUIR e ricorda che la relazione governativa al D.Lgs. n. 199/2007 ha previsto che le disposizioni antielusive di cui al comma 7 dell'art. 172, afferenti il test di vitalità in sede di riporto delle perdite fiscali in caso di fusioni siano applicabili anche al trasferimento della sede. (GDA)

**“Le svalutazioni e le perdite su crediti alla luce del nuovo OIC 15”** di G. VASAPOLLI e A. VASAPOLLI, in Corr. Trib. 13/2015, pag. 1010.

L'articolo esamina il nuovo Principio contabile OIC 15 “Crediti”, evidenziando i chiarimenti utili ai fini dell'inquadramento sia delle svalutazioni dei crediti, operate tramite accantonamenti ad apposito fondo di svalutazione, sia delle perdite derivanti da atti estintivi dei crediti.

Gli AA. ricorda innanzitutto le disposizioni del codice civile (art. 2426) che disciplinano la valutazione dei crediti iscritti in bilancio e la differenza tra perdite su crediti che si riferiscono a situazioni di inesigibilità già manifestatesi e ritenute definitive – derivanti da vicende di natura valutativa o da atti estintivi - e accantonamenti che si riferiscono a situazioni di inesigibilità già manifestatesi ma ritenute non definitive (vd. par. 16 dell'OIC 15).

#### Fondo svalutazione crediti

Con riguardo al Fondo svalutazione crediti che rettifica il valore nominale dei crediti e che è utilizzato negli esercizi successivi a copertura delle perdite che si vengono a realizzare sugli stessi crediti, l'OIC 15 chiarisce (sub paragrafo 34) che nella stima del fondo si devono considerare le previsioni di perdita:

- sia per situazioni di rischio di credito già manifestatesi, oppure ritenute probabili;
- sia per altre inesigibilità ritenute probabili, indipendentemente dal fatto che si siano già manifestate o meno.

Della stima del fondo si occupano i paragrafi 35, 36 e 37 dell'OIC 15.

Come regola generale, la determinazione del fondo deve avvenire attraverso un'analisi dei singoli crediti, integrata per tener conto della stima delle perdite che, in base all'esperienza e ad ogni altro elemento utile, si presume subire sui crediti in essere alla data di bilancio.

Al paragrafo 38 viene tuttavia ammesso, per i crediti di importo non significativo, un procedimento forfettario di determinazione del fondo svalutazione crediti qualora sia possibile raggruppare i crediti in classi omogenee che presentino profili di rischio simili. In tal caso, la determinazione del fondo può avvenire applicando formule matematiche al valore dei crediti raggruppati nelle suddette classi.

#### Condizioni per la cancellazione dei crediti dal bilancio

Le condizioni per la cancellazione dei crediti sono esposte al paragrafo 57 dell'OIC 15 secondo cui la società cancella il credito quando:

- a) i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono, oppure
- b) la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con essa sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti al credito.

Nell'Appendice C vengono indicati i seguenti casi che comportano la cancellazione del credito dal bilancio:

- *forfaiting*;
- *datio in solutum*;
- conferimento del credito;
- vendita del credito, compreso il *factoring* con cessione del credito *pro soluto* con trasferimento sostanziale di tutti i rischi ad esso connessi;
- cartolarizzazione con trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito.

#### Crediti ceduti "pro soluto"

In caso di cessione del credito *pro soluto*, cioè senza azione di regresso, la differenza tra il corrispettivo pattuito e il suo valore residuo di libro deve essere rilevata come perdita da cessione, salvo che il contratto non consenta di individuare componenti economiche di diversa natura, anche finanziaria (vd. paragrafi 59 e 49).

#### Aspetti fiscali

Per quanto riguarda gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti, essi sono determinati prescindendo dall'analisi dell'esigibilità dei singoli crediti e quindi dei rischi di perdite che su di essi gravano.

L'art. 106, comma 1, del TUIR disciplina le svalutazioni dei crediti commerciali che sono deducibili, in ciascun esercizio, nei limiti dello 0,5 % del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio, non coperti da garanzia assicurativa, che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi che hanno dato origine a ricavi per l'impresa, non rilevando il loro eventuale valore civilistico.

In merito ai crediti ceduti *pro soluto*, cioè senza azione di regresso, l'A. ricorda innanzitutto l'art. 101, comma 5, del TUIR in cui si precisa che gli elementi certi e precisi, che legittimano la deduzione delle perdite su crediti, "sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili" (vd. Circolare n. 14/E, punto 1.1). In tale circolare è stato altresì ritenuto che l'eventuale componente finanziaria esplicitata in bilancio scontrerà le limitazioni previste dall'art. 96 del TUIR per la deducibilità degli interessi passivi. (GDA)

“**Transfer pricing, valutazioni e reati fiscali**” di G. ZIZZO, in Rass. Trib. 2/2015, pag. 425.

L’A. esamina le ricadute penali derivanti dall’azione di accertamento in materia di *transfer pricing*. Per effetto delle disposizioni in materia di *transfer pricing* contenute nell’ art. 110 , comma 7, del D.P.R. 917/1986 e nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (cfr. art. 9, comma 1, della Convenzione Modello predisposta dall’OCSE), le operazioni infragruppo internazionali rilevano nella misurazione del reddito d’impresa non, come di regola, per i corrispettivi effettivamente praticati, ma per quelli che sarebbero stati praticati ove le imprese fossero state indipendenti (cosiddetto *arm’s length principle*). I corrispettivi pattuiti devono dunque essere sostituiti, sempre che ne derivi un aumento del reddito, dal valore normale dei beni ceduti o acquistati e dei servizi prestati o ricevuti. Secondo l’A. le eventuali violazioni delle disposizioni richiamate non sono riconducibili, sotto il profilo penale, alle fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 74/2000. Quanto alla fattispecie di cui all’art. 2, perché, anche ad ammettere che, per le operazioni infragruppo internazionali, l’indicazione nella dichiarazione dei redditi dei corrispettivi pattuiti anziché del (in ipotesi) diverso valore normale dei beni acquistati o dei servizi ricevuti si risolva nell’indicazione degli elementi passivi fittizi ai quali si riferisce la disposizione, è indiscutibile che questa indicazione non avviene sulla base di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Se la violazione dell’art. 110, comma 7, comporta che detti elementi passivi sono da qualificare come fittizi, lo sono perché difformi dal valore normale dei beni acquistati o dei servizi ricevuti, non perché difformi dai corrispettivi realmente praticati. Eventuali discordanze tra questi ultimi e quelli esposti nelle fatture e negli altri documenti sono perciò ininfluenti. Quanto alla fattispecie di cui all’art. 3, perché, l’inosservanza dell’obbligo di cui all’art. 110, comma 7, non presuppone infatti alcuna falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie. Più problematico appare invece stabilire l’applicabilità dell’art. 4 del D.Lgs. 74/2000 (dichiarazione infedele), stante l’incertezza sul significato da attribuire ai termini “effettività”(con riferimento agli elementi attivi) e “fittizietà” (con riferimento agli elementi negativi) utilizzati dalla disposizione. L’A. riporta nell’articolo i termini essenziali dell’ampio dibattito dottrinale in materia. Secondo l’A. se si assume che la fattispecie di dichiarazione infedele di cui all’art. 4 sia (a parte le soglie) sostanzialmente sovrapponibile a quella di dichiarazione infedele di cui all’ art. 1 , comma 2, del D.Lgs. 471/1997, l’inosservanza dell’obbligo di cui all’art. 110, comma 7, può essere punita ai sensi dell’art. 4. I dubbi circa l’applicabilità potrebbero essere eliminati con l’attuazione della legge delega 23//2014 che, all’art. 8, indirizza il presidio penale verso “comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all’utilizzo di documentazione falsa”, e raccomanda il ricorso a “criteri di predeterminazione” delle fattispecie punibili. In questa prospettiva, la bozza del decreto attuativo, pur non giungendo a depenalizzare la dichiarazione meramente infedele, prevede che, ai fini della configurazione di questo reato, non si tenga conto “della non corretta classificazione o valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non deducibilità di elementi passivi reali”. Secondo l’A., benché la formula di questa disposizione possa essere migliorata, appare evidente l’intento di escludere il rilievo penale delle violazioni che interessano le valutazioni, tra le quali occorre indubbiamente annoverare quelle che riguardano l’art. 110, comma 7. (CLP)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Redditi di impresa – Transfer pricing – Valore normale.**

Cass., sez. trib. 4 giugno 2014, n. 12502, in Dir. Prat. Trib. 2/2015, II, pag. 191.

In tema di determinazione del reddito d’impresa, per la valutazione – ai fini fiscali – delle prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito, va applicato il principio, avente valore generale e non soltanto contabile, che impone, quale criterio valutativo, il riferimento

al normale valore di mercato. Ne consegue che, di fronte ad un comportamento antieconomico non giustificato dal contribuente, il fisco può considerare illegittimamente appostati costi ingiustificati, nella parte superiore al normale valore di mercato.

Per la sua portata generale e non solo contabile, il principio del valore normale, è applicabile anche al c.d. “*transfer pricing* domestico”, ossia alle transazioni avvenute fra società appartenenti allo stesso gruppo e tutte aventi sede in Italia. La disciplina sul *transfer pricing* costituisce una clausola antielusiva, esplicitazione del generale divieto di abuso del diritto in materia tributaria, essendo precluso al contribuente conseguire vantaggi fiscali – come lo spostamento dell'imponibile presso le imprese associate – mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei a ottenere vantaggi fiscali, in difetto di ragioni diverse dall'ottenimento di quei benefici.

#### **Redditi di impresa – Deducibilità dei costi – Inerenza – Operazione isolata – Sufficienza.**

Cass., sez. trib. 25 febbraio 2015, n. 3746, Corr. Trib. 20/2015, pag. 1561.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, non è sufficiente, ai fini della deduzione dei costi, che l'attività svolta rientri tra quelle previste nello statuto sociale, circostanza che ha un valore meramente indiziario circa la sua inerenza all'effettivo esercizio dell'impresa, incombando sul contribuente l'onere di dimostrare che un'operazione, apparentemente isolata e non diretta al mercato, sia inserita in una specifica attività imprenditoriale e destinata, almeno in prospettiva, a generare un lucro in proprio favore.

#### **Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità – Sussistenza – Inerenza all'attività – Irrilevanza.**

Cass., sez. trib. 27 marzo 2015, n. 6204, ne Il fisco 16/2015, pag. 1584.

Gli interessi passivi sono oneri generati dalla funzione finanziaria, che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire e che, pertanto, non possono essere specificatamente riferiti ad una particolare gestione aziendale, o ritenuti accessori ad un costo determinato. Ne consegue che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi sono sempre deducibili, anche se nei limiti della specifica disciplina di riferimento prevista dal TUIR, che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia, perciò, necessario operare alcun giudizio di inerenza.

#### **Redditi di impresa – Proventi e oneri – Requisiti di certezza e determinabilità.**

Cass., sez. trib. 6 maggio 2015, n. 9080, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

I requisiti di certezza (in ordine all'*an*) e di obiettiva determinabilità (in ordine al *quantum*) dei componenti di reddito debbono venire a realizzarsi entro la fine del periodo d'imposta. Di conseguenza, concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza anche i componenti la cui conoscenza sia sopravvenuta per il contribuente dopo la chiusura dell'esercizio (ma entro il termine impiegato per la redazione del bilancio ed entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione), purché i suddetti requisiti di certezza e di obiettiva (pertanto, documentabile) determinabilità siano maturati entro la fine dell'esercizio, in modo che non sia rimessa alla mera volontà delle parti la scelta dell'esercizio cui il componente è imputato.

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

#### **Dottrina**



**“Distacco internazionale e criteri di computo del TFR”** di F. DELLI FALCONE e A. COSTA, in Corr. Trib. 18/2015, pag. 1411.

La sentenza della Sezione lavoro della Corte di Cassazione n. 1168/2015 offre agli AA. lo spunto per trattare un importante aspetto connesso all’assegnazione all’estero di personale dipendente, quale la corresponsione del TFR e i relativi criteri di computo.

Ciò che emerge dalla richiamata pronuncia, è il riscontro di un legame organico fra lavoratore dipendente e società italiana che comporta, conseguentemente, in capo a quest’ultima, l’obbligo di corrispondere il trattamento di fine rapporto, determinato sulle componenti economiche di carattere retributivo, non occasionali, erogate dalla società straniera.

L’assenza di indicazioni normative, relative al criterio di definizione del valore della base di calcolo del TFR ha portato, nella prassi, a ritenere valida l’adozione dei criteri dettati dal legislatore fiscale ex art. 51, commi 3 e 4, e 9 TUIR.

Ciò non ha trovato invece riscontro nella giurisprudenza della Suprema Corte, per la quale occorrerebbe fare riferimento al valore reale del bene o del servizio, confermando l’esclusione dell’automatica applicabilità delle regole stabilite dalla legge in ambito fiscale e previdenziale.

Dovrà essere condotta un’analisi caso per caso al fine di verificare le specifiche indicazioni della contrattazione collettiva di riferimento e la natura della corresponsione.

Ma ciò che è veramente degno di rilievo in detto pronunciamento è l’orientamento secondo cui l’esclusione dal computo del TFR delle componenti aggiuntive alla retribuzione ordinariamente corrisposta al lavoratore dipendente assegnato all’estero (ad es. premio mobilità, indennità di sede, indennità di affitto, contributo scuola, viaggi aerei etc.) è ammessa soltanto a seguito di un’analisi puntuale – da effettuarsi sulla base delle pattuizioni intercorse e delle circostanze del caso concreto – della valenza risarcitoria, nonché del carattere di non occasionalità con cui viene corrisposta ogni singola componente.

Nel particolare caso della mobilità transnazionale, oggetto della causa, sulla base dei fatti concreti è stata riconosciuta la natura retributiva di tutto il pacchetto retributivo estero (indennità di residenza, premio mobilità, bonus e super bonus, premio annuo, indennità di sede, indennità affitto, contributo scuola, viaggi aerei, polizza assicurativa integrata). (EM)

**“TFR in busta paga: modalità di attuazione e profili fiscali”** di M. ZANNI, ne Il fisco 18/2015, pag. 1746.

L’art. 1, comma 26, lett. a) della legge di stabilità 2015 ha previsto, per la generalità dei lavoratori dipendenti del settore privato, la possibilità di optare per l’erogazione anticipata del TFR come quota di integrazione della retribuzione mensile, relativamente ai periodi di paga compresi fra il 1° marzo 2015 e il 30 giugno 2018.

L’erogazione mensile della quota maturanda di TFR rappresenta una facoltà per il lavoratore dipendente mentre costituisce un obbligo per il datore di lavoro, nel caso in cui il lavoratore decida di avvalersi della facoltà medesima. L’A. fa notare come questa opzione rappresenti una scelta penalizzante sotto il profilo fiscale, perché, quale componente integrativa della retribuzione periodica va assoggettata a tassazione ordinaria, (ma non è imponibile ai fini previdenziali) e concorre alla formazione del reddito complessivo con l’applicazione delle aliquote progressive dell’IRPEF.

A ciò va aggiunto che l’applicazione del regime di tassazione ordinaria, anziché del più favorevole meccanismo della tassazione separata, implica l’assoggettamento anche alle addizionali regionali e comunali incidendo inoltre sulla determinazione delle detrazioni fiscali spettanti.

Fa osservare, inoltre, come il maggior carico tributario conseguente alla liquidazione mensile del TFR potrebbe risultare più che compensato dall’erogazione del “bonus 80 euro” nei casi in cui il diritto a tale beneficio fiscale sorga proprio per effetto dell’adesione all’opzione per il TFR in busta paga.

Si potrebbe prospettare quindi un ampliamento dei potenziali fruitori di detto *bonus* sino ad oggi esclusi dalla sua fruizione (in quanto aventi un IRPEF netta azzerata dalle detrazioni di reddito da

lavoro dipendente) laddove la loro scelta di optare per il TFR in busta paga dovesse originare un'imposta netta a debito. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Redditi di lavoro dipendente – Distacco internazionale – TFR – Calcolo.**

Cass., sez. lav. 22 gennaio 2015, n. 1168, in Corr. Trib. 18/2015, pag. 1417.

In tema di distacco internazionale del lavoratore, l'aver individuato nella società italiana il soggetto distaccante comporta per la stessa di corrispondere il TFR al lavoratore. Infatti, l'art. 2120 c.c. include in detto trattamento tutte le somme, compreso l'equivalente delle prestazioni in natura, corrisposte in dipendenza del rapporto di lavoro, a titolo non occasionale e con esclusione solo di quanto corrisposto a titolo di rimborso spese. Pertanto, si ritiene illegittimo il patto contrario di calcolare il TFR solo sulla retribuzione base.

#### **Redditi di lavoro dipendente – Determinazione – Assegnazione *stock options* – Rinuncia a seguito di accordo novativo – Applicazione della tassazione agevolata prevista per le *stock options* – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 31 marzo 2015, n. 6507, ne Il fisco 18/2015, pag. 1783.

Costituisce reddito di lavoro dipendente, tassabile in via ordinaria, la somma corrisposta dal datore di lavoro al dipendente a seguito di un accordo novativo con il quale quest'ultimo rinuncia al piano di *stock options*, atteso che la tassazione agevolata prevista dalle norme tributarie per l'assegnazione di *stock options* riguarda solo l'eventuale plusvalenza realizzata al momento di esercizio dell'opzione. Non può ritenersi in questo modo violata la disposizione dell'art. 6 del TUIR sulla tassazione dei proventi sostitutivi, in quanto con la transazione novativa viene sostituita la possibilità per il dipendente di sottoscrivere le azioni e non l'eventuale plusvalenza, la quale sarebbe conseguita solo dall'effettivo aumento, al momento di esercizio dell'opzione, del prezzo di mercato delle azioni stesse.

#### **Previdenza – Incentivi all'esodo – Cessazione del rapporto di lavoro – Esclusione dall'imponibile contributivo.**

Cass., sez. trib. 15 maggio 2015, n. 10046, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Dalla retribuzione imponibile sono escluse le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori.

Rientrano tra le somme che vanno escluse dalle retribuzione imponibile in quanto corrisposte, in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori, non solo quelle conseguite con un apposito accordo per l'erogazione dell'incentivazione anteriore alla risoluzione del rapporto, ma tutte le somme che risultino erogate in occasione della cessazione del rapporto di lavoro ai fini di incentivare l'esodo, potendo risultare ciò sia da una indicazione in tal senso nell'atto unilaterale di liquidazione delle spettanze finali, sia da elementi presuntivi.

## RISCOSSIONE

### Dottrina

**“La natura “sostitutiva” della sentenza tributaria rispetto all’atto impugnato”**, di F. PISTOLESI, in Corr. Trib. 19/2015, pag. 1466.

L’A. prende spunto dalla sentenza di Cassazione n. 4574/2015 e, seguendo l’impostazione da cui la stessa muove, effettua una corretta ricostruzione della natura e degli effetti propri delle sentenze tributarie.

Nel processo tributario il giudice statuisce oltre che sugli eventuali vizi dell’atto impositivo dedotti dal contribuente, anche sul rapporto tributario sotteso al provvedimento opposto e quindi, in pratica, la sentenza tributaria si sostituisce all’atto impositivo impugnato.

Ne consegue che la sentenza tributaria di merito costituisce titolo che legittima la riscossione della pretesa oggetto del contendere, riscossione che deve avvenire nel rispetto del termine decennale di prescrizione.

Essa, in pratica, si sostituisce al provvedimento contestato stabilendo l’*an* e *quantum debeatur*.

Viceversa, quando all’estensione del processo non sopravvive alcuna sentenza, opera il termine decadenziale contemplato per la riscossione a fronte del provvedimento reso definitivo.

L’impostazione seguita dalla sentenza in commento, si spiega alla luce del progressivo adeguamento del giudizio tributario ai principi di quello civile, di cui questa sentenza costituisce l’espressione concreta. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Riscossione – Sentenza tributaria – Natura sostitutiva rispetto all’atto impugnato – Costituisce titolo per la riscossione – Prescrizione decennale.**

Cass. Sez. trib. 6 marzo 2015, n. 4574, in Corr. Trib. 19/2015, pag. 1472.

La riscossione della pretesa impositiva, divenuta irretrattabile stante l’estinzione dell’intero processo per mancata riassunzione della causa a seguito del giudizio di cassazione, deve avvenire entro il termine di decadenza stabilito per recuperare quando dovuto dal privato in base all’accertamento definitivo, potendo operare la prescrizione ordinaria solo quando la riscossione di detta pretesa avvenga in forza di una sentenza passata in giudicato che la condivida.

## IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

### Dottrina

**“Mancanza dei presupposti per il tributo principale e inapplicabilità dell’imposta sostitutiva sui contratti di finanziamento stipulati all’estero”** di S. COVINO e R. LUPI, in Dial. Trib. 4/2014, pag. 408.

Partendo dall’assunto che l’imposta sostitutiva sui finanziamenti, prevista dall’art. 15 e successivi del D.P.R. n. 601 del 1973, assolve la funzione di sostituire l’imposta principale di registro introducendo un regime agevolativo, nel caso di atti formati all’estero l’assenza del presupposto applicativo del tributo principale dovrebbe comunque escludere anche l’applicazione del tributo sostitutivo.

Diversamente, con la Risoluzione n. 20/E del 2013 è stato affermato che il *term sheet* o gli altri documenti equivalenti rappresentano di per sé una sottoscrizione del contratto di finanziamento quando il consenso negoziale in ordine agli elementi essenziali del contratto risulti da tali atti, per

cui la successiva stipula all'estero sarebbe inopponibile all'Amministrazione finanziaria che avrebbe così titolo per considerare l'atto formato in Italia. Infatti, la scrittura privata autenticata all'estero o l'atto pubblico formato all'estero concretizzerebbero una mera riproposizione dell'accordo già raggiunto con la scrittura privata semplice in Italia.

Tale posizione appare una forzatura considerato che le norme parlano di contratto formato per iscritto nel territorio italiano e che, per le operazioni e i servizi bancari, l'art. 117 del Testo Unico Bancario prevede la forma scritta *ad substantiam* del contratto di finanziamento. (AF)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Imposta sostitutiva – Finanziamenti a medio e lungo termine – Finanziamenti stipulati da intermediari – Esclusione – Legittimità costituzionale.**

Cass., SS.UU. 3 giugno 2015, n. 11373, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine non è applicabile ai contratti stipulati dagli intermediari finanziari, atteso che le norme fiscali di natura eccezionale non possono essere oggetto di interpretazione estensiva.

Pertanto, atteso che l'unica interpretazione legittima dell'art. 15 DPR 601/73 impone di limitare l'applicazione dell'imposta sostitutiva ai soli contratti di finanziamento a medio e lungo termine stipulati con le banche, escludendo, invece, quelli stipulati con gli intermediari finanziari, tale norma è stata rimessa alla Corte Costituzionale perché ne valuti la compatibilità con l'art. 3 della Costituzione.

## IVA

### Dottrina

#### **“IVA di gruppo – Dalla Corte di Giustizia UE le *guidelines* per il legislatore delegato nazionale”** di M. GRANDINETTI, in Riv. Dir. Trib. 9/2014, IV, pag. 127.

L'articolo esamina taluni particolari aspetti riguardanti l'Iva di gruppo europeo, cogliendo spunto da due recenti sentenze della Corte di Giustizia e dall'emanazione della legge n. 23 del 2014 che delega il governo italiano ad introdurre nel sistema Iva nazionale il regime dell'IVA di gruppo di cui all'art. 11 della direttiva IVA.

In primo luogo viene evidenziata la differenza tra il modello europeo e il regime nazionale previsto attualmente dall'art. 73 del D.P.R. n. 633 del 1972: il primo comporta la creazione, ai fini Iva, di un unico soggetto con irrilevanza delle operazioni effettuate tra i membri del gruppo e diritto di detrazione del tributo per l'imposta assolta sugli acquisti in base alle operazioni del gruppo con i terzi; il secondo invece non pone particolari questioni in merito alla soggettività dei componenti l'area di consolidamento e attiene esclusivamente alla liquidazione e al versamento del tributo tra società legate da un rapporto partecipativo.

I temi esaminati riguardano in particolare la definizione dell'ambito soggettivo del Gruppo Iva e la delimitazione del relativo regime ai soggetti passivi Iva residenti.

Posto che, ai sensi dell'art. 11 della direttiva, lo Stato membro può considerare unico soggetto passivo qualsiasi persona stabilita nel territorio dello Stato, avente i requisiti previsti in tema di controllo finanziario, economico ed organizzativo e che la direttiva Iva definisce il soggetto passivo IVA come “chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività” (art. 9, comma 1, della direttiva), l'A.

si chiede se il termine “persona” utilizzato dall’art. 11 si identifica con la definizione di soggetto passivo o se è più ampio.

La Commissione europea ha espresso importanti riserve sull’estensione ai soggetti non passivi IVA del regime dell’IVA di gruppo ed al riguardo richiama, a sostegno della propria tesi, anche la sentenza della Corte di Giustizia nel caso *Ampliscientifica* e le conclusioni dell’Avvocato generale nella sentenza *Polisar Investment BV*.

La sentenza della Corte di Giustizia (Grande Sezione), cui hanno fatto seguito altre cinque sentenze, tutte originate da una serie di procedimenti di infrazione avviati dalla Commissione europea<sup>2</sup>), valorizzando, da una parte, un’interpretazione del testo della disposizione di tipo letterale e ampliando, dall’altra, l’area di consolidamento alle società *holding* in possesso di determinati requisiti, ha ritenuto che soggetti non imponibili ai fini IVA possano far parte dell’area di consolidamento dell’IVA di gruppo.

L’A. ritiene al riguardo che la ricostruzione dell’ambito soggettivo della disposizione europea, anche alla luce della recente giurisprudenza, permette di concludere per l’inclusione nel futuro regime italiano dell’IVA di gruppo sia dei soggetti passivi IVA singolarmente considerati sia dei soggetti non passivi, a condizione che questi ultimi siano rappresentati dalle società che stanno alla base della catena partecipativa e che, attraverso la loro inclusione, sia possibile attivare il regime medesimo. Al fine di prevenire possibili abusi della disciplina si potrebbe prevedere un interpello all’amministrazione finanziaria nei casi in cui facciano parte dell’area di consolidamento soggetti non passivi IVA.

Il secondo profilo indagato dall’A. attiene alla definizione dell’ambito territoriale dell’istituto dell’IVA di gruppo con riguardo al quale si pongono tre problematiche. La prima attiene all’inclusione della stabile organizzazione localizzata in un altro Stato membro dell’UE nell’area di consolidamento attivato dalla casa madre nel proprio Stato di residenza. La seconda riguarda l’estensione del regime dell’IVA di gruppo, previsto dalla legislazione di uno Stato membro, alla stabile organizzazione di un soggetto non residente. La terza attiene al caso in cui la stabile organizzazione del soggetto non residente, ammessa al regime dell’IVA di gruppo dello Stato membro in cui è stabilita, effettui delle operazioni potenzialmente rilevanti ai fini IVA con la casa madre, sia essa residente o meno nell’UE.

Con riguardo alla prima ipotesi, l’Autore ritiene che, così come sostenuto anche dalla Commissione europea, la stabile organizzazione residente in un altro Stato membro deve essere esclusa dall’IVA di gruppo della casa madre, poiché l’inclusione della stabile organizzazione ha effetto sui principi di funzionamento del tributo.

In relazione alla seconda ipotesi, sebbene la stabile organizzazione ai fini Iva, in linea generale, non possa considerarsi un soggetto passivo distinto rispetto alla casa madre, l’Autore è dell’avviso che la serie di disposizioni presenti sia nella direttiva IVA, quali quelle relative alla territorialità dei servizi, sia nel Regolamento n. 282/2011, fanno ritenere la figura della stabile organizzazione assimilabile alla *subsidiary*.

Con riguardo alla terza ipotesi viene evidenziata l’interpretazione assunta dalla Corte di Giustizia nella sentenza *FCE Bank* secondo la quale l’appartenenza della stabile organizzazione ad un Gruppo IVA nazionale che ha quale primario effetto quello di formare, insieme agli altri soggetti dell’area di consolidamento un unico soggetto passivo ai fini Iva, i servizi forniti dalla casa madre alla stabile organizzazione devono intendersi come prestati nei confronti del Gruppo IVA con l’effetto di rendere imponibili le prestazioni di servizi che vengono effettuati dalla casa madre nei confronti della propria stabile organizzazione.

A commento di tale interpretazione, l’A. ipotizza che l’imponibilità dei servizi prestati dalla casa madre alla stabile organizzazione facente parte di un Gruppo IVA sia stata dettata dalla necessità di impedire fenomeni evasivi o elusivi. (GDA)

---

<sup>2</sup> Menzionate nelle note 13, 14 e 15 dell’articolo.

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia UE

#### **IVA – Operazioni esenti – Attività di gestione dei fondi comuni di investimento immobiliare – Disciplina applicabile.**

Conclusioni Avv. gen. 20 maggio 2015, n. 595/13, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'art. 13, parte B, lett. d), punto 6, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che

- una società costituita da più di un investitore, con il solo fine di investire in beni immobili il patrimonio raccolto, può essere considerata un "fondo comune d'investimento" se il relativo Stato membro l'ha assoggettata a una vigilanza statale specifica;
- la "gestione" di un siffatto fondo comune di investimento comprende anche l'amministrazione effettiva degli immobili.

### REGISTRO (Imposta di)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Registro (imposta di) – Cessione ramo d'azienda – Metodo patrimoniale complesso.**

Cass., sez. trib. 6 maggio 2015, n. 9075, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La sentenza fa riferimento ad un'operazione di cessione, effettuata da una banca ed avente ad oggetto un ramo d'azienda dedicato ad attività consistenti nella gestione e nell'amministrazione di risorse liquide e strumenti finanziari in fondi comuni di investimento e in conti individuali.

Dopo aver brevemente ripercorso le caratteristiche del "metodo patrimoniale" complesso e del "metodo reddituale" per la valutazione del valore del ramo d'azienda, la Corte precisa che la scelta tra i due metodi configura una questione di fatto, riservata al giudice del merito e non sindacabile in sede di legittimità.

Nel caso di specie la Cassazione ha ritenuto che nella valutazione del valore del ramo d'azienda ceduto, ai fini dell'imposta di registro, il metodo di valutazione "patrimoniale complesso", che tiene conto dell'avviamento fosse più appropriato del metodo "patrimoniale semplice", ove la cessione riguarda il ramo di un'azienda bancaria, che si occupa della gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione.

### SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

## Dottrina

#### **"L'imposizione indiretta dei *trust*: luci e ombre delle recenti pronunce della Corte di Cassazione"** di A. BUSANI e R.A. PAPOTTI, in Corr. Trib. 16/2015, pag. 1203.

Partendo dall'assunto che l'istituto del *trust* rientri tra quelli idonei a determinare la costituzione di vincoli di destinazione - in linea con gli orientamenti espressi dall'Amministrazione finanziaria e in modo difforme dalle statuizioni della prevalente giurisprudenza di merito -, la Corte di Cassazione,

con ordinanze nn. 3735, 3737, 3886 e 5332 del 2015, ha delineato un autonomo presupposto impositivo proprio degli atti di costituzione di vincoli di destinazione, differente da quello tradizionale dell'imposta sulle successioni e donazioni. A parere della Suprema Corte, infatti, l'imposta sulla costituzione di vincoli di destinazione sarebbe stata istituita, non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione (come è, invece, previsto per le successioni e le donazioni), bensì direttamente, ed in sé, sulla costituzione dei vincoli stessi. In tale prospettiva, l'applicazione del tributo troverebbe causa non già nell'arricchimento di un terzo, bensì nell'impoverimento del soggetto che appone il vincolo, da intendersi quale mera limitazione alla libertà di disporre del proprio patrimonio per effetto della costituzione del medesimo. Tale approccio - che porterebbe ad una indiscriminata applicazione dell'imposta a qualsiasi tipologia di "trust", e quindi a prescindere dalla natura liberale, gratuita ovvero onerosa dello stesso - solleva tuttavia (legittimi) dubbi in merito alla lesione del principio costituzionale di capacità contributiva. Le giustificazioni addotte dalla Corte al riguardo non appaiono d'altra parte convincenti, con la conseguenza che la soluzione interpretativa da essa esplicitata non dovrebbe poter essere considerata "definitiva". (PT)

**“Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?”** di T. TASSANI, ne Il fisco 20/2015, pag. 1957.

Con le recenti ordinanze nn. 3735/3737/3886 del 4 febbraio 2015 la Corte di Cassazione ha ritenuto applicabile "in ogni caso" l'imposta sulle successioni e donazioni sulla costituzione di vincoli di destinazione conseguenti all'istituzione di un *trust*.

La soluzione fornita dalla Suprema Corte si fonda sulla tesi che, con il D.L. n. 262/2006, il legislatore abbia introdotto una "imposta nuova", ossia l'"imposta sulla costituzione di vincolo di destinazione", il cui presupposto sarebbe individuato nella "predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti", l'oggetto dell'imposizione consistendo nel "valore dell'utilità" relativamente alla quale il disponente limita le proprie facoltà proprietarie.

Il contenuto economico della destinazione patrimoniale sarebbe sufficiente, ad avviso della Corte, a manifestare la capacità contributiva di cui all' art. 53 della Costituzione e la sussistenza di un "collegamento tra prestazione imposta e presupposti economici presi in considerazione", costituiti dal rilievo patrimoniale della destinazione, renderebbe irrilevante l'eventuale trasferimento patrimoniale connesso al vincolo destinatorio.

La tesi contenuta nelle ordinanze esaminate non appare tuttavia condivisibile, dovendo anzi riaffermarsi l'idea della rilevanza, ai fini delle imposte sulle successioni e donazioni, dei soli vincoli di destinazione in grado di realizzare (in fattispecie liberali o gratuite) un incremento stabile di un dato patrimonio con correlato decremento di un altro. Tale interpretazione, che si ritiene quella maggiormente coerente sul piano letterale e sistematico, oltre che alla luce dei principi costituzionali, condurrebbe alla esclusione da imposizione non solo delle costituzioni di vincoli puri e semplici, ma, considerando la *ratio* dell'imposta sulle successioni e donazioni, anche di quelle fattispecie che, pur traslative, non abbiano una causa liberale o gratuita. (PT)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Successioni e donazioni (imposta sulle) – Vincolo di destinazione – Costituzione di un trust con conferimento di denaro – Presupposto impositivo – Sussistenza.**

Cass., sez. trib. 18 marzo 2015, n. 5322, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'attribuzione patrimoniale in *trust*, determinando la costituzione del vincolo di destinazione, va assoggettata alla relativa imposta, indipendentemente dalla successiva attuazione della destinazione impressa al danaro.

Va applicata l'imposta sulle successioni e donazioni, nella peculiare accezione concernente la costituzione di vincolo di destinazione, assunta come autonomo presupposto impositivo, sull'attribuzione di danaro, conferita in *trust* e destinata ad essere investita a beneficio di terzi.

## **TRUST**

### **Dottrina**

**“La procedura di *voluntary disclosure* per i *trust*”** di C. GALLI e S. MANCINELLI in Corr. Trib. 21/2015, pag. 1640.

Effettuata una breve ricognizione dei tratti salienti della disciplina tributaria del *trust*, gli AA. analizzano in particolare i profili rilevanti ai fini della procedura di *voluntary disclosure*.

A tal fine effettuano una distinzione tra *trust* realmente interposto e *trust* fittiziamente interposto e dunque sconosciuto ai fini fiscali.

In presenza di un *trust* trasparente residente vi sono diversi soggetti legittimati a proporre la domanda di accesso alla *voluntary disclosure* internazionale: sia il *trust* stesso, qualora abbia commesso violazioni degli obblighi in materia di monitoraggio, sia i beneficiari individuati residenti.

In presenza di *trust* trasparente non residente, invece, soggetti legittimati sarebbero soltanto i beneficiari individuati che nell'anno 2013 si qualificavano come titolari effettivi, anche se detta interpretazione si discosta da quanto precisato nella Circ. 38/E/2013 secondo la quale anche i beneficiari individuati non titolari effettivi sarebbero tenuti ad indicare nel quadro RW il valore della quota di patrimonio del *trust* ad essi riferibile.

Un *trust* opaco residente ovvero i soggetti ad esso collegati potrebbero accedere alla procedura internazionale in presenza di violazioni degli obblighi di monitoraggio commesse rispettivamente dal *trustee* o dai soggetti stessi.

In assenza di tali violazioni, gli AA. si chiedono se sia comunque consentito al *trust* e ai soggetti “collegati” l'accesso alla *voluntary disclosure* nazionale. Qualora infatti, come sembra dalla lettura della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 10/E del 2015, la procedura nazionale possa essere considerata un istituto autonomo, la possibilità di accedervi dovrebbe sussistere anche in assenza di violazioni riguardanti gli obblighi di cui al Decreto monitoraggio commesse dal *trustee* o dai soggetti “collegati”.

Lo stesso dicasi nel caso di *trust* opaco non residente, in relazione al quale non sono configurabili violazioni agli obblighi di monitoraggio: per i soggetti ad esso collegati che non abbiano commesso violazioni al Decreto monitoraggio dovrebbe essere consentito l'accesso alla procedura nazionale.

In ipotesi di distribuzione a beneficiari residenti, dovrà aversi riguardo sia alle modalità di distribuzione – estero su estero o rimessa direttamente verso un intermediario italiano – sia alla rilevanza reddituale della distribuzione per il beneficiario. In caso di rimessa su conto italiano del beneficiario, questi potrebbe non essere soggetto ad obblighi di monitoraggio suscettibili di essere violati, sicché non potrebbe avere accesso alla *voluntary disclosure* internazionale.

Adottando un approccio sistematico, gli AA. ritengono che tali distribuzioni siano potenzialmente soggette all'imposta di successione e donazione (non coperta dalla *voluntary disclosure*) fino a concorrenza dell'ammontare attribuibile agli apporti originari (di soggetti diversi dal beneficiario) ovvero ad IRPEF, secondo le aliquote progressive, se si tratta di redditi prodotti dal *trust*.

Sempre in tema di *trust* opaco, la presenza del *co-trustee* residente affianco al *co-trustee* non residente, consente l'accesso alla procedura, anche qualora i poteri gestori sostanziali facciano capo al soggetto non residente.

In caso di *trust* fittiziamente interposto la richiesta di accedere alla *voluntary disclosure* dovrà essere presentata dai soggetti reali titolari del patrimonio che, a seconda dei casi, potranno essere il disponente o i beneficiari finali del *trust*, come se questo non esistesse.



Ai fini dell'individuazione del Paese in cui si ritengono detenuti i beni, il criterio di localizzazione è quello del Paese in cui si trovano le attività; tuttavia, qualora venga utilizzato un veicolo per garantire l'occultamento della reale disponibilità, è la sede di quest'ultimo che determina il Paese di detenzione delle attività.

Secondo l'Agenzia, anche in presenza di una detenzione effettiva delle attività presso un Paese collaborativo, quello che rileva ai fini del regime applicabile è il Paese in cui ha sede il veicolo interposto, ivi inclusi i *trust*. Non è chiaro tuttavia se, al fine di stabilire se un Paese possa garantire l'occultamento della reale disponibilità debba farsi riferimento ai Paesi che prevedano una qualche forma di segreto bancario ovvero ai Paesi c.d. *black list*.

Gli AA. auspicano ulteriori chiarimenti sul punto. (EM)

## **IRAP**

### **Dottrina**

**“La nuova deduzione IRAP: il limite del valore della produzione netta negativo e dubbi applicativi”** di G. MANGUSO, ne Il fisco 17/2015, pag. 1644.

La deduzione ai fini Irap del costo del lavoro a tempo indeterminato introdotta dalla legge di stabilità 2015 rappresenta un notevole sforzo compiuto dal legislatore per realizzare la tanto auspicata riduzione del carico fiscale delle imprese. Tuttavia, secondo l'A., l'attuale congiuntura economica avrebbe richiesto una modifica più coraggiosa, prevedendo dei correttivi atti a garantire la incondizionata deduzione di tale onere anche in presenza di un valore della produzione netta negativo. Infatti, l'assenza nell'impianto normativo dell'Irap di un istituto analogo a quello del riporto delle perdite previsto ai fini Ires fa sì che, laddove la nuova deduzione determini un valore della produzione netta negativo, la modifica normativa in commento non genererebbe una “integrale” utilità per l'impresa. Non solo. Per quelle imprese che già oggi presentano un risultato negativo anche ai fini Irap (vale a dire un valore della produzione negativo nonostante la mancata deduzione del costo del personale con contratto a tempo indeterminato), la norma in commento non arrecherebbe alcun vantaggio. Secondo l'A., si potrebbe prevedere che la “perdita Irap”, fino a concorrenza dell'importo del costo del personale a tempo indeterminato, costituisca un importo la cui deducibilità viene rinviata – sempre come costo del personale a tempo indeterminato – negli esercizi successivi, e che sarà aggiunto all'importo deducibile di tale onere che si determinerà in tali esercizi.

Per quanto riguarda i criteri di determinazione del costo del personale ammesso in deduzione, secondo l'A. si pone il dubbio se per “deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lett. a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/97” devono intendersi tutte le deduzioni calcolate ai sensi dei richiamati commi, anche se non sono relative a lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato, ovvero se le deduzioni previste dal nuovo comma 4-octies assumono rilevanza soltanto se attinenti a tali categorie di lavoratori. A favore della prima tesi deporrebbe il tenore letterale della norma, il quale, nel richiamare le deduzioni spettanti ai sensi dei citati commi, non sembra operare alcuna distinzione dovuta alla presenza di contratti a tempo indeterminato. A favore della seconda tesi deporrebbe invece la circostanza che la disposizione agevolativa introdotta dalla legge di stabilità 2015 è volta a ridurre il cuneo fiscale e, dunque, potrebbe apparire non coerente con tale finalità un criterio che consenta di ridurre (se non azzerare) l'agevolazione per un ammontare pari quello delle deduzioni riguardanti posizioni lavorative non a tempo indeterminato. A favore della seconda tesi, come evidenziato da Assonime (cfr. Circolare n. 7/2015), depone inoltre la relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2015, secondo cui “la norma consente la deduzione integrale del costo complessivo sostenuto per lavoro dipendente a tempo indeterminato eccedente l'ammontare delle deduzioni – forfettarie e analitiche – riferibili al medesimo e ammesse in deduzione in ragione delle disposizioni di cui ai commi 1, lett. a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del medesimo articolo 11”. In altri termini, non dovrebbe esservi alcun dubbio sul

fatto che la nuova deduzione Irap non debba essere ridotta dalle deduzioni maturate su posizioni lavorative non a tempo indeterminato. (FDA)

**“Trasformabilità delle *deferred tax asset* (DTA) ai fini IRAP”** di G. MANGUSO, in Boll. Trib. 6/2015, pag. 415.

L'A. fa presente in premessa l'incertezza che prima dell'emanazione della legge di stabilità 2014 si aveva riguardo alla trasformabilità in crediti d'imposta delle DTA IRAP, pur se il tenore letterale delle norme all'epoca vigenti (vd. art. 2, commi 55 e 57 del D.L. n. 225 del 2010) non sembrava consentirlo.

La legge di stabilità 2014, da un lato, è intervenuta sulle disposizioni che disciplinano la trasformabilità in crediti d'imposta delle DTA IRAP e, dall'altro, ha ridefinito per gli enti creditizi e finanziari il trattamento fiscale delle svalutazioni e delle perdite su crediti verso la clientela estendendolo anche ai fini IRAP.

Anche per l'IRAP i presupposti di trasformazione sono doppi: perdita d'esercizio e risultato fiscale (valore della produzione netta) negativo. In presenza di perdite d'esercizio il comma 55 dell'art. 2 del D.L. n. 225/2010, come modificato, stabilisce ora la conversione delle DTA IRAP con lo stesso meccanismo già previsto per le DTA IRES, applicando quindi ad esse il rapporto perdita di esercizio/patrimonio netto. In presenza di un valore della produzione negativo il comma 56-bis.1 introdotto nell'art. 2 del D.L. n. 225 stabilisce la trasformazione in crediti d'imposta della quota delle attività per imposte anticipate riferite ai componenti negativi che hanno concorso alla formazione del risultato negativo.

Quanto alla decorrenza, la legge di stabilità 2014 ha previsto che le disposizioni introdotte nella disciplina di conversione delle DTA si applicano dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 sia se si riferiscono ad *assets* rilevati per la prima volta nel bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2013 sia se si riferiscono ad *assets* rilevati in esercizi precedenti.

Per quanto riguarda invece la trasformazione delle DTA ove si verifichi un valore della produzione netta negativo essa riguarda soltanto quelle relative agli ammortamenti e alle svalutazioni di avviamento e altre attività immateriali imputate al conto economico di bilanci anteriori al 2013 e non ancora dedotte mentre le DTA contabilizzate nel bilancio 2013 a fronte di rettifiche nette di valore e perdite su crediti imputate al conto economico nel 2013 inizieranno a produrre *reversa* soltanto a partire dal valore della produzione che si realizzerà a decorrere dal 2014.

Sempre con riferimento all'avviamento e alle altre attività immateriali già iscritte in periodi d'imposta precedenti al 2013, ove non siano state rilevate DTA IRAP nell'esercizio in cui si erano prodotti i disallineamenti fiscali in presenza di previsioni di un valore della produzione netta degli esercizi futuri negativi, sarà possibile procedere a detta iscrizione nel bilancio 2013 e quindi alla loro trasformabilità in crediti.

L'A. si occupa anche degli effetti delle DTA rilevate in periodi d'imposta precedenti al 2013 su svalutazioni dei crediti in previsione di una cessione dei crediti stessi, evento che avrebbe consentito la deduzione di tali svalutazioni: tali DTA non sono trasformabili ma resta comunque ferma la deducibilità di tali svalutazioni in sede di cessione dei crediti. (GDA)

**“Legami tra IRAP e imposte sui redditi: difficoltà applicative delle novità 2014”**, di P. PETRANGELI, ne Il fisco 14/2015, pag. 1325.

Alcune delle recenti novità che andranno applicate nelle prossime dichiarazioni fiscali obbligano i contribuenti a sempre più complessi esercizi di coordinamento tra la determinazione del valore della produzione Irap e il reddito d'impresa. L'A. si riferisce agli effetti che la nuova deduzione per l'incremento della base occupazionale e le deduzioni di lavoro dipendente, introdotte dalle singole Regioni, producono sul calcolo della quota Irap che viene portata in diminuzione dalle imposte sul reddito e alla possibilità di convertire l'eccedenza ACE, non utilizzata ai fini dell'Ires/Irpef, in credito che va a ridurre l'Irap.

Per quanto concerne la trasformazione dell'eccedenza ACE in credito Irap, preso atto che le istruzioni al modello di dichiarazione UNICO 2015 hanno precisato che la conversione riguarda

solo l'eccedenza ACE maturata nel periodo d'imposta 2014 e non invece quella che si è generata nei periodi precedenti, occorre stabilire se la conversione debba riguardare l'intera eccedenza disponibile (al netto delle eccedenze pregresse) ovvero se il contribuente possa scegliere di effettuarla solo in parte. Inoltre, non sono chiare le modalità e tempistica per di utilizzo del credito Irap residuo e cioè se possa essere utilizzato già per il versamento degli acconti per il 2015, ovvero se occorra attendere l'anno seguente per utilizzarlo a riduzione dell'Irap relativa al 2015 con la dichiarazione del 2016. In tale ultimo caso, inoltre, vi è anche da stabilire se tale residuo vada utilizzato prioritariamente rispetto ad un eventuale ulteriore credito Irap derivante dalla trasformazione dell'eccedenza ACE del periodo d'imposta 2015.

Ulteriori criticità si evidenziano con riferimento alle modalità di determinazione del credito Irap. La norma prevede che al conversione dell'eccedenza ACE venga eseguita applicando le aliquote di cui agli artt. 11 e 77 del TUIR. Al tale proposito, secondo l'A., i dubbi che sorgono sono differenti a seconda che si tratti di un soggetto Ires o Irpef. Nel primo caso, infatti, il riferimento all'art. 77 comporterebbe che all'eccedenza ACE da convertire si applichi sempre l'aliquota del 27,5%. Vi è, tuttavia, da tenere presente che esistono taluni soggetti passivi che godono di specifiche agevolazioni che riducono l'aliquota Ires loro applicabile, di talché - ad avviso dell'A. - motivi logico-sistematici farebbero ritenere che l'eccedenza ACE di tali soggetti vada convertita in credito Irap utilizzando l'aliquota Ires ridotta. Per quanto riguarda, invece, i soggetti Irpef, l'esplicito riferimento alle aliquote dell'art. 11 del TUIR dovrebbe comportare che, per convertire l'eccedenza ACE, sia sufficiente applicare le aliquote Irpef e, ovviamente, gli scaglioni progressivi, senza aver alcun riguardo alla situazione soggettiva del contribuente. (FDA)

\*\*\*\*\*

Gli interrogativi posti dall'A. hanno trovato risposta nella Circolare n. 21/E del 3 giugno 2015, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il credito d'imposta si determina secondo le seguenti modalità:

- a. per i soggetti Ires, applicando l'aliquota ordinaria del 27,5% alla quota di eccedenza di rendimento nozionale che si è scelto di trasformare in credito d'imposta (potendo il contribuente scegliere di convertire parzialmente l'eccedenza ACE);
- b. per i soggetti Irpef, applicando le aliquote corrispondenti agli scaglioni di reddito previste dall'art. 11 del TUIR, alla quota di eccedenza di rendimento nozionale che si è scelto di trasformare. È necessario distribuire le eccedenze ACE secondo gli scaglioni di reddito di cui al citato art. 11, calcolando il credito con le stesse modalità con le quali si determina l'Irpaf.

L'Agenzia ha altresì chiarito che il calcolo del credito d'imposta deve avvenire indipendentemente dalla circostanza per cui un soggetto rientri o meno nell'ambito di applicazione della addizionali attualmente vigenti.

La quota trasformata in credito d'imposta e non utilizzata non può essere riallocata sotto forma di eccedenza Ires.

La prima quota annuale di credito d'imposta Irap può essere fruita relativamente ai versamenti dovuti a partire dal 1° gennaio 2015. Pertanto, le eccedenze ACE del 2014 trasformate in credito d'imposta Irap dovranno essere riportate in UNICO 2015 e la quota annuale (1/5) potrà essere utilizzata a partire dal 2015 per compensare i versamenti Irap a saldo e in acconto. Non essendo il credito incluso nella disciplina di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97 non opera il limite generale di compensabilità previsto dall'art. 34 della L. n. 388/2000, pari a 700.000 euro annui, e il limite previsto dall'art. 31 del D.L. n. 78 del 2010, che vieta la compensazione ai sensi dell'art. 17 cit. dei crediti relativi alle imposte erariali, in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore 1.500 euro.

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRAP – Deduzione dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato – Modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2015.**

Circ. Agenzia delle Entrate 9 giugno 2015, n. 22/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Nell'ipotesi di distacco di personale dipendente a tempo indeterminato la circolare, dopo aver ribadito che la qualifica di dipendente a tempo indeterminato va verificata in capo all'impresa distaccante, afferma che i relativi oneri sono deducibili in capo a quest'ultima, con conseguente rilevanza degli importi spettanti, a titolo di rimborso, delle spese afferenti dal medesimo personale.

In ordine al calcolo dell'importo deducibile, ferma restando la rilevanza delle retribuzioni per l'importo contabilizzato nella voce B9 del conto economico la circolare chiarisce che rientrano nel novero delle spese rilevanti anche le quote di TFR maturate a partire dall'esercizio 2015, compresa la rivalutazione di quelle accantonate fino a tutto il 2014.

Non sono invece deducibili gli accantonamenti effettuati a partire dal 2015 per eventuali oneri futuri connessi al rapporto di lavoro. Detti accantonamenti costituendo poste di natura estimativa indeducibili dall'IRAP, saranno deducibili all'atto dell'effettivo sostenimento della spesa che l'accantonamento stesso è chiamato a coprire.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **IRAP – Presupposto di imposta – Attività svolta dalle società commerciali – Soggetti passivi.**

Cass., sez. trib. 22 maggio 2015, n. 10600, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'attività svolta dalle società commerciali costituisce in ogni caso presupposto d'imposta, essendo elemento organizzativo connaturato alla nozione stessa d'impresa.

### VARIE

## Prassi Amministrativa

#### **Transazione fiscale e composizione della crisi da sovra indebitamento – Evoluzione normativa e giurisprudenziale.**

Circ. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2015, n. 19/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia passa in rassegna l'evoluzione normativa e giurisprudenziale in materia di transazione fiscale proposta nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, e fornisce chiarimenti sui nuovi istituti riguardanti le situazioni di crisi non assoggettabili alle procedure concorsuali.

Viene ribadita la natura endoprocedimentale della transazione fiscale, così come inquadrata dalla Corte Costituzionale. In virtù di tale qualificazione si deve ritenere non impugnabile l'assenza o il diniego alla proposta di transazione fiscale.

Viene confermata la speciale natura delle disposizioni in tema di transazione fiscale, che costituisce eccezionale deroga disposta dal legislatore al principio di indisponibilità della pretesa tributaria.

Viene superato il precedente orientamento dell'Agenzia delle entrate secondo cui "la falcidia o la dilazione del credito tributario è ammissibile soltanto qualora il debitore si attenga puntualmente alle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale".

Viene ora riconosciuto il carattere facoltativo della transazione fiscale, che non costituisce, pertanto, un obbligo per il debitore e, conseguentemente, neppure una condizione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo

Il debito tributario relativo all'IVA e quello concernente le ritenute operate e non versate possono essere oggetto solo di dilazione e non anche di falcidia. (EM)

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

### **Transazioni fiscali – Diniego – Impugnabilità.**

Comm. Trib. Prov. Di Milano, sez. XXV, 14 febbraio 2014, n. 1541, in Dir. prat. Trib. 2/2015, II, pag. 260.

E' illegittimo il diniego opposto alla proposta di transazione fiscale presentata dal contribuente che, con riferimento ad un debito IVA, intenda effettuare il soddisfacimento del creditore fiscale in compensazione previo accesso alla procedura di concordato preventivo o accordo di ristrutturazione dei debiti, non avendo rilievo alcuno la mancata approvazione del decreto regolatore dei criteri, delle condizioni e delle modalità applicative bensì valendo piuttosto la necessaria attività istruttoria da svolgersi a cura dell'ente in ordine all'*an* e al *quantum*. (Nella fattispecie la contribuente, società per azioni che aveva avuto accesso alla procedura di concordato preventivo, risultava destinataria di un diniego circa la proposta di transazione fiscale presentata per estinguere un debito IVA attraverso compensazione. L'ente impositore, che pure invoca a sostegno del diniego opposto la mancanza del decreto regolatore circa i criteri guida per le modalità applicative dell'istituto, non aveva effettuato alcuna istruttoria circa la reale sussistenza del debito e/o la sua quantificazione)

**Dottrina**

ALBANO G., “La qualificazione del reddito prodotto all'estero” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>Pag. 3</b>
BUSANI A., PAPOTTI R.A., “L'imposizione indiretta dei trust: luci e ombre delle recenti pronunce della Corte di Cassazione” <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta di))</b>	<b>“ 29</b>
COMMITTERI G.M., “ <i>Restyling</i> per la deducibilità degli interessi passivi” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 4</b>
COMMITTERI G.M., RIBACCHI E., “L'applicazione del regime CFC nel Modello UNICO SC 2015” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 9</b>
COVINO S., LUPI R., “CFC, mercato locale e rapporti infragruppo in Paesi <i>white list</i> : una normativa mediatica da non sopravvalutare” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 10</b>
COVINO S., LUPI R., “Mancanza di presupposti per il tributo principale e inapplicabilità dell'imposta sostitutiva sui contratti di finanziamento stipulati all'estero” <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)</b>	<b>“ 26</b>
DAMI G., “La responsabilità delle beneficiarie per i debiti tributari della scissa tra norme civilistiche e fiscali” <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
DELLA VALLE E., “La nuova fiscalità <i>cross-border</i> per le imprese e gli investitori” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 10</b>
DELLI FALCONE F., COSTA A., “Distacco internazionale e criteri di computo del TFR” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 24</b>
FORMICA G., FORMICA P., “La nuova <i>tax compliance</i> tra <i>voluntary disclosure</i> e ravvedimento lungo” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 1</b>
GAFFURI A.M., “Le ipotesi negative di stabile organizzazione. Spunti problematici e sviluppi interpretativi” <b>(IRES)</b>	<b>“ 13</b>
GALEAZZI S., “Il nuovo ravvedimento operoso” <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>“ 6</b>
GALLI C., MANCINELLI S., “La procedura di <i>voluntary disclosure</i> per i <i>trust</i> ” <b>(TRUST)</b>	<b>“ 31</b>
GRANDINETTI M., “IVA di gruppo – dalla Corte di Giustizia UE le <i>guidelines</i> per il legislatore delegato” <b>(IVA)</b>	<b>“ 27</b>
MANGUSO G., “La nuova deduzione IRAP: il limite del valore della produzione netta negativo e dubbi applicativi” <b>(IRAP)</b>	<b>“ 32</b>
MANGUSO G., “Trasformabilità delle <i>deferred tax asset</i> (DTA) ai fini IRAP” <b>(IRAP)</b>	<b>“ 33</b>

MANZITTI A., FANNI M., “La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato:buono il testo ottima la relazione” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	Pag. 1
MICHELUTTI R., “Le proposte di modifica al credito per le imposte estere” <b>(IRES)</b>	“ 13
PERRONE V., LUPI R., “Estinzione di crediti e debiti per scissione/fusione: confusione giuridica e confusione mentale” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 18
PIETRANGELI P., “Legami tra IRAP e imposte sui redditi: difficoltà applicative delle novità 2014” <b>(IRAP)</b>	“ 33
PISTOLESI F., “La natura sostitutiva della sentenza tributaria rispetto all’atto impugnato” <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 26
SALVINI L., “Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario” <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	“ 7
SCIFONI G., “Consolidato fiscale: l’addio alla comunicazione dell’opzione rende inutile la remissione <i>in bonis</i> ” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazioni dei redditi)</b>	“ 11
TASSANI T., “Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?” <b>(SUCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	“ 30
TIONE M., BARGAGLI M., “Normativa CFC: dall’attuale concetto di <i>passive income</i> ai possibili sviluppi <i>de lege ferenda</i> ” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 11
TOMBESI G., DRAGONETTI A., “Tassazione all’uscita ( <i>exit tax</i> ): i dubbi interpretativi ancora irrisolti” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 19
TRABUCCHI A., CERULLI IRELLI F., “Il regime opzionale di <i>branch exemption</i> ” <b>(IRES)</b>	“ 14
VASAPOLLI G., VASAPOLLI A., “Criteri da riparto del costo della partecipazione originaria nella società scissa” <b>(IRES)</b>	“ 15
VASAPOLLI G., VASAPOLLI A., “Le svalutazioni e le perdite su crediti alla luce del nuovo OIC 15” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 20
VINCENTI M., “Agenzia delle Entrate: il credito di imposta per i redditi prodotti all’estero” <b>(IRES)</b>	“ 15
ZANNI M., “TFR in busta paga: modalità di attuazione e profili fiscali” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 24
ZIZZO G., “ <i>Transfer pricing</i> , valutazioni e reati fiscali” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 18
<b><u>Prassi Amministrativa</u></b>	
Circ. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2015, n. 19/E <b>(VARIE)</b>	“ 35

Ris. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2015, n. 52/E <b>(IRES)</b>	<b>Pag. 16</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 29 maggio 2015, n. 55/E <b>(IRES)</b>	<b>“ 16</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 3 giugno 2015, n. 21/E <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>“ 5</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 9 giugno 2015, n. 22/E <b>(IRAP)</b>	<b>“ 34</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 8 giugno 2015, n. 57/E <b>(IRES)</b>	<b>“ 17</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 9 giugno 2015, n. 23/E <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>“ 7</b>

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia UE

Sez. V 3 luglio 2014, cause C-129/13 e c-130/13. <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
Concl. Avv. gen. 20 maggio 2015, n. 595/13 <b>(IVA)</b>	<b>“ 29</b>

#### Tribunali

Trib. di Mantova, sez. II, 16 ottobre 2014 <b>(IRES)</b>	<b>“ 17</b>
---	-------------

#### Corte di Cassazione

Sez. trib. 4 giugno 2014, n. 12502 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 22</b>
Sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 439 <b>(ELUSIONE)</b>	<b>“ 6</b>
Sez. lav. 22 gennaio 2015, n. 1168 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 25</b>
Sez. trib. 25 febbraio 2015, n. 3746 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 23</b>
Sez. trib. 6 marzo 2015, n. 4574 <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>“ 26</b>
Sez. trib. 11 marzo 2015, n. 4862 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARO – Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 8</b>



Sez. trib. 18 marzo 2015, n. 5322 <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	<b>Pag. 30</b>
Sez. trib. 27 marzo 2015, n. 6204 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 23</b>
Sez. trib. 27 marzo 2015, n. 6205 <b>(IRES)</b>	<b>“ 17</b>
Sez. trib. 27 marzo 2015, n. 6226 <b>(ELUSIONE)</b>	<b>“ 6</b>
Sez. trib. 22 aprile 2015, n. 8195 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARO – Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 8</b>
Sez. trib. 6 maggio 2015, n. 9075 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 29</b>
Sez. trib. 6 maggio 2015, n. 9080 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 23</b>
Sez. trib. 15 maggio 2015, n. 10046 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 25</b>
Sez. trib. 18 maggio 2015, n. 10145 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARO – Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 8</b>
Sez. trib. 20 maggio 2015, n. 10319 <b>(IRES)</b>	<b>“ 18</b>
Sez. trib. 22 maggio 2015, n. 10600 <b>(IRAP)</b>	<b>“ 35</b>
SS. UU. 3 giugno 2015, n. 11373 <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)</b>	<b>“ 27</b>
Sez. trib. 24 giugno 2015, n. 13059 <b>(IRES)</b>	<b>“ 18</b>
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. trib. reg. di Roma, 31 gennaio 2014, n. 549/1 <b>(IRES)</b>	<b>“ 18</b>
Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXV 14 febbraio 2014, n. 1541 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 36</b>
Comm. Trib. prov. di Campobasso, 7 maggio 2015, n. 271/1/15 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARO – Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 9</b>