



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*3/2016*

*Maggio – Giugno*

### ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

- “Esclusa la soggettività giuridica dei fondi comuni d’investimento”, di **P. ANELLO** e **L. ORLANDO**. Pag. 1
- Accertamento – Interpello sui nuovi investimenti – Chiarimenti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 1° giugno 2016, n. 25/E.** “ 1
- Accertamento – Abuso di diritto – Distacco di personale a favore di società del gruppo – Abuso di diritto – Insussistenza.  
**Cass., sez. trib. 9 marzo 2016, n. 4615.** “ 2
- Accertamento – Avviso di accertamento – Società di gestione (SGR) – E’ legittimata all’impugnazione in nome del fondo comune di investimento.  
**Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. staccata di Brescia, sez. LXVII 7 dicembre 2015, n. 5282.** “ 2

### ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

- “BEPS e servizi infragruppo a basso valore aggiunto: *transfer pricing guidelines*”, di **P. BONARELLI**. “2

### AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

- “Libertà di scelta per fruire degli effetti degli accordi di *ruling* da *Patent box*”, di **G. FERRANTI**. “3
- “I costi qualificati e i costi complessivi nel calcolo del “*nexus ratio*” del *patent box*”, di **L. MIELE**. “3
- “Beni agevolati e *nexus ratio*: spunti di riflessione”, di **M. LEO**. “5
- “Il *patent box* nelle operazioni straordinarie tra regole italiane e indicazioni OCSE”, di **L. ROSSI** e **F. ZECCA**. “5
- “*Patent box*: individuazione del bene immateriale e calcolo del contributo economico”, di **G. SEPIO**. “7
- Agevolazioni – Detassazione dei redditi, derivanti dall’utilizzo di beni immateriali – Presentazione istanza di *ruling* per *patent box* – Uffici competenti.  
**Provv. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2016.** “8
- Agevolazioni – Imposta sostitutiva del 10 per cento – Premi di risultato e welfare aziendale – Art. 1, commi 182-190 legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016).  
**Circ. Agenzia delle Entrate 15 giugno 2016, n. 28/E.** “8
- Agevolazioni – *Patent box* – Istanze di *ruling* presentate dal 1° dicembre 2015 al 31 dicembre 2015 – Termine di 150 giorni per l’integrazione – Decorre dal 31 dicembre 2016.  
**Provv. Agenzia delle Entrate 27 giugno 2016, n. 101754.** “ 10

### ELUSIONE – ABUSO DEL DIRITTO

- “Sull’efficacia temporale della nuova disciplina dell’abuso del diritto in materia fiscale”, di **G. TABET**. “10

## VIOLAZIONI E SANZIONI

“L’applicazione del favor rei nel nuovo sistema sanzionatorio: le indicazioni dell’Agenzia delle Entrate”, di **D. LIBURDI**.

Pag. 11

Sanzioni tributarie – Responsabilità diretta della persona giuridica – Sussistenza – Responsabilità degli amministratori anche di fatto o dei consulenti – Insussistenza.

**Comm. trib. reg. di Milano, sez. di Brescia, 15 marzo 2016, n. 1512/67/16.**

“ 11

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

“Doppia data di pubblicazione della sentenza: da quando decorre il termine per impugnare?”, di **A. RUSSO**

“ 11

## IMPOSTE E TASSE

Imposte e tasse (in genere) – Sanzioni fiscali.

**Cass., SS.UU. 19 giugno 2015, n. 12760.**

“ 12

## ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali - CFC

“Consolidato fiscale nazionale esteso alle società “sorelle” e meno vincoli per le *branch*”, di **G.M. COMMITTERI**.

“ 12

“Allargamento a società “sorelle” di un consolidato preesistente: ancora dubbi sul riporto delle perdite”, di **B. FERRONI**.

“ 13

“Proposte di attuazione del regime di *branch exemption*”, di **G. FORMICA** e **P. FORMICA**.

“ 13

“Nuove opzioni di internazionalizzazione alla luce della *branch exemption*”, di **G. FORMICA** e **G. GALDIERI**.

“ 14

“La *branch exemption* nell’ambito del metodo dell’esonazione”, di **S.M. GALARDO**.

“ 15

“Il “*foreign tax credit*” limitato avallato dalla Corte di Giustizia UE”, di **G. SCIFONI**.

“ 16

## IRPEF

IRPEF – Pensioni di vecchiaia – Convenzione Italia – Lussemburgo – Applicabilità – Tassazione in entrambi gli Stati – Sussistenza.

**Cass., sez. trib. 1° aprile 2016, n. 6344.**

“ 16

## IRES

“Acquisizione della residenza fiscale in Italia e valorizzazione ai fini tributari di beni provenienti dall’estero”, di **L. ROSSI** e **G. FICALI**.

“ 17

IRES – Beni relativi all’impresa – Assegnazione e cessione di beni ai soci – Trasformazione in società semplice – Estromissione dei beni dell’imprenditore individuale.

**Circ. Agenzia delle Entrate 1° giugno 2016, n. 26/E.**

“ 18

IRES – Valutazioni – *Transfer pricing* – Finanziamenti infruttiferi – Criterio di valutazione in base al valore normale – Applicabilità.  
**Cass., sez. trib. 15 aprile 2016, n. 7493.** Pag. 18

IRES – Valutazioni – *Transfer pricing* – Idonea individuazione dei soggetti comparabili – Necessità – Esclusione delle società in perdita – Illegittimità.  
**Comm. trib. prov. di Milano, 8 febbraio 2016, n. 1108/46/16.** “ 19

IRES – Operazioni con imprese domiciliate in paradisi fiscali – Costi *black list* – Deducibilità – Legge di stabilità – *Ius superveniens* – Inapplicabilità *favor rei*.  
**Comm. trib. reg. di Firenze, 30 maggio 2016, n. 1015/29/16.** “ 19

### REDDITI DI IMPRESA

“L’inerenza degli interessi passivi: una questione da risolvere”; di **G. FERRANTI.** “ 19

“Ace nel modello Unico 2016: nuovo coefficiente di remunerazione e disapplicazione di regole antielusive”, di **L. GAIANI.** “ 20

“Deducibilità dei compensi erogati al dipendente amministratore di società”, di **F. PETRUCCI.** “21

“Super ammortamenti: come si applica l’agevolazione”, di **G. PICCININI.** “ 22

IRES – Ammortamenti – Maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi (c.d. “super ammortamento”) – Chiarimenti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2016, n. 23/E.** “ 24

Redditi di impresa – Perdite su crediti – Elementi certi e precisi o assoggettamento a procedure concorsuali – Necessità.  
**Cass., sez. trib. 24 marzo 2016, n. 5838.** “ 25

Redditi di impresa – Componenti negativi di reddito – Deducibilità – Inerenza, certezza, determinatezza e competenza – Necessità – Costi non ancora certi – Principio di competenza – Derogabilità.  
**Cass., sez. trib. 1° aprile 2016, n. 6332.** “ 25

Redditi di impresa – Oneri fiscali e contributive – Imposta di bollo – Deducibilità – Sussistenza – Esercizio in cui avviene il pagamento – Rilevanza – Criterio di cassa – Applicabilità.  
**Cass., sez. trib. 1° aprile 2016, n. 6342.** “ 25

Redditi di impresa – Competenza – Somma dovuta dal datore di lavoro a seguito di transazione – Deducibilità – Individuazione dell’esercizio di competenza.  
**Cass., sez. trib. 8 giugno 2016, n. 11728.** “ 25

### REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“La tassazione del TFR e dell’incentivo all’esodo in un contesto *cross border*”, di **M. ASCENZI e C. QUARTANA.** “ 26

“La riconducibilità delle somme a carattere risarcitorio nel reddito di lavoro dipendente”, di **F. PETRUCCI.** “ 26

## REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Obbligazioni argentine – Rimborso – Trattamento fiscale.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2016, n. 30.**

Pag. 26

## RISCOSSIONE

Riscossione – Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione – Decorso del termine per la liquidazione – Consolidamento del credito dichiarato – Esclusione.

**Cass., SS.UU. 15 marzo 2015, n. 5069.**

“ 27

Riscossione – Cessione credito IRPEG/IRES da parte del cessionario – Ammissibilità in caso di cessione d'azienda.

**Cass., sez. trib. 17 giugno 2016, n. 12552.**

“ 27

Riscossione – Iscrizione a ruolo – Ritenute a titolo di acconto di imposta – Omesso versamento da parte del sostituto delle somme trattenute – Responsabilità solidale del sostituto – Esclusione.

**Comm. trib. reg. di Milano, sez. XLIX 11 gennaio 2016, n. 23.**

“ 27

## RITENUTE ALLA FONTE

Tassazione separata – Indennità di fine mandato degli amministratori – Rinuncia.

**Comm. trib. prov. di Vicenza, 14 marzo 2016, n. 280/03/16.**

“ 28

## TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle)

Transazioni finanziarie (imposta sulle) – *Tobin tax* – Stati e territori con i quali sono in vigore accordi per lo scambio di informazioni e l'assistenza al recupero crediti – Aggiornamento.

**Prov. Agenzia delle Entrate 9 giugno 2016, n. 89888.**

“ 28

Transazioni finanziarie (imposta sulle) – *Tobin tax* – Operazioni su strumenti derivati – Applicabilità.

**Comm. trib. prov. di Milano 17 maggio 2016, n. 4334/8/16.**

“ 28

## IVA

L'imposizione indiretta dell'assegnazione agevolata di beni ai soci”, di **G. ODETTO.**

“ 29

“Trattamento IVA delle spese “di regia” per prestazioni assicurative”, di **G.G. VISENTIN e V. RAMPADO.” 30**

IVA – *Pro rata* di detraibilità – Compatibilità della disciplina italiana con quella comunitaria – Conclusioni dell'avvocato generale.

**Conclusioni Avv. Gen. 29 giugno 2016, n. C-378/15.**

“ 30

IVA – Detrazione – Servizi forniti dalla capogruppo alle affiliate – Utilità per le affiliate – Necessità – Onere probatorio a carico del contribuente – Sussistenza.

**Cass., sez. trib. 23 maggio 2016, n. 5738.**

“ 31

IVA- Prestiti alle controllate e acquisto di partecipazioni – *Pro rata* – Irrilevanza.

**Comm. trib. reg. di Milano, sez. Brescia, 8 febbraio 2016, n. 767/67/16.**

“ 31

## REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Cessione d'azienda – Passività deducibili – Inerenza.

**Cass., sez. trib. 18 maggio 2016, n. 10218.**

**Pag. 31**

Registro (imposta di) – Ipo-catastali – Atto costitutivo di *trust* liquidatorio – Imposte in misura fissa – Applicabilità.

**Comm. trib. prov. di Lodi, sez. I, 5 febbraio 2016, n. 7.**

**“ 32**

## SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

“Sulla nuova (ma in realtà inesistente) imposta sui vincoli di destinazione “creata” dalla Suprema Corte: osservazioni critiche”, di **A. CONTRINO**.

**“ 32**

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Presupposto impositivo – Vincoli di destinazione – Istituzione di *trust* – Autonomo presupposto impositivo – Sussistenza.

**Cass., sez. VI civ. 7 marzo 2016, n. 4482.**

**“ 33**

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Atto di donazione in *trust* – Esclusione da imposta – Condizioni.

**Comm. trib. reg. di Milano 13 maggio 2016, n. 2845/27/16.**

**“33**

## IRAP

IRAP – Base imponibile – Imprese assicurative – Rettifiche di valore su crediti della clientela – Sopravvenuta irrilevanza dall'anno 2005 – Deducibilità dei “noni” pregressi – Sussistenza.

**Cass., sez. trib. 22 maggio 2015, n. 10591.**

**“34**

## VARIE

Varie – Legge di stabilità – Chiarimenti.

**Circ. Agenzia delle Entrate 18 maggio 2016, n. 20/E.**

**“ 34**

IRPEF – IRPEG – Imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche – Operazioni di cartolarizzazione ai sensi della legge n. 130/1999 – Ritenute a titolo d'acconto su interessi maturati su somme costituenti patrimonio separato – Verifica dei relativi presupposti alla conclusione dell'operazione – Diritto al rimborso delle ritenute.

**Cass., sez. trib. 27 maggio 2015, n. 10885.**

**“ 35**

## **Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 maggio al 30 giugno 2016**

**Decreto Legislativo 18 aprile 2016, n. 71:** "Attuazione della direttiva 2014/91/UE, recante modifica della direttiva 2009/65/CE concernente il coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative in materia di taluni organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM), per quanto riguarda le funzioni di depositario, le politiche retributive e le sanzioni e di attuazione, limitatamente ad alcune disposizioni sanzionatorie, della direttiva 2014/65/UE relativa ai mercati degli strumenti finanziari e che modifica le direttive 2002/92/CE e 2011/61/UE." (in GU del 20 maggio 2016 n. 117)

\*\*\*\*\*

Il decreto, in vigore dal 4 giugno 2016, dà attuazione alla Direttiva 2014/91/UE, relativa al coordinamento delle disposizioni in materia di alcuni organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM), con riguardo alle funzioni di depositario, alle politiche retributive e alle sanzioni. Inoltre, lo stesso decreto dà attuazione, per quanto concerne norme sanzionatorie, alla Direttiva 2014/65/UE relativa ai mercati degli strumenti finanziari.

**Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 29 aprile 2016:** "Individuazione delle modalità applicative dell'interpello sui nuovi investimenti. (in GU del 12 maggio 2016, n. 110)

\*\*\*\*\*

Premesso che gli investimenti che si intendono effettuare devono essere eseguiti in Italia, di ammontare almeno pari a €30 milioni ed avere ricadute occupazionali significative e durature, il decreto ne individua 4 tipologie: realizzazione di nuove attività economiche o ampliamento di quelle già esistenti, diversificazione della produzione di un'unità produttiva esistente al fine di consentire all'impresa il superamento o la prevenzione di una situazione di crisi, operazioni riguardanti le partecipazioni di un'impresa.

L'Agenzia delle Entrate notifica o comunica la propria risposta scritta e motivata con le stesse modalità previste per la presentazione dell'interpello entro 120 giorni dal ricevimento dell'istanza. La risposta vincola l'Agenzia delle entrate in relazione al piano di investimento descritto nell'istanza ed è valida finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali la stessa risposta è stata data.

Se l'impresa interessata si conforma alla risposta dell'Agenzia delle entrate, può, indipendentemente dal suo volume d'affari o dai suoi ricavi, accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo, in presenza degli altri requisiti necessari per l'accesso a tale istituto.

**Decreto Legge 3 giugno 2016, n. 59:** "Disposizioni urgenti in materia di procedure esecutive e concorsuali, nonché a favore degli investitori in banche in liquidazione". (in GU del 3 maggio 2016, n. 102)

\*\*\*\*\*

Il Decreto legge, convertito con modificazioni, dalla L. n.119 del 30 giugno 2016, reca, tra le altre, nuove disposizioni in materia di *Deferred Tax Asset* (DTA), particolarmente significative per il settore bancario e finanziario.

In particolare, con l'art. 11 è stabilito che la convertibilità in crediti d'imposta delle citate DTA "qualificate" di cui all'art. 2, commi da 55 a 58, del D.L. n. 225 del 2010, continui ad applicarsi automaticamente, al verificarsi delle condizioni previste dalla legge, solo con riguardo alle DTA "qualificate" "coperte" da imposte già versate, mentre per le DTA "qualificate" eccedenti le imposte già versate la convertibilità in crediti d'imposta possa essere mantenuta solo su opzione irrevocabile a condizione che venga pagato un canone annuo (l'opzione si considera esercitata con il pagamento del primo canone ed è irrevocabile).

Il canone è pari all'1,5% della eventuale differenza positiva tra: (a) la somma delle DTA "qualificate" iscritte dal 2008, comprese quelle già convertite in crediti d'imposta e (b) la somma delle imposte versate dal 2008. In caso di partecipazione ad un consolidato fiscale, le DTA e le imposte vanno calcolate a livello di gruppo consolidato fiscalmente. Tale canone, che è deducibile ai fini IRES e IRAP, deve essere calcolato (e, se dovuto, versato) annualmente con riguardo a ciascun esercizio dal 2015 sino al 2029. Per il 2015 il canone è dovuto entro il 31 luglio 2016.

Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n. 2/2016.

**Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 15 giugno 2016:** "Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128". ( in GU del 27 giugno 2016 n. 148)

\*\*\*\*\*

La procedura abbreviata di interpello preventivo riguarda tutte le tipologie di interpello indicate nell'art. 1, comma 1 e 2 della L. 212/2000.

L'istanza di interpello abbreviato può essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza stessa.

L'istanza deve contenere, tra l'altro, l'esposizione chiara e univoca della soluzione proposta dal contribuente e del comportamento che intende adottare; deve essere allegata copia della documentazione non in possesso dell'Agenzia delle Entrate o di altre amministrazioni pubbliche indicate, rilevante ai fini della qualificazione della fattispecie.

Entro quindici giorni dal ricevimento, l'ufficio competente verifica i requisiti dell'istanza ed eventuali cause di inammissibilità e può invitare il contribuente alla regolarizzazione.

La risposta scritta e motivata viene resa al contribuente entro 45 giorni decorrenti dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente o da quella di ricezione dei dati necessari per la regolarizzazione in caso di dati carenti.

La mancata risposta nel termine di 45 giorni equivale a silenzio-assenso.



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

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

### **Dottrina**

**“Esclusa la soggettività giuridica dei fondi comuni d’investimento?”** di P. ANELLO e L. ORLANDO, in Corr. Trib. 13/2016, pag. 1023.

La sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia (n. 5282/2015) ha affermato il principio – condiviso dagli AA. – che riconosce soggettività tributaria ai fondi.

Sul fronte civilistico persistono ancora dubbi sulla possibilità di qualificare il fondo come soggetto di diritto.

A favore della “soggettività” si è espressa la Prassi Amministrativa e contro la Cassazione (*cf* sent. 15/7/2010, n. 16605).

Analizzando in dettaglio i tratti essenziali del rapporto che si instaura tra SGR e fondi, gli AA. ritengono che detto rapporto non possa essere riferito agli schemi dominicali classici.

In particolare, individuate le facoltà che ineriscono al diritto della proprietà (gestione e potere di disposizione, godimento e facoltà di appropriarsi dei frutti, responsabilità patrimoniale), gli AA. riscontrano che esse “si strutturano secondo paradigmi diversi rispetto a quelli del tradizionale inquadramento in termini di diritto soggettivo facente capo ad un soggetto”.

La facoltà di gestione del fondo spetta alla SGR istitutrice ma è vincolata: deve essere volta al perseguimento dell’interesse dei partecipanti al fondo e deve comunque garantire la completa separazione patrimoniale del fondo. I beni facenti parte del fondo sono destinati a soddisfare unicamente le obbligazioni contratte per conto del fondo stesso, mentre non sono ammesse pretese da parte dei creditori della SGR, né di quelli dei singoli investitori.

In considerazione di ciò, non si può qualificare il diritto esercitabile sui beni facenti parte del fondo in termini di proprietà né tantomeno riconoscerne in capo alle SGR il soggetto titolare.

Il legislatore detta una disciplina accurata del fenomeno, e delinea il fondo in termini di patrimonio autonomo e separato. Che da questi elementi e dagli altri individuati dalla dottrina, possa attribuirsi soggettività o meno al fondo resta una questione in definitiva nominalistica, che dipende dalla nozione di soggettività che l’interprete decide di accogliere. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Accertamento – Interpello sui nuovi investimenti – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 1°giugno 2016, n. 25/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare fornisce indicazioni relative all’interpello sui nuovi investimenti disciplinato dall’art. 2, D.Lgs. 147/2015.

Tra i chiarimenti forniti nello specifico: la definizione del piano di investimento; l’individuazione delle tipologie di investimento che possono costituire oggetto dell’istanza; i criteri di quantificazione del valore dell’investimento.

In ordine al piano di investimento, la Circolare osserva che vi rientrano sia i progetti diretti alla realizzazione di un’iniziativa economica avente carattere duraturo, che comportano l’immissione di nuova liquidità sia progetti di ristrutturazione, ottimizzazione o efficientamento di complessi aziendali già esistenti, che comportano il reimpiego di risorse finanziarie già disponibili presso l’impresa.

Sono inoltre ricomprese nella definizione anche le iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio di un’impresa.

Viene chiarito che il progetto deve realizzarsi nel territorio dello Stato, deve avere ricadute occupazionali significative e durature in relazione all'attività e deve essere di ammontare non inferiore a 30 milioni di euro.

Quanto poi ai criteri di determinazione del valore dell'investimento viene chiarito che l'istante dovrà dare evidenza dei metodi prescelti, al fine di consentire agli Uffici di avere contezza del calcolo effettuato.

Viene inoltre precisato che in caso di investimenti programmati da gruppi di società o da raggruppamenti di imprese il valore complessivo dell'investimento è dato dalla somma dei singoli investimenti effettuati da tutti i soggetti partecipanti all'iniziativa. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Accertamento – Abuso di diritto – Distacco di personale a favore di società del gruppo – Abuso di diritto – Insussistenza.**

Cass., sez. trib. 9 marzo 2016, n. 4615, ne Il fisco 14/2016, pag. 1395.

Una società appartenente a un gruppo di imprese ben può mettere a disposizione di altra società del medesimo gruppo, della quale detenga direttamente o indirettamente il controllo, propri collaboratori o lavoratori dipendenti, secondo lo schema del “distacco di personale”, piuttosto che seguire l'alternativa di obbligarsi contrattualmente a fornire – mediante impiego del proprio personale – una prestazione di servizi dietro pagamento di un corrispettivo, escludendo in ogni caso che l'eventuale violazione di norme vigenti dia luogo ex se ad un fenomeno di abuso del diritto in materia tributaria.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Accertamento – Avviso di accertamento – Società di gestione (SGR) – E' legittimata all'impugnazione in nome del fondo comune di investimento.**

Comm. trib. Reg. della Lombardia, sez. staccata di Brescia, sez. LXVII, 7 dicembre 2015, n. 5282, in Corr. Trib. 13/2016, pag. 1030.

La società di gestione del risparmio, dovendo agire con la diligenza del mandatario, è titolata, anzi onerata (se vuol rimanere indenne da eventuali richieste di risarcimento da parte degli investitori), ad impugnare l'avviso di accertamento, ma non è solidalmente responsabile del debito d'imposta accertato, non potendo essere considerata “parte contraente”. Inoltre, la società di gestione legittimata ad impugnare, in nome del fondo comune di investimento, l'avviso di accertamento è quella che, al momento della notifica, gestisce il fondo stesso e, dunque, non necessariamente quella che ha sottoscritto, per conto del fondo, l'atto che ha originato l'avviso di accertamento.

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

### Dottrina

“BEPS e servizi infragruppo a basso valore aggiunto: *transfer pricing guidelines*” di P. BONARELLI, in Fisc. e comm. int. 4/2016, pag. 24.

Nell'ambito dei gruppi multinazionali nei quali la casa madre svolge in modo accentrato alcuni servizi a beneficio di tutte le società del gruppo è una prassi diffusa adottare un modello in base al quale i costi di tali servizi sono addebitati alle società che ne traggono beneficio.

Nel quadro degli interventi adottati dall'OCSE con le azioni BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) i servizi "intercompany" (capitolo VII delle Linee Guida OCSE) hanno subito una completa riscrittura. In base alle nuove previsioni, si considerano servizi a basso valore aggiunto, rispetto ai quali è ammesso l'utilizzo di un metodo semplificato per la determinazione delle modalità di riaddebito, i servizi resi dal membro di un gruppo multinazionale a beneficio delle altre società del gruppo che hanno natura di servizi di supporto e non concorrono in modo significativo ad attività che generano utili.

Le Linee Guida forniscono un elenco esemplificativo delle attività che non sono suscettibili di essere annoverate tra i servizi a basso valore aggiunto.

La società di un gruppo multinazionale è tenuta a remunerare la prestazione di un servizio infragruppo quando sia rispettato il c.d. *benefit test* (verifica puntuale in ordine alla congruità della remunerazione e al beneficio derivante dai servizi).

L'intervento che ha maggior portata innovativa è l'introduzione di un approccio semplificato (in particolare sul piano delle prove documentali) ai fini della verifica della congruità della remunerazione per i servizi a basso valore aggiunto. In pratica, l'Amministrazione rinuncia a verificare il beneficio quando sia stato adottato un approccio semplificato. Ciò significa che ai fini della misurazione del beneficio, non si dovrà più procedere in base ad ogni singolo importo addebitato, ma per categorie di servizi. (EM)

## **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

### **Dottrina**

**"Libertà di scelta per fruire degli effetti degli accordi di *ruling* da *Patent box*"** di G. FERRANTI, ne Il fisco 18/2016, pag. 1730.

L'A. sintetizza i principali chiarimenti interpretativi riguardanti la procedura di *ruling* prevista per l'applicazione della disciplina del *Patent box* ed illustrati nel corso del convegno organizzato per i 40 anni della Rivista Il Fisco.

E' stato affermato che per utilizzare le quote di reddito agevolate relative agli anni precedenti i contribuenti possono, dopo il raggiungimento dell'accordo con l'Agenzia, presentare la dichiarazione integrativa "a favore" o l'istanza di rimborso in alternativa al "cumulo" delle deduzioni nella dichiarazione relativa al periodo di sottoscrizione del *ruling*.

Inoltre, in caso di abbandono del *ruling* obbligatorio a causa della mancata presentazione o integrazione della documentazione entro il termine prescritto, l'impresa può trasmettere una ulteriore istanza di *ruling* e dall'anno della sua presentazione decorre un nuovo quinquennio.

E' stato, inoltre, precisato che:

- le imprese che non hanno effettuato l'opzione ma hanno presentato l'istanza di *ruling* entro la fine del 2015 possono beneficiare della "remissione *in bonis*";
- è possibile esercitare una ulteriore opzione per agevolare un nuovo bene immateriale;
- l'efficacia dell'opzione può essere differita oltre il primo quinquennio agevolato (2015-2019) se l'istanza è presentata successivamente al 2015 e il *ruling* obbligatorio viene portato a termine. (EM)

**"I costi qualificati e i costi complessivi nel calcolo del "*nexus ratio*" del *patent box*"**, di .L. MIELE, in Corr. Trib. 18/2016, pag. 1361.

L'articolo esamina la circolare n. 11/E del 2016, che ha recato importanti chiarimenti riguardo alla disciplina di "Patent box", con specifico riferimento ai paragrafi del medesimo documento di prassi concernenti il c.d. *nexus ratio*, la tracciatura dei costi di ricerca e le perdite da *Patent box*.

Vengono preliminarmente riportati i tratti principali della disciplina introdotta dall'art. 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e del relativo meccanismo applicativo, tenuto conto del decreto di attuazione 30 luglio 2015 e della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 11/E del 2016.

#### Costi qualificati: elementi da indicare ai fini del rapporto - Costi infragruppo

Si tratta dei costi sostenuti dalla società per l'attività costi di ricerca e sviluppo: il numeratore del rapporto accoglie i costi sostenuti direttamente dalla società e quelli affidati in outsourcing a soggetti esterni al gruppo mentre il denominatore accoglie sia i costi indicati al numeratore sia gli eventuali costi di acquisizione del bene immateriale (incluse le *royalties*) e i costi per attività di R&S affidate a società del gruppo. I costi indicati nel numeratore vengono maggiorati da queste due ultime categorie ma nei limiti del 30% degli stessi.

Il numeratore è incrementato dei costi sostenuti dalle società del gruppo, per la quota che rappresenta un mero riaddebito. Ove nell'ammontare riaddebitato sia compreso un *mark up*, l'Agenzia ha ritenuto rilevanti tali costi ma al netto del margine di intermediazione applicato. L'articolo si sofferma sui criteri per operare la ripartizione dei costi sostenuti per l'attività di ricerca e sviluppo dal soggetto beneficiario dell'agevolazione nell'ambito di accordi per la ripartizione dei costi tra diversi soggetti (C.C.A.) e che realizzano lo sviluppo congiunto di un intangibile, tenendo conto di quanto disposto dall'art. 9, comma 3, del Decreto e dei chiarimenti recati dalla circolare n. 11/E (vd. par. 14).

#### Costi di acquisizione degli intangibili

Ove, nell'ambito del gruppo in cui titolare del marchio sia la *holding* che lo concede in uso alle altre società del gruppo che li sfruttano direttamente e che sostengono l'attività di presentazione, pubblicità e promozione a fronte di un canone, l'A. evidenzia che in tale situazione si verifica una penalizzazione perché il costo di acquisizione agisce con effetti negativi sul *nexus ratio*. Per evitare la penalizzazione la concessione dell'intangibile potrebbe essere a titolo gratuito ma in tal caso l'Agenzia potrebbe sindacare il comportamento delle parti del rapporto secondo i canoni di antieconomicità dell'operazione.

#### Costi sostenuti – Costi di ricerca fondamentale

Nell'articolo si evidenzia che i costi "sostenuti" vanno assunti in base al principio della competenza e che la costruzione del rapporto fra costi qualificati e costi complessivi di ricerca e sviluppo è il risultato di un approccio progressivo e additivo atteso che numeratore e denominatore sono frutto della sommatoria dei costi rilevanti sostenuti dalla data di efficacia delle previsioni del regime di favore (2015), anche se in un determinato periodo d'imposta non sia stata svolta alcuna attività di ricerca e sviluppo.

I costi di ricerca fondamentale rilevano soltanto se le relative conoscenze acquisite sono utilizzate nella "ricerca applicata e design" e a decorrere dal periodo d'imposta in cui si appalesa tale utilizzo.

Il fallimento della ricerca applicata comporterà l'esclusione dal rapporto dei costi della ricerca fallita.

#### Periodo transitorio e costi "retrospettivi"

Il calcolo del *nexus ratio* va operato per ciascun bene immateriale per il quale si esercita l'opzione e includendo tutti i costi sostenuti, relativi al bene interessato, dal 2015 in poi.

Per il primo periodo d'imposta e per i due successivi i costi sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre precedenti e sono assunti complessivamente, quindi senza distinzione per singolo IP. Ciò al fine di consentire alle imprese di approntare adeguati sistemi di *tracking and tracing*.

Nel periodo che caratterizza la fase transitoria (2015-2017) il rapporto tra costi qualificati e costi complessivi è mobile: per ogni anno che si aggiunge se ne abbandona uno, quello più antico, fino ad arrivare al 2018, a partire dal quale i costi inclusi nel rapporto saranno solo quelli in cui trova applicazione il regime Patent box.

Nella circolare n. 11/E è stato chiarito che anche in caso di determinazione di un coefficiente cumulativo per il triennio 2015/2017 occorre separare i costi relativi ai beni agevolabili da quelli relativi ai beni non agevolabili. Ove la suddetta tracciatura non sia possibile, l'Agenzia ritiene che

nel primo triennio di applicazione del regime possano essere presi in considerazione anche i costi relativi ai beni immateriali che non rientrano nella definizione di bene agevolabile. Ovviamente l'Amministrazione finanziaria controllerà che ricorrano le condizioni di oggettiva difficoltà di separazione dei costi di ricerca e sviluppo relativi ai diversi beni immateriali, al fine di accertare che non sia stato alterato il corretto calcolo del rapporto.

#### Approccio analitico - Tracciatura

La circolare dell'Agenzia delle entrate conferma quanto l'A. aveva già osservato riguardo alla possibilità di utilizzare, sin da subito, un approccio analitico basato su un calcolo del rapporto che tenga conto dei costi analiticamente assunti relativi a ciascun bene. Ciò anche per l'agevolazione degli esercizi 2015-2017.

L'Agenzia inoltre ha precisato che i soggetti che hanno la tracciatura analitica anche dei costi sostenuti nel triennio 2012-2014 dal 2018 potranno essere considerati anche i costi relativi a tale triennio e che, indipendentemente dall'anno di esercizio dell'opzione, le imprese hanno l'obbligo di approntare un adeguato sistema di tracciatura contabile o extracontabile.

L'A. osserva che in tema di tracciatura, l'*Action 5* consente anche un sistema di rilevazione basato, anziché sul bene immateriale, sul prodotto o gruppo di prodotti che incorporano uno o più beni immateriali.

#### Perdite da "Patent box"

La circolare n. 36/E del 2015 dell'Agenzia delle entrate aveva già chiarito che la perdita da *Patent* non produce effetti negativi sul reddito del periodo d'imposta e che deve essere memorizzata con il sistema di tracciatura a far data dall'anno 2015, anche se l'impresa non ha optato per il regime agevolato. Tale perdita comporterà necessariamente una compensazione tra redditi e perdite anche se tali perdite si sono formate nei periodi antecedenti l'opzione.

La circolare n. 11/E del 2016 chiarisce che le perdite fiscali generate da un determinato IP debbano essere mantenute all'interno del regime *Patent box* del solo IP che le ha prodotte.

L'A. osserva che la scelta adottata, pur condivisibile, è "distorsiva" perché premia maggiormente gli intangibili maturi, generati molti anni fa. (CLP)

**"Beni agevolati e *nexus ratio*: spunti di riflessione"** di M. LEO, ne Il fisco 18/2016, pag. 1735.

La Circolare dell'Agenzia in materia di *Patent box* affronta e risolve rilevanti interrogativi in materia di *nexus ratio*.

Tra questi: le spese rilevanti per il relativo calcolo debbono essere considerate sulla base della data di sostenimento e, dunque, in ragione del criterio di competenza.

Significativa appare la soluzione di semplificazione: calcolo analitico del *nexus ratio* (per singoli *intangible*).

Pur tuttavia, continuano a restare aperte ancora alcune questioni, fra tutte il nuovo ingresso nel regime, entro il 30 giugno 2016, dei marchi e del *know how*, disallineati rispetto agli standard OCSE. (EM)

**"Il *patent box* nelle operazioni straordinarie tra regole italiane e indicazioni OCSE"** di L. ROSSI e F. ZECCA, in Corr. Trib. 14/2016, pag. 1054.

Gli AA. esaminano le disposizioni che hanno introdotto il regime di "*Patent box*" con riguardo al computo dell'agevolazione in presenza di operazioni straordinarie, rilevando in premessa che la disciplina italiana attualmente in vigore è alquanto lacunosa e solo parzialmente allineata alle indicazioni dell'OCSE/G20, cui è sostanzialmente informato il regime di "*Patent box*" introdotto in Italia. Vengono evidenziate le regole relative al calcolo dell'agevolazione relativa al reddito prodotto da determinati *intangibles* la cui regola base è il rapporto - da applicare al reddito prodotto dall'*intangible* - tra i costi "qualificati" sostenuti per le attività di ricerca e sviluppo e i costi "complessivi", cioè i costi "qualificati" aumentati dai costi di acquisizione dei beni in parola. Relativamente a tale rapporto vengono evidenziati due ulteriori aspetti che sono di particolare interesse con riferimento alle operazioni straordinarie.

In primo luogo gli AA. evidenziano che ai fini del rapporto non dovrebbero rilevare i valori meramente contabili (ad esempio il disavanzo di fusione allocato sull'*intangible*) che non abbiano assunto riconoscimento ai fini fiscali. In secondo luogo viene evidenziato che ai fini del quoziente di calcolo (ad es. nel 2016) occorre considerare anche i costi sostenuti nei 3 periodi d'imposta anteriori (ad es. nel 2013-2015). Tale meccanismo può essere favorevole o meno al contribuente a seconda dei casi, considerato che la disposizione è riferita a tutti i costi rilevanti, sia qualificati sia quelli di acquisizione.

#### Operazioni straordinarie nazionali

In base all'art. 5 del decreto attuativo (30 luglio 2015), gli AA. ritengono che la volontà del legislatore sia di non considerare le operazioni straordinarie nazionali alla stregua di acquisizioni rilevanti agli effetti del "*Patent box*", avendo stabilito a *contrariis* che tali operazioni si atteggiano ad atti totalmente neutrali ai fini dell'agevolazione in parola, posto che è prevista una successione del soggetto avente causa nell'opzione e nella storia dei costi sostenuti dall'avente causa, quindi sia nel rapporto sia in relazione al loro periodo di sostenimento.

L'art. 5 sembra presupporre il preventivo esercizio dell'opzione e quindi che il subentro nei costi rilevanti operi in presenza di un'operazione straordinaria posta in essere in costanza del regime di "*Patent*" ma gli AA. ritengono che tale limitazione non sia un effetto voluto dal legislatore perché creerebbe un'ingiustificata discriminazione a danno delle operazioni poste in essere proprio al fine di esercitare l'opzione.

#### Le operazioni straordinarie transfrontaliere

Non è chiaro se il principio del subentro nei costi contenuto nell'art. 5 del Decreto attuativo possa essere applicato estensivamente anche con riferimento ad operazioni straordinarie transfrontaliere che comportino il rimpatrio degli *assets* immateriali detenuti oltreconfine.

Pur se la *ratio* del regime in commento, volto ad incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero, dovrebbe indurre ad una risposta positiva, gli AA. non escludono una diversa soluzione interpretativa sulla base di precedenti posizioni dell'Amministrazione finanziaria, tenuto conto che risulterebbe che l'Amministrazione finanziaria abbia in passato interpretato in maniera restrittiva il principio di subentro in presenza di operazioni straordinarie internazionali.

Se non fosse possibile alla società avente causa italiana succedere nei costi sostenuti all'estero dal soggetto dante causa, il rapporto "costi qualificati"/"costi complessivi" avrebbe il numeratore azzerato e il denominatore lievitato perché l'*intangible* sarebbe considerato una nuova acquisizione, da considerare al valore normale ex art. 166-bis del TUIR.

#### Il trasferimento di residenza

In caso di operazioni di rimpatrio di beni immateriali effettuate tramite operazioni di trasferimento di residenza in Italia e attuate in continuità giuridica, in assenza di alterità di soggetti coinvolti nell'operazione non vi sarebbe alcuna acquisizione. Tuttavia non è chiaro quale sarebbe il costo fiscale dell'*intangible* ove effettivamente acquisito dalla società trasferita in Italia in un periodo d'imposta rilevante per la costruzione del rapporto.

#### Le indicazioni del "report" OCSE - Carattere ibrido del "*Patent box*"

Il regime del "*Patent box*" è stato uno degli argomenti al centro del progetto degli Stati appartenenti all'OCSE/G20 volto a contrastare le misure fiscali che possano provocare fenomeni di competizione fiscale dannosa tra Stati ("progetto BEPS").

In Italia il regime di "*Patent*" è stato introdotto quando il progetto BEPS era già avviato, per cui la disciplina domestica risulta sostanzialmente adeguata, per quanto riguarda il principio del "*nexus approach*", ma non per altri aspetti, quali, ad esempio, l'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione.

Con riferimento al rapporto, gli AA. rilevano alcune dissonanze tra le previsioni del rapporto OCSE e le disposizioni introdotte in Italia: la rilevanza dei costi sostenuti secondo i criteri fiscali sembrerebbe non trovare un chiaro riscontro nel report OCSE.

A differenza di quanto previsto dalla disciplina italiana sul "*Patent box*" per le operazioni straordinarie, non si rinviene nel "report OCSE" un preciso subentro del soggetto avente causa nel rapporto "*qualifying expenditures/overall expenditures*" facente capo al soggetto dante causa. Di converso, secondo una certa lettura del "report OCSE", parrebbe che anche tramite le operazioni straordinarie possano essere effettuate nuove acquisizioni rilevanti agli effetti del "*Patent box*".

In tale paragrafo viene evidenziato che il report OCSE si presta a varie letture che gli Autori utilizzano per confrontare la relativa portata con il regime “*patent box*” introdotto in Italia.

#### Considerazioni conclusive

Nelle considerazioni conclusive gli AA., guardando alle regole italiane oggi vigenti (conformi o non conformi alle linee guida OCSE) evidenziano che sarebbe consentito – in via transitoria – ai soggetti aventi causa di un’operazione straordinaria domestica di subentrare nell’opzione del dante causa e nel rapporto dei costi qualificati e di acquisizione del bene immateriale, ponendosi tale operazione come un atto neutrale agli effetti del regime in esame (e non, quindi, come una nuova acquisizione). Tale principio di subentro dovrebbe essere esteso alle operazioni straordinarie transfrontaliere.

Esaurita la fase transitoria le nuove regole se recepite in conformità alle linee guida OCSE – potrebbero prevedere che l’atto di trasferimento, sebbene operato per mezzo di operazioni straordinarie nazionali o internazionali dovrebbe essere riflesso nel denominatore del rapporto a titolo di costo di acquisizione del bene immateriale.

Diversamente nell’ipotesi di trasferimento di residenza effettuato in continuità giuridica la società trasferita dovrebbe conservare la storia dei costi sostenuti in relazione al bene immateriale rimpatriato.

L’articolo reca numerose e molto utili note per eventuali approfondimenti. (CLP)

**“*Patent box*: individuazione del bene immateriale e calcolo del contributo economico”** di G. SEPIO, ne Il fisco 18/2016 pag. 1739.

Tra gli aspetti di maggiore interesse nell’applicazione del regime fiscale del *Patent box*, l’A. si sofferma su quello che riguarda l’individuazione della quota parte di reddito agevolabile ritraibile dall’uso, diretto o indiretto, degli *intangibles*. Viene valutato per prima cosa l’aspetto riguardante il calcolo del reddito effettivamente associabile al singolo intangibile, che diventa senza dubbio più complesso in caso di utilizzo diretto del bene, poiché l’azienda, non potendo far riferimento ad un provento individuato, dovrà stimare il reddito riferibile all’intangibile tenendo anche in considerazione i costi effettivamente sostenuti.

In primo luogo si dovrà procedere all’individuazione di un autonomo ramo di azienda la cui attività si esaurisca nella concessione in uso dell’intangibile per poi successivamente calcolare le componenti positive e negative riferibili a tali beni.

Ai fini del calcolo del valore del complesso aziendale, la relazione di accompagnamento al decreto e la circolare consigliano di far riferimento ad un valore “standardizzato” basato sul reddito ritraibile dall’impresa qualora questa avesse scelto di licenziare i beni immateriali a soggetti terzi.

Tale criterio se da una parte introduce una discriminazione a tutto svantaggio di quelle imprese capaci di sfruttare al meglio la combinazione di beni aziendali e di trarne il massimo profitto, dall’altra potrebbe invece essere validamente utilizzato da tutte quelle imprese che, nel periodo, non sono riuscite, per vari motivi ad ottimizzare l’utilizzo dell’intangibile nel loro processo produttivo aziendale.

L’altro aspetto su cui l’articolo si sofferma, ai fini del calcolo del contributo economico è quello legato alla quantificazione del reddito ritraibile dall’intangibile nel caso di beni interconnessi e complementari.

Sul tema l’Agenzia si è espressa nel senso della rilevanza sia della complementarietà eterogenea, sia di quella omogenea facilitando così le cose sia per il calcolo del reddito implicito sia con riferimento alla quantificazione delle spese di ricerca.

Inoltre, in sede di presentazione del *ruling*, il contribuente avrà la possibilità di adottare un solo criterio di determinazione descrivendo il criterio prescelto per l’aggregazione che inciderà, ovviamente, anche sull’individuazione del criterio di determinazione del contributo economico.

Viene sottolineato come i criteri di calcolo del contributo economico ritraibile dal punto di vista immateriale segna criteri diversi rispetto al c.d. *nexus ratio*.

Pertanto, ai fini del calcolo del contributo economico occorrerà prendere in considerazione tutti i costi che direttamente o indirettamente hanno generato il reddito agevolabile, compresi gli oneri finanziari ed i costi relativi agli immobili per la quota imputabile alla formazione del reddito.



Al contrario, i costi che concorrono alla formazione del *nexus ratio*, sono solo quelli afferenti alle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 8 del decreto *Patent box* con esclusione degli interessi passivi, delle spese relative agli immobili, nonché dei costi che non possono essere direttamente collegati a uno specifico bene immateriale. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Agevolazioni – Detassazione dei redditi, derivanti dall'utilizzo di beni immateriali – Presentazione istanza di *ruling* per *patent box* – Uffici competenti.**

Prov. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2016, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

A completamento di quanto disposto con il provv. n. 154278/2015, l'Agenzia delle Entrate, ha disposto che, al fine di avere accesso alla procedura di accordo preventivo, a decorrere dal 6 maggio 2015, l'istanza di *ruling* deve essere presentata:

- alla Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali per i soggetti titolari di redditi di impresa, che indipendentemente dal domicilio fiscale, hanno un volume d'affari ovvero un ammontare di ricavi, indicato nell'ultima dichiarazione presentata prima dell'invio dell'istanza, pari o superiore a € 300.000.000;
- alle Direzioni Regionali ed alle Direzioni Provinciali di Trento e di Bolzano per i soggetti titolari di reddito di impresa, che, alla data di presentazione dell'istanza, hanno domicilio fiscale nel rispettivo ambito territoriale e un volume d'affari ovvero un ammontare di ricavi, risultante dall'ultima dichiarazione presentata prima dell'invio dell'istanza, inferiore a € 300.000.000.

Alle medesime Direzioni vanno presentate le istanze di accesso alla *Patent box*. (EM)

#### **Agevolazioni – Imposta sostitutiva del 10 per cento – Premi di risultato e welfare aziendale – Art. 1 commi 182-190 legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016)**

Circ. Agenzia delle Entrate 15 giugno 2016, n. 28/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

I commi da 182 a 189 della legge di Stabilità hanno reintrodotto, a decorrere dal 2016, un sistema di tassazione agevolata, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali del 10 per cento per i premi di produttività del settore privato, delineata sulla falsariga delle misure previste in anni precedenti ma con importanti elementi di novità, tra cui l'estensione del beneficio alla partecipazione agli utili dell'impresa da parte dei lavoratori e la possibilità, a richiesta dei lavoratori, di ricevere i premi sotto forma di *benefit* detassati.

Il comma 190, a complemento di tali previsioni, interviene in materia di *benefit* che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente ed, in particolare, amplia le ipotesi che possono essere previste in sede di contrattazione anziché unilateralmente dal datore di lavoro, favorendo la loro erogazione in sostituzione delle retribuzioni premiali, ed inoltre, consentendo di corrispondere i *benefit* mediante titoli di legittimazione, ne rende più agevole la fruizione.

La Circolare illustra l'agevolazione introdotta per i premi di produttività, facendo riferimento anche ai precedenti di prassi che risultino ancora attuali, date le analogie tra l'agevolazione in commento e quelle preesistenti, prorogate fino al 2014.

Vengono inoltre esaminate le nuove disposizioni in materia di *benefit*, anche al fine di delineare il quadro delle erogazioni detassate che possono essere corrisposte in sostituzione delle retribuzioni premiali e viene chiarito l'ambito entro il quale è consentita la sostituzione tra le due componenti.

La tassazione agevolata dei premi di risultato e delle somme derivanti dalla partecipazione agli utili prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale nella misura del 10 per cento, salvo esplicita rinuncia scritta dei lavoratori, sui premi di risultato correlati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, parametri questi misurabili e verificabili con criteri specifici stabiliti con Decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze. Il limite

delle somme agevolabili è di 2.000 euro lordi al netto dei contributi previdenziali elevato a 2.500 euro per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro.

L'agevolazione interessa i titolari di redditi di lavoro dipendente entro il limite di 50mila euro da determinarsi al netto di eventuali premi sostituiti, su scelta del dipendente, con i *benefit* che non concorrono alla formazione del reddito. Il limite deve essere calcolato tenendo conto dei redditi di lavoro dipendente conseguiti nell'anno precedente a quello di applicazione dell'agevolazione, anche se derivanti da più rapporti di lavoro, e deve comprendere anche le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparate. Le somme assoggettate ad imposta sostitutiva, non concorrendo alla formazione del reddito complessivo, non rilevano ai fini della determinazione delle detrazioni ad esso commisurate.

La Legge di Stabilità 2016 ha anche ridefinito le erogazioni del datore di lavoro che, per volontà di quest'ultimo o sulla base di contratti, accordi e regolamenti aziendali, configurano il cosiddetto "welfare aziendale". Si tratta di prestazioni, opere e servizi corrisposti al dipendente in natura o in forma di rimborso per spese aventi finalità di rilevanza sociale. Tali *benefit* sono esclusi dal reddito di lavoro dipendente. Per questo, l'eventuale scelta del lavoratore di convertire i premi di risultato agevolati nei benefit ricompresi nel "welfare aziendale", facoltà prevista anch'essa dalla nuova normativa, consente di detassare completamente il valore dei *benefit*, non più soggetto neppure all'imposta sostitutiva del 10 per cento.

Tra i *benefit* opzionabili sono ricompresi i servizi, le somme e le prestazioni erogati dal datore di lavoro ai dipendenti per la fruizione, da parte dei loro familiari, di servizi come l'educazione, l'istruzione, anche in età prescolare, nonché la frequenza di ludoteche, di centri estivi e invernali o il beneficio corrisposto tramite borse di studio. A questi vanno poi aggiunti ulteriori *benefit*, erogati sempre dal datore di lavoro per fruire dei servizi di assistenza destinati a familiari anziani o comunque non autosufficienti. Tali prestazioni non concorrono quindi a determinare il reddito del lavoratore, a condizione che si tratti di benefit offerti alla generalità dei dipendenti o a determinate categorie di dipendenti.

La Legge di Stabilità ha anche previsto la possibilità di erogare i *benefit* da parte del datore di lavoro tramite documenti di legittimazione in formato cartaceo o elettronico che riportano un valore nominale.

Il regime agevolato presuppone la verifica da parte del datore di lavoro del rispetto del limite reddituale di 50mila euro del lavoratore alle sue dipendenze. Il lavoratore è tenuto a comunicare al sostituto d'imposta l'insussistenza del diritto ad avvalersi del regime sostitutivo se nell'anno precedente ha conseguito redditi di lavoro dipendente di importo superiore a 50mila euro o se nell'anno di corresponsione degli emolumenti ha percepito somme già assoggettate ad imposta sostitutiva ai fini della verifica del limite dei premi agevolabili. Il dipendente, inoltre, può comunicare al proprio datore di lavoro l'eventuale rinuncia al regime agevolato. In assenza della rinuncia scritta del prestatore di lavoro, il sostituto d'imposta se sussistono le condizioni previste dalla norma, procede ad applicare l'imposta sostitutiva.

Riguardo all'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione, dopo aver chiarito che rientrano nel settore privato gli enti pubblici economici, la Circolare precisa che il regime agevolato è applicabile anche ai datori di lavoro non imprenditori e alle agenzie di somministrazione, anche nel caso in cui i propri dipendenti prestino l'attività lavorativa nelle pubbliche amministrazioni, nonché agli esercenti arti e professioni.

Con riferimento ai lavoratori che abbiano svolto attività lavorativa all'estero, viene precisato che nel limite dei 50.000 euro debbono essere considerate anche le retribuzioni corrisposte all'estero, anche se non assoggettate a imposizione in Italia; nel particolare caso di applicazione delle retribuzioni convenzionali di cui al comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR, i redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero vanno computati sulla base dell'ammontare convenzionale ivi previsto.

Riguardo all'ambito oggettivo l'Agenzia ha chiarito la legislazione applicabile alle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili d'impresa. Non si tratta, in particolare, di attribuzione di quote di partecipazione al capitale sociale, ma della modalità di erogazione della retribuzione prevista dal libro V del codice civile, fattispecie differente rispetto alla corresponsione del premio di produttività, in quanto ammessa all'agevolazione prescindendo dagli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione.

Infine, poiché la legge di stabilità ha consentito la possibilità di sostituire i premi di risultato nonché la partecipazione agli utili dell'impresa, totalmente o parzialmente, con i *benefit* di cui all'art. 51,

commi 2 e 3, ultimo periodo del TUIR, la circolare ha individuato con precisione le fattispecie in cui tale sostituzione è ammessa.

Viene legittimato il ricorso ai c.d. “piani di *flexible benefits*”, offrendo la facoltà al lavoratore di determinare il proprio pacchetto retributivo scegliendo tra componenti monetarie e compensi in natura, ottimizzando così il proprio carico contributivo e fiscale. (EM)

### **Agevolazioni – Patent box – Istanze di *ruling* presentate dal 1° dicembre 2015 al 31 dicembre 2015 – Termine di 150 giorni per l’integrazione – Decorre dal 31 dicembre 2016.**

Prov. Agenzia delle Entrate 27 giugno 2016, n. 101754, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L’Agenzia modifica il termine dal quale decorrono i 150 giorni per l’integrazione della documentazione relativa alle istanze di *ruling* per il *Patent box* presentate dal 1° dicembre 2015 al 31 dicembre 2015 fissandolo al 31 dicembre 2015 in luogo della data di presentazione dell’istanza.

## **ELUSIONE – ABUSO DEL DIRITTO**

### **Dottrina**

**“Sull’efficacia temporale della nuova disciplina dell’abuso del diritto in materia fiscale”** di G. TABET, in Rass. Trib. 1/2016, pag. 11.

Lo scritto analizza il regolamento di diritto transitorio del D.Lgs. 128/2015, recante la nuova disciplina dell’abuso del diritto in materia fiscale, mettendo in evidenza l’incongruità della disciplina. Le norme anzidette sono entrate in vigore il 2 settembre 2015, ma limitatamente alla nuova disciplina dell’abuso, è previsto un termine iniziale di efficacia che è differito al 1 ottobre 2015.

Il legislatore ha agito direttamente su un testo normativo preesistente inserendo l’art.10 *bis* nello Statuto dei diritti del contribuente.

La nuova disciplina si applica anche alle operazioni pregresse, sempreché a tale data non sia stato notificato il relativo atto impositivo. Se invece l’atto impositivo è già stato notificato, continuano ad applicarsi le vecchie norme.

Il nuovo art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente introduce sia norma di diritto sostanziale (nei primi quattro commi), che definiscono analiticamente l’operazione abusiva, sia norme di diritto procedimentale, le quali introducono una disciplina del procedimento, sia infine una *denegatio criminis*, che esclude che le operazioni abusive diano luogo a fatti punibili in sede penale.

L’A. evidenzia come il decreto non abbia distinto tra norme di diritto sostanziale o procedimentale, facendo così coincidere l’applicazione delle une con le altre: in altre parole la *lex temporis* del fatto ha condizionato anche quella degli atti del procedimento.

Detto altrimenti, ricadono sotto la nuova legge tutte le disposizioni contenute nell’art. 10 *bis*, applicandosi esse integralmente alle operazioni poste in essere a partire dalla data del 1 ottobre 2015 e qualificabili come abusive in base alla legge vigente in quel momento.

Per quanto riguarda le operazioni anteriori, la disciplina applicabile risulta contraddittoria e penalizzante per il contribuente in quanto, da un lato comporta la estensione retroattiva del criterio di qualificazione dell’abuso anche a operazioni che in base alla *lex temporis* non rientravano nell’ambito delle operazioni codificate dall’art. 37 *bis*, e dall’altro preclude invece l’estensione delle garanzie del giusto procedimento agli atti impositivi già notificati.

In conclusione, emerge una evidente disparità di trattamento per le operazioni pregresse che siano intervenute in comparti diversi da quelli in cui operavano le norme generali antielusive in primo luogo perché, se non è stata attivata la funzione impositiva, esse sono soggette alla nuova disciplina dell’abuso, in secondo luogo poi, se invece è stato già emesso l’atto impositivo, anche se non rispettoso del giusto procedimento, esse continuano ad essere regolate dalla *lex temporis*. (EM)

## VIOLAZIONI E SANZIONI

### Dottrina

**“L’applicazione del *favor rei* nel nuovo sistema sanzionatorio: le indicazioni dell’Agenzia delle Entrate”** di D. LIBURDI, ne Il fisco 14/2016, pag. 1332.

L’A. illustra la Circolare n. 4/E del 4.3.2016 con cui l’Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti nell’ambito della riforma del sistema sanzionatorio e, in particolare, sull’applicazione del principio del *favor rei*, sancito in campo tributario dall’art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997. La norma in vigore dal 1° gennaio 2016, non contenendo deroghe espresse se non quella riferita alla procedura di collaborazione volontaria, non dava adito a dubbi circa l’adottabilità del principio del *favor rei* in relazione ai provvedimenti notificati sino al 31.12.2015 e non ancora definitivi alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni. L’Amministrazione finanziaria delinea dunque il campo di attuazione del principio del *favor rei*, considerando anche come l’applicazione medesima debba essere coordinata con l’abrogazione, a far data sempre dal 1° gennaio 2016, di quelle previsioni agevolative che consentivano la riduzione massima delle sanzioni a fronte della definizione del primo atto ricevuto dall’ente impositore. Nella circolare, invece, non viene affrontato in modo specifico il tema della modalità operativa “autonoma” del principio del *favor rei* nell’ipotesi in cui sia il contribuente ad attivarsi spontaneamente per ravvedere la propria violazione. (SG)

### Giurisprudenza

#### Commissioni tributarie di merito

**Sanzioni tributarie – Responsabilità diretta della persona giuridica – Sussistenza – Responsabilità degli amministratori anche di fatto o dei consulenti – Insussistenza.**

Comm. trib. reg. di Milano, sez. di Brescia, 15 marzo 2016, n. 1512/67/16, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La Commissione afferma il principio di diritto secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società od enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica e non anche degli amministratori, anche di fatto, della stessa o dei consulenti o, comunque, di terzi.

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### Dottrina

**“Doppia data di pubblicazione della sentenza: da quando decorre il termine per impugnare?”** di A. RUSSO, ne Il fisco 15/2016, pag. 1445.

L’A. esamina le problematiche afferenti gli effetti della pubblicazione della sentenza che sono strettamente correlati alla tutela del diritto di impugnazione della stessa. In particolare, alcuni profili derivano dalla “doppia data” di pubblicazione, che segue l’eventuale scissione temporale tra le attività di mero deposito e quella di pubblicazione attestata dal cancelliere. Tale fenomeno ancora occupa la giurisprudenza del processo civile, ma può potenzialmente e occasionalmente

presentarsi anche nel processo tributario. Con questo contributo l'A. ha voluto porre l'attenzione su un fenomeno i cui effetti potrebbero sfuggire alla cultura professionale di un difensore tributario più attento alle problematiche di diritto sostanziale, anziché alle insidie del rito; resta indubbio comunque che, per tutti gli operatori del processo tributario, la separazione temporale dei due passaggi della procedura di pubblicazione della sentenza (deposito da parte del giudice e presa d'atto del segretario della Commissione) costituisce una patologia degna del massimo scrupolo professionale, essendo in grado di incidere gravemente sulle situazioni giuridiche di coloro che hanno interesse ad impugnare la sentenza. (SG)

## **IMPOSTE E TASSE (in genere)**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

##### **Imposte e tasse (in genere) – Sanzioni fiscali.**

Cass., SS.UU. 19 giugno 2015, n. 12760, in Rass. Trib. 1/2016, pag. 171.

E' devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie la lite avente ad oggetto la valutazione dei requisiti di ammissibilità dell'istanza di apertura della procedura amichevole per dirimere situazioni di doppia imposizione internazionale prevista dagli artt. 6 e 7 della Convenzione europea sull'arbitrato n. 90/436/CEE del 23 luglio 1990.

## **ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali - CFC**

### **Dottrina**

**“Consolidato fiscale nazionale esteso alle società “sorelle” e meno vincoli per le *branch*”** di G.M. COMMITTERI, in Corr. Trib. 15/2016, pag. 1135.

L'A. ripercorre le principali novità introdotte dal D.Lgs. n. 147/2015 (c.d. Decreto internazionalizzazione), con l'obiettivo di uniformare la nostra disciplina ai recenti orientamenti della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, per la disciplina del consolidato fiscale. *In primis*, ai fini del consolidamento tra società italiane controllate da una società non residente, è ora sufficiente la presenza di una stabile organizzazione in Italia perché questa assuma la qualifica di consolidante delle società controllate italiane, a prescindere dall'iscrizione delle partecipazioni di queste nel suo bilancio o nel suo patrimonio. Altra importante novità normativa riguarda il “consolidato orizzontale”, ossia il consolidato tra società “sorelle”, residenti in Italia o stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società residenti in Stati UE o aderenti all'Accordo SEE, alle quali ora è consentito consolidare le proprie basi imponibili, previa indicazione, da parte del soggetto controllante non residente, della controllata designata ad esercitare l'opzione, che assume la qualità di consolidante con tutte le responsabilità connesse. Il soggetto controllante non residente deve assumere, in via sussidiaria, le responsabilità previste per le società consolidanti. Qualora siano già esistenti consolidati domestici tra alcune delle società che possono entrare a far parte di un nuovo “consolidato orizzontale”, si possono verificare gli effetti esaminati dall'Agenzia delle Entrate, sia nel Provvedimento attuativo 6 novembre 2015, sia in occasione degli incontri con la stampa specializzata (*cfr.* “Allargamento a società “sorelle” di un consolidato preesistente: ancora dubbi sul riporto delle perdite” di B. Ferroni). (EF)

**“Allargamento a società “sorelle” di un consolidato preesistente: ancora dubbi sul riporto delle perdite”** di B. FERRONI, ne Il fisco 11/2016, pag. 1027.

L'istituto del consolidato fiscale nazionale, nato come strumento volto a bilanciare il reddito imponibile IRES con le perdite realizzate dalle società controllate, è stato oggetto di una importante innovazione nel 2015 con il D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. Decreto internazionalizzazione), oltre che con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 novembre 2015. Infatti, inizialmente l'istituto prevedeva benefici, quali la sterilizzazione del *pro-rata* di deducibilità per gli interessi passivi, la *participation exemption* integrale per i dividendi rivenienti dalle stesse controllate, la possibilità di trasferire beni plusvalenti all'interno delle società del consolidato sospendendone la tassazione, che nel corso del tempo sono stati attenuati o eliminati. In particolare, il richiamato Decreto, che fa seguito all'adeguamento della disciplina del consolidato alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ha consentito di realizzare l'innovato istituto del consolidato nazionale nei casi di società residenti sorelle sottoposte a comune controllo, senza più prevedere il necessario ricorso ad una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Infatti, le disposizioni contenute nell'art. 6 del Decreto, modificano i requisiti di accesso alla tassazione di gruppo ampliando le possibilità di esercitare l'opzione per i soggetti residenti in Stati appartenenti all'UE ovvero in Stati aderenti all'Accordo SEE, con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. In particolare, l'accesso al regime della tassazione consolidata è consentito alle società sorelle controllate da un soggetto residente nell'area europea, anche in mancanza di una stabile organizzazione in Italia, purché il soggetto non residente designi una delle società controllate “sorelle” a esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo e ad assumere la qualità di consolidante. Altra rilevante novità, poi, riguarda le S.O. di società residenti nei predetti Stati, che possono aderire al regime anche in qualità di consolidate. L'Agenzia delle entrate, nel corso di un incontro con la stampa specializzata, ha fornito i primi chiarimenti sul tema chiarendo alcuni importanti aspetti legati al riporto delle perdite nel caso di allargamento a società “sorelle” di un consolidato fiscale preesistente. I maggiori dubbi applicativi hanno riguardato proprio l'aspetto più qualificante dell'istituto, cioè la libera circolazione delle perdite realizzate in periodi di consolidamento nell'ambito dell'intero perimetro consolidato, costituito dalla possibile sovrapposizione nel tempo delle opzioni di consolidamento, per loro natura di carattere bilaterale. Questa condizione sembra realizzarsi solo in sede di prima applicazione al periodo di imposta in corso al 7 ottobre 2015 nel caso in cui sia designata dal soggetto non residente una società italiana già nella preesistente posizione di consolidante. Sembra, in sostanza, non ben definito il ruolo della controllante estera che appare quale consolidante a distanza e alla quale occorra porre limiti alla possibilità di utilizzo del consolidato, nel rispetto del principio di prudenza a fronte di potenziali arbitraggi fiscali. A tale riguardo, e visti anche altri punti controversi, sarebbe auspicabile un ulteriore intervento normativo o regolamentare per semplificare e consolidare il nuovo approccio “europeo” alla disciplina del consolidato nazionale. (EF)

**“Proposte di attuazione del regime di *branch exemption*”** di G. FORMICA e P. FORMICA, ne Il fisco 13/2016, pag. 1268.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato in consultazione una bozza di Provvedimento attuativo delle nuove disposizioni in materia di *branch exemption* (BEX), introdotta nel nostro ordinamento dal D.Lgs. n. 147/2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione), nella quali sono stati affrontati i principali temi applicativi della stessa, non mancando di aggiungere ulteriori elementi e variabili rispetto alla normazione primaria, già caratterizzata da elevato grado di complessità. Il contributo in esame ha tentato di analizzare criticamente il contenuto del predetto documento, anche allo scopo di raccogliere l'invito di collaborazione e contribuzione indicato dall'Agenzia delle entrate. Il primo tema analizzato riguarda l'esercizio dell'opzione, poiché non è stato precisato espressamente se – periodo transitorio a parte – vi possa essere una sede di opzione diversa e successiva rispetto alla costituzione della prima *branch*. Per quanto concerne il peculiare meccanismo di *recapture*, invece, per le S.O. già esistenti è prevista la tassazione in Italia delle *branch* esenti fino al totale

riassorbimento delle perdite fiscali nette “importate” nell’ultimo quinquennio antecedente all’opzione e, pertanto, gli utili successivamente realizzati dalla medesima *branch* risulteranno imponibili in Italia, fino al riassorbimento di tali perdite, anche con la possibilità di scomputo di eventuali eccedenze positive di imposta estera. In altri termini, limitatamente alle perdite nette del quinquennio pre-opzione, il legislatore ha previsto una sorta di parziale *revival* del meccanismo del credito d’imposta, abbandonato *pro futuro* a seguito dell’opzione per la BEX. Il Provvedimento precisa, correttamente, che le perdite da considerare ai fini del *recapture* debbano essere nettate degli utili prodotti dalla S.O. nel medesimo quinquennio, nonché essere state effettivamente utilizzate dalla casa madre residente. In caso, invece, di trasferimento della *branch*, come precisato nella bozza di Provvedimento, l’obbligo di *recapture* spetta, in via generale, all’avente causa dell’operazione di trasferimento “a qualsiasi titolo” (dunque, anche all’esito di operazione straordinaria riorganizzativa), purché questi sia residente in Italia e in regime di *branch exemption*. Sebbene la formulazione letterale del documento in commento lasci intendere che l’adesione alla BEX dell’avente causa debba preesistere al trasferimento, sembrerebbe corretto ritenere – per le medesime finalità anti-elusive che ispirano la norma - che la regola debba riguardare pure il caso in cui l’opzione sia esercitata dall’avente causa subito dopo l’acquisizione. Quando, però, la circolazione della *branch* avviene mediante realizzo al relativo valore normale, l’obbligo di riassorbimento delle perdite spetta al dante causa. Tale estensione lascia perplessi, sia in ragione della mancanza di un riferimento normativo di fonte primaria, sia in quanto il trasferimento a terzi indipendenti affievolisce la preoccupazione di un disegno anti-elusivo (tra dante causa ed avente causa). Passando al caso del trasferimento dalla casa madre alla S.O., affrontato dal Provvedimento, il *recapture* previsto dovrebbe riguardare, secondo gli AA., in aggiunta alle perdite nette della *branch*, anche le deduzioni di ammortamenti, svalutazioni o accantonamenti (che, pure, hanno già concorso alla determinazione delle perdite stesse da riassorbire), con una duplicazione di penalizzazione, in vero poco comprensibile. Viene, poi, analizzato il tema dei redditi/perdite delle S.O. esenti, da indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi della casa madre residente e gli effetti dell’adesione alla BEX sull’ACE. Secondo gli AA., l’impatto sull’ACE va sterilizzato per rendere totalmente indifferente, al Fisco italiano, la *branch* estera dalla casa madre residente. Il predetto Provvedimento direttoriale ha, altresì, analizzato il regime CFC, che, limitatamente alle stabili organizzazioni situate in Paesi *black list*, si rende applicabile in caso di opzione per la BEX; l’effetto di operazioni straordinarie (cfr. “Nuove opzioni di internazionalizzazione alla luce della *branch exemption*” di G. Formica e G. Galdieri) e delle ritenute (cfr. “La “*branch exemption*” nell’ambito del metodo dell’esenzione” di S. M. Galardo); talune ipotesi elusive di possibile doppia deduzione o doppia non esenzione, potenzialmente conseguenti all’opzione per la BEX; la facoltà di tassare le plusvalenze latenti relative a tutte le S.O. incluse nel perimetro di esenzione, attraverso l’applicazione delle disposizioni in materia di *exit tax*. (EF)

**“Nuove opzioni di internazionalizzazione alla luce della *branch exemption*”** di G. FORMICA e G. GALDIERI, ne Il fisco 11/2016, pag. 1056.

Con l’introduzione del regime opzionale della *branch exemption* (BEX) si è arricchita e, insieme, complicata la valutazione in chiave tributaria del modello decisionale in materia di strategie di internazionalizzazione delle imprese italiane. In linea teorica, l’esercizio dell’opzione rende indifferente, in termini di tassazione degli utili prodotti all’estero, l’operatività *cross-border* tramite società controllate (*subsidiary*) ovvero mediante stabili organizzazioni (*branch*). Gli AA., nell’articolo in esame, hanno affrontato, oltre a specifiche questioni applicative (che si spera potranno trovare soluzione nei futuri chiarimenti di prassi), le complesse interrelazioni tra la nuova disciplina della BEX e le norme in materia di elusione/abuso del diritto, tassazione dei dividendi di fonte estera, estero-vestizione e *ruling*, che possono incidere sul concreto modello di operatività oltre confine dei contribuenti interessati. E’ il caso del principio di onnicomprensività (cd. *all-in/all-out*) per l’opzione della BEX che è stato volutamente circoscritto dal legislatore, con disposizione antielusiva di carattere specifico, alla singola “impresa residente nel territorio dello Stato”, a prescindere dalle scelte fatte da altri soggetti appartenenti al suo stesso gruppo. Pertanto, potrebbe accadere che, nel medesimo gruppo societario, alcuni soggetti optino per l’esenzione e altri rimangano nel regime di default del credito di imposta. Non è chiaro, però, se lo sfruttamento

di tale possibilità infragrupo possa costituire oggetto di eventuali contestazioni di elusione/abuso del diritto, per aggiramento delle disposizioni tributarie in commento. In merito alla irrevocabilità dell'opzione, osservano gli AA., il provvedimento in consultazione non affronta il caso di operazioni straordinarie nelle quali l'avente causa abbia esercitato l'opzione per la BEX, mentre il dante causa sia rimasto nel regime ordinario. In questa ipotesi, pur nel silenzio della norma, una soluzione ragionevole potrebbe essere quella di dare rilevanza alla posizione del soggetto risultante dall'operazione straordinaria e, dunque, estendere *pro futuro* il regime BEX anche alle stabili ereditate dal dante causa. Nel caso in cui l'opzione per la BEX venga attivata in presenza di più *branch* con stabili organizzazioni CFC (senza esimenti), queste ultime non impediscono l'accesso *tout court* all'esenzione stessa sulle altre *branch non-CFC* della medesima impresa (italiana), per le quali (ultime) opererà il principio *all-in/all-out*. In tale ipotesi vale, però, una diversificazione delle modalità di tassazione dei redditi, tassati per trasparenza in Italia in ipotesi di *branch* CFC (senza esimenti) e solo all'estero per tutte le altre. Per quanto concerne la valutazione della differenza tra l'opzione per la BEX e il regime fiscale previsto per le società controllate emerge, che l'opzione per la BEX può condurre ad un'imposizione complessiva inferiore a quella associata alla medesima iniziativa gestita tramite una società controllata. Infine, in merito al tema dell'estero-vestizione, gli AA. osservano che l'accettazione di un regime di esenzione per i redditi di una S.O. estera di una società italiana implica l'accettazione della scelta (opzionale) di applicare il tax rate locale anche in assenza, in tal caso, di piena autonomia manageriale rispetto alla casa-madre italiana. Nulla esclude, però, che possa essere contestata *tout court* l'esistenza stessa della *branch* estera. In conclusione, è possibile affermare che in generale la concreta applicazione della BEX potrebbe, però, suggerire di concordare con l'Erario condizioni di reale certezza del diritto, in ordine all'esistenza e ai confini delle *branch* interessate, in quell'ottica di maggiore collaborazione che dovrebbe ispirare i futuri rapporti Fisco-contribuente. (EF)

**“La *branch exemption* nell'ambito del metodo dell'esenzione”** di S. M. GALARDO, in Corr. Trib. 15/2016, pag. 1165.

Il D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. Decreto internazionalizzazione) ha introdotto, tra le altre cose, la “*branch exemption*”, ossia la facoltà per le imprese residenti di optare per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero. Essa costituisce una misura sistematica di completamento del quadro impositivo transnazionale nell'ambito della “*participation exemption*” e appare in linea, sia con gli obiettivi del Decreto, sia con l'approccio OCSE in materia di stabile organizzazione, sia con i principi generali espressi dalla Corte di Giustizia UE in tema di libertà di stabilimento. In tale ottica, l'A. ha analizzato tre fattispecie, sulla base di quanto previsto nella Bozza del Provvedimento di attuazione di tale nuova disciplina dell'Agenzia delle Entrate, consistenti nelle modalità di tassazione degli utili provenienti dalle stabili organizzazioni localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, la deducibilità degli interessi passivi e le regole di applicazione delle ritenute. In particolare, le previsioni contenute nella Bozza consentono che la disponibilità di utili “*black list*” da parte di imprese residenti non comporti l'assoggettamento a imposizione degli stessi, anche in assenza di una congrua tassazione in un Paese a fiscalità ordinaria, fin quando l'impresa residente distribuisca a sua volta tali utili ai propri soci. La previsione non appare perfettamente in linea con la disciplina CFC: gli utili di provenienza “*black list*”, infatti, dovrebbero essere assoggettati a imposizione nel momento in cui entrano nella sfera giuridico-fiscale del soggetto residente, coerentemente con la “*ratio*” di tale disciplina. Inoltre, nella richiamata Bozza non è disciplinata la deducibilità degli interessi passivi e oneri assimilati a seguito dell'opzione per la “*branch exemption*”. Al fine di garantire un'equiparazione del trattamento fiscale applicabile all'attività svolta per mezzo di una SO esente e a quella sviluppata attraverso una società controllata, si potrebbe prevedere che il ROL della casa madre non comprenda il valore e i costi della produzione inclusi nel rendiconto economico della stabile esente, mentre il ROL dell'impresa residente includa anche gli utili provenienti dalla stabile esente, percepiti nel momento in cui vi è la riduzione del fondo di dotazione riferito a quest'ultima. Infine, la stessa Bozza di Provvedimento prevede che la S.O. esente applichi le ritenute nella misura prevista dalle disposizioni fiscali italiane o da quelle previste da una Convenzione contro le doppie imposizioni, ove in vigore, quando corrisponde degli interessi o dei canoni, per prestiti o



diritti ad esse effettivamente connessi, a beneficiari effettivi residenti in uno Stato diverso dall'Italia e da quello di localizzazione della stabile organizzazione. Tali disposizioni non sembrano coerenti con l'opzione per la "branch exemption", in cui è prevista una completa segregazione tra la fiscalità della casa madre e quella della propria stabile organizzazione. Posto che l'eventuale applicabilità delle ritenute tra l'impresa residente e la stabile esente dovrà essere espressamente prevista, secondo l'A., andrebbe valutata l'introduzione di una disposizione che preveda l'applicazione della ritenuta qualora gli interessi o i canoni siano corrisposti dall'impresa residente alla *branch* esente, in relazione a prestiti o diritti a quest'ultima effettivamente connessi e alle medesime condizioni di applicabilità disposte per un soggetto residente nei confronti di una *subsidiary*. (EF)

**"Il "foreign tax credit" limitato avallato dalla Corte di Giustizia UE"** di G. SCIFONI, in Corr. Trib. 15/2016, pag. 1153.

L'articolo commenta un'ordinanza di particolare rilievo, causa C-194/15, della Corte di Giustizia Europea che ha sancito la piena conformità con l'ordinamento comunitario dell'ultimo comma dell'art. 165 del TUIR che prevede la riduzione del credito d'imposta spettante in tutti i casi in cui "il reddito prodotto all'estero concorre parzialmente alla formazione del reddito complessivo".

La pronuncia della Corte si è soffermata sull'esame di un aspetto formale e di uno sostanziale.

Riguardo al primo aspetto, secondo la Corte di Giustizia, qualora la normativa nazionale controversa sia relativa esclusivamente a partecipazioni qualificate che consentono di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di una società, tale normativa ricade nell'ambito applicativo del TFUE relative alla libertà di stabilimento; se invece si tratta di partecipazioni acquisite al solo scopo di realizzare un investimento finanziario, le disposizioni nazionali devono essere esaminate esclusivamente alla luce della libertà di circolazione dei capitali.

L'A. rileva che tale osservazione non è proprio pertinente nel caso in esame tenuto conto che la concorrenza alla formazione del reddito dei dividendi di cui si tratta nella misura del 40 per cento presuppone che si tratti di una partecipazione qualificata.

Secondo la Corte di Giustizia, non sussistendo alcun obbligo comunitario di rifusione del carico impositivo assolto all'estero, ne consegue la legittimità della limitazione prevista dall'ordinamento nazionale ogni qual volta il reddito di fonte estera concorra solo parzialmente alla formazione del reddito imponibile del percettore residente. I giudici comunitari hanno in tal modo fatto salvo il principio di simmetria impositiva alla base della detraibilità limitata delle imposte estere. (GDA)

## **IRPEF**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **IRPEF – Pensioni di vecchiaia – Convenzione Italia-Lussemburgo – Applicabilità – Tassazione in entrambi gli Stati – Sussistenza.**

Cass., sez. trib. 1° aprile 2016, n. 6344, ne Il fisco 17/2016, pag. 1696.

Le pensioni di vecchiaia rientrano nell'ambito d'applicazione della Convenzione Italia-Lussemburgo, in quanto l'espressione "sicurezza sociale", adoperata nel testo italiano della Convenzione, deve intendersi come rappresentativa di un concetto di ampio contenuto, comprensivo di tutti i diritti, tanto di previdenza che di assistenza, collegati alla persona ed alla sua dignità, ed in quanto tali inviolabili, secondo i principi riconosciuti dalla Costituzione. Da ciò deriva che nel *genus* "sicurezza sociale" trova collocazione non solo il trattamento assistenziale, ma anche quello previdenziale, comprensivo quindi, sia dei trattamenti pensionistici di anzianità, che di vecchiaia, entrambi appartenenti al sistema generale di sicurezza sociale. Tali erogazioni sono

dunque soggette ad imposizione di entrambi gli Stati contraenti, secondo la disciplina in ciascuno di essi prevista.

## IRES

### Dottrina

**“Acquisizione della residenza fiscale in Italia e valorizzazione ai fini tributari di beni provenienti dall'estero”** di L. ROSSI e G. FICAI, in Corr. Trib. 13/2016, pag. 991.

Con il Decreto Internazionalizzazione, il legislatore ha individuato i criteri in base ai quali valorizzare ai fini fiscali i beni provenienti dall'estero che entrano per la prima volta nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano nel regime di impresa; più precisamente, il comma 1 dell'art. 166-bis, TUIR, stabilisce che *“i soggetti che esercitano imprese commerciali provenienti da Stati o territori inclusi nella lista di cui all'art. 11, comma 4, lett. c), del Decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239 [c.d. Paesi white list, ndr], che, trasferendosi nel territorio dello Stato, acquisiscono la residenza ai fini delle imposte sui redditi assumono quale valore fiscale delle attività e delle passività il valore normale delle stesse, da determinarsi ai sensi dell'art. 9”*, mentre ai sensi del comma 2 del predetto articolo, nei *“casi di trasferimento da Stati o territori diversi da quelli di cui al comma 1, il valore delle attività e delle passività è assunto in misura pari al valore normale di cui all'art. 9, così come determinato in esito all'accordo preventivo di cui all'art. 31-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In assenza di accordo, il valore fiscale delle attività e passività trasferite è assunto, per le attività, in misura pari al minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore normale, determinato ai sensi dell'art. 9, mentre per le passività, in misura pari al maggiore tra questi”*.

Al riguardo, si ritiene che:

- tra i “soggetti che esercitano imprese commerciali” devono ricomprendersi, a prescindere dal tipo di attività concretamente esercitata, quantomeno le società di capitali costituite in Stati Membri della UE che hanno una forma giuridica ricompresa tra quelle elencate nell'Allegato I, Parte A, alle Direttive 2009/133/CE e 2011/96/CE, qualora queste acquisiscano, a seguito del trasferimento di sede (o della fusione; cfr. *infra*), la forma giuridica di società di capitali italiana, che per questo conseguono sempre (e da quel momento) redditi di impresa nel nostro Paese;
- considerata la diversa formulazione letterale dell'art. 166 del TUIR rispetto a quella del nuovo art. 166-bis, quest'ultima disposizione trova applicazione anche nel caso in cui l'acquisizione della residenza ai fini delle imposte sui redditi nazionali, da parte di una società residente in uno Stato estero, discenda da un'operazione straordinaria come la fusione. In tal senso appare orientare anche la relazione illustrativa al Decreto Internazionalizzazione, ove si afferma che la disposizione in esame *“trova applicazione anche nei casi c.d. di esteroinvestizione”*, ovvero in casi in cui l'acquisizione della residenza fiscale da parte della società estera può non essere stata preceduta da un'operazione di trasferimento della sede sociale. In tale prospettiva, l'art. 166-bis intende evidentemente regolare l'effetto dell'acquisizione della residenza fiscale in Italia, indipendentemente dall'operazione che tale effetto comporta;
- l'applicabilità dell'art. 166-bis anche ai casi di acquisizione della residenza in Italia a seguito di una fusione (effettuata in continuità giuridica; analoghe considerazioni dovrebbero valere, *mutatis mutandis*, per le operazioni di scissione) appare sostenibile anche sulla base di un'interpretazione estensiva in via analogica nella norma (legittima nella fattispecie, sul presupposto che l'art. 166-bis non rientra tra le norme c.d. impositive” e che, inoltre, essa consente di salvaguardare la coerenza del sistema tributario nazionale). Rileva al riguardo che: i) a seguito dell'introduzione dell'art. 166-bis del TUIR, è presente nell'ordinamento un principio che stabilisce il ricorso al criterio del valore normale nei casi di prima immissione di beni provenienti da altri Stati (*“white list”*) nell'ordinamento tributario nazionale a seguito di un'operazione in continuità giuridica, a prescindere da quanto accade nello Stato di provenienza; ii) sussistono precedenti di prassi nei quali l'Amministrazione finanziaria ha

equiparato il caso dell'acquisizione della residenza fiscale a seguito della fusione per incorporazione di una società estera in una società italiana a quello in cui l'acquisizione della residenza consegua al trasferimento della sede in Italia da parte di una società estera; iii) una diversa soluzione comporterebbe l'applicazione di una disciplina differenziata ad operazioni che conducono al medesimo risultato finale; iv) l'impostazione qui suggerita pare sia, in un certo senso, già stata accolta dall'Amministrazione finanziaria: nel Provvedimento (ancora in consultazione) del Direttore dell'Agenzia delle entrate in tema di *branch exemption*, infatti, proprio nell'ambito di operazioni straordinarie di impresa di origine successoria, che involgono *branch* regolate dal regime di esenzione che rientrano, proprio a seguito dell'operazione straordinaria, nel regime di impresa con il sistema di imputazione con credito di imposta (in capo all'avente causa), la valorizzazione fiscale delle attività e passività di dette *branch* è regolata dall'art. 166-*bis*, TUIR;

- il valore normale, individuato ex comma 1 dell'art. 166-*bis* del TUIR assume piena rilevanza ai fini delle imposte sui redditi pure per quelle attività e passività che non risultano iscritte in bilancio (perché, ad esempio, nel frattempo totalmente ammortizzate), o che vi sono iscritte ad un valore inferiore rispetto al valore normale. (PT)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Beni relativi all'impresa – Assegnazione e cessione di beni ai soci – Trasformazione in società semplice – Estromissione dei beni dell'imprenditore individuale.**

Circ. Agenzia delle Entrate 1° giugno 2016, n. 26/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Sull'assegnazione agevolata dei beni ai soci viene confermata la circostanza per cui gli utili in natura del socio assegnatario sono ridotti della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva in capo alla società assegnate.

In materia di trasformazione in società semplice, l'Agenzia ha chiarito che, le riserve di utili che si sono formate prima dell'operazione in capo alle società di capitali, si considerano tassate in capo ai soci nel periodo d'imposta successivo a quello della trasformazione in società semplice, in quanto non ricostituite in bilancio, a norma dell'art. 170, comma 4, TUIR, con conseguente tassazione secondo le ordinarie regole. (EM)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **IRES – Valutazioni – *Transfer pricing* – Finanziamenti infruttiferi – Criterio di valutazione in base al valore normale – Applicabilità.**

Cass., sez. trib. 15 aprile 2016, n. 7493, ne Il fisco 19/2016, pag. 1878.

L'accertamento sulla base del *transfer pricing* consiste nell'esaminare la sostanza economica dell'operazione intervenuta e confrontarla con analoghe operazioni realizzate, in circostanze comparabili, in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti, e valutarne la conformità a queste sulle base del valore normale. Pertanto, la qualificazione di infruttuosità di un finanziamento internazionale tra società del medesimo gruppo si rivela ininfluenza, essendo di per sé inidonea ad escludere l'applicazione del criterio di valutazione in base al valore normale. Del resto, sarebbe chiaramente irragionevole, e fonte di condotte agevolmente dirette a sottrarsi al controllo sul *transfer pricing*, ritenere che l'Amministrazione finanziaria possa esercitare tale potere di rettifica in caso di operazioni con corrispettivo inferiore a quello normale ed anche irrisorio, mentre ciò le sia precluso nell'ipotesi di contratti a titolo gratuito.

## Commissioni tributarie di merito

### **IRES – Valutazioni – *Transfer pricing* – Idonea individuazione dei soggetti comparabili – Necessità – Esclusione delle società in perdita – Illegittimità.**

Comm. trib. prov. di Milano, 8 febbraio 2016, n. 1108/46/16, ne Il fisco 14/2016, pag. 1398.

In sede di accertamento fondato sul *transfer pricing*, l'Ufficio non può limitarsi a considerare quali soggetti comparabili (c.d. *comparable*) le società che non abbiano chiuso l'esercizio in perdita per due o più periodi d'imposta. Anche le aziende che conseguono delle perdite, infatti, devono essere considerate, perché la perdita, secondo principi aziendalistici e civilistici, è un risultato d'esercizio, a fine anno. L'Ufficio, quindi, non può scartare *tout court* le società che chiudono con segno negativo, perché utile, pareggio e perdita d'esercizio sono tutti elementi da prendere in esame, nel raffronto da compiersi, giacché solo così è possibile ottenere un quadro più completo e realistico delle società esaminate.

### **IRES – Operazioni con imprese domiciliate in paradisi fiscali – Costi *black list* – Deducibilità – Legge di stabilità – *lus superveniens* – Inapplicabilità *favor rei*.**

Comm. trib. reg. di Firenze, 30 maggio 2016, n. 1015/29/16, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Con la legge di stabilità del 2016, sono state abrogate le norme relative al regime di deducibilità dei costi *black list* (dettato dai commi 10-12-*bis* dell'art. 110 del TUIR, ora soppressi) e del D.Lgs. n. 158 del 2015, che ha apportato modifiche anche relativamente all'entità delle sanzioni tributarie, in particolare, quelle relative alla infedele dichiarazione.

L'applicazione delle due disposizioni è diversa. Nel caso della soppressione degli art. del TUIR, in tema di deducibilità dei costi sostenuti nei confronti di società operanti in Paesi *black list*, le disposizioni di cui ai commi 142 e 143 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015. Il dato testuale non consente applicazioni retroattive.

Considerazioni diverse devono essere fatte per le disposizioni introdotte dal D.Lgs. n. 158 del 2015, che ha apportato modifiche relativamente all'entità delle sanzioni tributarie, disponendo la riduzione della sanzione per infedele dichiarazione dal 90 al 180% dell'imposta dovuta, rispetto alla previsione precedente che oscillava dal 100 al 200% dell'imposta.

La riforma del sistema sanzionatorio, in senso più favorevole al contribuente, trova applicazione anche per le violazioni commesse anteriormente all'entrata in vigore della legge di stabilità (1° gennaio 2016), in attuazione del principio del *favor rei*.

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“L'inerenza degli interessi passivi: una questione da risolvere”** di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 15/2016, pag. 1125.

L'A. analizza la sentenza della Corte di Cassazione n. 4339/2016 che, consolidando l'orientamento già espresso in passato dalla Suprema Corte, ribadisce la deducibilità degli interessi passivi sempre e senza vincoli, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza.

Fin dalle prime sentenze in materia, la Cassazione aveva precisato che, a differenza di quanto avveniva in vigore del DPR 597/73 (in base al quale la deducibilità degli interessi passivi era subordinata alla verifica della loro inerenza), dopo l'entrata in vigore del TUIR è stata riconosciuta una deducibilità degli interessi passivi senza vincoli, escludendoli, di fatto, dal sindacato di inerenza.

Infatti, l'art. 109, comma 5, del TUIR che disciplina la deducibilità in generale dei costi sostenuti dall'impresa non trova applicazione per gli interessi passivi che, rispetto agli altri componenti negativi di reddito, risultano deducibili, entro i limiti previsti dalle disposizioni pro tempore vigenti, senza alcun giudizio sulla inerenza.

La giurisprudenza della Cassazione sul punto non è sempre stata costante, arrivando, in alcune pronunce, a disconoscere la deducibilità degli interessi passivi in mancanza del nesso di inerenza tra detti oneri e l'attività d'impresa (Cass.n.7292/2006). Sembrava pertanto in corso una "correzione di rotta" a favore di una interpretazione più restrittiva, conformemente a quanto sostenuto dalla dottrina prevalente, basata sul riconoscimento di un principio di inerenza quale principio immanente derivante direttamente dal principio costituzionale di capacità contributiva. Secondo tale impostazione l'inerenza è, quindi, un concetto pre-giuridico, implicito nella stessa nozione di reddito che per dirsi tale deve essere calcolato al netto dei costi necessari o utili alla sua produzione.

La Corte di Cassazione ha, però, ribadito recentemente che resta precluso, tanto all'impresa, quanto all'Amministrazione finanziaria, dimostrare che gli interessi passivi afferiscono a finanziamenti contratti per la produzione di specifici ricavi, dovendo essere correlati all'intera attività esercitata dall'impresa (Cass. n. 24892/2013, n.10501/2014, n. 21467/2014, n.1551/2015, n. 6204/2015 e, da ultimo, nella sentenza in commento).

L'Ade, invece, conformandosi alle tesi della dottrina prevalente, si è più volte espressa sulla necessità della verifica di inerenza, ragionevolezza ed economicità degli interessi passivi, spingendosi fino a chiedere ai verificatori opportuni controlli per valutare le valide ragioni economiche e l'inerenza all'attività esercitata degli oneri finanziari (Circ. Ade n. 16/E del 2009) ed arrivando a negarne la deducibilità nella misura in cui essi non siano inerenti in modo assoluto all'attività d'impresa. Inoltre, l'Ade ha precisato che l'inerenza è un principio che rileva già ai fini civilistici, quale condizione di iscrizione di un componente negativo di reddito a conto economico, e che tale contabilizzazione è comunque sindacabile dall'amministrazione finanziaria in sede di verifica (Circ. Ade n. 36/E del 2009).

Considerata l'esistenza di posizioni contrapposte e soprattutto l'impossibilità di stabilire un nesso analitico tra passività e patrimonio netto (fonti di finanziamento), da un lato, e attività (impieghi), dall'altro, occorre, a parere dell'A., trovare una soluzione che si orienti verso un criterio forfetario, capace di mettere in relazione la massa dei finanziamenti agli impieghi non inerenti.

Sulla necessità di adottare una soluzione "forfetaria" si è espressa anche l'Assonime nella Circolare n.18/2012, in cui ha affermato che il problema "non attiene al finanziamento e ai relativi oneri in quanto tali quanto piuttosto all'impiego del denaro che ne consegue, risultando del tutto improbabile, e forse arbitrario, stabilire una corrispondenza univoca tra le fonti di finanziamento e i relativi impieghi, stante la natura fungibile del denaro".

Nella sentenza in commento l'Ade aveva disconosciuto gli interessi passivi non inerenti perché non vi sarebbe stata alcuna valida ragione economica che giustificasse il pagamento di interessi passivi ad istituti bancari più onerosi degli interessi attivi applicati ai finanziamenti erogati alle società del gruppo. Il rilievo si basava essenzialmente sulla "antieconomicità del comportamento del contribuente". La posizione della Cassazione sembra condivisibile in quanto la congruità degli interessi passivi è già predeterminata dalla norma sulla "forfetizzazione" fissata in misura pari al 30% del ROL senza necessità di alcun giudizio ulteriore. Nel caso esaminato nella sentenza in commento l'esame della logicità economica del comportamento del contribuente si sarebbe dovuto concentrare, a parere dell'A., sulla congruità degli interessi attivi e non di quelli passivi. (WR)

**"Ace nel modello Unico 2016: nuovo coefficiente di remunerazione e disapplicazione di regole antielusive"** di L. GAIANI, ne Il fisco 16/2016, pag. 1517.

L'articolo illustra le numerose novità normative e interpretative che hanno interessato la disciplina dell'ACE (Aiuto alla crescita economica) nel suo quinto esercizio di applicazione. In primo luogo, nel modello Unico 2016 la deduzione dall'imponibile sarà tendenzialmente più favorevole, in quanto il coefficiente di calcolo del rendimento nozionale passa dal 4 al 4,5% (L.147/2013), e si applica all'intera base Ace accumulatasi tra il 2011 ed il 2015.

Nel prosieguo l'A. evidenzia le modifiche che hanno interessato le disposizioni c.d. antielusive, ponendo l'accento sulle novità relative agli interpelli, che diventano facoltativi, e sulla facoltà, concessa al contribuente, di disapplicare le norme antielusive senza apposita istanza preventiva ma solo con l'obbligo di compilazione di un apposito prospetto del quadro RS nel modello Unico.

L'art. 10 del DM 14 marzo 2012 (attuativo della disciplina dell'Ace) individua una serie di operazioni che sterilizzano, per un pari importo, l'incremento di capitale proprio, vale a dire la base su cui applicare il coefficiente fissato dal legislatore. Si tratta dei conferimenti in denaro effettuati dopo la chiusura dell'esercizio a favore di soggetti controllati, dei corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo, dei corrispettivi per l'acquisto di aziende o di rami di aziende già appartenenti al gruppo e dell'incremento dei crediti di finanziamento nei confronti di società del gruppo. Tutte queste limitazioni spesso, però, colpiscono anche operazioni che hanno valide motivazioni imprenditoriali e non sono artificiosamente studiate per gonfiare l'effetto Ace. Una prima apertura in tale senso era stata compiuta con la circolare n. 12/E del 2014 in cui l'Ade aveva previsto la possibilità di sterilizzare l'effetto negativo di cui all'art. 10 del DM citato "qualora il contribuente dimostri, in sede di interpello disapplicativo, che l'incremento di capitale proprio ACE non è stato preceduto da un'immissione di denaro che ha aumentato, in precedenza, il capitale proprio di un altro soggetto del gruppo".

Il D.Lgs. n. 156/2015, che ha riformato la disciplina del contenzioso e degli interpelli, compie un ulteriore passo in avanti ed include l'interpello Ace nell'ambito di quelli facoltativi c.d. probatori, disciplinati ora dall'art. 11, co. 1, lett. b), della L. 212/2000 (Statuto del contribuente). In estrema sintesi il contribuente ha ora facoltà di presentare interpello al fine di dimostrare che le operazioni effettuate non comportano duplicazione di beneficio ovvero può disapplicare la norma antielusiva, senza preventiva presentazione dell'istanza disapplicativa, ed è però tenuto ad esporre separatamente nel modello UNICO gli "elementi conoscitivi" individuati dall'amministrazione finanziaria, a pena di una sanzione compresa tra i 2.000 e i 21.000 euro.

Nel modello UNICO 2016 va a regime la disciplina della conversione delle eccedenze ACE in crediti d'imposta IRAP (D.L. n. 91/2014). Al riguardo, l'A. osserva che sia la circolare dell'Ade n. 21/2015 sia le istruzioni al nuovo modello di dichiarazione sembrano confermare alcune interpretazioni restrittive già espresse dall'Agenzia ed in particolare: i) la conversione può riguardare solo l'eventuale eccedenza della deduzione ACE maturata nell'esercizio rispetto al reddito imponibile dell'esercizio stesso; la conversione in credito d'imposta è una scelta "irrevocabile", con la conseguenza che il credito non utilizzato per il versamento dell'IRAP non può essere riallocato come eccedenza da utilizzare per ridurre il reddito IRES.

Viene affrontato, infine, il tema dei rapporti tra disciplina ACE e reddito CFC, su cui si auspica un chiarimento ufficiale dell'Ade che estenda anche al reddito delle CFC le deduzioni collegate al rendimento nozionale degli incrementi patrimoniali. (WR)

**“Deducibilità dei compensi erogati al dipendente amministratore di società”** di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 16/2016, pag. 1257.

Con la sentenza n. 19050/2015 la Corte di Cassazione ha nuovamente affrontato il tema della deducibilità dei compensi erogati ad un consigliere di amministrazione legato alla società erogante anche da un rapporto di lavoro dipendente.

In tale ambito la dottrina, seguendo la prevalente giurisprudenza della Corte di Cassazione, ritiene ormai pacifica la compatibilità della posizione di membro del consiglio di amministrazione con quella di lavoratore subordinato della stessa società, purché coesistano precise condizioni: i) la qualifica sociale sia espressamente conferita dai competenti organi amministrativi; ii) risulti in concreto lo svolgimento, contro retribuzione, di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale; iii) sia accertata la sussistenza del vincolo di subordinazione gerarchica, nonché l'assoggettamento ad un effettivo potere esterno di controllo, direttivo e disciplinare. Di conseguenza, l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato è stata sempre disconosciuta in caso di amministratore unico che svolge da solo tutti i poteri di gestione, controllo, comando e disciplina (Cass. n.18414/2013). Anche l'INPS sembra avere lo stesso approccio, ammettendo la

cumulabilità purché la subordinazione sia comprovata da un insieme di elementi certi (Circ. INPS n. 627/83).

Con la sentenza in commento la Suprema Corte, rigettando il ricorso proposto contro la decisione del giudice di appello dall'Ade, ha osservato che l'incompatibilità con la condizione di lavoratore alle dipendenze della società è ravvisabile nella sola qualifica di amministratore unico di una società, non potendo ricorrere in tal senso l'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, che si configura come requisito tipico della subordinazione; "la qualità di amministratore di una società di capitale è invece compatibile con la qualifica di lavoratore della medesima solo ove sia accertata l'attribuzione di mansioni diverse dalla carica sociale rivestita". A parere dell'A., quindi, i giudici di merito hanno operato correttamente in quanto l'ulteriore attività svolta dall'amministratore era collegata all'attività societaria ed era volta alla produzione del reddito della stessa.

Viene, infine, osservato che la sentenza della Suprema Corte è particolarmente interessante in quanto conferma ancora una volta che, in mancanza di specifiche normative (nella specie tributarie), è inevitabile che la soluzione di eventuali controversie venga affrontata sul piano "sistematico" sfruttando la giurisprudenza formatasi ai fini lavoristici in sede fiscale. (WR)

**"Super ammortamenti: come si applica l'agevolazione"** di G. PICCININI, in La Gest. Straord. Impr., marzo-aprile 2016, pag. 29.

Con la L. 208/2015 (Legge di stabilità 2016 pubblicata nella G.U. n. 302 del 30 dicembre 2015) è stata introdotta l'agevolazione del "super-ammortamento" che si differenzia dalle precedenti norme volte a favorire gli investimenti perché prevede un meccanismo che, parametrato sulla quota fiscale di ammortamento, risulta strettamente connesso all'effettivo utilizzo del bene acquisito. Rispetto alle disposizioni contenute nella normativa del D.L.91/2014 (c.d. "credito d'imposta beni nuovi") l'agevolazione ha portata più ampia, comprendendo nel suo ambito applicativo non solo i titolari di reddito d'impresa ma anche gli esercenti arti e professioni, a prescindere dal settore di attività, dalle dimensioni, dal regime contabile adottato, che abbiano effettuato investimenti in beni strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

L'agevolazione, non essendo indirizzata verso una specifica categoria di soggetti, non rileva quale aiuto di Stato e risulta cumulabile anche con altre misure di favore, tra cui contributi in conto impianti, credito d'imposta al Sud, *etc.*, purché la regolamentazione specifica di queste ultime non preveda un esplicito divieto di cumulo.

Per poter fruire dell'agevolazione i beni devono avere due requisiti particolari: (i) novità, cioè deve trattarsi di investimenti in beni che non siano stati già utilizzati; (ii) strumentalità, cioè deve riguardare cespiti durevolmente impiegati nell'attività del soggetto utilizzatore. Con riferimento al requisito della novità l'A. si sofferma sul caso dei beni esposti in *show room* utilizzati a scopo meramente dimostrativo, che continuano a possedere tale requisiti, e sui beni complessi (alla cui produzione concorrono più beni), per i quali il requisito della novità s'intende rispettato solo qualora il costo dei beni usati non abbia carattere prevalente rispetto al costo complessivo sostenuto. Con riferimento al requisito della strumentalità, l'A. considera il caso dei materiali di consumo, per i quali l'agevolazione deve ritenersi esclusa distinguendolo da quello dei materiali di ricambio, per i quali questa, invece, dovrebbe operare. In assenza di esplicite previsioni normative, diversamente da quanto previsto per il credito d'imposta per i c.d. beni nuovi (art. 18 del D.L. 91/2014) dove era richiesto, tra gli altri, che i beni fossero destinati a strutture produttive situate all'interno del territorio dello Stato (c.d. requisito della territorialità), l'agevolazione in parola spetta anche per i beni acquistati al di fuori del territorio dello Stato e per quelli utilizzati in strutture situate al di fuori del territorio dello Stato.

Inoltre, per espressa previsione normativa, l'agevolazione non compete per: i) fabbricati e costruzioni; ii) beni con coefficienti di ammortamento fiscale annuo inferiore al 6,5% (in base al DM 31/12/88); iii) beni di cui all'art. 3 della L. di stabilità 2016, quali condotte e condutture, materiale rotabile e ferroviario, aerei con annesso equipaggiamento. Con riferimento all'esclusione dei beni immobili, l'A. affronta la problematica dei beni mobili annessi ai beni immobili, sostenendo in via interpretativa che l'agevolazione è applicabile a tali beni qualora il contribuente sia in grado di dimostrarne l' "autonoma funzionalità ed individualità"(Cass. n.16596/2015 con riferimento

all'agevolazione *Tremonti-ter*). Deve comunque considerarsi pacifico il requisito dell'“autonoma funzionalità ed individualità” per caldaie, condizionatori, impianti di sorveglianza e fotovoltaici purché non accatastati.

Al verificarsi dei requisiti soggettivi ed oggettivi esposti, la disposizione agevolativa risulta applicabile anche al costo sostenuto per l'acquisizione di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori.

Per quanto riguarda le autovetture, l'agevolazione spetta non solo per quelle utilizzate esclusivamente quali beni strumentali nell'attività propria ma anche per quelle date in uso promiscuo ai dipendenti e per quelle utilizzate per scopi diversi dai precedenti. Con il comma 92 della Legge di stabilità 2016, soltanto per quest'ultima categoria (di cui all'art. 164, comma 1, lettera *b*), del TUIR), oltre alla deduzione maggiorata, sono stati altresì incrementati del 40% i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing. La percentuale di deducibilità (ad esempio, 20% per i veicoli diversi da quelli strumentali in senso stretto utilizzati nell'attività propria dell'impresa, 80% per agenti e rappresentanti e 70% per quelli dati in uso promiscuo ai dipendenti) resta invece invariata.

Per quanto riguarda il meccanismo applicativo, l'A. evidenzia che la norma esplica effetti unicamente ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF ed IRES) mentre non riguarda l'IRAP, a parere dell'Ade del tutto estranea dalle intenzioni del legislatore.

Il beneficio si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 40%, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone di *leasing*) fiscalmente deducibile. Più precisamente, la fruizione del beneficio è strettamente legata al processo di ammortamento del bene agevolato e si interrompe all'atto della cessione del bene stesso. In caso di cessione, infatti, il beneficio compete *pro rata temporis*, in base ai giorni di possesso effettivi e non opera nessun meccanismo di *recapture* per le maggiorazioni già fruite negli esercizi precedenti (cfr. Circolare Ade n. 23/E del 2016).

Tra i beni agevolabili rientrano anche quelli acquistati tramite contratto di *leasing* finanziario mentre restano esclusi dal perimetro della norma i beni posseduti per mezzo di contratti di locazione operativa o di noleggio. A tale riguardo il testo della norma non fornisce chiarimenti circa le modalità applicative per il calcolo della deduzione extra-contabile ma si limita a stabilire che la maggiorazione del 40% vale “con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria”. Nessuna peculiare problematica si pone, in realtà, nella determinazione delle maggiorazioni per i contratti di *leasing* finanziario nei quali il locatario sia un soggetto *IAS Adopter*, che in base al principio contabile internazionale IAS 17 iscrive il bene nel proprio stato patrimoniale, in contropartita all'iscrizione di un debito di finanziamento a valore pari al *fair value* del bene preso in locazione o, se inferiore, al valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il *leasing*; inoltre, nei vari esercizi, imputa a conto economico l'ammortamento del bene e gli interessi passivi del finanziamento. La deduzione *extra*-contabile verrà, pertanto, determinata applicando la percentuale del 40% sulla quota di ammortamento del bene in *leasing*, contabilizzata nel conto economico del soggetto utilizzatore.

Per i soggetti che invece redigono il bilancio in base ai principi domestici si pone l'esigenza di scindere il canone di *leasing*, contabilizzato a conto economico, in due componenti: quota capitale e quota interessi, in quanto la maggiorazione compete solo sulla prima di queste nonché sul prezzo di riscatto. Per i soggetti non IAS, al fine di estrapolare la quota capitale dal canone complessivo, isolando così la quota interessi, sembra ragionevole far riferimento al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti previsto dall'abrogato D.M. 24 aprile 1998, già utilizzato per determinare la quota interessi indeducibile ai fini IRAP e per quantificare la quota parte del canone indeducibile in quanto riferibile al costo del terreno.

Considerato che la norma prevede una maggiorazione del costo di acquisto del bene, sembra ragionevole distribuire proporzionalmente la maggiorazione sui canoni (quota capitale) e sul prezzo di riscatto. In particolare, il maggior valore imputato: i) ai canoni, è deducibile lungo la durata “fiscale” del contratto di *leasing* (che deve essere almeno pari alla metà del periodo di ammortamento del bene); ii) al prezzo di riscatto, una volta esercitata l'opzione di acquisto, viene recuperato attraverso la procedura di ammortamento. (WR)



## Prassi Amministrativa

### **Ammortamenti – Maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi (c.d. “super ammortamento”) – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2016, n. 23/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare fornisce indicazioni relative alle modalità di applicazione della disciplina del super ammortamento, al fine di chiarire alcuni dubbi interpretativi.

Circa le modalità di effettuazione degli investimenti, l’Agenzia ritiene che il beneficio spetti, oltre che per l’acquisto dei beni da terzi, in proprietà o in *leasing*, anche per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto.

In merito agli investimenti effettuati attraverso la stipula di un contratto di *leasing*, la maggiorazione spetta solo all’utilizzatore, e non anche al concedente. La maggiorazione del 40 per cento riguarda solo i beni “materiali”. Il riferimento della norma ai beni “strumentali” comporta che i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della “strumentalità” rispetto all’attività esercitata dall’impresa beneficiaria della maggiorazione. La maggiorazione in questione riguarda gli investimenti in beni materiali strumentali “nuovi”.

L’Agenzia precisa che il requisito della “novità” sussiste in relazione all’intero bene, purché l’entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.

In merito alla territorialità dell’investimento risultano agevolati i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia.

Sotto il profilo temporale, la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione compete per gli investimenti effettuati “dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016”. Secondo l’Agenzia l’imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell’agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall’art. 109, commi 1 e 2, del TUIR.

Pertanto, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l’effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

Per l’acquisizione di beni con contratti di *leasing*, ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell’investimento, rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell’agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. Ai fini della spettanza del beneficio rileva, quindi, la consegna del bene al locatario (o l’esito positivo del collaudo) e non il momento del riscatto. In altri termini, l’acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura per il contribuente un’autonoma ipotesi d’investimento agevolabile.

Per i beni realizzati in economia, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, l’Agenzia chiarisce che rilevano i costi imputabili all’investimento sostenuti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati.

Dal momento di effettuazione degli investimenti – rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione – deve distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio.

Al riguardo, la maggiorazione in questione, traducendosi in sostanza in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, potrà essere dedotta dai soggetti titolari di reddito d’impresa, conformemente a quanto previsto dall’art. 102, comma 1, del TUIR, solo “a partire dall’esercizio di entrata in funzione del bene”.

In merito alla cumulabilità del beneficio in esame con altre misure di favore, l’Agenzia fa presente che le disposizioni legislative sul super ammortamento non recano alcuna specifica previsione finalizzata a disciplinare tale aspetto. Pertanto, la maggiorazione del 40 per cento deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente.

Per un maggiore approfondimento si veda la ns. Circolare Informativa n. 1/2016. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Redditi di impresa – Perdite su crediti – Elementi certi e precisi o assoggettamento a procedure concorsuali – Necessità.**

Cass., sez. trib. 24 marzo 2016, n. 5838, ne Il fisco 15/2016, pag. 1498.

Non essendo mutato il dettato normativo neppure a seguito delle novelle legislative del 2015, le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi ed, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali. Dunque, in difetto dell'una o dell'altra condizione, nessuna deducibilità risulta consentita e, tanto meno, può esserne reso arbitro il contribuente.

#### **Redditi di impresa – Componenti negativi di reddito – Deducibilità – Inerenza, certezza, determinatezza e competenza – necessità – Costi non ancora certi – Principio di competenza – Derogabilità.**

Cass., sez. trib. 1° aprile 2016, n. 6332, ne Il fisco 17/2016, pag. 1695.

I costi, per essere ammessi in deduzione quali componenti negativi del reddito di impresa, debbono soddisfare i requisiti di effettività, inerenza, certezza, determinatezza (o determinabilità) e competenza. Inoltre, i componenti negativi che concorrono a formare il reddito possono essere imputati all'anno in cui ne diviene certa l'esistenza – o determinabile in modo obiettivo l'ammontare – qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza. Dunque, per le spese e gli altri componenti negativi di cui non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, il legislatore prevede una deroga al principio della competenza, consentendo la loro deducibilità nel diverso esercizio nel quale si raggiunge la certezza della loro esistenza ovvero dell'ammontare.

#### **Redditi di impresa – Oneri fiscali e contributivi – Imposta di bollo – Deducibilità – Sussistenza – Esercizio in cui avviene il pagamento – Rilevanza – Criterio di cassa – Applicabilità.**

Cass., sez. trib. 1° aprile 2016, n. 6342, ne Il fisco 17/2016, pag. 1696.

Mentre le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione dai redditi di impresa, le altre imposte – tra cui, in particolare, quella di bollo – sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento e, dunque, in base al criterio di cassa.

#### **Redditi di impresa – Competenza – Somma dovuta dal datore di lavoro a seguito di transazione – Deducibilità – Individuazione dell'esercizio di competenza.**

Cass., sez. trib. 8 giugno 2016, n. 11728, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La somma dovuta dal datore di lavoro al lavoratore a seguito di controversia di lavoro, conclusasi con verbale di conciliazione dinanzi al giudice del lavoro, va dedotta dal reddito imponibile nell'anno d'imposta in cui il giudice ha conferito al predetto verbale valore esecutivo, in quanto, solo dopo che il verbale è stato dichiarato esecutivo, lo stesso non è più modificabile, e, quindi, gli eventuali oneri che ne derivino per una delle parti assumono il carattere della certezza, che è una delle condizioni della deducibilità.

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Dottrina**

**“La tassazione del TFR e dell’incentivo all’esodo in un contesto *cross border*”** di M. ASCENZI e C. QUARTANA, in Fisc. e comm. int. 5/2016, pag. 24.

La problematica della doppia imposizione giuridica internazionale nel reddito di lavoro dipendente, che si realizza nel momento in cui due Stati nazionali impongono pretese impositive sullo stesso reddito e sullo stesso soggetto passivo, rischia di non trovare soluzioni nel caso del personale dipendente che riceve i pagamenti alla cessazione del rapporto di lavoro, qualora abbia prestato attività lavorativa in due o più Stati esteri. I redditi erogati alla cessazione del rapporto di lavoro vengono categorizzati nella pratica internazionale come “*termination payments*” e includono una serie di redditi tra cui il TFR e l’incentivo all’esodo.

Gli AA. rilevano che, nonostante le definizioni puntuali dell’OECD sui criteri di allocazione della potestà impositiva da applicarsi alle più comuni forme di erogazioni alla cessazione del rapporto di lavoro, permangono enormi margini di difficoltà nell’armonizzazione delle diverse legislazioni fiscali nazionali. (SG)

**“La riconducibilità delle somme a carattere risarcitorio nel reddito di lavoro dipendente”** di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 12/2016, pag. 949.

Nel campo della fiscalità del lavoro, si assiste alla comparsa di apporti giurisprudenziali di un certo interesse, dai quali non possono prescindere quanti si trovano a dovere, in particolare, decidere sul trattamento da riservare a talune componenti latamente retributive, quando si sia di fronte a somme qualificate o qualificabili come risarcitorie, per le quali nasce il problema della loro riconducibilità nell’ambito del disposto del comma 2 dell’art. 6 del TUIR. A tale riguardo, la Corte di Cassazione ha affermato <sup>(1)</sup> che un dipendente ha sempre diritto, nell’ipotesi in cui il datore di lavoro sospenda illegittimamente il rapporto di lavoro collocando i dipendenti in Cassa integrazione, ad ottenere la retribuzione piena e non il minor importo delle integrazioni salariali. Pertanto, la somma liquidata a titolo di risarcimento del danno, a causa della richiamata illegittimità, costituisce retribuzione imponibile a tutti gli effetti. Inoltre, le indennità conseguite in sostituzione di redditi, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti, di modo che la previsione della non imponibilità del risarcimento dei danni dipendenti da morte ed invalidità comporta, quasi di conseguenza, la inclusione nel reddito del risarcimento di qualsiasi altro reddito consistente nel ristoro dell’avvenuta perdita di retribuzione. (SG)

## **REDDITI DIVERSI**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Redditi diversi – Obbligazioni argentine – Rimborso – Trattamento fiscale.**

Circ. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2016, n. 30, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare illustra il trattamento fiscale applicabile al rimborso dei titoli obbligazionari emessi dalla Repubblica Argentina ai sottoscrittori italiani.

L’accordo Italia-Argentina prevede che, a fronte della restituzione allo Stato emittente, per il relativo annullamento, delle obbligazioni in possesso degli investitori italiani, questi ultimi

<sup>1</sup> Cfr. Cass. n. 25240 del 27.11.2014.

riceveranno una somma che rappresenta la restituzione del capitale investito con un'ulteriore maggiorazione.

Tali somme costituiscono reddito diverso di natura finanziaria, generando in capo ai percettori, se percepite al di fuori dell'esercizio di arti, professioni o di imprese, una plusvalenza imponibile.

Tale plusvalenza è costituita dalla differenza tra la somma rimborsata e il costo o valore di acquisto del titolo, aumentato di ogni onere inerente alla relativa produzione ai sensi dell'art. 68, comma 6, DPR 917/1986.

Al riguardo, gli ultimi aumenti dell'aliquota non sono applicabili ai redditi derivanti da obbligazioni emesse da Stati esteri che consentono un adeguato scambio di informazioni nei confronti di persone fisiche che percepiscono tale reddito fuori dell'attività d'impresa, per cui i redditi in questione saranno assoggettati a tassazione con imposta sostitutiva del 12,50%.

## **RISCOSSIONE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Riscossione – Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione – Decorso del termine per la liquidazione – Consolidamento del credito dichiarato – Esclusione.**

Cass, SS.UU. 15 marzo 2015, n. 5069, ne Il fisco 16/2016, pag. 1579.

Il termine (stabilito nel DPR n. 600/1973, art. 36-*bis*) entro il quale l'Amministrazione finanziaria deve provvedere alla liquidazione dell'imposta ha natura ordinatoria, con la conseguenza che il credito esposto in dichiarazione non si consolida con lo spirare del predetto termine.

#### **Riscossione – Cessione credito IRPEG/IRES da parte del cessionario – Ammissibilità in caso di cessione d'azienda.**

Cass., sez. trib. 17 giugno 2016, n. 12552, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La norma che vieta al cessionario di cedere il credito oggetto della cessione (art. 43-*bis*, L. 602/73) costituisce eccezione al principio della libera cedibilità dei crediti. Lo scopo del divieto è di evitare una eccessiva circolazione dei crediti tributari.

La norma vieta di cedere il credito, non già di compiere atti che hanno tra i loro effetti anche il trasferimento di uno o più crediti inerenti l'azienda ceduta.

Il trasferimento del credito può costituire l'effetto "tipico" di un atto, il negozio di cessione del credito, che ha come scopo quel trasferimento; ma può anche essere l'effetto di atti diversi dal negozio tipico di cessione del credito, come, ad esempio, la cessione di azienda, perfezionatasi la quale, l'art. 2559 c.c. prevede il trasferimento dei crediti inerenti.

Conseguentemente deve essere ammessa la cessione crediti IRPEG/IRES qualora il trasferimento non restituisca la funzione tipica dell'atto, ma ne sia piuttosto, un effetto ulteriore o connesso.

#### **Commissioni tributarie di merito**

#### **Riscossione – Iscrizione a ruolo – Ritenute a titolo di acconto di imposta – Omesso versamento da parte del sostituto delle somme trattenute – Responsabilità solidale del sostituto – Esclusione.**

Comm. trib. reg. di Milano, sez. XLIX, 11 gennaio 2016, n. 23, ne Il fisco 12/2016, pag. 1185.

Il contribuente che abbia percepito un compenso sottoposto a trattenuta a titolo di acconto di imposta non è responsabile, neanche a titolo di solidarietà, laddove il sostituto non riversi all'Erario

quanto trattenuto. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria non può rivolgersi direttamente al contribuente per ottenere le somme dovute a titolo di imposta, trattandosi di un inadempimento imputabile esclusivamente al sostituto. Diversamente, si verificherebbe un'ipotesi di doppia imposizione, vietata dall'art. 67 del DPR n. 600/1973.

## **RITENUTE ALLA FONTE**

### **Giurisprudenza**

#### **Commissioni tributarie di merito**

#### **Tassazione separata – Indennità di fine mandato degli amministratori – Rinuncia.**

Comm. trib. prov. di Vicenza, 14 marzo 2016, n. 280/03/16, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La Cassazione afferma che la rinuncia dei soci-amministratori all'indennità di fine mandato è soggetta a ritenuta di acconto, da parte della società erogatrice, e genera comunque reddito in capo al socio beneficiario.

La rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa, quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori, presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta d'imposta.

## **TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle)**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Transazioni finanziarie (imposta sulle) – *Tobin tax* – Stati e territori con i quali sono in vigore accordi per lo scambio di informazioni e l'assistenza al recupero crediti – Aggiornamento.**

Prov. Agenzia delle Entrate 9 giugno 2016, n. 89888, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Il provvedimento ha nuovamente aggiornato la lista degli Stati o territori con i quali sono in vigore accordi per lo scambio di informazioni e per l'assistenza al recupero crediti, in relazione all'imposta, di natura indiretta, sulle transazioni finanziarie c.d. *Tobin tax*.

E' stata inserita la Croazia.

### **Giurisprudenza**

#### **Commissioni tributarie di merito**

#### **Transazioni finanziarie (imposta sulle) – *Tobin tax* – Operazioni su strumenti derivati – Applicabilità.**

Comm. trib. prov. di Milano 17 maggio 2016, n. 4334/8/16, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Fra le negoziazioni rispettivamente di un titolo e di un derivato di cui il titolo costituisce il sottostante, sussiste un oggettivo collegamento di carattere economico, che non rende

irragionevole la tassazione del derivato con riguardo alla residenza del soggetto emittente il titolo sottostante.

Il derivato costituisce di fatto una negoziazione “sostitutiva” di quella diretta del titolo sottostante, sicchè i mercati dei sottostante e del derivato – pur se formalmente distinti – finiscono per essere collegati sul piano economico, per cui l’eventuale esclusiva tassazione del titolo sottostante ma non del connesso derivato determinerebbe un sostanziale spostamento delle negoziazioni sul solo mercato dei derivati, con evidente effetto elusivo dell’imposta.

La Commissione conferma quindi l’applicazione della *Tobin tax* ai derivati con un sottostante azionario italiano.

## IVA

### Dottrina

**“L’imposizione indiretta dell’assegnazione agevolata di beni ai soci”** di G. ODETTO, in La Gest Straord.Impr., 2/2016, pag. 72.

L’articolo esamina l’applicazione dell’IVA e delle altre imposte indirette nelle assegnazioni agevolate dei beni ai soci, realizzate in base all’art. 1, commi 115 e seguenti, della L. 208/2015, con particolare riferimento alle operazioni aventi ad oggetto beni immobili.

Le operazioni di cessione e di assegnazione di immobili assumono entrambe rilevanza agli effetti dell’IVA, le prime ai sensi dell’art. 2, comma 1, del DPR 633/72 e le seconde a norma dell’art. 2, comma 2, n. 6, del DPR 633/72. A questo principio generale fa eccezione il caso dell’assegnazione di beni acquistati dalla società assegnante senza addebito dell’IVA. Infatti, in linea con le interpretazioni della Corte di giustizia dell’UE, l’Ade ha precisato che non rientrano nel campo di applicazione dell’imposta le assegnazioni di beni acquistati senza addebito dell’IVA a monte (Circ. Ade n. 40/2002). Per stabilire l’imponibilità ai fini IVA occorre, dunque, stabilire se l’IVA è stata detratta al momento dell’acquisto dell’immobile. Oltre al caso degli immobili, l’A. si sofferma poi su quello dei terreni edificabili, per i quali vale lo stesso principio “niente IVA a monte, niente IVA a valle”, e su quello dei beni immobili, acquistati senza applicazione dell’IVA, sui quali però sono stati effettuati interventi di manutenzione, riparazione o recupero per i quali, invece, l’imposta è stata assolta e detratta. Con riferimento a questi ultimi interventi l’Ade ha chiarito che l’assegnazione può ritenersi fuori campo IVA nel momento in cui tali interventi non abbiano una consistenza tale da costituire una “autonoma unità immobiliare” (Ris. Ade n.194/2002).

Secondo l’A. uno degli aspetti più controversi delle attuali disposizioni agevolative riguarda la corretta individuazione della base imponibile. Se, infatti, ai fini delle imposte sui redditi viene espressamente consentito di adottare, per il calcolo delle plusvalenze e per la determinazione degli utili in natura del socio, i valori catastali degli immobili, ciò non vale ai fini dell’IVA, mentre risulta alquanto dubbio per le imposte di registro, ipotecarie e catastali.

Ai fini IVA non è stata prevista alcuna agevolazione né di aliquota né di determinazione della base imponibile. La determinazione della base imponibile non genera particolari problemi nelle cessioni, essendo costituita dal corrispettivo, mentre diventa critica nelle assegnazioni, in quanto corrisponde al prezzo di acquisto, o in mancanza, al prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni. In sintesi, recependo l’orientamento della Corte di giustizia Ue e l’interpretazione fornita da Assonime, dovrebbero essere incluse nella base imponibile IVA delle operazioni di assegnazione tutte le spese incrementative sostenute sul bene assegnato. Tale impostazione comporta comunque dei problemi pratici non indifferenti nella valutazione della base imponibile da assoggettare ad IVA, soprattutto in quelle situazioni in cui l’incremento di valore non è tanto dovuto a migliorie, spese incrementative, ma a fattori per così dire “esogeni”, che nulla hanno a che vedere con le spese sostenute e gli interventi realizzati.

Per quanto attiene alle altre imposte indirette, le norme agevolative contenute nell’art.1, comma 119, della L.208/2015 prevedono che l’imposta di registro, se proporzionale, è ridotta alla metà mentre le imposte ipocatastali sono in ogni caso previste in misura fissa.

Pertanto, con riferimento all'imposta di registro, le aliquote applicabili sono: i) 4,5% per i fabbricati strumentali (per i quali non è stata detratta l'IVA al momento dell'acquisto); laddove sia stata invece detratta l'IVA, l'assegnazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA; ii) 1% per i fabbricati non utilizzati nell'esercizio dell'impresa (immobili abitativi) nel caso ricorrano i requisiti per l'agevolazione prima casa; iii) 7,5% per i terreni agricoli

In via generale, la base imponibile dell'imposta di registro è determinata, a norma dell'art. 43 del DPR 131/1986, in base al valore c.d. venale dei beni, determinato a norma dell'art. 51 del Testo unico medesimo. Il problema principale risiede nel fatto che, ai fini delle imposte dirette, l'opzione per l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze prevede che le stesse vengano determinate facendo riferimento al valore catastale e non al valore normale, facoltà che non sembrerebbe prevista per le imposte indirette, salvo il caso degli immobili abitativi e relative pertinenze attribuiti a persone fisiche non imprenditori. Nello studio n.20-2016/T del Consiglio Nazionale del Notariato si è però prospettata la possibilità di adottare il valore catastale anche nell'ambito dell'imposta di registro, per tutte le cessioni e assegnazioni che rientrano nell'ambito applicativo delle norme agevolative.

Per quanto riguarda, invece, le imposte ipotecarie e catastali, queste sono dovute in misura fissa pari a 50 euro cadauna se gli atti sono sottoposti ad imposta di registro del 2% e del 9% (ridotte all'1% e al 4,5%) mentre per le operazioni agevolate soggette ad IVA, le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa pari ad €200 ciascuna.(WR)

**“Trattamento IVA delle spese “di regia” per prestazioni assicurative”** di G. G. VISENTIN e V. RAMPADO, ne Il fisco 16/2016, pag. 1541.

L'articolo esamina il trattamento fiscale ai fini IVA delle attività (“di regia”) poste in essere dalla capogruppo per la gestione delle operazioni correlate ai rapporti di assicurazione delle controllate. Considerato che nel caso di specie tali servizi “di regia” non possono essere inquadrati, ad avviso degli AA., nell'ambito del rapporto di mandato senza rappresentanza – rapporto che garantirebbe l'esenzione riconosciuta alle prestazioni di assicurazione ex art. 10, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972 – in quanto la società non si limita alla mera stipula dei contratti assicurativi, ma pone in essere una serie di attività propedeutiche alla stipula stessa. Solo dopo aver espletato tali attività, la capogruppo provvede alla stipula dei contratti di assicurazione, in nome proprio e per conto anche delle controllate, liquidando in proprio i premi addebitatigli dalla compagnia assicuratrice per la copertura dei rischi di tutte le società del gruppo.

Poiché l'addebito alle società controllate attiene non solo al costo del premio corrisposto alla Compagnia ma tiene conto anche dell'attività complessivamente svolta dalla stessa in favore delle controllate, tale addebito, a parere degli AA., deve essere fatturato in regime di imponibilità IVA.

Gli AA. ritengono che anche sotto il profilo civilistico la prestazione in esame eseguita dalla capogruppo a favore delle controllate non possa essere ricondotta nello schema del “mandato senza rappresentanza” (ex art. 1705 c.c.) da cui conseguirebbe l'obbligo di un addebito del corrispettivo del servizio prestato dalla controllante speculare a quello del rapporto originario (di assicurazione) e, quindi, di esenzione IVA. (GDA)

A conferma di tale assunto vengono menzionate recenti pronunce giurisprudenziali anche della Corte di Giustizia Europea.

### **Prassi Amministrativa**

**IVA – Pro rata di detraibilità – Compatibilità della disciplina italiana con quella comunitaria – Conclusioni dell'avvocato generale.**

Conclusioni Avv. Gen. 29 giugno 2016, n. C-378/15, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Nelle conclusioni l'Avvocato generale della Corte di Giustizia UE sostiene che il metodo di calcolo del pro rata di detraibilità IVA stabilito dalla normativa italiana (art. 19 comma 5, e art. 19-bis DPR 633/72) è incompatibile con le prescrizioni della direttiva comunitaria.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **IVA – Detrazione – Servizi forniti dalla capogruppo alle affiliate – Utilità per le affiliate – Necessità – Onere probatorio a carico del contribuente – Sussistenza.**

Cass., s. ez. Trib. 23 marzo 2016, n. 5738, ne Il fisco 15/2016, pag. 1497.

In tema di IVA, ai fini della detrazione o del rimborso dell'imposta assolta sulle operazioni passive da un imprenditore, va verificata in concreto l'inerenza e la strumentalità del bene o del servizio acquistato rispetto alla specifica attività imprenditoriale, compiuta o anche solo programmata. Ne consegue che la compatibilità dell'operazione con l'oggetto sociale costituisce mero indizio della inerenza all'effettivo esercizio dell'impresa, della cui dimostrazione è onerato il contribuente. In particolare, qualora la società capofila di un gruppo di imprese, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e ridurre i costi di gestione attraverso economie di scala, fornisca servizi e curi direttamente le attività di interesse comune alle società di gruppo, ripartendone i costi fra le affiliate, l'onere della prova in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia detraibile ai fini IVA, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata.

### Commissioni tributarie di merito

#### **IVA – Prestiti alle controllate e acquisto di partecipazioni – Pro rata – Irrilevanza.**

Comm. trib. reg. di Milano, sez. Brescia, 8 febbraio 2016, n. 767/67/16, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Le attività di erogazione di prestiti alle controllate e di compravendite di partecipazioni, se inquadrabili tra le attività accessorie (non rientranti nell'esercizio dell'attività propria della capogruppo), sono da considerare come influenti al fine del conteggio del *pro rata* di indeducibilità.

### REGISTRO (Imposta di)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Registro (imposta di) – Cessione d'azienda – Passività deducibili – Inerenza.**

Cass., sez. trib. 18 maggio 2016, n. 10218, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La Corte afferma che le passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile debbano essere dedotte dalla base imponibile dell'imposta di registro solo se inerenti all'azienda ceduta.

Il fatto che le passività risultino dalle scritture contabili obbligatorie o da altri atti con data certa è elemento indispensabile perché esse possano essere dedotte, ma non sufficiente, atteso che la



diminuzione della base imponibile dell'imposta di registro non può avvenire in modo indipendente dalla loro comprovata inerenza all'azienda ceduta.

Ciò vuol dire che fiscalmente la passività non inerisce sempre e comunque all'azienda per il solo fatto di risultare dai libri obbligatori.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Registro (imposta di) – Ipo-catastali – Atto costitutivo di *trust* liquidatorio – Imposte in misura fissa – Applicabilità.**

Comm. trib. prov. di Lodi, sez. I, 5 febbraio 2016, n. 7, ne Il fisco 19/2016; pag. 1882.

L'atto costitutivo del *trust* di scopo (nel caso di specie, liquidatorio, costituito con la finalità di pagare le passività delle società disponenti) va tassato con l'imposta di registro e ipo-catastali in misura fissa, non essendovi alcun trasferimento di beni immobili, ma solo una diversa intestazione. Né va applicato il disposto dell'art. 2, comma 47, DL n. 262/2006, per il quale l'imposta sulle donazioni si applica anche sulla costituzione di vincoli di destinazione. Tale norma non può applicarsi in quanto l'art. 2645 c.c. prevede la costituzione di vincoli di destinazione effettuati con intento di liberalità ed arricchimento dei destinatari.

### **SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)**

#### **Dottrina**

**“Sulla nuova (ma in realtà inesistente) imposta sui vincoli di destinazione “creata” dalla Suprema Corte: osservazioni critiche”** di A. CONTRINO, in Rass. Trib. 1/2016, pag. 30.

Con un recente trittico di ordinanze (n. 3735, n. 3737 e n. 3886 del 2015), la Corte di Cassazione è intervenuta su una delle questioni più problematiche della tassazione dei *trust* nel comparto dell'imposizione indiretta, quella del “momento” di perfezionamento del presupposto ai fini del tributo successorio (così come reintrodotta dall'art. 2, commi da 47 a 50, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262), pronunciandosi, ancorché implicitamente, anche sull'altra questione ancora aperta dell'assoggettamento a tale tributo dei *trust* commerciali.

La Suprema Corte, con un vero e proprio *coup de théâtre*, non solo ha ribaltato la posizione della giurisprudenza di merito, avallando per via indiretta la pretesa dell'Agenzia delle entrate di tassare subito la devoluzione dei beni in qualunque tipo di *trust*, ma ha messo in luce che – con l'art. 2, comma 47, D.L. n. 262/2006 – il legislatore tributario avrebbe istituito una “nuova” imposta, quella sulla costituzione dei vincoli di destinazione, la quale sarebbe distinta dall'imposta sulle successioni e donazioni, pur mutuandone la disciplina mediante rinvio, e specificamente deputata a percuotere, in ragione dell'autonomo oggetto, ogni atto e negozio che sia produttivo di un “vincolo giuridico”.

In particolare, secondo la Corte *“nell'imposta in esame (...) l'oggetto consiste nel valore dell'utilità della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'esercizio delle proprie facoltà proprietarie, per essere gestita da altri a beneficio di terzi, finisce con l'impoverirsi”*, non rilevando affatto *“la mancanza di arricchimento, giacché il contenuto patrimoniale referente di capacità contributiva è ragguagliato all'utilità economica, che, in quanto indirizzata ad altri, si colloca al di fuori del patrimonio del disponente (oltre che di quello del gerente). E, visto che il referente è l'utilità economica e che questa utilità è destinata ad altri, il peso del prelievo coerentemente va a gravare sull'utilità e, in definitiva, sul beneficiario finale, al quale essa è destinata a pervenire”*.

La tesi prospettata dalla Corte non appare tuttavia sostenibile né sotto il profilo letterale né in chiave costituzionale (ciò sulla base di numerose e diversificate argomentazioni, per la cui disamina si rinvia al testo del contributo in commento, *ndr*).

Invero, con il D.L. n. 262/2006 vi è stato soltanto un ampliamento della sfera applicativa del tributo successorio rispetto al passato, essendo adesso ricomprese, tra le fattispecie rilevanti, anche gli atti gratuiti di trasferimento e, appunto, i vincoli di destinazione. Il rinnovato tributo, in altri termini, ruota intorno non più al concetto di “liberalità” ma a quello più ampio di “gratuità”, per cui *l’animus donandi* del disponente – quale causa dell’attribuzione patrimoniale – non è più determinante ai fini della sua applicazione; inoltre, accanto ai “trasferimenti di beni e diritti”, anche le vicende traslative discendenti dai negozi di destinazione, sempreché vi siano, ricadono nel perimetro del rinnovato tributo, con corrispondente restringimento dei confini applicativi dell’imposta di registro. Nessun mutamento sostanziale, invece, si riscontra nell’assetto strutturale dell’imposta: i soggetti passivi continuano a essere, come prima, gli eredi, i legatari, i donatari e i beneficiari di altre liberalità tra vivi; il tributo continua a presupporre la presenza di due diverse sfere soggettive (l’art. 2, commi 48 e 49, D.L. n. 262/2006 fa riferimento, per i trasferimenti *mortis causa*, a beni e diritti “devoluti a favore” di coniuge, parenti e affini o altri soggetti e, per quelli *inter vivos* e per i vincoli di destinazione, a beni e diritti “attribuiti a favore” di coniuge, parenti e affini o altri soggetti); le aliquote applicabili al valore dei beni e dei diritti oggetto delle vicende traslative sono differenziate in funzione dei gradi di parentela tra i “diversi” soggetti.

In tale prospettiva, l’applicazione del tributo, il cui momento impositivo continua ad essere segnato dall’arricchimento, non può essere collegata alla mera istituzione del vincolo ma presuppone che si producano effetti traslativi nel patrimonio del destinatario. Da ciò consegue che l’imposta può trovare immediata applicazione solo se, e nella misura in cui, la costituzione del *trust* o la dichiarazione unilaterale ex art. 2645-ter cod. civ. o la creazione di qualsivoglia altro vincolo di destinazione determini l’attribuzione, ai beneficiari finali del vincolo, di un diritto certo e attuale di apprendere i cespiti vincolati; diversamente, l’imposta dovrà applicarsi nel momento in cui i predetti beneficiari diventano titolari di un diritto di tal fatta o ricevono direttamente i cespiti. (PT)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Successioni e donazioni (imposta sulle) – Presupposto impositivo – Vincoli di destinazione – Istituzione di *trust* – Autonomo presupposto impositivo – Sussistenza.**

Cass., sez. VI civ. 7 marzo 2016, n. 4482, ne Il fisco 16/2016, pag. 1571.

La costituzione di un vincolo di destinazione su beni (nel caso di specie attraverso l’istituzione di un *trust*), costituisce – di per sé ed anche quando non sia individuabile uno specifico beneficiario – autonomo presupposto impositivo in forza dell’art. 2, comma 47, del DL n. 262/2006, convertito dalla Legge n. 286/2006, che assoggetta tali atti, in mancanza di disposizioni di segno contrario, ad un onere fiscale parametrato sui criteri di cui all’imposta sulle successioni e donazioni.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Successioni e donazioni (imposta sulle) – Atto di donazione in *trust* – Esclusione da imposta – Condizioni.**

Comm. trib. reg. di Milano, 13 maggio 2016, n. 2845/27/16, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Nel *trust*, che ha finalità liquidatorie, la Commissione non ravvisa alcun vincolo di destinazione, tassabile con l’imposta sulle donazioni, in quanto al *trustee* è concessa la più ampia facoltà di operare con piena autonomia decisionale, anche se gratuitamente e nell’interesse di terzi.

Il beneficiario è titolare di una mera aspettativa giuridica che non gli consente, al momento dell’istituzione del *trust*, di conseguire la titolarità di beni e diritti segregati in *trust*.

In assenza di incremento patrimoniale concreto in capo al beneficiario, non sussiste il presupposto per tassare un atto di segregazione, assimilato ovvero equiparato dal legislatore agli atti di assegnazione a titolo gratuito o *mortis causa*.

Solo quando il *trustee* attribuirà il *trust fund* al beneficiario sarà valutato il presupposto impositivo.

## **IRAP**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**IRAP – Base imponibile – Imprese assicurative – Rettifiche di valore su crediti della clientela – Sopravvenuta irrilevanza dall’anno 2005 – Deducibilità dei “noni” pregressi – Sussistenza.**  
Cass., sez. trib. 22 maggio 2015 n. 10591, in GT Riv. Giur. Trib. 2/2016, pag. 156.

In base al quadro normativo vigente “*ratione temporis*”, le imprese assicurative dovevano tener conto, nell’individuazione della base imponibile ai fini IRAP, delle rettifiche di valore su crediti della clientela e degli accantonamenti per rischi su crediti, fino all’anno 2005, a far data dal quale le perdite e le svalutazioni dei crediti non sarebbero risultate più deducibili. Ciò non intacca la deducibilità dei “noni” pregressi, in quanto al differimento della deduzione pluriennale dei c.d. noni pregressi va attribuita valenza esclusivamente finanziaria, costituendo una semplice modalità di deduzione, non incidente sulla competenza fiscale, che resta fissata nell’esercizio in cui il fatto che ha dato origine alla agevolazione (perdite e svalutazioni dei crediti) si è realizzato ed è stato rilevato contabilmente.

## **VARIE**

### **Prassi Amministrativa**

**Varie – Legge di stabilità – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 18 maggio 2016, n. 20/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Interessanti sono i chiarimenti forniti dall’Agenzia in merito alle modifiche apportate dall’art. 1, comma 95 e 96 della legge di stabilità 2016 al regime di affrancamento di cui all’art. 15, comma 10, DL 185/2008.

Per effetto delle suddette modifiche, viene portato da un decimo ad un quinto del limite massimo della quota di ammortamento deducibile in ciascun periodo d’imposta dei maggiori valori affrancati di avviamento e marchi d’impresa.

Con riferimento all’ambito temporale, tale modifica si applica alle operazioni poste in essere dal 1° gennaio 2016, lasciando immutata la misura di un decimo della deduzione per quanto riguarda i maggiori valori di avviamento e marchi d’impresa iscritti ed affrancati in occasione di operazioni straordinarie poste in essere negli esercizi precedenti.

Viene precisato che se il valore contabile di un determinato avviamento o marchio d’impresa fosse il risultato complessivo di due operazioni straordinarie poste in essere in epoche diverse, la prima realizzata precedentemente alla modifica normativa e la seconda realizzata successivamente, la non retroattività della novellata disposizione non consente di calcolare, in base al nuovo periodo di ammortamento, le quote deducibili relative al valore fiscale residuo delle attività immateriali affrancate ai sensi del previgente comma 10. In caso di opzione ai sensi del novellato comma 10,

si genererebbe, quindi, “un doppio regime” relativamente al valore fiscalmente riconosciuto delle predette attività immateriali.

A decorrere dal 1° gennaio 2017, l'aliquota IRES è ridotta dal 27,5 al 24 per cento. Conseguentemente, è rideterminata l'aliquota della ritenuta a titolo d'imposta – sugli utili corrisposti alle società ed enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società in Stati membri dell'Unione europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo (SEE), inclusi nella lista di cui all'art. 168-bis del TUIR (c.d. *white list*).

In particolare, la ritenuta passa dall'1,375% all'1,20%.

Sono esclusi dalla riduzione dell'aliquota IRES la Banca d'Italia e gli enti creditizi e finanziari, di cui al D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, per i quali viene disposta l'applicazione di un'addizionale IRES di 3,5 punti percentuali. (EM)

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Cassazione**

**IRPEF – IRPEG – Imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche – Operazioni di cartolarizzazione ai sensi della legge n. 130/1999 – Ritenute a titolo d'acconto su interessi maturati su somme costituenti patrimonio separato – Verifica dei relativi presupposti alla conclusione dell'operazione – Diritto al rimborso delle ritenute.**

Cass., sez. trib. 27 maggio 2015, n. 10885, in Rass. Trib. 1/2016, pag. 157.

I crediti oggetto delle operazioni di cartolarizzazione ex legge 30 aprile 1999, n. 130, come gli interessi maturati sui depositi e i conti correnti bancari sui quali le predette somme siano confluite, costituiscono patrimonio separato e a destinazione vincolata rispetto a quello della società; patrimonio di cui essa non ha la disponibilità. Di conseguenza, è solo al momento della conclusione dell'operazione di cartolarizzazione, e, quindi, della destinazione finale del patrimonio stesso, che potranno operare i presupposti, in capo ai soggetti a tale destinazione legittimati, per chiedere il rimborso delle ritenute d'acconto effettuate sui predetti interessi, la compensazione, lo scomputo o altro.

**Dottrina**

ANELLO P., ORLANDO L., “Esclusa la soggettività giuridica dei fondi comuni d’investimento” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>Pag. 1</b>
ASCENZI M., QUARTANA C., “La tassazione del TFR e dell’incentivo all’esodo in un contesto <i>cross border</i> ” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 26</b>
BONARELLI P., “BEPS e servizi infragruppo a basso valore aggiunto: <i>transfer pricing guidelines</i> ” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
COMMITTERI G.M., “Consolidato fiscale nazionale esteso alle società “sorelle” e meno vincoli per le <i>branch</i> ” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)</b>	<b>“ 12</b>
CONTRINO A., “Sulla nuova (ma in realtà inesistente) imposta sui vincoli di destinazione “creata” dalla Suprema Corte: osservazioni critiche” <b>(SUCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	<b>“ 32</b>
FERRANTI G., “Libertà di scelta per fruire degli effetti degli accordi di <i>ruling da patent box</i> ” <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>“ 3</b>
FERRANTI G., “L’inerenza degli interessi passivi: una questione da risolvere” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 19</b>
FERRONI B., “Allargamento a società “sorelle” di un consolidato preesistente: ancora dubbi sul riporto delle perdite” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)</b>	<b>“ 13</b>
FORMICA G., FORMICA P., “Proposte di attuazione del regime di <i>branch exemption</i> ” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)</b>	<b>“ 13</b>
FORMICA G., GALDIERI G., “Nuove opzioni di internazionalizzazione alla luce della <i>branch exemption</i> ” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)</b>	<b>“ 14</b>
GAIANI L., “Ace nel modello Unico 2016: nuovo coefficiente di remunerazione e disapplicazione di regole antielusive” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 20</b>
GALARDO S.M., “La <i>branch exemption</i> nell’ambito del metodo dell’esenzione” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)</b>	<b>“ 15</b>
LEO M., “Beni agevolati e <i>nexus ratio</i> : spunti di riflessione” <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>“ 5</b>
LIBURDI D., “L’applicazione del <i>favor rei</i> nel nuovo sistema sanzionatorio: le indicazioni dell’Agenzia” <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	<b>“ 11</b>
MIELE L., “I costi qualificati e i costi complessivi nel calcolo del “ <i>nexus ratio</i> ”, del <i>patent box</i> ” <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>“ 3</b>
ODETTO G., “L’imposizione indiretta dell’assegnazione agevolata di beni ai soci” <b>(IVA)</b>	<b>“ 29</b>
PETRUCCI F., “Deducibilità dei compensi erogati al dipendente amministratore di società” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“21</b>

PETRUCCI F., “La riconducibilità delle somme a carattere risarcitorio nel reddito di lavoro dipendente” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>Pag. 26</b>
PICCININI G., “Super ammortamenti: come si applica l’agevolazione” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 22
ROSSI L., FICAI G., “Acquisizione della residenza fiscale in Italia e valorizzazione ai fini tributari di beni provenienti dall’estero” <b>(IRES)</b>	“ 17
ROSSI L., ZECCA F., “Il <i>patent box</i> nelle operazioni straordinarie tra regole italiane e indicazioni OCSE” <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“ 5
RUSSO A., “Doppia data di pubblicazione della sentenza: da quando decorre il termine per impugnare?” <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 11
SCIFONI G., “Il “ <i>foreign tax credit</i> ” limitato avallato dalla Corte di Giustizia UE” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)</b>	“ 16
SEPIO G., “ <i>Patent box</i> : individuazione del bene immateriale e calcolo del contributo economico” <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“ 7
TABET G., “Sull’efficacia temporale della nuova disciplina dell’abuso del diritto in materia fiscale” <b>(ELUSIONE – ABUSO DEL DIRITTO)</b>	“ 10
VISENTINI G.G., RAMPADO V., “Trattamento IVA delle spese “di regia” per prestazioni assicurative” <b>(IVA)</b>	“ 30

### Prassi Amministrativa

Prov. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2016 <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“ 8
Circ. Agenzia delle Entrate 18 maggio 2016, n. 20/E <b>(VARIE)</b>	“ 34
Circ. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2016, n. 23/E <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 24
Circ. Agenzia delle Entrate 1° giugno 2016, n. 25/E <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 1
Circ. Agenzia delle Entrate 1° giugno 2016, n. 26/E <b>(IRES)</b>	“ 18
Prov. Agenzia delle Entrate 9 giugno 2016, n. 89888 <b>(TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle))</b>	“ 28
Circ. Agenzia delle Entrate 15 giugno 2016, n. 28/E <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“ 8
Prov. Agenzia delle Entrate 27 giugno 2016, n. 101754 <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“ 10
Circ. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2016, n. 30 <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	“ 26

**Giurisprudenza**

Corte di Cassazione

Cass., SS.UU. 15 marzo 2015, n. 5069 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 27
Cass., sez. trib. 22 maggio 2015, n. 10591 <b>(IRAP)</b>	“ 34
Cass., sez. trib. 27 maggio 2015, n. 10885 <b>(VARIE)</b>	“ 35
Cass., SS.UU. 19 giugno 2015 n. 12760 <b>(IMPOSTE E TASSE (in genere))</b>	“ 12
Cass., sez. VI civ. 7 marzo 2016, n. 4482 <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	“ 33
Cass., sez. trib. 9 marzo 2016, n. 4615 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 2
Cass., sez. trib. 23 marzo 2016, n. 5738 <b>(IVA)</b>	“ 31
Cass., sez. trib. 24 marzo 2016, n. 5838 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 25
Cass., sez. trib. 1°aprile 2016, n. 6332 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 25
Cass., sez. trib. 1°aprile 2016, n. 6342 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 25
Cass., sez. trib. 1° aprile 2016, n. 6344 <b>(IRPEF)</b>	“ 16
Cass., sez. trib. 15 aprile 2016, n. 7493. <b>(IRES)</b>	“ 18
Cass., sez. Trib. 18 maggio 2016, n. 10218 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	“ 31
Cass., sez. trib. 8 giugno 2016, n. 11728 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 25
Cass., sez. trib. 17 giugno 2016, n. 12552 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 27

Commissioni tributarie di merito

Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. staccata di Brescia, sez. LXVII, 7 dicembre 2015, n. 5282 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 2
---	-----

Comm. trib. reg. di Milano, sez. XLIX 11 gennaio 2016, n. 23 <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>Pag. 27</b>
Comm. trib. prov. di Lodi, sez. I 5 febbraio 2016, n. 7 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 32</b>
Comm. trib. reg. di Milano, sez. Brescia 8 febbraio 2016, n. 767/67/16. <b>(IVA)</b>	<b>“ 31</b>
Comm. trib. prov. di Milano, 8 febbraio 2016, n. 1108/46/16. <b>(IRES)</b>	<b>“ 19</b>
Comm. trib. prov. di Vicenza, 14 marzo 2016, n. 280/03/16 <b>(RITENUTE ALLA FONTE)</b>	<b>“ 28</b>
Comm. trib. reg. di Milano, sez. staccata di Brescia, 15 marzo 2016, n. 1512/67/16 <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>“ 11</b>
Comm. trib. reg. di Milano, 13 maggio 2016, n. 2845/27/16 <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	<b>“ 33</b>
Comm. trib. prov. di Milano 17 maggio 2016, n. 4334/8/16 <b>(TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle))</b>	<b>“ 28</b>
Comm. trib. reg. di Firenze, 30 maggio 2016, n. 1015/29/16. <b>(IRES)</b>	<b>“ 19</b>