



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

4/2016

Luglio – Agosto

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

“L’inammissibilità degli interpelli”, di G. FRANSONI e F. COLI .	Pag. 1
“Facoltatività o obbligatorietà dell’interpello disapplicativo?”, di G. FRANSONI e R. SURACI .	“ 1
“Riporto delle perdite e degli interessi passivi nelle fusioni, tendenziale discorsività del sistema ed obbligo di interpello”, di G. LEONI e G.B. BECCARI .	“ 1
“Gli effetti degli interpelli su accertamento e contenzioso”, di A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE .	“ 2
“L’interruzione del consolidato in presenza di fusione con società esterna all’area di consolidamento”, di T. VENTRELLA .	“ 3
Accertamento – Abuso del diritto – Operazioni poste in essere al solo fine di conseguire un risparmio d’imposta – Dimostrazione a carico del Fisco – Necessità. Cass., sez. trib. 20 maggio 2016, n. 10458.	“ 4
Accertamento – Interposizione fittizia – Soggetto interposto esistente – Legittimità dell’accertamento. Cass., sez. trib. 29 luglio 2016, n. 15830.	“ 4
Accertamento – Abuso del diritto – Violazione della <i>ratio</i> formale della norma fiscale applicata – Vantaggio indebito – Insussistenza – Violazione della <i>ratio</i> sostanziale della norma fiscale applicata – Vantaggio indebito – Sussistenza – Scopo essenziale – Onere della prova a carico dell’Amministrazione finanziaria – Vantaggi extrafiscali – Onere della prova a carico del contribuente. Comm. trib. prov. di Roma, sez. LXIII, 17 marzo 2016, n. 6405.	“ 4

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Imposte sui redditi – Dividendi – Ritenute – Rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti – Istanza di rimborso di società inglese – Configurabilità della società istante come “beneficiario” – Necessità – Residenza all’estero e ivi assoggettamento a imposizione – Insufficienza – Effettiva disponibilità giuridica ed economica dei dividendi – Necessità. Cass. sez. trib. 25 maggio 2016, n. 10792.	“ 5
--	-----

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

“Il <i>Patent Box</i> nei gruppi di imprese: il caso dei <i>development cost contribution agreements</i> ”, di D. AVOLIO e A. EUFEMI .	“ 5
“Perdita da <i>intangible</i> e minusvalenza da sua cessione nel regime di <i>patent box</i> : spunti controcorrente”, di P.L. CARDELLA .	“ 6
“Credito R&S e regime <i>Patent Box</i> : due facce (diverse) della stessa medaglia”, di G.M. COMMITTERI e M. SEBASTIANELLI	“ 6
“ <i>Patent box</i> e tutela giurisdizionale”, di E. DELLA VALLE .	“ 7
“Problemi ancora aperti su maggiorazione degli ammortamenti e canoni di <i>leasing</i> ”, di G. FERRANTI .	“ 7

“*Patent box*: la necessaria convergenza tra concetti aziendalistici e fiscali sul reddito attribuibile ai beni immateriali”, di **E. FUSA**. Pag. 8

“Credito d’imposta ricerca e sviluppo ammesso anche per attività commissionate ad imprese del gruppo”, di **A. SACRESTANO**. “ 9

Agevolazioni – Società consortili – Attività lucrativa – Natura accessoria rispetto a quella mutualistica. **Cass., sez. trib. 14 giugno 2016, n. 12191.** “ 10

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Imposte sui redditi – Classificazione dei redditi – Indennità risarcitorie – Reintegrazione di un reddito mancato – Imponibilità – Sussistenza – Riparazione in pregiudizio non di natura reddituale – Imponibilità – Esclusione. **Cass., sez. trib. 6 maggio 2016, n. 9180.** “ 9

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Esterovestizione e credito per imposte assolute nello Stato estero”, di **G. ROLLE** e **P. DRAGONE**. “ 11

“Disciplina CFC a geometria variabile”, di **R. BERTOLLI** e **S. QUARANTINI**. “ 12

“Il “*restyling*” della stabile organizzazione italiana di soggetti non residenti”, di **M. PENNESI** e **G. GALLUCCI**. “ 13

“*Transfer pricing* applicabile ai finanziamenti infruttiferi infragruppo. Il *revirement* della Cassazione”, di **S. TRETTEL**. “ 13

Disciplina delle *controlled foreign companies* – Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata – Trattamento degli utili provenienti da tali Paesi – Disciplina del credito d’imposta estero – Chiarimenti. **Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2016, n. 35/E.** “ 14

FONDI PENSIONE

“Per i fondi pensione credito d’imposta a scartamento ridotto”, di **G. SCIFONI**. “ 15

IRES

IRES – Attività per imposte anticipate iscritte in bilancio (DTA) – Trasformazione in crediti di imposta – Modalità e termini di opzione – Determinazione e versamento canone annuo. **Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2016, n. 32/E.** “ 16

IRES – Trasformazione delle attività per imposte anticipate in credito d’imposta – Esercizio dell’opzione. **Prov. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2016, n. 117661.** “ 16

IRES – Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato – Operazione di fusione per incorporazione di società estere da parte di società italiane. **Ris. Agenzia delle Entrate 5 agosto 2016, n. 69/E.** “ 17

IRES – Valutazioni – Costi *black list* – Mancata indicazione in dichiarazione – Dichiarazione integrativa successiva alla constatazione della violazione – Irrilevanza – Sanzione per inadempimento formale ex art. 8, comma 3-*bis*, D.Lgs. n. 471/1997 – Legittimità. **Cass., sez. trib. 6 aprile 2016, n. 6651.** “ 17

IRES – Ammortamento dei beni materiali – Spese incrementative su beni ammortizzabili – Capitalizzazione delle spese in aumento del costo del bene – Ammissibilità – Deduzione immediata entro limiti prefissati – Ammissibilità – Facoltà di scelta del contribuente – Sussistenza. **Pag. 17**
Cass., sez. trib. 20 aprile 2016, n. 7885.

IRES – Valutazioni – *Transfer pricing* – Trasferimento di beni tra società collegate – Valutazione del rapporto di controllo – Riferimento alla nozione di controllo contenuta nel Codice civile (art. 2359 c.c.) – Sufficienza – Esclusione. **“ 18**
Cass., sez. trib. 22 aprile 2016, n. 8130.

IRES – Riaddebito delle spese sostenute da una consociata estera – Deducibilità – Condizioni. **“ 18**
Cass., sez. trib. 11 agosto 2016, n. 16955.

IRES – Interessi passive – Deducibilità – Calcolo del ROL – Necessità – Canoni di locazione finanziaria – Irrilevanza. **“ 18**
Comm. trib. reg. di Roma, 19 aprile 2016, n. 2186/9/16.

IRES – *Transfer pricing* – Servizi resi da una società italiana ad una consociata residente – Determinazione del valore normale. **“ 18**
Comm. trib. prov. di Milano, 24 giugno 2016, n. 5590/9/16.

REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Interessi pagati a banca residente in altro stato membro da soggetto che prende denaro in prestito – Ritenuta sugli interessi al netto dei costi diretti di produzione. **“ 19**
Corte di Giust. UE, 13 luglio 2016, n. C-18/15.

REDDITI DI IMPRESA

“Obbligazioni subordinate partecipative: aspetti fiscali di uno strumento di mercato”, di **D. CAGNONI, A. D’UGO e A. GERMANI.** **“ 19**

“Per gli strumenti finanziari derivati introdotte le regole contabili basate sul *“fair value”*, di **A.M. FAIENZA e L. MAGNANO SAN LIO.** **“ 19**

“La nuova disciplina ai fini IRES e IRAP delle svalutazioni e perdite su crediti per gli enti creditizi e finanziari prevista dal DL 83/2015”, di **S. ROTA.** **“ 21**

Redditi d’impresa – Determinazione del reddito – Interessi passivi – Deducibilità – Giudizio di inerenza – Irrilevanza. **“ 22**
Cass., sez. trib. 14 marzo 2016, n. 4339.

Redditi di impresa – Componenti del reddito d’impresa – Somma dovuta dal datore di lavoro al lavoratore a seguito di verbale di conciliazione dinanzi al giudice del lavoro – Deducibilità – Periodo di competenza – Anno d’imposta in cui il giudice ha conferito valore esecutivo al verbale – Rilevanza. **“ 23**
Cass., sez. trib. 8 giugno 2016, n. 11728.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Distinzione tra trasferta e trasfertismo: gli effetti sulle indennità ai dipendenti”, di **E. DE SANTIS.** **“ 23**

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Tassazione separata – Prestazione lavorativa svolta all'estero – TFR – Criteri di tassazione.
Comm. trib. prov. di Milano 18 luglio 2016, n. 6355/41/16. Pag. 23

IVA

“Utilizzo del *“plafond”* nei rapporti tra stabile estera e soggetto residente” di **F. SPAZIANTE.** “ 24

IVA – Detrazione – Violazioni degli obblighi formali da parte del soggetto passivo – Diritto alla detrazione – Limiti.
Corte di Giust. UE, 28 luglio 2016, n. C-332/15. “ 24

IVA – IVA di gruppo – Obbligo dichiarativo e diritto al rimborso e alla compensazione – Attività di accertamento nei confronti della società controllante.
Cass., sez. trib. 18 maggio 2016, n. 10207. “ 24

IVA – Norme comunitarie imperative – Applicabilità – Vincolo del giudicato nazionale contrastante – Esclusione – Giurisprudenza comunitaria sull'abuso del diritto – Prevalenza.
Cass., sez. trib. 1° giugno 2016, n. 11440. “ 25

REGISTRO (imposta di)

Registro (imposta di) – Interpretazione degli atti – Prevalenza della sostanza sulla forma – Sussistenza – Cessione totalitaria di quote societarie – Riqualficazione come cessione d'azienda – Legittimità.
Cass., sez. trib. 29 aprile 2016, n. 8542. “ 25

TRUST

“Trust istituito in Italia e *partnership* estere: profili impositivi di matrice domestica e convenzionale”, di **A. DI DIO** e **M. FRESCA.** “ 25

“Trust e imposte ipotecaria e catastale: un aggiornamento”, di **G. ERRANI** e **L. MANTOAN.** “ 26

“La Cassazione torna sull'imposta sui vincoli di destinazione”, di **T. TASSANI.** “ 27

“Beneficiari italiani di *trust* esteri: casistiche dei profili impositivi”, di **E. VIAL.** “ 27

Convenzione dell'Aja – *Trust* interno – Art. 13 – Non riconoscibilità dei *trusts* interni.
Trib. di Monza, 13 ottobre 2015. “ 28

Trust familiare – Imposizione di vincolo di destinazione – Imponibilità.
Cass., sez. trib. 7 marzo 2016, n. 4482. “ 28

Trust – Istituzione – Trasferimento del diritto di proprietà – Imposte ipotecarie e catastali – Imposizione proporzionale.
Comm. trib. prov. di Treviso, 9 novembre 2015, n. 617. “ 28

Trust liquidatorio – Mancanza di intento liberale – Mancanza di arricchimento dei creditori beneficiari – Imposta proporzionale – Non dovuta.
Comm. trib. prov. di Lodi, 5 febbraio 2016, n. 7. “ 28

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 luglio al 30 agosto 2016

Legge 7 luglio 2016, n. 122: “Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea – Legge europea 2015 – 2016”, (in GU 8 luglio 2016, n. 158)

Il Provvedimento è entrato in vigore il 23 luglio 2016.

Tra gli argomenti si segnala, in particolare, la modifica del regime fiscale applicabile agli strumenti finanziari partecipativi emessi da soggetti residenti e da non residenti che presentano i requisiti previsti dalla cd Direttiva Madre Figlia (art. 26) e del regime fiscale applicabile ai contratti di associazione in partecipazione.

Attraverso l’introduzione dei commi 3-*bis* e 3-*ter* nell’art. 89, sono ampliate le fattispecie reddituali escluse dalla base imponibile IRES ai sensi del comma 2. In particolare, tale esclusione si applica anche: a) alle remunerazioni corrisposte dal 1° gennaio 2016 relative ai titoli, agli strumenti finanziari e contratti indicati dall’art. 109, comma 9, lett. a) e b) TUIR (i.e. contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale) limitatamente al 95% della quota di esse non deducibili ai sensi dell’art. 109 del TUIR; b) alle remunerazioni delle partecipazioni al capitale o al patrimonio e a quelle dei titoli e degli strumenti finanziari di cui all’art. 44 TUIR, provenienti da soggetti non residenti aventi i requisiti di cui al successivo comma 3-*ter*, limitatamente al 95% della quota di esse non deducibile nella determinazione del soggetto erogante.

La disposizione di cui alla lettera b) si applica limitatamente alle remunerazioni provenienti da una società avente una delle forme previste dall’Allegato I, parte A, Dir. 2011/96/UE, nella quale sia detenuta una partecipazione diretta nel capitale non inferiore al 10 % ininterrottamente per almeno un anno, e che:

- risieda ai fini fiscali in uno Stato Ue senza essere considerata, ai sensi di una convenzione sulle doppie imposizioni con uno Stato terzo, residente al di fuori dell’Unione Europea;
- sia soggetta, nello Stato di residenza, senza possibilità di fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporaneamente limitati, a una delle imposte elencate nell’Allegato I, parte B, della citata Direttiva o a qualsiasi altra imposta che sostituisca una delle imposte indicate.

Attraverso una modifica all’art. 27-*bis*, DPR 600/73 è inoltre disposto che il rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti di cui all’art. 27, comma 3, 3-*bis* e 3-*ter*, DPR citato si applichi anche in relazione alle remunerazioni di cui al nuovo comma 3-*bis*, dell’art. 89, TUIR, in misura corrispondente alla quota non deducibile nella determinazione del reddito della società erogante a condizione che la remunerazione sia erogata a società con i requisiti sopra elencati.

Decreto Ministeriale 9 agosto 2016 del Ministero dell’Economia e delle finanze: “Modifiche del decreto 4 settembre 1996, recante: <<elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica Italiana>>”, (in GU 22 agosto 2016, n. 195)

Il Decreto Ministeriale ha revisionato la *white list* degli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni ai fini fiscali.

Molti Stati o territori inclusi nella nuova lista sono privi di una Convenzione contro le doppie imposizioni con l’Italia ma hanno sottoscritto la Convenzione multilaterale OCSE per la mutua assistenza fiscale, con conseguente scambio automatico dei dati finanziari.

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

Dottrina

“L’inammissibilità degli interpelli” di G. FRANSONI e F. COLI, in Corr. Trib. 25/2016, pag. 1964.

La previsione di una serie di cause legali di inammissibilità degli interpelli evidenzia che il contribuente è titolare di un diritto potestativo alla pronuncia di merito. L’illegittima declaratoria d’inammissibilità dell’istanza d’interpello, costituente violazione dell’obbligo giuridico dell’Amministrazione finanziaria di provvedere sull’istanza, integra lesione dell’interesse giuridicamente tutelato dell’istante ad una risposta nel merito (positiva o negativa che sia) sulla propria richiesta, interesse totalmente autonomo rispetto a quello (ulteriore e successivo) all’accoglimento nel merito dell’istanza medesima. Tale declaratoria, pertanto, è da ritenersi giocoforza immediatamente impugnabile, a tutela del ridetto interesse ad una risposta nel merito non potendo essere differita all’emanazione (del resto, solo eventuale) dell’avviso di accertamento. Le fattispecie di inammissibilità sono riconducibili a due tipi: difetto delle condizioni di esistenza del diritto potestativo ed erroneo esercizio del diritto medesimo. L’art. 5 del cd. decreto “interpelli e contenzioso tributario” deve ritenersi meramente esemplificativo per quanto riguarda le condizioni del primo tipo e tassativo per quelle del secondo. (PT)

“Facoltatività o obbligatorietà dell’interpello disapplicativo?” di G. FRANSONI e R. SURACI, in Corr. Trib. 21/2016, pag. 1645.

La nuova disciplina degli interpelli di cui al D.Lgs. n. 156/2015, pur realizzando un intervento apprezzabile (ed ormai necessario) di sistemazione del regime previgente, suscita non di meno taluni dubbi interpretativi di non scarso rilievo e la cui soluzione, irraggiungibile attraverso la sola analisi dei c.d. lavori preparatori, richiede piuttosto un vaglio delle nuove disposizione sulla base di considerazioni di ordine sistematico. Il primo dei suddetti dubbi interpretativi concerne, in specie, la natura obbligatoria o, invece, facoltativa dell’interpello cd. disapplicativo, quale disciplinato dal novellato comma 2 dell’art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e, alla stregua del prima enunciato criterio sistematico, sembra doversi preferibilmente risolvere nel senso della mera facoltatività, da intendersi però solo nel senso che la proporzione dell’interpello non costituisce l’oggetto di un onere ai fini della disapplicazione della norma anti-elusiva, bensì quello di un mero obbligo di comunicazione. Viceversa, in una prospettiva strettamente “procedimentale”, la proposizione dell’istanza integra senz’altro un onere, il cui adempimento pone, in specie, il contribuente che abbia ricevuto una risposta negativa da parte dell’Amministrazione finanziaria nella stessa posizione di quello sottoposto ad un accertamento fondato sulla contestazione di abuso del diritto, potendo quindi fruire delle garanzie procedurali accordate a quest’ultimo, oggi, dall’art. 10-*bis* dello Statuto. (PT)

“Ripporto delle perdite e degli interessi passivi nelle fusioni, tendenziale distorsività del sistema ed obbligo di interpello”, di G. LEONI e G.B. BECCARI, in La Gest.Straord.Impr., 3/2016, pag. 85.

L’articolo in esame commenta la disposizione del TUIR che ha lo scopo di limitare le operazioni di fusione con il solo scopo di assicurare una compensazione tra i redditi di una delle società

partecipanti e la “dote” fiscale di un soggetto diverso, consistente in perdite fiscali o eccedenze di interessi passivi pregresse, rientrante nel perimetro dell’operazione (art. 172, comma 7).

L’A. cerca di evidenziare le contraddizioni in cui è caduta l’Ade in due pronunce sul tema, le Circolari n. 6/2016 e n. 9/2016, che si sono susseguite a distanza di pochi giorni.

Il meccanismo di legge, affinato negli anni e arricchito da una corposa prassi amministrativa, impone a ogni società titolare delle posizioni anzidette il superamento di un test di operatività e il rispetto di taluni parametri quantitativi secondo principi estremamente rigidi e capaci, come tali, di penalizzare fusioni economicamente fondate, considerato che tali disposizioni operano indipendentemente dalla realtà reddituale delle società coinvolte.

La consuetudine di superare i limiti degli automatismi di legge ricorrendo all’interpello disapplicativo (ex. art. 37-bis, comma 8, DPR 600/73) è stata di recente confermata anche dal legislatore: con il D.Lgs. 156/2015, infatti, il comma 7 è stato completato con un periodo a norma del quale, al fine di disapplicare le precedenti disposizioni, il contribuente interpella l’Amministrazione ai sensi del novellato art. 11, comma 2, della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

L’intervento legislativo è stato oggetto di commento da parte dell’Ade, che nella circolare 6/2016 ha precisato, con parecchia disinvoltura, che il contribuente che vuole disapplicare la norma antielusiva specifica contenuta nell’art. 172, comma 7, ha la “*facoltà*” di interpellare l’Ade, dimostrando che per la fattispecie specifica non si verificano gli effetti elusivi che la norma intende contrastare.

In realtà, sia l’art. 172, comma 7, ultimo periodo, che l’art. 11, comma 2, legge 212/2000, in tema di interpello, lasciano pochi dubbi sul principio che chi intende disapplicare il meccanismo preposto a regolare il mantenimento, o meno, del divieto al riporto di perdite ed eccedenze di interessi, è obbligato a interpellare l’Amministrazione finanziaria.

In tal senso il termine “*facoltà*” sembrerebbe voler dire che il contribuente può scegliere tra il patimento del danno, rappresentato dalla perdite delle poste menzionate (perdite fiscali ed eccedenze di interessi passivi), e la richiesta di un confronto con l’Ade.

In una successiva (di poco) pronuncia (circ. 9/E) l’Ade ha rivisto la sua posizione superando l’infelice formulazione della precedente prassi ed affermando a chiare lettere che la fattispecie ex art. 11, comma 2, della L. 212/2000 ha carattere obbligatorio, trovando applicazione, tra le altre, con riguardo alla rigide restrizioni fissate dall’art. 172, comma 7, del TUIR ed esponendo il contribuente inattivo al patimento della nuova gravosa sanzione. (WR)

“Gli effetti degli interpelli su accertamento e contenzioso” di A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, ne Il fisco 26/2016, pag. 2518.

La risposta ad una istanza di interpello resa dall’Amministrazione finanziaria non è altro che un parere, e cioè un atto di manifestazione di giudizio, e non invece un atto a contenuto provvedi mentale. Pertanto essa, scritta e motivata, impegna solamente l’Amministrazione e con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell’istanza e limitatamente all’interpellante. Di particolare interesse è, al riguardo, la precisazione contenuta nella circolare n. 9/E del 2016, con la quale è stata evidenziata, relativamente all’interpello anti-abuso, la circostanza secondo la quale la risposta è produttiva di tali effetti esclusivamente in relazione, non solo alle questioni sollevate, ma anche al comparto e alle specifiche disposizioni di legge invocate: per l’effetto, saranno di fatto possibili contestazioni in merito alla stessa operazione, ma relativamente a profili impositivi diversi. Altra indicazione contenuta nel documento di prassi citato inerisce alla limitata rilevanza per i contribuenti terzi, diversi dall’istante, delle risposte rese pubbliche mediante risoluzione o circolare: invocare infatti il contenuto di interpelli da parte di contribuenti diversi esclude solamente in capo agli stessi l’irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi moratori, ma non certamente la debenza del tributo.

Oltre ad incidere sui profili accertativi, le risposte hanno effetti anche nella sfera del contenzioso, per la quale è stata espressamente esclusa l’impugnabilità in via autonoma delle risposte. Solamente per le istanze di disapplicazione è stabilita la possibilità di una tutela differita da esercitarsi, solamente in via successiva, unitamente all’atto impositivo correlato: è solo tale ultimo atto a rappresentare e costituire il primo atto lesivo della posizione giuridica dei contribuenti.

La circolare n. 9E/2016 chiarisce infine sia gli obblighi di segnalazione in dichiarazione, in caso di mancata presentazione di determinate istanze ovvero di non adeguamento alla risposta negativa ricevuta, sia i profili sanzionatori collegati a tali comportamenti, sottolineando come, mentre nel caso di omessa presentazione di istanza di interpello disapplicativo non sia possibile attivare l'istituto del ravvedimento operoso, il ricorso a tale strumento deflativo del contenzioso risulti invece possibile per le ipotesi di omessa segnalazione in dichiarazione. (PT)

“L’interruzione del consolidato in presenza di fusione con società esterna all’area di consolidamento” di T. VENTRELLA, in Corr. Trib., 26/2016, pag. 2069.

L’istituto del consolidato fiscale costituisce un traguardo del sistema tributario italiano nella misura in cui, configurando un sistema di tassazione unitaria del gruppo fondata sull’elemento unificante del controllo societario, risponde all’esigenza di non penalizzare la scelta di esercitare l’attività d’impresa attraverso un’articolazione plurisoggettiva piuttosto che in forma monosoggettiva.

Il riconoscimento del fenomeno del gruppo deve essere tuttavia temperato con l’interesse erariale alla prevenzione di operazioni e fattispecie elusive, soprattutto con riferimento alle operazioni straordinarie.

Alla scopo di tutelare queste esigenze, fino all’esercizio chiuso al 31 dicembre 2015 la fusione tra una società o ente controllante con una società o ente non incluso nel perimetro di consolidamento determinava l’interruzione della tassazione di gruppo, salvo che il contribuente non avesse ottenuto parere favorevole alla continuazione del consolidato da parte dell’Agenzia delle entrate a seguito di interpello presentato ai sensi dell’art. 11, L. 212/2000 (Statuto del contribuente). In presenza di tali operazioni, quindi, la presentazione dell’istanza di interpello era obbligatoria per la società che intendesse mantenere gli effetti del consolidato IRES.

Con il D.Lgs. 156/2015, di riforma del contenzioso tributario e degli interpelli, il legislatore sembra aver attenuato la rigidità della norma, rendendo la presentazione dell’interpello, in ipotesi di fusione tra società inclusa e non nel medesimo consolidato, facoltativa, con l’obbligo di segnalare nella dichiarazione dei redditi gli elementi essenziali di tale circostanza laddove non lo abbia presentato ovvero, pur avendolo presentato, abbia ricevuto risposta negativa ma intende discostarsene.

Il recente intervento normativo chiarisce, inoltre, alcuni dubbi sorti in passato in merito alla concreta formulazione dell’istanza di interpello nonché agli elementi che l’Ade deve valutare ai fini della prosecuzione del consolidato. Infatti, viene espressamente richiesto alla società controllante di dimostrare *“la permanenza di tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli artt. 117 e seguenti ai fini dell’accesso al regime”*, annoverando tale interpello nella categoria di quelli c.d. probatori.

Alla luce dell’attuale combinato degli artt. 124, comma 5, TUIR, e 11, comma 1, lett. b), della Legge n. 212/2000, la prosecuzione del consolidato in presenza di una fusione tra società controllante e società esterna al consolidato è consentita ogniqualvolta l’operazione non comporti la modifica dei requisiti previsti dalla legge per l’accesso al regime del consolidato ex art. 117 e ss del TUIR, con onere della prova a carico del contribuente, onere che può essere assolto preventivamente, mediante la presentazione di un’istanza di interpello probatorio (ex art. 11, comma 1, lett. b) dello Statuto del contribuente), ovvero successivamente in sede di controllo. L’A. sottolinea il ruolo fondamentale dell’Ade anche in un’ottica di *compliance*, che effettuerebbe una verifica di carattere tecnico in modo da anticipare la fase accertativa ed evitare controlli ex post, in una logica incentrata sulla collaborazione e sulla responsabilizzazione del contribuente.

In conclusione, l’A. sostiene che il legislatore, anche attraverso la precedente formulazione normativa, mirava a tutelare l’esigenza di una tempestiva informazione all’Amministrazione finanziaria e di mera comunicazione della continuità del regime di imposizione consolidata. Esigenza che ora appare definitivamente chiarita alla luce del nuovo dettato normativo, risultante dalle modifiche apportate con il D.Lgs.156/2015.(WR)

Prassi Amministrativa

Accertamento – FACTA – Correzione errori.

Prov. Agenzia delle Entrate 26 luglio 2016, n. 119038, nel sito web www.agenziaentrate.it. (per segnalazione)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Abuso di diritto – Operazioni poste in essere al solo fine di conseguire un risparmio d'imposta – Dimostrazione a carico del Fisco – Necessità.

Cass., sez. trib. 20 maggio 2016, n. 10458, ne Il fisco 24/2016, pag. 2395.

E' ravvisabile l'elusione nell'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il Fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale.

Accertamento – Interposizione fittizia – Soggetto interposto esistente – Legittimità dell'accertamento.

Cass., sez. trib. 29 luglio 2016, n. 15830, nel sito web www.eutekne.it.

E' legittimo l'accertamento che contesta l'interposizione fittizia anche quando il soggetto interposto sia realmente esistente e le operazioni contestate siano effettivamente realizzate.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento – Abuso del diritto – Violazione della *ratio* formale della norma fiscale applicata – Vantaggio indebito – Insussistenza – Violazione della *ratio* sostanziale della norma fiscale applicata – Vantaggio indebito – Sussistenza – Scopo essenziale – Onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria – Vantaggi extrafiscali – Onere della prova a carico del contribuente.

Comm. trib. prov. di Roma, sez. LXIII, 17 marzo 2016, n. 6405, in GT Riv. Giur. Trib. 6/2016, pag. 507.

L'elemento del vantaggio indebito dell'abuso del diritto non è rinvenibile nella mera violazione della "*ratio*" formale degli istituti volti ad ottenere il risparmio fiscale, ovvero sia nel riscontro di una semplice originalità degli schemi giuridici scelti dal contribuente per ottenere il risparmio fiscale. Ma consiste nella violazione della "*ratio*" sostanziale delle norme fiscali applicate, vale a dire nel contrasto fra la finalità dell'operazione economica realizzata e quella degli istituti tributari attivati. Inoltre, nell'accertamento processuale dell'elusione, la prova dell'essentialità dell'indebito incombe in prima battuta sull'Amministrazione finanziaria, gravando però sul contribuente l'onere dell'allegazione contraria delle ragioni extrafiscali delle operazioni controverse.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi – Dividendi – Ritenute – Rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti – Istanza di rimborso di società inglese – Configurabilità della società istante come “beneficiario” – Necessità – Residenza all’estero e ivi assoggettamento a imposizione – Insufficienza – Effettiva disponibilità giuridica ed economica dei dividendi – Necessità.

Cass., sez. trib. 25 maggio 2016, n. 10792, ne Il fisco 25/2016, pag. 2482.

Nell’ambito del contrasto al fenomeno dell’abuso dei trattati internazionali (meglio noto come “*Treaty abuse*” o “*Treaty Shopping*”), finalizzato ad ottenere una doppia non imposizione, è legittimo il diniego del rimborso opposto dall’Amministrazione finanziaria ad una società inglese relativamente al credito di imposta richiesto per dividendi dalla stessa ricevuti da una società italiana. Infatti, sulla base della vigente convenzione contro le doppie imposizioni in essere tra Italia e Gran Bretagna, la nozione di “beneficiario” non può limitarsi ad una definizione solo formalistica – ossia di un soggetto che, residente all’estero e ivi soggetto a imposizione, riceve i dividendi – ma richiede un *quid pluris*, rappresentato dall’essere tale soggetto anche colui che ha l’effettiva disponibilità giuridica ed economica dei dividendi stessi.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

“Il *patent box* nei gruppi di imprese: il caso dei *development cost contribution agreements*” di D. AVOLIO e A. EUFEMI, ne Il fisco 22/2016, pag. 2135.

Gli AA. esaminano i chiarimenti della circolare n. 11/E/2016 con particolare riguardo alle modalità di applicazione del regime di *Patent Box* nel contesto dei gruppi di imprese.

Costi infragruppo e applicazione del *mark-up*

Viene evidenziato quanto chiarito dalla circolare riguardo alla rilevanza dei costi “qualificati” per attività di ricerca e sviluppo riaddebitati all’impresa da altra società del Gruppo, ancorché il *Final Report* dell’*Action 5* dell’OCSE potrebbe legittimare il riconoscimento dell’agevolazione solo per i costi di ricerca e sviluppo sostenuti direttamente dal soggetto che chiede l’agevolazione; dai costi riaddebitati va comunque sottratto l’eventuale margine di intermediazione applicato.

Patent Box e CCA

Gli AA. evidenziano i criteri indicati dalla circolare n. 11/E, in merito agli accordi per la ripartizione dei costi (CCA), ai quali sono connesse particolari modalità di calcolo del *nexus*. Dopo aver descritto il meccanismo di “funzionamento” di tali accordi, viene evidenziato quanto la circolare chiarisce, sulla base dell’art. 9 del decreto attuativo il quale stabilisce che tra i costi “qualificati”, da includere in misura piena al numeratore del rapporto, rientrano anche i costi afferenti alle attività di ricerca e sviluppo sostenuti (direttamente) dal beneficiario di un accordo per la ripartizione dei costi, almeno fino a concorrenza dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi di cui al comma 2 del citato articolo.

Particolari approfondimenti gli AA. svolgono per i casi di uscita ed entrata dal CCA e *outsourcing* di servizi. (CLP)

“Perdita da *intangibile* e minusvalenza da sua cessione nel regime di *patent box*: spunti controcorrente” di P.L. CARDELLA, in Rass. Trib. 2/2016, pag. 360.

L'utilizzazione economica di un bene immateriale potrebbe risultare, per varie ragioni, non profittevole dal momento che il ciclo di sfruttamento dell'*asset* potrebbe essere caratterizzato da uno o più risultati reddituali di segno negativo che potrebbero fare emergere una minusvalenza patrimoniale. In questi casi non viene, pertanto, prodotta materia imponibile da (de)tassare e ciò provoca ripercussioni sul meccanismo applicativo del *patent box*, totalmente trascurate sia dalla normativa primaria (L. n. 190/2014) che dal successivo decreto ministeriale del 30 luglio 2015, recante disposizioni di attuazione, che quindi non consentono di ritenere percorribile la via che conduce a riconoscere l'operatività di un qualsivoglia meccanismo di recupero delle perdite derivanti dallo sfruttamento degli *intangibile*. Pertanto, con riferimento ai citati profili, il quadro di riferimento è rimasto oggettivamente lacunoso dstando non poco smarrimento tra gli operatori interessati alla fruizione di un regime di particolare favore. Su tali basi l'Agenzia delle Entrate ha ravvisato l'opportunità di ricostruire “in via interpretativa” il regime della perdita derivante dallo sfruttamento economico del bene immateriale e con la Circolare 36/E del 1° dicembre 2015, guardando ad esperienze maturate in altri Paesi dotati di analoghi regimi di detassazione del reddito derivante dallo sfruttamento della proprietà intellettuale, ha individuato una soluzione che, sebbene animata da lodevoli propositi, risulta priva di fondamento normativo. Infatti, l'Agenzia ha preso indirettamente posizione sull'(in)applicabilità, nel caso di specie, dei limiti di cui all'art. 83 del TUIR chiarendo che, laddove le modalità di determinazione dell'agevolazione portino all'emersione di un risultato negativo, tale risultato concorrerà in modo ordinario, e quindi nella sua interezza, alla formazione del risultato di periodo e ciò in conseguenza del fatto che “i componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale concorrono [...] in modo ordinario alla determinazione del reddito d'impresa di periodo anche quando non venga operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione”. In conclusione, la persistenza di alcuni profili di incertezza circa le modalità di impiego della perdita da sfruttamento dell'*intangibile* può, almeno in linea teorica, frenare l'esercizio delle opzioni inducendo gli operatori a preferire, soprattutto laddove si preveda un ritorno lento dell'investimento in attività di ricerca e sviluppo, l'applicazione del regime ordinario. Il legislatore dovrebbe, pertanto, individuare un modello che consenta un impiego autonomo della perdita derivante dallo sfruttamento degli *intangibile*, guardando ai modelli implementati negli Stati europei che già adottano regimi di *patent box*: si potrebbe pensare ad un modello basato sulla segregazione o fondato sul *recapture* per garantire un'adeguata considerazione delle perdite da *intangibile* ed evitare, al contempo, forme di commistione tra la gestione ordinaria e quella detassata.(EF)

“Credito R&S e regime Patent Box: due facce (diverse) della stessa medaglia” di G.M. COMMITTERI e M. SEBASTIANELLI, ne Il fisco 20/2016, pag. 1915.

Partendo dalla premessa che il regime del c.d. *Patent box* e il credito di imposta per gli investimenti in attività di ricerca sono cumulabili, gli AA. evidenziano sia le differenze che gli aspetti comuni, delineando da ultimo i tratti caratteristici delle spese che assumono rilevanza nelle due agevolazioni.

Una delle differenze – conseguenza diretta della diversa struttura delle agevolazioni – e che le spese agevolabili ai fini del *tax credit* non debbono necessariamente sfociare nella realizzazione o nell'acquisto di uno specifico *intangibile*.

Viceversa, per la *Patent box*, laddove non sia un bene immateriale, il beneficio non spetta.

Tra i punti di contatto fra le due discipline gli AA. segnalano che sia i costi che concorrono a formare la base imponibile per il *tax credit*, sia quelli che concorrono alla costruzione del *nexus ratio*, rilevano in base al criterio di competenza.

Viene ripreso un aspetto già trattato nella circolare sulla *patent box* e cioè che i costi che rilevano ai fini della definizione del *nexus ratio* sono qualitativamente diversi da quelli che concorrono alla determinazione del reddito agevolabile.

Attesa la diversa rilevanza dei costi nelle due normative una prima differenza sostanziale è l'assenza di un limite minimo quantitativo.

In un caso, infatti, l'importo delle spese è base imponibile per il calcolo del *tax credit*, nell'altro costituisce prerequisite per fruire della detassazione ma non rileva dal punto di vista quantitativo. Inoltre, ai fini del *Patent box*, rilevano le spese di ricerca e sviluppo sostenute nell'esercizio per il quale si richiede il beneficio, nonché nei tre esercizi precedenti.

Per fruire del regime *Patent box* risulta non necessario avere costi eleggibili nel periodo in cui si beneficia dell'agevolazione, purché il contribuente li abbia sostenuti nel triennio precedente.

Viene evidenziato inoltre come la definizione di ricerca e sviluppo nell'ambito del *Patent box* sia molto più ampia di quella prevista per il credito ricerca e sviluppo. (EM)

“Patent box e tutela giurisdizionale”, di E. DELLA VALLE, ne Il fisco 20/2016, pag. 1907.

Alla luce della giurisprudenza di legittimità che, al fine di estendere il più possibile la tutela giurisdizionale del contribuente nei confronti degli atti delle Amministrazioni fiscali (statali e locali), ha qualificato come avvisi di accertamento e/o di liquidazione tutti gli atti con cui l'Amministrazione comunicò al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, anche quando tale comunicazione non abbia la forma autoritativa di uno dei provvedimenti espressamente impugnabili, l'A. sostiene che il “processo verbale” che certifica il mancato accordo circa le dimensioni del contributo economico riferibile all'intangibile soggetto ad utilizzo diretto sia riconducibile tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. Sul tema si è già pronunciata la dottrina. Del medesimo orientamento dell'A. è M. Leo (*Patent Box* alla ricerca di regole certe, in Il fisco, n.1/2016, pag.9 ss), invece, per la non impugnabilità del verbale di mancato accordo è G. Ferranti (*Il ruling* per il *Patent Box*: le questioni da chiarire in Il fisco, n. 14/2016) a causa della natura negoziale della procedura di *ruling* internazionale, che sfocerebbe, sostanzialmente, in un accordo di carattere transattivo. L'A. esamina anche il caso di rigetto dell'istanza di *ruling* da parte dell'Ufficio da effettuarsi entro trenta giorni dal ricevimento, qualora siano carenti gli elementi essenziali stabiliti dal provvedimento direttoriale. Il rigetto dell'istanza è comunicato con provvedimento motivato, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. Secondo l'A. anche detto provvedimento di rigetto può essere autonomamente impugnato dato che va a precludere l'accesso al regime di *Patent Box*. (CLP)

“Problemi ancora aperti su maggiorazione degli ammortamenti e canoni di *leasing*”, di G. FERRANTI, in Corr. Trib., 27/2016, pag. 2613.

Assonime, nell'ambito della circolare n. 17 del 14 giugno 2016, ha esaminato i chiarimenti forniti dall'Ade nella circolare 23/2016, in merito all'agevolazione per gli investimenti in beni strumentali nuovi acquisiti, in proprietà o in *leasing*, dai soggetti titolari di reddito d'impresa e dagli esercenti arti e professioni nel periodo dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, prevista dall'art. 1, commi da 91 a 94, della L. 208/2015 (Legge di stabilità 2016).

Tale agevolazione consiste nella maggiorazione del 40% del costo fiscalmente riconosciuto di tali beni e si applica ai soli fini delle imposte sui redditi. Come sostenuto anche nella ns. Circ. n. 1/2016, l'Ade ha precisato che la norma non produce effetti ai fini dell'IRAP neanche nei confronti dei soggetti che determinano la base imponibile del tributo secondo i criteri stabiliti per le imposte sui redditi, come ad esempio quelli che applicano le disposizioni di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. 446/97. Inoltre, per espressa previsione normativa, la maggiorazione del 40% non incide né sul valore dei beni strumentali, né sulle quote di ammortamento e sui canoni di *leasing* rilevanti ai fini dell'elaborazione e del calcolo degli studi di settore.

Tra i beni agevolati rientrano tutti quelli materiali ammortizzabili diversi dai fabbricati e costruzioni, dai beni con coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5% e dagli altri indicati in un allegato alla legge (conduttore e condotte, materiale rotabile, ferroviario e tranviario e aerei equipaggiati).

Nella circolare sopra citata Assonime analizza alcune problematiche rimaste ancora aperte, ed in particolare: i) le modalità di applicazione per le imprese che esercitano le attività regolate di cui all'art. 102-bis del TUIR, per quelle che effettuano gli ammortamenti finanziari e per quelle che

applicano i principi contabili internazionali; ii) la determinazione del costo del bene agevolabile; iii) le conseguenze della mancata fruizione del beneficio nel periodo d'imposta di competenza.

In merito all'ambito soggettivo, Assonime evidenzia che, con riferimento ai beni strumentali utilizzati in alcune attività regolate (*ex art. 102-bis del TUIR*) e ai beni gratuitamente devolvibili (*ex art. 104 del TUIR*), non è chiaro se ai fini dell'individuazione dei beni strumentali agevolati si debba far riferimento ai c.d. coefficienti tabellari oppure ai coefficienti di ammortamento derivanti dall'applicazione dei regimi di cui agli artt. 102-*bis* e 104 del TUIR. Infatti, i beni strumentali indicati dall'art. 102-*bis* sono ammortizzati non sulla base dei c.d. coefficienti tabellari bensì *"in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo dei beni per la durata delle rispettive vite utili così come determinate ai fini tariffari"* dalle competenti autorità (c.d. coefficienti tariffari).

Per i beni gratuitamente devolvibili, invece, l'impresa in concessione può scegliere fra l'ammortamento tecnico e quello c.d. finanziario e, in quest'ultimo caso, il coefficiente di ammortamento (finanziario) è determinato dividendo il costo del bene strumentale per la durata della relativa concessione.

Secondo Assonime, ed in carenza di indicazione specifiche dell'Ade, stando al tenore letterale della norma e in assenza di specifiche disposizioni normative di senso contrario, al fine di verificare se tali beni rientrano o meno nell'ambito applicativo della disciplina in esame, occorre porre attenzione ai coefficienti tabellari di cui al DM 31/12/88. Se si facesse riferimento ai c.d. coefficienti tariffari di cui all'art. 102-*bis* i beni strumentali in esame risulterebbero avere in molti casi una vita "fiscale" più lunga di quella necessari ai fini dell'applicazione della norma in oggetto - e cioè con un coefficiente inferiore al 6,5% - e risulterebbero, dunque, di fatto esclusi dall'agevolazione. Stesso discorso vale per i beni soggetti ad ammortamento finanziario, per i quali dovrebbero valere i coefficienti dell'ammortamento tecnico.

Con riferimento ai beni in *leasing* oggetto dell'agevolazione l'Ade riprende una tesi già esposta in passato secondo cui sarebbe necessaria l'indicazione nel contratto dell'opzione di acquisto finale del bene, in quanto l'agevolazione compete solo per i leasing c.d. finanziari (in cui è presente l'opzione finale di acquisto del bene) e non per quelli operativi (in cui l'utilizzatore non ha diritto di riscattare i beni alla fine del contratto). Assonime aveva già criticato in passato questa impostazione sostenendo che per i soggetti IAS / IFRS la classificazione di un *leasing* come finanziario o operativo dipende dalla sostanza dell'operazione piuttosto che dalla forma del contratto. L'Ade richiedendo la presenza della clausola finale di riscatto cerca probabilmente di assicurare un trattamento equivalente per imprese IAS e non IAS.

Con riferimento alla quantificazione del costo del bene agevolabile, l'Ade affronta il caso dei contributi in conto impianti, sostenendo che il costo è assunto al netto di eventuali contributi ricevuti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi. L'Assonime ha sollevato qualche perplessità in merito al fatto che risultano maggiormente incentivati i soggetti che ricevono per l'investimento in beni strumentali contributi fiscalmente non imponibili rispetto a quelli che, invece, a fronte del medesimo investimento, rimangono incisi di un onere maggiore rappresentato dalla tassazione del contributo ricevuto.

Con riferimento all'utilizzo dell'agevolazione, l'Ade, nella circ. 23/E, ha precisato che "qualora in un periodo d'imposta si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi". Pertanto, la quota di super-ammortamento non dedotta in un esercizio non potrà né essere aggiunta a quella spettante negli esercizi successivi, né essere fruita in coda, cioè dopo la fine del periodo di ammortamento. A parere di Assonime rimane in ogni caso ferma la possibilità di "recuperare" l'importo non dedotto presentando una dichiarazione integrativa a favore entro l'anno successivo o un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del DPR 602/73. (WR)

"Patent box: la necessaria convergenza tra concetti aziendalistici e fiscali sul reddito attribuibile ai beni immateriali", di E. FUSA, ne Il fisco 21/2016, pag. 2030.

Nell'articolo sono evidenziate le metodologie individuate dall'Agenzia delle entrate (vd. circolare n. 11/E del 7 aprile 2016) e dal decreto 30 luglio 2015 per determinare il contributo economico del bene immateriale ai fini del calcolo del beneficio fiscale ottenibile attraverso il *Patent box*: si tratta

delle metodologie indicate dagli standard internazionali elaborati dall'OCSE, con particolare riferimento alle Linee Guida in materia di prezzi di trasferimento per la valutazione degli *intangibles* e del reddito derivante dal loro utilizzo, con una particolare preferenza per il metodo CUP (*Comparable Uncontrolled Price*) o, in caso di sua impossibile applicazione, del *Profit Split Method*.

Pur se è certamente ragionevole il rimando fiscale alle metodologie OCSE volte a definire il "Valore normale" del bene immateriale ai fini delle verifiche sui prezzi di trasferimento, viene evidenziato che nessun riferimento è fatto alla dottrina aziendalistica, stante evidentemente il timore attribuibile al *judgment* ed alle possibili incertezze presenti nelle stime aziendalistiche che potrebbero rendere il valore inaccettabile ai fini fiscali.

Tuttavia se si parte dal considerare la sostanza che deve caratterizzare la stima del valore dei beni intangibili si potrebbero rilevare, ad avviso dell'A., alcune affinità tra le indicazioni fiscali e quelle aziendalistiche che, se adeguatamente sviluppate, non potrebbero che dare risultati positivi indipendentemente dai motivi per i quali il contributo attribuibile al bene intangibile viene determinato.

Nell'articolo vengono esaminati gli aspetti aziendalistici sulla determinazione del valore degli intangibili (informazioni, brevetti, diritti d'autore, marchi registrati, *know-how* tecnico e organizzativo, ecc.), come valore di mercato (in termini di prezzo di scambio) o come valore economico visto come contributo alla produzione del reddito nel tempo.

Vengono quindi indicati i principali metodi seguendo le indicazioni della dottrina aziendalistica e quelle fornite dall'Agenzia delle entrate per poi considerarne le possibili affinità. Tale approfondimento, ad avviso dell'A., potrebbe portare a un miglioramento nella determinazione dello stesso valore, sia per i fini dell'agevolazione fiscale sia per la determinazione del valore dei beni intangibili in generale. (CLP)

"Credito d'imposta ricerca e sviluppo ammesso anche per attività commissionate ad imprese del gruppo" di A. SACRESTANO, in Corr. Trib. 1738.

La circolare dell'Agenzia ha sciolto ogni perplessità in ordine all'ammissibilità, ai fini del credito d'imposta "ricerca e sviluppo", delle spese di ricerca "*infra* gruppo", nonché sulle concrete modalità di determinazione del beneficio spettante.

In particolare, viene precisato che i costi sostenuti per la ricerca commissionata nell'ambito del gruppo, esclusi, come tali, dai costi per ricerca "*extra muros*" meritevoli dell'aliquota "maggiorata", possono assumere, comunque, rilevanza ai fini dell'agevolazione come costi di ricerca "interna" o "*intra muros*". Tali costi, adeguatamente documentati, possono essere assunti dalla società committente la ricerca come se le relative attività di ricerca fossero realizzate all'interno della stessa impresa committente. Ai fini della corretta determinazione del credito d'imposta, nonché dei successivi controlli, l'impresa committente dovrà avere cura di acquisire dalla società commissionaria il dettaglio dei costi sostenuti supportati da adeguata documentazione.

Nel caso di ricerca commissionata "*extra muros*", non si ritiene necessario che l'impresa che svolge su commissione attività di ricerca abbia la predetta attività nel proprio oggetto sociale, né che si serva di personale altamente qualificato. Si ritiene invece necessario che l'impegno assunto su commissione sia coerente con l'attività effettivamente svolta dal commissionario. In ogni caso, i costi relativi alla ricerca contrattuale sono considerati ammissibili, nella misura congrua e pertinente, purché i risultati di tale ricerca siano acquisiti nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione.

L'Agenzia non affronta le ipotesi in cui i soggetti destinatari dell'agevolazione siano coinvolti in operazioni straordinarie, quali, per esempio, fusioni, scissioni, conferimenti d'azienda. Ciò, sia per quanto concerne la determinazione della media di riferimento, sia per quanto riguarda l'attribuzione delle spese suscettibili di essere agevolate ai soggetti coinvolti in tali operazioni. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Agevolazioni – Società consortili – Attività lucrativa – Natura accessoria rispetto a quella mutualistica.

Cass., sez. trib. 14 giugno 2016, n. 12191, nel sito web www.eutekne.it.

Secondo la Cassazione le società consortili possono svolgere anche un'attività lucrativa, con alcune limitazioni.

Tale conclusione deriva da una lettura *a contrariis* delle disposizioni che, prevedendo il divieto di distribuzione di utili quale clausola da inserire nello Statuto delle società consortili, ammettono che tali utili possono essere realizzati dalle medesime società.

La limitazione sembrerebbe costituita dalla natura accessoria che l'attività lucrativa deve mantenere rispetto a quella mutualistica, atteso che l'intento di conseguire un indebito risparmio fiscale sarebbe presumibile laddove lo scopo mutualistico risulti residuale.

Conseguente vengono affermati i seguenti principi di diritto: la causa consortile non è ostativa allo svolgimento, da parte della società consortile, di una distinta attività commerciale con scopo di lucro. Costituisce questione di merito l'accertamento in ordine ai rapporti intercorsi tra la società consortile e la consorziata nell'assegnazione dei lavori o servizi ai singoli consorziati e nella esecuzione delle commesse. Nel caso di differenza tra quanto fatturato dalla società consortile al terzo committente e quanto alla prima fatturato dal consorziato, nel rispetto dei principi di certezza, effettività, inerenza e competenza, costituisce onere del consorziato fornire la prova che tale differenza non sia costituita da ricavi, o che la stessa corrisponda a provvigioni o servizi resi dal consorzio al terzo.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi – Classificazione dei redditi – Indennità risarcitorie – Reintegrazione di un reddito mancato – Imponibilità – Sussistenza – Riparazione in pregiudizio non di natura reddituale – Imponibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 6 maggio 2016, n. 9180, ne Il fisco 22/2016, pag. 2195.

In tema di imposte sui redditi, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi, mentre non costituiscono reddito imponibile nell'ipotesi in cui esse tendano a riparare un pregiudizio di natura diversa.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Esterovestizione e credito per imposte assolute nello Stato estero” di G. ROLLE e P. DRAGONE, in Fisc. e comm. int. 6/2016, pag. 5.

Gli AA. prendono spunto dalla recente sentenza della Corte di Cassazione, la n. 8196 del 22 aprile 2015, per approfondire il tema della residenza delle società di capitali e di quello dell'esterovestizione. Tale sentenza ha escluso sia la configurabilità della doppia residenza ai fini convenzionali sia il riconoscimento del credito per le imposte assolute nello Stato estero.

La controversia attiene al rinvenimento presso la sede di una società italiana di documentazione contabile di pertinenza di una società statunitense, con sede legale a New York, sufficiente, per la Cassazione, a dimostrare l'effettiva gestione in Italia.

La residenza fiscale delle società di capitali nella disciplina italiana

Gli AA. esaminano in primo luogo il requisito della residenza fiscale delle società di capitali nella disciplina italiana, ai sensi dell'art. 73, comma 3, del TUIR, che, ai fini dell'imposta sul reddito considera fiscalmente residente la società che per la maggior parte del periodo d'imposta ha avuto: la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Essi approfondiscono in particolare il criterio della “sede dell'amministrazione”, evidenziando che il relativo significato è stato oggetto di studio nell'ambito del diritto civile (vd., in particolare la nozione di sede effettiva contenuta nell'art. 46, comma 2, del c.c.), del diritto privato internazionale (vd., in particolare la nozione di sede dell'amministrazione contenuta nell'art. 25 della legge n. 218/1995) e della normativa fiscale, concludendo che si tratta di una nozione sostanzialmente unitaria (si vedano le note che recano numerosi riferimenti dottrinari).

Nell'ambito del diritto internazionale privato la dottrina ritiene che la sede dell'amministrazione coincide con il luogo ove viene svolta l'attività di gestione amministrativa, nel senso di alta direzione dell'impresa in cui vengono assunte le decisioni chiave e si determinano le strategie dell'impresa, a prescindere sia dalla mera attribuzione formale, ed eventualmente fittizia, del potere di amministrare a determinati soggetti sia dal luogo in cui si svolgono (solo formalmente) le riunioni del consiglio di amministrazione.

Secondo parte della dottrina, l'attività svolta dal *top management* assume un ruolo sussidiario rispetto al criterio primario che si riferisce all'attività degli amministratori nel senso che è irrilevante il luogo della mera esecuzione delle delibere del consiglio. In sostanza qualora il *top management* elabori e attui in termini gestionali le direttive del consiglio in luogo diverso da quello individuato in base al criterio primario, tale secondo criterio (ovvero il luogo in cui il CdA elabora le proprie direttive) determina la sede dell'amministrazione della società.

Secondo altra dottrina, la sede dell'amministrazione dovrebbe essere radicata nel luogo in cui si provvede alla gestione concreta dell'ente (ovvero nel territorio in cui si concludono i contratti che riguardano l'ente, si affrontano i problemi che riguardano il processo produttivo, si assume o si licenzia il personale, si accendono i finanziamenti, ecc.).

Altra questione rilevante attiene all'intreccio tra l'attività di direzione e coordinamento di una società facente parte di un gruppo e la sede dell'amministrazione di questa, ovvero il tema se e in quali circostanze l'esercizio di tale prerogativa da parte della capogruppo attragga presso di se la sede dell'amministrazione della controllata.

Gli AA., dopo aver esaminato la portata dell'attività di direzione e coordinamento, peraltro non categorizzata dal legislatore, ritengono che l'esercizio di tale attività da parte della capogruppo, pur potendo privare gli amministratori della società coordinata e diretta del potere c.d. di alta amministrazione, non dovrebbe comportare l'insorgenza della “sede dell'amministrazione” della controllata presso la sede della società controllante solo fino al punto in cui tale attività non comporti un'espropriazione dell'autonomia gestionale della società subordinata.

Viene rilevato che l'Agenzia delle entrate ha fatto solo un cenno a tale problematica, che appare risolta nei termini proposti dalla dottrina, in una risposta inviata alla Commissione Europea, nota

prot. n. 39678 del 19 marzo 2010, nell'ambito della procedura *UE-Pilot* relativa all'applicazione della presunzione di residenza contenuta nell'art. 73, comma 5-*bis*, del TUIR, in cui ha ritenuto che "le funzioni di coordinamento e di indirizzo svolte dalla controllante sono mantenute distinte dagli atti di concreta amministrazione specificamente riferiti alla *mission* della società".

Quanto al terzo criterio individuato dall'art. 73, comma 4, del TUIR, identificabile nel luogo ove è svolto l'oggetto principale della società, gli AA. rilevano che in linea di principio la dottrina è concorde nel considerare che il criterio dell'oggetto principale non individua il luogo dove si forma la volontà sociale (che coincide con la sede dell'amministrazione) ma quello in cui essa trova attuazione concreta.

Il criterio convenzionale e la "tie-breaker rule" nella convenzione Italia-Stati Uniti del 1984

L'indagine condotta dalla Cassazione in merito ai criteri di individuazione della residenza societaria nella sentenza indicata in premessa è interamente incentrata sulla legislazione italiana e non hanno trovato accoglimento le osservazioni della società interessata in merito alla contemporanea configurabilità della residenza fiscale negli Stati Uniti ed al conseguente assolvimento delle imposte sui redditi previste dalla disciplina locale. Tale conclusione sembra incompatibile con la Convenzione Italia-Stati Uniti del 1984, in vigore all'epoca dei fatti (vd. art. 4, paragrafo 1) che avrebbe invece consentito di riconoscere la residenza anche negli Stati Uniti.

Riquilibrificazione della residenza e credito per le imposte assolte all'estero

La sentenza inoltre ha respinto le istanze volte ad ottenere il riconoscimento del credito per le imposte assolte negli Stati Uniti in base alla normativa locale, perché ha dato rilevanza alle disposizioni procedurali della normativa interna rispetto a quelle sostanziali previste dalla normativa convenzionale.

Gli AA. non condividono tale conclusione alla luce dei più recenti orientamenti della giurisprudenza costituzionale in merito al rapporto tra convenzioni e norme interne, che ha natura gerarchica e che in quanto tale sembra dover prescindere dalla natura sostanziale o procedurale delle norme interne. (GDA)

"Disciplina CFC a geometria variabile", di R. BELLOTTI e S. QUARANTINI, ne Il fisco 25/2016, pag. 2462.

Gli AA., dopo aver illustrato sinteticamente la normativa fiscale in materia di *Controlled Foreign Companies*, si soffermano sulle novità apportate dalla Legge 28 dicembre 2015, n. 208 ("Legge di stabilità 2016") a tale disciplina, evidenziandone i principali effetti e le problematiche che ne scaturiscono. Il c. 142 dell'art. 1 della Legge di stabilità ha, infatti, modificato ulteriormente la disciplina delle CFC, trasformando integralmente il criterio di individuazione dei Paesi a regime fiscale privilegiato e sopprimendo definitivamente le tre categorie di liste sinora previste dal D.M. 21 novembre 2001 (c.d. *black list*). Il nuovo sistema si fonda esclusivamente sul confronto fra il livello nominale di tassazione di ciascun Paese estero con quello italiano. Attualmente, come disposto dal modificato comma 4 dell'art. 167 del TUIR, "i regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia". Questo potrebbe comportare che all'interno di uno Stato, coesistano sia regimi fiscali ordinari che non comportano l'applicazione della disciplina CFC, che regimi privilegiati per i quali scatta l'imputazione del reddito in capo alla controllante per effetto dell'art. 167, c. 1. In sostanza la Legge di stabilità per il 2016 registra il tramonto del criterio dell'adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti, in funzione del livello nominale di imposizione che nel frattempo si era imposto anche in sede OCSE. Sebbene la norma previgente non fosse di immediata intuizione (per via dei numerosi Paesi facenti parte dell'elenco nonché a causa dell'esistenza di diverse liste che dovevano essere considerate), tale sistema lasciava poco spazio a valutazioni soggettive da parte del contribuente. E' evidente che rispetto al passato l'applicazione della norma è più complessa in quanto bisogna a tutti gli effetti valutare il "regime fiscale" che potrebbe subire sensibili modifiche nel tempo. Secondo gli AA., se da un lato è sicuramente apprezzabile il tentativo di semplificazione che ha mosso il legislatore, in quanto la nuova impostazione consente di individuare in modo "automatico" i territori paradisiaci al susseguirsi dell'evoluzione normativa interna, dall'altro sono altrettanto evidenti le problematiche connesse alla nuova disciplina, che non solo si fonda su di un criterio solo in apparenza

intelligibile, ma soprattutto richiede ai contribuenti l'avvio di una costante attività di monitoraggio. Come anticipato, dopo l'approfondimento delle disposizioni attualmente in vigore, gli AA. hanno sottolineato le lacune ed evidenziato le problematiche operative che possono scaturire dalle difficoltà connesse alla necessità di individuare l'ambito territoriale della nuova disciplina CFC o con riferimento alle incertezze attuative, legate innanzitutto all'inedita nozione di "livello nominale di tassazione". Considerano, altresì, elevato il rischio che il nuovo impianto normativo, così come strutturato, potrebbe dar luogo a possibili arbitraggi da parte dei contribuenti desiderosi di allocare i propri asset in Paesi la cui tassazione è soltanto nominalmente non agevolata. Alla luce delle osservazioni fatte, si ritiene inevitabile un intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate che chiarisca le questioni dubbie. (EF)

"Il "restyling" della stabile organizzazione italiana di soggetti non residenti" di M. PENNESI e G. GALLUCCI, in Corr. Trib. 22/2016, pag. 1723.

Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n. 147/2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione), che ha tentato di riordinare e ridefinire l'impianto normativo afferente alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, hanno affrontato e tentato di risolvere i numerosi temi che da tempo attendevano un intervento normativo. Purtroppo, come prevedibile, sono sorte alcune incertezze interpretative e difficoltà applicative da valutare soprattutto in sede di predisposizione dei modelli dichiarativi. Le più significative novità hanno riguardato, in particolare: (i) l'eliminazione della c.d. "forza di attrazione", per cui non è ipotizzabile una commistione tra i redditi imputabili ad un soggetto non residente ed i redditi conseguiti per il mezzo di una SO presente nel territorio dello Stato; (ii) la determinazione del reddito della SO, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, sulla base di un rendiconto economico e patrimoniale da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche; (iii) il richiamo normativo ai principi OCSE in tema di determinazione del fondo di dotazione, che secondo quanto previsto dal citato Decreto debba essere congruo ai fini fiscali della stabile e determinato in conformità ai criteri OCSE, ossia tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati. Questa nuova disciplina del fondo di dotazione, sembrerebbe che abbia portata retroattiva e possa comportare rettifiche dei precedenti imponibili alla luce delle nuove modalità di calcolo; (iv) la codificazione del principio del "*functionally separate entity approach*" e (v) l'applicazione delle regole di "*transfer price*" agli "*internal dealings*". (EF)

"Transfer pricing applicabile ai finanziamenti infruttiferi infragruppo. Il revirement della Cassazione" di S. TRETTEL, in La gest. Straord. Impr. 3/2016, pag. 128.

L'A. commenta la sentenza della Corte di Cassazione n. 7493 del 15 aprile 2016, con la quale la Suprema Corte ha ritenuto erroneo l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale la pattuizione di infruttuosità del finanziamento erogato ad un'impresa estera appartenente al medesimo gruppo della mutuante (qualificato dalla società come versamento infruttifero, in conto futuro aumento di capitale) vale ad escludere l'operatività della disposizione sul *transfer pricing*, ritenendo pertanto legittima l'inclusione nella base imponibile degli interessi nella misura che sarebbe stata pattuita tra contraenti indipendenti.

A tale conclusione il collegio giunge prospettando anche le irragionevoli conclusioni alle quali si presterebbe il diverso approccio, fatto proprio dalla stessa Corte (seppur diversamente composta) con le sentenze n. 27087 del 19 dicembre 2014 e n. 15005 del 17 luglio 2015.

L'A. dopo aver descritto dettagliatamente sia l'accertamento dell'ufficio sia le varie fasi giurisdizionali che ne sono seguite, evidenzia l'abnorme danno, ulteriore rispetto alle imposte (IRPEG e ILOR) e le sanzioni, costituito dagli interessi passivi subiti riferiti ad almeno un ventennio (tanto è durata la vicenda!).

Riflessioni di preoccupazione riguardano la qualificazione delle erogazioni effettuate a controllate non residenti, che è stato elemento di contrasto tra contribuente e Amministrazione finanziaria che ha ritenuto tali erogazioni quali prestiti (addirittura onerosi) e non versamento infruttifero, con l'effetto di rendere applicabile la disciplina sul valore normale, sebbene la distinzione tra l'una e l'altra tipologia di dazione è da tempo immemore riposta in circostanze suscettibili di valutazione

obiettiva (il diritto al rimborso o meno vantato dall'erogante) al punto da doverne dare coerente rappresentazione in bilancio, quale credito o quale incremento del costo della partecipazione detenuta.

Altro elemento di sconcerto evidenziato è rappresentato dall'impossibilità di individuare sul tema un orientamento costante: dalla lettura della sentenza, infatti, si evince come gli stessi giudici citino recenti pronunce di legittimità di contrario avviso per disconoscerne la valenza.

In conclusione l'A., dopo aver posto il dubbio che la lettura imposta al fenomeno dai Supremi Giudici possa costituire ipotesi di violazione della libertà di stabilimento, rileva che l'accaduto porta purtroppo a ridimensionare le aspettative connesse con la prossima (e da tanti auspicata) attuazione e diffusione dell'istituto dell'adempimento collaborativo, fondato su un rivoluzionario cambio di mentalità nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, chiedendosi, in presenza di siffatte dinamiche giurisprudenziali, fino a che punto un contribuente può serenamente sostenere di riuscire ad individuare e gestire il rischio fiscale connesso con la dotazione finanziaria assicurata ad una controllata estera. (GDA)

Prassi Amministrativa

Disciplina delle *controlled foreign companies* – Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata – Trattamento degli utili provenienti da tali Paesi – Disciplina del credito d'imposta estero – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2016, n. 35/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia esamina in modo organico la disciplina CFC, alla luce delle modifiche apportate dalla L. 190/2014, dal D.Lgs. 147/2015 in materia di internazionalizzazione e da ultima, dalla L. 208/2015 (legge di stabilità 2016). Le ultime novità normative, infatti, hanno comportato importanti implicazioni, sia ai fini del regime di tassazione per trasparenza dei redditi prodotti dalle società controllate, sia ai fini della tassazione degli utili provenienti dai cosiddetti paradisi fiscali.

La Circolare fornisce chiarimenti in merito ai criteri di individuazione dei regimi fiscali privilegiati a partire dal primo gennaio 2016, ora basati esclusivamente sul livello nominale di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia e non più sul sistema formale di inclusione di un Paese nella *black list*, illustrando anche i criteri valevoli fino al periodo d'imposta 2014 e per il periodo d'imposta 2015. Al riguardo, l'esclusione degli Stati membri dell'Unione Europea o dello Spazio Economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni dalla nozione di regimi fiscali privilegiati, prevista dalla legge di Stabilità 2016, è stata estesa in via interpretativa anche all'esercizio 2015. Inoltre, vengono illustrati gli effetti dell'abrogazione dell'art. 168-bis del TUIR.

Per effetto delle novità introdotte dal D.Lgs. 147/2015, ai fini della determinazione del reddito imponibile della CFC, si applicano le norme che presiedono alla determinazione del reddito complessivo delle imprese residenti, a prescindere dalla loro collocazione all'interno del TUIR o in provvedimenti normativi speciali, con l'eccezione dell'art. 86 comma 4 del TUIR in tema di rateizzazione delle plusvalenze.

Secondo quanto chiarito dalla Circolare si applica anche il complesso di disposizioni, estranee al TUIR, che disciplinano la determinazione del reddito di impresa della CFC.

Pertanto, oltre alla rilevanza della disciplina delle società di comodo, è possibile applicare al reddito della partecipata estera l'ACE.

La Circolare precisa inoltre che non si deve ricorrere a strumenti presuntivi di determinazione del reddito, quali i parametri e gli studi di settore; e che occorre comunque seguire le regole IRES, anche se la partecipata è una società di persone o una *partnership*, in quanto a norma dell'art. 73 comma 1 lett. d) del TUIR le società ed enti esteri sono in ogni caso soggetti IRES.

La Circolare ha, tra l'altro, analizzato alcuni aspetti legati all'abrogazione del regime CFC per le società collegate ("vecchio" art. 168 del TUIR), decorrente dal periodo di imposta in corso al 7 ottobre 2015, ossia, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, a partire dal periodo d'imposta 2015. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate precisa che occorre fare riferimento al periodo d'imposta del socio italiano, e non a quello della collegata estera.

L'art. 8, comma 4, del D.Lgs. 147/2015 prevede un regime transitorio in base al quale, anche a seguito dell'abrogazione dell'art. 168 del TUIR, continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 3, commi 3 e 4 del DM 7 agosto 2006, n. 268; in altre parole:

- gli utili prodotti dalla collegata e tassati per trasparenza in capo al socio italiano non sono nuovamente assoggettati a tassazione al momento della loro percezione;
- le imposte eventualmente pagate all'estero a titolo definitivo dal socio residente riferibili agli utili già tassati per trasparenza costituiscono credito d'imposta nei limiti delle imposte complessivamente applicate a titolo di tassazione separata, ridotte delle somme ammesse in detrazione all'atto della tassazione per trasparenza;
- il costo della partecipazione nella società estera, già aumentato dei redditi imputati per trasparenza, è diminuito, fino a concorrenza di tali redditi, degli utili distribuiti.

A seguito dell'introduzione di nuovi criteri di individuazione dei regimi fiscali privilegiati, la Circolare adegua, in via interpretativa, la dimostrazione dell'esimente di cui al comma 5, lett. b), dell'art. 167 del TUIR. A tal fine, la mancanza di intenti o effetti elusivi, alla base dell'investimento all'estero, si considera dimostrata qualora il contribuente provi che il carico fiscale estero è almeno pari al 50 per cento della tassazione nominale italiana o della tassazione effettiva che la controllata avrebbe scontato laddove fosse stata residente in Italia. Vengono pertanto superati i chiarimenti resi nella circolare n. 51/E del 2010.

La Circolare fornisce chiarimenti anche sulla nozione di utili "provenienti" e precisa il trattamento di dividendi e plusvalenze che sono espressione di utili pregressi, dando rilevanza al criterio vigente al momento della loro percezione, che deve essere soddisfatto anche rispetto all'esercizio di maturazione dell'utile. Vengono forniti, inoltre, dettagli sui presupposti e sulle modalità applicative del credito d'imposta indiretto concesso al socio residente che abbia ottenuto la disapplicazione della CFC *rule* in base alla prima esimente.

Venuto meno l'obbligo di presentare istanza di interpello ai fini della disapplicazione della CFC *rule*, è istituito un nuovo obbligo a carico del socio controllante di segnalare nel quadro FC del Modello Unico le proprie partecipazioni CFC nei casi in cui non abbia richiesto la disapplicazione della disciplina in esame o, anche avendolo fatto, abbia ricevuto parere negativo dall'Amministrazione fiscale. Sul punto, la circolare specifica che il dichiarante sarà tenuto ad indicare solo l'utile o la perdita del periodo di esercizio della controllata estera, senza doverne rideterminare il reddito. Analogo obbligo di segnalazione in dichiarazione dei redditi è imposto nel caso di percezione di utili e plusvalenze prodotti in Paesi a regime fiscale privilegiato.

La Circolare illustra da ultimo come il decreto internazionalizzazione abbia facilitato la fruizione del credito d'imposta estero per tutti i contribuenti, a prescindere dalla tipologia di reddito/investimento effettuato all'estero. (EM)

FONDI PENSIONE

Dottrina

“Per i fondi pensione credito d'imposta a scartamento ridotto” di G. SCIFONI, in Corr. Trib. 23/2016, pag. 1805.

L'A. commenta la recente Circolare n. 14/E/2016, con cui l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito alle modalità e condizioni per la fruibilità del credito di imposta in favore degli enti privati di previdenza obbligatoria e delle forme di previdenza complementare introdotto dalla L. n. 194/2014 (Legge di stabilità 2015), quale forma di parziale mitigazione dell'inasprimento della tassazione a carico dei rendimenti finanziari realizzati o maturati da tali soggetti. L'Agenzia delle entrate ha chiarito che sono ammessi anche gli investimenti posti in essere in via indiretta per il tramite di altri strumenti finanziari, diversi da quelli espressamente menzionati dal legislatore come, per esempio, le polizze di assicurazione sulla vita "*unit linked*". La circolare ha tra l'altro precisato che, al fine della spettanza del credito di imposta, non è necessario che l'investimento nelle attività finanziarie a medio-lungo termine agevolabili, abbia ad oggetto il complesso dei redditi di natura

finanziaria realizzati in un dato periodo d'imposta, essendo sufficiente che ne venga investita anche soltanto una parte. Rilevano, inoltre, esclusivamente gli investimenti nelle categorie di attività agevolabili operati a far data dal 1° gennaio 2015, mentre negli anni successivi a quest'ultimo rilevano soltanto gli investimenti incrementali realizzati nel periodo di imposta rispetto a quello immediatamente precedente. (SG)

IRES

Prassi Amministrativa

IRES – Attività per imposte anticipate iscritte in bilancio (DTA) – Trasformazione in crediti di imposta – Modalità e termini di opzione – Determinazione e versamento canone annuo.

Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2016, n. 32/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

I soggetti che vogliono continuare ad avvalersi della trasformazione in credito d'imposta delle DTA iscritte in bilancio devono esercitare apposita opzione, irrevocabile, e pagare un canone annuo dell'1,5% entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi.

Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, l'esercizio dell'opzione deve essere effettuato entro il 1° agosto 2016.

L'opzione è irrevocabile e comporta l'obbligo del pagamento di un canone annuo fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2029.

L'aliquota per determinare il canone annuo corrisponde all'1,5 per cento della differenza tra l'ammontare delle attività per imposte anticipate e le imposte versate. Le attività per imposte anticipate iscritte in bilancio sono rappresentate dal loro valore indicato nell'apposita voce dell'attivo dello stato patrimoniale; per le imposte versate si tiene conto dell'imposta netta di periodo, anche se corrisposta mediante l'utilizzo di crediti d'imposta, di ritenute di acconto subite e di eccedenze di imposta risultanti da precedenti dichiarazioni.

Nel caso in cui la base imponibile del canone sia negativa o nulla – vale a dire quando le imposte versate sono superiori o pari alle attività per imposte anticipate, il canone non è dovuto e l'opzione può essere esercitata sempre entro il 1° agosto 2016 tramite una comunicazione da effettuare all'indirizzo di posta elettronica certificata della Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente. In caso di partecipazione al regime di consolidato nazionale, tale comunicazione è effettuata dalla consolidante e non può essere, quindi, effettuata dalle singole società consolidate.

Una volta che sia stata operata l'opzione da parte della consolidante, le imprese interessate partecipano sempre, con le proprie imposte e le proprie attività per imposte anticipate, al calcolo della base imponibile del canone annuo relativo al consolidato, anche per le annualità in cui tali imprese non dovessero presentare attività per imposte anticipate da convertire.

Con riferimento ai soggetti aderenti al regime di consolidato nazionale, l'Agenzia chiarisce che il versamento del canone o la comunicazione alla Direzione regionale competente da parte della consolidante determina l'esercizio dell'opzione per le società consolidate. Invece, nel caso di imprese che non abbiano ancora esercitato l'opzione ed entrino in un consolidato nazionale in cui un'impresa lo ha fatto, la scelta si intende effettuata anche dall'impresa che entra a far parte del nuovo consolidato, a partire dal periodo di imposta in cui quest'ultimo è efficace. (EM)

IRES – Trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta – Esercizio dell'opzione.

Prov. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2016, n. 117661, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Il provvedimento attua le disposizioni di cui all'art. 11 D.L. 3 maggio 2016, n. 59, convertito dalla L. 30 giugno 2016, n. 119, che stabiliscono che le imprese interessate alla trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate possono optare per il mantenimento dell'applicazione

di tali disposizioni anche relativamente alle attività per imposte anticipate cui non corrisponde un effettivo pagamento di imposte.

L'opzione è irrevocabile e va esercitata con il versamento del canone annuo entro il 1° agosto 2016, deducibile dalle imposte sui redditi e dall'IRAP. (EM)

IRES – Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato – Operazione di fusione per incorporazione di società estere da parte di società italiane.

Ris. Agenzia delle Entrate 5 agosto 2016, n. 69/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia ha esaminato l'applicazione dei principi del nuovo art. 166-*bis* TUIR, riguardante il trasferimento della sede in Italia nel contesto di una fusione per incorporazione.

Nonostante l'art. 166-*bis* TUIR abbia quali soggetti destinatari i soggetti che esercitano imprese commerciali, l'Agenzia precisa che possono beneficiare della disposizione tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendente dalla tipologia di attività esercitata, senza che in questo contesto si possa fare riferimento alla nozione di imprese commerciali valevole ai fini della *participation exemption*.

Con specifico riferimento alla possibilità di beneficiare dell'art. 166-*bis* del TUIR nel momento in cui il trasferimento in Italia della società estera avviene attraverso l'incorporazione nella società italiana l'Agenzia esprime parere favorevole, posto che le stesse conseguenze avrebbero potuto aversi con il trasferimento della sede della società lussemburghese in Italia e la successiva fusione per incorporazione, tra due entità ormai italiane. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Valutazioni – Costi *black list* – Mancata indicazione in dichiarazione – Dichiarazione integrativa successiva alla constatazione della violazione – Irrilevanza – Sanzione per inadempimento formale ex art. 8, comma 3-*bis*, D.Lgs. n. 471/1997 – Legittimità.

Cass., sez. trib. 6 aprile 2016, n. 6651, ne Il fisco 20/2016, pag. 1969.

La mancata indicazione separata nella dichiarazione dei redditi dei costi derivanti da operazioni intercorse con controparti appartenenti ai Paesi cd. *black list*, di cui all'art. 110, commi 10 e 11, TUIR, non può essere sanata con la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis*, del DPR n. 322/1998, anche successivamente alla contestazione della violazione. Se così non fosse, infatti, verrebbe meno l'effetto antielusivo della norma e l'efficacia stessa dei controlli. In questa ipotesi, la violazione dell'adempimento formale previsto dalla legge comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 471/1997 – introdotta dalla Legge n. 296/2006 ed applicabile anche retroattivamente – e non quella più lieve prevista dal comma 1 dello stesso articolo.

IRES – Ammortamento dei beni materiali – Spese incrementative su beni ammortizzabili – Capitalizzazione delle spese in aumento del costo del bene – Ammissibilità – Deduzione immediata entro limiti prefissati – Ammissibilità – Facoltà di scelta del contribuente – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 20 aprile 2016, n. 7885, ne Il fisco 22/2016, pag. 2167.

E' consentito all'imprenditore esercitare l'opzione tra la capitalizzazione delle spese incrementative quale aumento del costo del bene ammortizzabile, ovvero la loro deduzione immediata entro i limiti quantitativi prefissati (deduzione di importo non superiore al 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili; deduzione dell'eccedenza per quote costanti nei cinque esercizi successivi).

IRES – Valutazioni – Transfer pricing – Trasferimento di beni tra società collegate – Valutazione del rapporto di controllo – Riferimento alla nozione di controllo contenuta nel Codice civile (art. 2359 c.c.) – Sufficienza – Esclusione.

Cass., sez. trib. 22 aprile 2016, n. 8130, ne Il fisco 21/2016, pag. 2085.

Nell'ambito della disciplina fiscale sul *transfer pricing*, in assenza di una definizione generale di "controllo", non è sufficiente l'integrale richiamo all'art. 2359 c.c. Infatti, per la identificazione del soggetto nazionale cui applicare la disciplina di contrasto al fenomeno del *transfer pricing*, in presenza di una situazione di controllo, la norma usa il termine "impresa", termine che ha un'accezione più ampia di società, rispetto a quella definita dall'art. 2359 c.c. Peraltro, un concetto di controllo circoscritto a vincoli contrattuali od azionari risulterebbe troppo riduttivo e non permetterebbe di sconfinare in considerazioni di fatto di carattere meramente economico, essenziali ai fini dell'individuazione del "rapporto di controllo" richiesto dalla normativa di riferimento.

IRES – Riaddebito delle spese sostenute da una consociata estera – Deducibilità – Condizioni.

Cass., sez. trib. 11 agosto 2016, n. 16955, nel sito web www.eutekne.it.

Il caso esaminato dalla Suprema Corte è quello di una società italiana appartenente ad un gruppo multinazionale che aveva dedotto oneri relativi a servizi di natura promozionale di un marchio, riaddebitati dalla consociata.

La Cassazione ha stabilito che, nell'ambito di un gruppo societario, la deduzione da parte di una società di costi relativi a prestazioni rese da una consociata estera e da questa riaddebitati è subordinata all'esibizione di idonea documentazione e non è sufficiente sostenere che il costo della prestazione debba essere valutato nel tempo e che non possa esserci correlazione tra costi e risultati ottenuti, in quanto tali giustificazioni attengono al profilo dell'antieconomicità dell'operazione e non all'effettività e inerenza della stessa.

Commissioni tributarie di merito

IRES – Interessi passivi – Deducibilità – Calcolo del ROL – Necessità – Canoni di locazione finanziaria – Irrilevanza.

Comm. trib. reg. di Roma, 19 aprile 2016, n. 2186/9/16, ne Il fisco 20/2016, pag. 1996.

I canoni di locazione finanziaria vanno esclusi dal computo del ROL, rilevante per la determinazione degli interessi passivi deducibili, mentre gli interessi impliciti relativi alla locazione finanziaria vanno dedotti fino a concorrenza degli interessi attivi e, per la parte eccedente, nel limite del 30% del ROL.

IRES – Transfer pricing- Servizi resi da una società italiana ad una consociata residente – Determinazione del valore normale.

Comm. trib. prov. di Milano, 24 giugno 2016, n.5590/9/16, nel sito web www.eutekne.it.

Nella valutazione dei prezzi di trasferimento applicati da una società italiana ad una consociata non residente, lo svolgimento di attività di carattere preparatorio e ausiliario, svolte nel rispetto delle modalità stabilite dalla consociata non residente, giustifica la previsione di una remunerazione pari al riaddebito dei costi sostenuti maggiorati di un congruo *mark-up*, in quanto conforme al principio del valore normale.

REDDITI DI CAPITALE

Giurisprudenza

Corte di giustizia UE

Redditi di capitale – Interessi pagati a banca residente in altro stato membro da soggetto che prende denaro in prestito – Ritenuta sugli interessi al netto dei costi diretti di produzione.

Corte di Giust. UE, 13 luglio 2016, n. C-18/15, nel sito web www.eutekne.it.

La Corte di Giustizia ha stabilito che la ritenuta in uscita dovuta sugli interessi pagati dal soggetto che prende denaro in prestito, residente in uno Stato membro, a una banca residente in un altro Stato membro deve essere applicata sull'importo degli interessi al netto dei costi diretti di produzione.

Tale decisione è giustificata dalla discriminazione operata dallo Stato che applica la ritenuta, tra banche residenti (tassate al netto dei costi) e banche non residenti (tassate al lordo dei costi).

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Obbligazioni subordinate partecipative: aspetti fiscali di uno strumento di mercato” di D. CAGNONI, A. D'UGO e A. GERMANI, ne Il fisco 21/2016, pag. 2036.

Nel corso degli ultimi anni nel nostro Paese sono stati introdotti alcuni strumenti di debito con l'obiettivo di ridurre la dipendenza delle imprese italiane dal finanziamento di tipo bancario e, quindi, di facilitare il passaggio del sistema finanziario verso un paradigma di mercato. Tra i vari nuovi strumenti finanziari introdotti si annoverano anche le c.d. obbligazioni subordinate partecipative, ovvero titoli che abbinano alla subordinazione una remunerazione che è in parte commisurata agli utili della società emittente e per i quali l'art. 32, comma 24, del D.L. n. 83/2012 ha introdotto una disciplina fiscale *ad hoc*. Dal punto di vista fiscale è ovvio considerarsi deducibile la remunerazione variabile delle obbligazioni subordinate partecipative, sia in deroga all'art. 107 del TUIR in tema di accantonamenti sia all'art. 109, comma 9, del TUIR, che considera ineducibili le componenti riconducibili a partecipazioni agli utili. Contrariamente, rappresenta un aspetto dubbio la rilevanza che la remunerazione variabile possa avere ai fini del calcolo del ROL per la deducibilità degli interessi passivi, ex art. 96 del TUIR. Considerando che, negli ultimi anni, in Italia si è assistito ad uno sviluppo, sempre maggiore, di tali strumenti e dei c.d. fondi di *private debt*, che investono appunto in strumenti ibridi di capitale di rischio e capitale di credito, la conclusione di non considerare queste remunerazioni come componente del ROL risponde ad una logica di certo condivisibile, ma che necessiterebbe di essere confermata in via ufficiale. (EF)

“Per gli strumenti finanziari derivati introdotte le regole contabili basate sul “fair value””, di A.M. FAIENZA e L. MAGNANO SAN LIO, in Corr. Trib., 24/2016, pag. 1901 .

La riforma del bilancio operata dal D.Lgs. 139/2015 (c.d. decreto bilanci) ha introdotto diverse innovazioni, tra cui una specifica disciplina organica per gli strumenti finanziari derivati speculativi e

di copertura, integrata dalle disposizioni contenute nel nuovo principio contabile dell'OIC (attualmente pubblicato in consultazione e quindi non ancora definitivo). In passato l'esposizione di tali strumenti, classificati nella categoria delle "operazioni fuori bilancio", era confinata nei conti d'ordine nella nota integrativa.

Le nuove disposizioni in tema di rilevazione, valutazione e classificazione, che riguardano i bilanci che verranno chiusi al 31 dicembre 2016 e che si ispirano alla migliore prassi contabile internazionale (IFRS), impongono un coordinamento con la disciplina tributaria delle c.d. "operazioni fuori bilancio, sia per quanto riguarda il trattamento a regime dei derivati ai fini delle imposte sui redditi sia con riferimento alla specifico tema della transizione alle nuove norme

In base alle nuove regole contabili contenute nell'art. 2426, numero 11-bis, c.c., "*gli strumenti finanziari derivati devono essere iscritti al fair value*". Le variazioni di *fair value* devono essere imputate al conto economico, nell'aggregato D (Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie), tra le rivalutazioni (D.18.d) e le svalutazioni (D.19.d) di strumenti finanziari derivati. Per quanto riguarda la classificazione nello Stato Patrimoniale, l'OIC derivati dispone che gli strumenti derivati sono sempre rilevati nell'attivo circolante (voce C.III.5), ad eccezione delle operazioni di copertura. In particolare, quindi, il nuovo numero 11-bis) dell'art. 2426 c.c. prevede un obbligo generalizzato di valutazione dei derivati a *fair value*, e ciò anche quando il derivato sia incorporato in un altro strumento finanziario (c.d. *embedded derivatives*).

Oltre ad individuare la categoria dei derivati speculativi, il legislatore introduce anche quella dei derivati di copertura, distinguendo a seconda che la copertura si riferisca al *fair value* di elementi presenti in bilancio (*fair value hedge*) ovvero a flussi finanziari o a operazioni di futura manifestazione (*cash flow hedge*). Nel caso, quindi, di derivati stipulati con finalità di copertura, detenuti allo scopo di ridurre i rischi legati ad altre operazioni (ad. es. il rischio di tasso connesso ad un finanziamento a tasso variabile), il nuovo art. 2426, numero 11-bis), c.c., prevede che le variazioni di *fair value* del derivato siano rilevate in contropartita del patrimonio netto, alla nuova voce "A. VII riserva per operazioni di copertura flussi finanziari attesi". Queste valutazioni, sospese nel patrimonio netto, rigireranno a conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto.

L'A. analizza poi le novità sotto il profilo contabile, evidenziando che le modifiche non contrastano con la disciplina fiscale contenuta nell'art. 112, del TUIR, ad eccezione del tema degli effetti del regime di transizione alle nuove regole contabili, per le quali è necessaria una regolamentazione *ad hoc*.

In base all'art. 112 del TUIR, commi 2 e 3, i componenti positivi e negativi dei derivati speculativi imputati a conto economico, derivanti da valutazione o realizzo, avranno una immediata rilevanza ai fini IRES, con piena valenza delle regole di bilancio. Il problema si pone, invece, per le regole fiscali da applicare alle operazioni di copertura contabilizzate dai soggetti non *IAS adopter*, in quanto il comma 6, art. 112 del TUIR, fa salvo quanto previsto dai principi contabili internazionali, con la conseguenza che, sulla base dell'attuale norma, le imprese *IAS adopter* applicano il concetto di copertura con le regole internazionali più stringenti nell'individuazioni di tali operazioni, mentre i soggetti IT GAAP fanno riferimento alla definizione esplicitata nel citato comma 6. Per quanto riguarda le operazioni di copertura, invece, il TUIR stabilisce che i componenti positivi o negativi derivanti dalla valutazione di queste ultime operazioni rilevano: i) secondi i criteri valutativi propri dell'attività o passività coperta (c.d. principio di simmetria); ii) in base ai criteri adottati per la valutazione del derivato di copertura, in deroga al criterio generale. La seconda fattispecie è volta a regolare l'ipotesi dei derivati di *fair value hedge*, con finalità di assicurare lo stesso trattamento fiscale per lo strumento di copertura e l'attività o passività da esso coperta, indipendentemente se a favore o contro il contribuente, assicurando così, che non si generino asimmetrie nel risultato fiscale complessivo. Considerando che da un punto di vista contabile, al pari di ciò che avviene per i soggetti *las adopter*, l'elemento coperto viene valutato in modo simmetrico al derivato (*fair value*) mentre dal punto di vista fiscale, come detto, è lo strumento finanziario derivato a seguire le regole di tassazione previste per l'attività o la passività oggetto di copertura, si viene a creare un sistema di "doppio binario" civilistico e fiscale. Infatti, dal punto di vista bilancistico è l'attività o passività oggetto di copertura a recepire il criterio di valutazione (*fair value*) dello strumento derivato, mentre dal punto di vista fiscale è lo strumento finanziario derivato a seguire le regole di tassazione previste per l'attività o passività oggetto di copertura.

Per i derivati di *cash flow hedge*, poiché la nuova normativa contabile ricalca quanto previsto dai principi contabili internazionali, risulta applicabile la disciplina del comma 5, art. 112, TUIR, in base alla quale “*Se le operazioni di cui al comma 2 sono poste in essere con finalità di copertura dei rischi relativi ad attività e passività produttive di interessi, i relativi componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito, secondo lo stesso criterio di imputazione degli interessi, se le operazioni hanno finalità di copertura di rischi connessi a specifiche attività e passività, ovvero secondo la durata del contratto, se le operazioni hanno finalità di copertura di rischi connessi ad insiemi di attività e passività*”.(WR)

“La nuova disciplina ai fini IRES e IRAP delle svalutazioni e perdite su crediti per gli enti creditizi e finanziari prevista dal D.L. 83/2015”, di S. ROTA, in Boll. Trib., 9/2016, pag. 661.

Il regime fiscale delle rettifiche di valore su crediti operate dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione, già rinnovato sensibilmente dalla L. 147/2013, è stato oggetto di ulteriori modifiche con il D.L. 83/2015 (convertito, con modificazioni, dalla L. 132/2015). Le modifiche hanno avuto dei riflessi sia sulla determinazione della base imponibile IRES sia su quella IRAP.

Per quanto riguarda l'IRES, è stato sostituito il terzo comma dell'art. 106 del TUIR, prevedendo la deducibilità integrale, nell'esercizio in cui sono rilevate in bilancio, per le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela iscritte in bilancio a tale titolo e per le perdite realizzate mediante cessione a titolo oneroso. Viene pertanto meno qualsiasi differenza, a livello di *timing*, della deduzione, fra le rettifiche di tipo “valutativo” e le perdite da cessione a titolo oneroso di tipo realizzativo. Considerato che rispetto alla versione precedente della norma resta immutato tanto l'ambito soggettivo di applicazione (enti creditizi e finanziari di cui al D.Lgs. 87/92) quanto quello oggettivo (rettifiche di valore su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo), dovrebbero rimanere applicabili i chiarimenti forniti dall'Ade nella circolare n. 14/E del 2014 con riferimento all'ambito oggettivo, per cui dovrebbero rientrare nell'ambito di applicazione della norma solo le rettifiche di valore relative a crediti contabilizzati alla voce 70 “Crediti verso clientela” dello Stato Patrimoniale per banche ed enti finanziari e alla sottovoce “Crediti verso clientela” della voce 60 dello Stato Patrimoniale per gli altri intermediari finanziari. Non dovrebbero rilevare, invece, le rettifiche di crediti iscritte in altre voci dello Stato Patrimoniale, quali ad esempio, le “Attività finanziaria valutate al *fair value*” (voce 30 dello SP) e le “Attività finanziarie disponibili per la vendita” (voce 40). Inoltre, per l'individuazione delle voci di conto economico si dovrebbe far riferimento alle rettifiche su crediti contabilizzate esclusivamente nella voce 130, sottovoce a), del Conto Economico per le banche e gli altri enti finanziari, oppure nella voce 100 del Conto Economico per gli altri intermediari finanziari, considerando, però, le rettifiche riguardanti il deterioramento dei soli crediti verso la clientela e non anche quelle verso banche ed altri enti finanziari. Per ciò che riguarda le “perdite realizzate mediante cessione a titolo oneroso”, dovrebbero assumere rilevanza le perdite su crediti verso la clientela iscritte nella voce 100a) del conto economico, per banche e altri enti finanziari, oppure nella voce 90, sottovoce relativa ai crediti e, in particolare, ai crediti verso clientela, per gli altri intermediari finanziari. Il DL 83/2015 semplifica la gestione fiscale delle rettifiche su crediti, considerato che viene meno la necessità di suddividere tra svalutazioni e perdite da valutazione, da un lato, e svalutazioni e perdite da realizzo, dall'altro. Resta ferma, invece, la necessità di isolare: i) le rettifiche di valore vantate verso soggetti diversi da clientela (deducibili in base all'art. 101 del TUIR); ii) le componenti relative agli interessi di mora eventualmente contabilizzate nelle predette voci.

Le novità in commento si applicano a decorrere del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 anche se per il primo esercizio di applicazione, e limitatamente alle svalutazioni e perdite su crediti di tipo valutativo (diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso), la deducibilità resta limitata al 75% mentre la rimanente parte (25%) è deducibile, insieme agli stock di quelle già iscritte in bilancio fino al 31/12/2014 e non ancora dedotte, nei dieci anni successivi secondo un piano di ammortamento predeterminato dal legislatore. L'A. sottolinea che, in assenza di specifiche disposizioni normative, l'ammontare delle svalutazioni e perdite su crediti, diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso, a cui applicare la percentuale del 75% dovrebbe essere assunto al netto delle riprese (da incasso e da valutazione). Inoltre, laddove il

saldo delle rettifiche/riprese di valore per deterioramento crediti verso la clientela fosse positivo – e quindi l’ammontare delle riprese di valore (da valutazione e da incasso) fosse superiore all’ammontare delle rettifiche – l’intero importo dovrebbe concorrere a formare il reddito imponibile nell’esercizio, visto che la norma fa riferimento esclusivamente alle svalutazioni e rettifiche di valore, ripartendo fiscalmente il 25% di tale ammontare nei successivi dieci periodi d’imposta.

L’A. sottolinea che il passaggio da un sistema di deducibilità differita ad uno di riconoscimento immediato delle rettifiche di valore su crediti imponeva la regolamentazione da parte del legislatore del regime transitorio: problema che è stato risolto introducendo un piano di ripartizione temporale rigido e predeterminato per gli stock di rettifiche nette non dedotte al 31/12/2014 (art. 16, comma 4, D.L. 83/2015). Inoltre, il piano di ammortamento dei vecchi stock inizia dal secondo periodo d’imposta successivo al 31/12/2014, con la conseguenza che nessun importo di tali rettifiche può essere portato in diminuzione dal risultato del periodo d’imposta 2015.

Il legislatore non ha risolto tutti i problemi interpretativi legati al regime transitorio ed in particolar modo ha lasciato aperto quello relativo alla quantificazione delle rettifiche di valore iscritte fino al 31/12/2014, da riparametrare in 10 anni secondo il piano predefinito, in presenza di trasformazione di imposte anticipate (DTA) in crediti d’imposta, ai sensi del DL 225/2010. Secondo l’interpretazione prevalente l’importo delle rettifiche da riparametrare dovrebbe essere assunto al netto dell’eventuale trasformazione delle DTA iscritte nel bilancio in corso al 31/12/2014 in conseguenza dell’emersione in bilancio di una perdita civilistica, sempre che tale trasformazione sia avvenuta prima dell’entrata in vigore della nuova disciplina

Per quanto riguarda l’IRAP il DL 83/2015 modifica anche l’art. 6 del DLgs 446/1997, stabilendo che le *“rettifiche e le riprese di valore nette per deterioramento di crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo”*, concorrono alla formazione del valore della produzione integralmente nell’esercizio di rilevazione in bilancio. Anche per l’IRAP, quindi, restano immutati sia l’ambito soggettivo che quello oggettivo mentre si modifica il timing di deducibilità, che passa dalla ripartizione in 5 esercizi alla deducibilità immediata. Come già visto per l’IRES, anche per l’IRAP la decorrenza della norma è fissata a partire dal periodo d’imposta chiuso al 31 dicembre 2015 con la precisazione che per il primo periodo d’imposta di applicazione le rettifiche e le riprese di valore nette sono deducibili nel limite del 75% mentre la rimanente parte, insieme con i quinti maturati nell’esercizio 2013 e in quello successivo e non ancora dedotti, è deducibile nei dieci anni successivi secondo un piano di ammortamento simile uguale a quello previsto ai fini IRES. (WR)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi d’impresa – Determinazione del reddito – Interessi passivi – Deducibilità – Giudizio di inerenza – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 14 marzo 2016, n. 4339, in GT Riv. Giur. Trib. 6/2016, pag. 481.

Ai fini della determinazione del reddito d’impresa, gli interessi passivi, ai sensi dell’art. 75 (ora art. 109), comma 5, del TUIR, sono sempre deducibili, anche se nei limiti di cui all’art. 96, che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza. Di conseguenza, posto che la deducibilità degli interessi passivi è indipendente dal giudizio di inerenza, laddove il rilievo concerna la indeducibilità degli interessi passivi quali costi non inerenti, non può essere fatta applicazione del precitato art. 75 TUIR.

Redditi di impresa – Componenti del reddito d’impresa – Somma dovuta dal datore di lavoro al lavoratore a seguito di verbale di conciliazione dinanzi al giudice del lavoro – Deducibilità – Periodo di competenza – Anno d’imposta in cui il giudice ha conferito valore esecutivo al verbale – Rilevanza.

Cass., sez. trib. 8 giugno 2016, n. 11728, ne Il fisco 27/2016, pag. 2684.

La somma dovuta dal datore di lavoro al lavoratore a seguito di una controversia civile, conclusasi con verbale di conciliazione dinanzi al giudice del lavoro, va dedotta dal reddito imponibile dell’anno di imposta in cui il giudice ha conferito al predetto verbale valore esecutivo poiché l’immodificabilità di quest’ultimo comporta oneri per le parti e conferisce quel carattere di certezza richiesto – nella determinazione del reddito di impresa – come condizione della deducibilità fiscale ex art. 74 DPR n. 597/1973 e art. 109 del TUIR.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Distinzione tra trasferta e trasfertismo: gli effetti sulle indennità ai dipendenti” di E. DE SANTIS, ne Il fisco 27/2016, pag. 2620.

L’A. affronta il tema dei rimborsi spese ai lavoratori dipendenti, rilevando che per distinguere tra trasferta e trasfertismo occorre fare riferimento al contratto di lavoro, con particolare attenzione alla sede di lavoro in cui il dipendente svolgerà la propria attività, che deve essere individuata in maniera inconfutabile, e alla corrispondenza di previsioni inerenti i compiti assegnati ai dipendenti rispetto all’effettiva necessità aziendale. Tutto ciò in quanto l’esatta qualificazione dei rimborsi spese erogati ai dipendenti impatta sul corrispondente trattamento ai fini tributari e contributivi. Non solo, successivi trasferimenti di sede della società, al di fuori del territorio del Comune ove è localizzata al momento dell’assunzione del dipendente, possono avere pesanti ripercussioni su detti rimborsi qualora non correttamente qualificati. Tuttavia, secondo l’A., nei casi di più dubbia qualificazione tra trasferta e trasfertismo, si potrebbe ricorrere al rinnovato istituto dell’interpello, in particolare, al cd. interpello qualificatorio, che prevede anche la possibilità di richiedere preventivamente la corretta qualificazione di un componente. In tal modo si chiarirebbe subito con l’Amministrazione finanziaria se le somme erogate come rimborso siano qualificabili come indennità di trasferta, di cui al comma 5 dell’art. 51, TUIR, piuttosto che somme erogate ai trasferisti di cui al successivo comma 6. (SG)

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Tassazione separata – Prestazione lavorativa svolta all’estero – TFR – Criteri di tassazione.

Comm. trib. prov. di Milano 18 luglio 2016, n. 6355/41/16, nel sito web www.eutekne.it.

Il TFR è retribuzione differita, va tassata nel paese di residenza del ricorrente e deve essere assoggettato allo stesso trattamento fiscale dei redditi di lavoro da cui sorge.

Il caso esaminato è quello di un contribuente che aveva stipulato un contratto di lavoro con un'azienda italiana, prestando la propria attività lavorativa nel Regno Unito, dove aveva fissato la propria residenza.

IVA

Dottrina

“Utilizzo del “plafond” nei rapporti tra stabile estera e soggetto residente” di F. SPAZIANTE, in Corr. Trib. 26/2016, pag. 2064.

Partendo dall'assunto – confermato anche dalla giurisprudenza europea – che soggetto non residente e stabile organizzazione sono un unico soggetto passivo ai fini IVA, l'A. ritiene che la stabile organizzazione di un soggetto passivo residente possa utilizzare il plafond maturato dalla casa madre per neutralizzare l'imposta dovuta in Italia per operazioni realizzate dalla stabile estera.

E ciò in relazione a due circostanze rilevanti. Da un lato la SO estera non può nominare un rappresentante fiscale in Italia o identificarsi direttamente e, dunque non potrebbe maturare essa stessa un plafond (non può infatti effettuare operazioni non imponibili dall'Italia se non tramite la partita IVA della casa madre), e dall'altro, dunque, l'unica modalità per avvalersi della facoltà prevista dall'art. 8, comma 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, è attraverso la posizione IVA della casa madre. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IVA – Detrazione – Violazioni degli obblighi formali da parte del soggetto passivo – Diritto alla detrazione – Limiti.

Corte di Giust. UE, 28 luglio 2016, n. C-332/15, nel sito web www.eutekne.it.

In caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, il termine biennale per l'esercizio del diritto alla detrazione è da ritenersi legittimo purché siano rispettati i principi di equivalenza e d'effettività.

E' legittimo negare ad un soggetto passivo il diritto alla detrazione nel caso in cui sia accertato che tale soggetto ha violato in maniera fraudolenta la maggior parte degli obblighi formali che esso era tenuto ad assolvere per poter beneficiare del suddetto diritto.

Corte di Cassazione

IVA – IVA di gruppo – Obbligo dichiarativo e diritto al rimborso e alla compensazione – Attività di accertamento nei confronti della società controllante.

Cass., sez. trib. 18 maggio 2016, n. 10207, nel sito web www.eutekne.it.

Nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo gli obblighi dichiarativi sono a carico della società controllante, la quale presenta, oltre alla propria dichiarazione, anche le dichiarazioni delle società controllate.

Conseguentemente l'attività di controllo e accertamento dell'Amministrazione deve essere esercitata nei confronti della controllante, in quanto soggetto fiscale sul quale ricadono gli obblighi dichiarativi ed a favore del quale matura il diritto ad ottenere il rimborso o la compensazione dell'eccedenza detraibile relativa alla posizione fiscale del gruppo.

IVA – Norme comunitarie imperative – Applicabilità – Vincolo del giudicato nazionale contrastante – Esclusione – Giurisprudenza comunitaria sull'abuso di diritto – Prevalenza.

Cass., sez. trib. 1 giugno 2016, n. 11440, ne Il fisco 25/2016, pag. 2497.

Le controversie in materia di IVA sono soggette a norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale e dalla eventuale sua proiezione anche oltre il periodo d'imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove gli stessi impediscano la realizzazione del principio di contrasto all'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato di imposta.

REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Interpretazione degli atti – Prevalenza della sostanza sulla forma – Sussistenza – Cessione totalitaria di quote societarie – Riqualficazione come cessione d'azienda – Legittimità.

Cass., sez. trib. 29 aprile 2016, n. 8542, ne Il fisco 21/2016, pag. 2095.

L'art. 20 del DPR n. 131/1986 – in base al quale l'imposta di registro è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente – consente all'Amministrazione finanziaria di riqualficare come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società, senza essere tenuta a provare l'intento elusivo delle parti, attesa l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento e disposizione dell'azienda da un gruppo di soggetti ad un altro gruppo o individuo.

TRUST

Dottrina

“Trust istituito in Italia e *partnership* estere: profili impositivi di matrice domestica e convenzionale” di A. DI DIO e M. FRESCA, ne Il fisco 20/2016, pag. 1955.

Definiti sinteticamente i principali profili fiscali del *trust* l'analisi prosegue con l'illustrazione del regime impositivo applicabile ai redditi conseguiti da un *trust* residente e derivanti dal possesso di una partecipazione in una *partnership* estera, nel differente scenario costituito dalla sussistenza di un *trust* opaco ovvero trasparente.

I redditi derivanti dalla partecipazione in una *partnership* residente all'estero sono soggetti a tassazione secondo il medesimo regime impositivo previsto per i dividendi erogati da società di capitali.

Ove il socio dell'entità estera sia un *trust* istituito in Italia, tali redditi scontreranno imposizione in capo al *trust* medesimo, se opaco, ovvero in capo ai beneficiari, se trasparente.

In relazione poi alla fruizione del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, in linea generale tale credito spetta al trust nel caso di *trust* opaco, mentre, invece, in caso di *trust* trasparente il credito d'imposta spetta ai singoli beneficiari in proporzione del reddito.

In questo quadro le imposte assolte all'estero dal partner italiano residente non sembrerebbero prima *facie* accreditabili, in quanto correlate ad un utile prodotto da un soggetto terzo (la *partnership* estera) e nemmeno potrebbe concorrere quale componente negativa, ai fini della determinazione del reddito del trust/partner residente.

A ben analizzare, però, potrebbero sussistere secondo l'A. argomentazioni a sostegno della possibilità che un socio italiano di una *partnership* estera possa vantare un credito per le imposte assolte direttamente all'estero per i redditi ivi imputatigli per trasparenza dall'entità estera.

A tal riguardo l'A. ricorda che in taluni documenti di prassi la stessa Agenzia delle entrate ha affermato che il socio italiano di una società di persone ha diritto al credito per le imposte dallo stesso assolte all'estero in relazione al reddito della società di persone in quanto "l'imposta versata in base alla liquidazione operata dall'Amministrazione finanziaria di tale Paese è da ritenersi pagata a titolo definitivo, ancorché il reddito dichiarato dalla società di persone sia suscettibile di rideterminazione in seguito ad accertamento nel Paese estero".

Tale approccio risulterebbe inoltre coerente con il caso delle imprese partecipate estere di cui all'art. 167 TUIR, per le quali il reddito prodotto dall'impresa estera è imputato alla controllante residente in Italia, la quale fruisce del credito per le imposte assolte all'estero sui redditi ivi prodotti dalle imprese estere e ad esso imputati. (EM)

"Trust e imposte ipotecaria e catastale: un aggiornamento" di G. ERRANI e L. MANTOAN, in Trusts e att. fid. 7/2016, pag.374.

Riguardo all'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali al conferimento di un immobile in *trust*, la giurisprudenza sia di merito che di legittimità, ha spesso fornito interpretazioni differenti da quelle dell'Amministrazione.

Infatti, nonostante la posizione dell'Agenzia delle entrate continui ad essere quella di applicare le imposte in misura proporzionale all'atto di conferimento, molte Commissioni tributarie ed in particolare la Commissione di primo grado di Bolzano, nella sentenza commentata dagli AA., hanno sostenuto che al momento del conferimento di un bene in *trust*, due sono le situazioni giuridiche che si presentano ai fini dell'imposizione. La prima riguarda l'aspettativa dei beneficiari di ricevere quanto apportato al *trust* dal disponente, la seconda, invece, riguarda il trasferimento formale della titolarità del bene a favore del *trustee*. Per quanto concerne il primo aspetto, questo andrà valutato di volta in volta, secondo quanto indicato nell'atto di *trust* (e nella maggior parte dei casi, se non in tutti, il diritto dei beneficiari è sottoposto a condizione sospensiva o comunque a forme di discrezionalità decisionale in capo al *trustee*). Per quanto riguarda invece il trasferimento del bene al *trustee*, esso è effettuato ai soli fini di perseguire il programma predisposto dal disponente, e quindi non configura un "reale" e definitivo trasferimento di titolarità in senso proprio, ai fini fiscali. Di conseguenza, non saranno applicabili le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

Tale posizione ha trovato conferma nella giurisprudenza della Suprema Corte, secondo cui l'atto di trasferimento di un bene dal disponente al *trustee* è privo di contenuto patrimoniale e non produce un effetto traslativo in senso proprio, mancando l'elemento fondamentale dell'attribuzione definitiva dei beni al soggetto beneficiario. (EM)

“La Cassazione torna sull’imposta sui vincoli di destinazione” di T. TASSANI, in Trusts e att. fid. 7/2016, pag. 341.

Il recente orientamento della Cassazione – che è nel senso di ritenere assoggettabile la costituzione di vincoli di destinazione ad un autonoma imposta basata sulla disciplina del tributo successorio – porta una ulteriore incertezza applicativa, perché fortemente disallineato rispetto allo sviluppo del dibattito orientato verso la negazione dell’assoggettamento dei vincoli di destinazione all’imposizione.

L’A., nell’esaminare in termini critici la predetta pronuncia, sottolinea come non sia per nulla chiaro nell’interpretazione della Corte, quale sia il soggetto cui riferire l’obbligazione tributaria.

Ciò in quanto è estremamente difficile adeguare la disciplina del tributo successorio, che presuppone un trasferimento di ricchezza e l’arricchimento di un soggetto determinato, ad una mera costituzione di un vincolo di destinazione.

La tesi dell’esistenza di un nuovo e autonomo tributo sulla mera costituzione dei vincoli di destinazione non sarebbe, secondo l’A., supportata né dalla lettera né tantomeno dalla *ratio* delle disposizioni normative e presenta inoltre profili di incostituzionalità, perché la mera dimensione patrimoniale di un atto o fatto non è sufficiente per fare emergere o una specifica capacità contributiva ai sensi dell’art. 53 Cost., nei limiti in cui non esprima una forza economica effettiva ed una situazione soggettiva tale da giustificare l’imposizione.

Anche nella prospettiva di un “nuovo” tributo indiretto basato sulla mera costituzione di un vincolo di destinazione, sarebbe comunque necessario individuare se non l’arricchimento gratuito, almeno una forza economica nuova, misurabile monetariamente, imputabile ad un determinato soggetto.

All’A. sembra che gli effetti di separazione/segregazione patrimoniale derivanti dalla costituzione del vincolo in sé siano inespressivi da questo punto di vista, perché meramente strumentali al raggiungimento degli interessi in funzione dei quali il vincolo è posto e sarà l’eventuale raggiungimento di tali scopi e l’assetto finale della situazione giuridica ad evidenziare, nel caso, una capacità contributiva da assoggettare ad imposizione.(EM)

“Beneficiari italiani di *trust* esteri: casistiche dei profili impositivi” di E. VIAL, in La gest. Straord. Impr. 3/2016, pag. 94.

Lo scritto affronta in modo sintetico il regime impositivo dei beneficiari italiani di un *trust* estero soffermandosi in particolare sulla definizione di *trust* estero.

Partendo dalla premessa che i *trust* non residenti sono soggetti passivi IRES e che, come tutti i soggetti non residenti sono tassati sulle diverse categorie di reddito prodotte in Italia, l’Agenzia ha precisato che i frutti erogati da un *trust*, ad un beneficiario residente sono imponibili in Italia in capo a questi quale reddito di capitale, a prescindere dalla circostanza che il *trust* sia o meno residente in Italia e che il reddito sia stato quivi prodotto o meno.

A questo va aggiunta l’ulteriore indicazione, fornita sempre dall’Agenzia nella circolare n. 48/2007, secondo cui il beneficiario non può essere tassato sui frutti del *trust* opaco residente.

Questa forma di esonero sarebbe limitata solamente ai frutti del *trusts* che sono stati tassati come opachi in Italia.

Conseguentemente, il *trust* residente, se opaco, sarà tale sui redditi ovunque prodotti mentre il *trust* opaco non residente sarà considerato opaco solo sui redditi prodotti in Italia.

L’A. non ritiene condivisibile l’interpretazione estensiva della norma da parte dell’Amministrazione finanziaria, in quanto si realizzerebbe una discriminazione tra *trust* italiani opachi che attribuiscono i frutti ai beneficiari italiani e *trust* esteri opachi che attribuiscono i frutti ai beneficiari italiani. Infatti, qualora il reddito imputato ai beneficiari residenti sia stato prodotto dal *trust* in Italia e quivi già tassato, lo stesso non sconterebbe ulteriore imposizione in capo ai beneficiari

Diversamente, in ipotesi di *trust* estero opaco, la successiva distribuzione dei frutti ai beneficiari italiani sarebbe soggetta ad imposizione.

Quindi, l’unico modo per evitare la tassazione in Italia potrebbe essere quella di non assegnare a beneficiari italiani i frutti di un *trust* estero opaco; in tal modo, infatti, la tassazione avverrebbe esclusivamente nel Paese estero e non subirebbe ulteriore tassazione. (EM)

Giurisprudenza

Tribunali

Convenzione dell’Aja – Trust interno – Art. 13 – Non riconoscibilità dei trusts interni.

Trib. di Monza, 13 ottobre 2015, in Trusts e att. fid. 7/206, pag. 393.

In applicazione dell’art. 13 della Convenzione de L’Aja del 1° luglio 1985 il *trust* interno non è suscettibile di essere riconosciuto ed è irrilevante la valutazione di meritevolezza dell’interesse perseguito.

Corte di Cassazione

Trust familiare – Imposizione di vincolo di destinazione – Imponibilità.

Cass. sez. trib. 7 marzo 2016, n. 4482, in Trust e att. fid. 7/2016, pag. 395.

L’istituzione di un *trust* familiare importa la costituzione di un vincolo di destinazione su beni, il quale costituisce, anche qualora non sia individuabile uno specifico beneficiario, autonomo presupposto d’imposta in forza dell’art. 2, comma 47, Legge n. 286/2006, che assoggetta tale vincolo ad una tassazione parametrata sui criteri di cui all’imposta sulle successioni e donazioni. Non ricadono nell’ambito applicativo della norma impositiva i *trusts* costituenti vincoli per i quali è prevista una specifica disciplina o miranti ad effetti espressamente approvati dal legislatore, quale è la definizione dei rapporti delle imprese in crisi.

Commissioni tributarie di merito

Trust – Istituzione – Trasferimento del diritto di proprietà – Imposte ipotecarie e catastali – Imposizione proporzionale.

Comm. trib. prov. di Treviso, 9 novembre 2015, n. 617, in Trst e att. fid. 7/2016, pag. 415.

Considerato che il disponente effettivamente trasferisce il diritto di proprietà al momento dell’istituzione del *trust* e che, in conseguenza di tale istituzione, viene in essere un nuovo centro di imputazione degli effetti attivi e passivi riferibili a detti beni, il quale subentra al precedente proprietario, il *trust* realizza un trasferimento di ricchezza assoggettabile alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

Trust liquidatorio – Mancanza di intento liberale – Mancanza di arricchimento dei creditori beneficiari – Imposta proporzionale – Non dovuta.

Comm. trib. prov. di Lodi, 5 febbraio 2016, n. 7, in Trust e att. fid. 7/2016, pag. 402.

Il conferimento in *trust* dei patrimoni di alcune società allo scopo di favorirne l’ordinata ed efficace liquidazione, con la previsione della ripartizione dell’eventuale residuo tra i soci, non è soggetto ad imposta proporzionale, in quanto non sussiste alcun elemento di liberalità, essendo il *trust* istituito allo scopo di pagare le passività delle società disponenti, né si rinviene un arricchimento dei destinatari, i quali ricevono solo la soddisfazione dei loro crediti, né si riscontrano dei beneficiari in senso proprio.

Dottrina

- AVOLIO D., EUFEMI A., “Il *Patent Box* nei gruppi di imprese: il caso dei *development cost contribution agreements*”
(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI) “ 5
- BERTOLLI R., QUARANTINI S., “Disciplina CFC a geometria variabile”
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC) “ 12
- CAGNONI D., D’UGO A., GERMANI A., “Obbligazioni subordinate partecipative: aspetti fiscali di uno strumento di mercato”
(REDDITI DI IMPRESA) “ 19
- CARDELLA P.L., “Perdita da *intangible* e minusvalenza da sua cessione nel regime di *patent box*: spunti controcorrente”
(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI) “ 6
- COMMITTERI G.M., SEBASTIANELLI M., “Credito R&S e regime *Patent Box*: due facce (diverse) della stessa medaglia”
(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI) “ 6
- DE SANTIS E., “Distinzione tra *trasferita* e *trasfertismo*: gli effetti sulle indennità ai dipendenti”
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) “ 23
- DELLA VALLE E., “*Patent box* e tutela giurisdizionale”
(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI) “ 7
- DI DIO A., FRESCA M., “*Trust* istituito in Italia e *partnership* estere: profili impositivi di matrice domestica e convenzionale”
(TRUST) “ 25
- ERRANI G., MANTOAN L., “*Trust* e imposte ipotecaria e catastale: un aggiornamento”
(TRUST) “ 26
- FAIENZA A.M., MAGNANO SAN LIO L., “Per gli strumenti finanziari derivati introdotte le regole contabili basate sul “*fair value*”
(REDDITI DI IMPRESA) “ 19
- FERRANTI G., “Problemi ancora aperti su maggiorazione degli ammortamenti e canoni di *leasing*”
(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI) “ 7
- FRANSONI G., COLI F., “L’inammissibilità degli interpellì”
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)) “ 1
- FRANSONI G., SURACI R., “Facoltatività o obbligatorietà dell’interpello disapplicativo?”
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)) “ 1

FUSA E., “*Patent box*: la necessaria convergenza tra concetti aziendalistici e fiscali sul reddito attribuibile ai beni immateriali”

(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)

Pag. 8

LEONI G., BECCARI G.B., “Riporto delle perdite e degli interessi passivi nelle fusioni, tendenziale discorsività del sistema ed obbligo di interpello”

(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 1

MASTROMATTEO A., SANTACROCE B., “Gli effetti degli interpelli su accertamento e contenzioso”

(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 2

PENNESI M., GALLUCCI G., “Il “restyling” della stabile organizzazione italiana di soggetti non residenti”

(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)

“ 13

ROLLE G., DRAGONE P., “Esterovestizione e credito per imposte assolute nello Stato estero”

(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)

“ 11

ROTA S., “La nuova disciplina ai fini IRES e IRAP delle svalutazioni e perdite su crediti per gli enti creditizi e finanziari prevista dal DL 83/2015

(REDDITI DI IMPRESA)

“ 21

SACRESTANO A., “Credito d’imposta ricerca e sviluppo ammesso anche per attività commissionate ad imprese del gruppo”

(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)

“ 9

SCIFONI G., “Per i fondi pensione credito d’imposta a scartamento ridotto”

(FONDI PENSIONE)

“ 15

SPAZIANTE F., “Utilizzo del “plafond” nei rapporti tra stabile estera e soggetto residente”

(IVA)

“ 24

TASSANI T., “La Cassazione torna sull’imposta sui vincoli di destinazione”

(TRUST)

“ 27

TRETTEL S., “*Transfer pricing* applicabile ai finanziamenti infruttiferi infragruppo. Il *revirement* della Cassazione”

(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)

“ 13

VENTRELLA T., “L’irruzione del consolidato in presenza di fusione con società esterna all’area di consolidamento”

(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 3

VIAL E., “Beneficiari italiani di *trust* esteri: casistiche dei profili impositivi”

(TRUST)

“ 27

Prassi

Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2016, n. 32/E

(IRES)

“ 16

Prov. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2016, n. 117661 (IRES)	Pag. 16
Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2016, n. 35/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 14
Ris. Agenzia delle Entrate 5 agosto 2016, n. 69/E (IRES)	“ 17

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Corte di Giust. UE, 13 luglio 2016, n. C-18/15 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 19
Corte di Giust. UE, 28 luglio 2016, n. C-332/15 (IVA)	“ 24

Tribunali

Trib. di Monza, 13 ottobre 2015 (TRUST)	“ 28
---	-------------

Corte di Cassazione

Sez. trib. 7 marzo 2016, n. 4482 (TRUST)	“ 28
Sez. trib. 14 marzo 2016, n. 4339 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 22
Sez. trib. 6 aprile 2016, n. 6651 (IRES)	“ 17
Sez. trib. 20 aprile 2016, n. 7885 (IRES)	“ 17
Sez. trib. 22 aprile 2016, n. 8130 (IRES)	“ 18
Sez. trib. 29 aprile 2016, n. 8542 (REGISTRO (Imposta di))	“ 25

Sez. trib. 6 maggio 2016, n. 9180 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (In genere))	Pag. 9
Sez. trib. 18 maggio 2016, n. 10207 (IVA)	“ 24
Sez. trib. 20 maggio 2016, n. 10458 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
Sez. trib. 25 maggio 2016, n. 10792 (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 5
Sez. trib. 1°giugno 2016, n. 11440 (IVA)	“ 25
Sez. trib. 8 giugno 2016, n. 11728 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 23
Sez. trib. 14 giugno 2016, n. 12191 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 5
Sez. trib. 29 luglio 2016, n. 15830 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
Sez. trib. 11 agosto 2016, n. 16955 (IRES)	“ 18
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. trib. prov. di Treviso, 9 novembre 2015, n. 617 (TRUST)	“ 28
Comm. trib. prov. di Lodi, 5 febbraio 2016, n. 7 (TRUST)	“ 28
Comm. trib. prov. di Roma, sez. LXIII 17 marzo 2016, n. 6405 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
Comm. trib. reg. di Roma, 19 aprile 2016, n. 2186/9/16 (IRES)	“ 18
Comm. trib. prov. di Milano, 24 giugno 2016, n. 5590/9/16 (IRES)	“ 18
Comm. trib. prov. di Milano, 18 luglio 2016, n. 6355/41/16 (REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE)	“ 23