



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*5/2015*

*Settembre – Ottobre*

**ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

- “Utilizzo delle perdite in accertamento: dal consolidato allo *stand alone*”, di **S.M. GALANDO**. Pag. 1
- “Interpelli ordinari spuri, antielusivi e disapplicativi”, di **A. MASTROMATTEO** e **B. SANTACROCE**. “ 2
- Accertamento – Abuso del diritto – Contrasto di cointeressenza – Unica finalità del risparmio fiscale – Abuso del diritto – Sussistenza.  
**Cass., sez. trib. 26 agosto 2015, n. 17159.** “ 2
- Accertamento – Elusione – Diritto del contribuente al contraddittorio prima dell’avviso di accertamento – Sussiste.  
**Comm. trib. reg. di Milano, sez. trib. 13 maggio 2015, n. 2016/30/15.** “ 3

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

- “Esenzione da ritenuta sugli interessi transfrontalieri da finanziamenti a medio e lungo termine”, di **C. GALLI**. “ 3
- “L’Accordo FATCA Italia – Stati Uniti e lo scambio di informazioni fiscali”, di **R. RIZZARDI**. “ 4
- Operazioni internazionali – Costi *black list* – Deducibilità – Limiti.  
**Cass., sez. trib. 17 luglio 2015, n. 14999.** “ 4

**AGEVOLAZIONI E SANZIONI**

- “Nel Decreto di attuazione del regime “Patent box” la procedura per determinare l’agevolazione”, di **L. MIELE** e **R. VIO**. “ 4
- “L’ACE per le stabili organizzazioni situate in Italia”, di **A. TRABUCCHI** e **E. PUGLIESE**. “ 6

**ELUSIONE**

- “D.Lgs. 5 agosto n. 128 – Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: *much ado about nothing*”, di **A. CARINCI** e **D. DEOTTO**. “ 7
- Elusione – Reato di dichiarazione infedele – Può costituire comportamento elusivo – Indicazione fattispecie elusiva – Prevista dalla legge.  
**Cass., pen. 6 ottobre 2015, n. 40110.** “ 7
- Abuso del diritto – Elusione – Irrilevanza penale.  
**Cass., pen. 7 ottobre 2015, n. 40272.** “ 7

Elusione fiscale – Rilevanza penale – Condizioni dolo specifico di evasione non si identifica con il dolo di elusione.

Esterovestizione – Controllata estera che esercita un'attività economica effettiva –

Struttura organizzativa minima – Ufficio.

**Cass., sez. pen. 30 ottobre 2015, n. 43809.**

**Pag. 8**

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

“La circolazione transfrontaliera delle perdite di gruppo alla luce della (nuova) definizione delle *final losses*: il caso *Marks & Spencer II*”, di **G. BELTRAMELLI**. “ 9

“La nuova *black list* e recenti modifiche normative in materia di CFC”, di **P. BONARELLI e C. GARBARINO**. “ 9

“Modifiche alla disciplina CFC: un tentativo di semplificazione rimasto a metà del guado”, di **G. SCIFONI**. “ 10

### **IRES**

“Principio di competenza, deducibilità delle spese di regia e proporzionalità delle sanzioni”, di **M. DAMIANI**. “ 10

“Le riserve in sospensione d'imposta tra fusione e liquidazione”, di **M. DI SIENA**. “ 11

“Conversione delle eccedenze ACE in credito di imposta IRAP”, di **F. MARIOTTI**. “ 12

“Modificato il regime IRES di svalutazioni e perdite su crediti delle banche”, di **R. PAROSOTTO**. “ 12

IRES – Operazioni con imprese extraUE domiciliate in paesi *black list* – Deducibilità dei costi – Inerenza dei costi – Avviso di accertamento – Termine dilatorio di 90 giorni – Mancato rispetto – Nullità.  
**Cass., sez. trib. 7 ottobre 2015, n. 20033.** “ 13

IRES – Esterovestizione – Criteri – Società con sede amministrativa in Italia.  
**Comm. trib. reg. della Toscana, 23 giugno 2015, n. 1154/25/15.** “ 14

IRES – Dividendi erogati da società tedesca a società italiana – Convenzione Italia – Germania – Prevale sulla norma domestica – Esenzione al 100 per cento – Si applica.  
**Comm. trib. II di Trento, 24 luglio 2015, n. 63/1/15.** “ 14

IRES – Mancato computo in diminuzione delle perdite trasferite in sede di scissione parziale della consolidante – Istanza di rimborso – Legittimità.  
**Comm. trib. prov. di Milano, 3 agosto 2015, n. 6874.** “ 14

IRES – Perdite su crediti – Inerenza all'attività di impresa – Deducibilità.  
**Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 31 agosto 2015, n. 351/3/15.** “ 14

## REDDITI DI CAPITALE

“Profili tributari delle *partnership* europee organizzate come fondi di fondi”,  
di **P. PURI** e **A. ZOPPINI**.

Pag. 15

## RENDITE FINANZIARIE

“Sbloccato il credito d'imposta per le attività finanziarie a medio-lungo termine dei fondi pensione”,  
di **G. SCIFONI**.

“ 16

## REDDITI DI IMPRESA

Redditi di impresa – Costi di produzione – Inerenza – Deducibilità – Interessi passivi – Deducibilità.  
**Comm. trib. prov. di Vicenza, n. 459/3/15.**

“18

Redditi di impresa – Valutazioni – Indeducibilità dei costi per operazioni con imprese site  
in Paesi *black list* – Esimenti – Dimostrazione dell'effettivo interesse economico – Onere della  
prova a carico del contribuente.

**Comm. trib. prov. di Milano, sez. XL, 6 luglio 2015, n. 6200.**

“ 18

## REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Conservazione digitale dei giustificativi delle spese dei trasferisti”, di **F. PETRUCCI**.

“ 18

Redditi di lavoro dipendente – Rimborso chilometrico – Per trasferte fuori dal territorio comunale –  
Maggiore rimborso calcolato dalla residenza rispetto alla sede – Imponibilità.

**Ris. Agenzia delle Entrate 30 ottobre 2015, n. 92/E.**

“ 19

Redditi di lavoro dipendente – Addizionale su *bonus e stock option* dirigenti settore finanziario –  
E' legittima.

**Corte Cost. 1 luglio 2014, n. 201.**

“ 19

## IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

“Le cessioni di credito nel regime dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti”,  
di **F. SOLFAROLI CAMILLOCCI**.

“ 20

## IVA

IVA - Operazioni esenti – Attività accessorie svolte dal gruppo bancario – Sussistenza.

**Cass., sez. trib. 8 luglio 2015, n. 14202.**

**Pag. 20**

## REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Applicazione dell’imposta – Atto di costituzione di *trust* autodichiarato – Imposta in misura fissa – Legittimità.

**Comm. trib. prov. di Latina, sez. I, 14 maggio 2015, n. 716.**

**“ 20**

## TRUST

“La tassazione dei dividendi percepiti dal *trust*”, di **M. SNICHELOTTO.**

**“ 21**

“La nuova imposta su *trust* e vincoli di destinazione nell’interpretazione creativa della Cassazione”, di **D. STEVANATO.**

**“ 21**

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

**“ 22**

*Trust* – Atto di costituzione del *trust* – Imposte ipotecarie e catastali – Dovute dal beneficiario finale. **Comm. trib. prov. di Milano, 20 luglio 2015, n. 6579/46/15.**

**“ 23**

## IRAP

“Il riconoscimento ai fini IRAP di alcuni oneri del personale con contratto a tempo indeterminato”, di **G. MANGUSO e E. PUGLIESE.**

**“ 23**

## VARIE

Società di Investimento Immobiliare Quotate (SIIQ)

**Circ. Agenzia delle Entrate 17 settembre 2015, n. 32/E.**

**“ 24**

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 settembre al 31 ottobre 2015**

**Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147:** “Disposizioni recanti misure per la crescita e internazionalizzazione delle imprese” (in G.U. 22 settembre 2015, n. 220)

\*\*\*\*\*

Di seguito si riportano alcune delle novità in tema di redditi di impresa, IRAP e lavoro dipendente.

**REDDITI DI IMPRESA**

- Viene disposto che, dal periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 per i dividendi percepiti e le plusvalenze realizzate, su partecipazioni in imprese ed enti residenti o localizzati in Paesi a regime fiscale privilegiato, al percettore o cedente controllante residente spetta un credito d'imposta in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione delle partecipazioni e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali plusvalenze;
- con la modifica dell'art. 110, comma 10, TUIR viene disposto che dal periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti o localizzate in Paesi con regimi fiscali privilegiati sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale.
- viene aggiunto il nuovo comma 1 bis nell'art. 120 TUIR che stabilisce che si considerano “controllate” le stabili organizzazioni in Italia dei soggetti residenti in Stati UE con cui è stato stipulato un accordo per l'effettivo scambio di informazioni;
- viene modificato il comma 2 dell'art. 108 TUIR stabilendo che le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se inerenti, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse;
- i soggetti che esercitano imprese commerciali provenienti da Paesi inclusi nella lista ex art. 11, comma 4, lett. c) D.Lgs. 239/96 che, trasferendosi in Italia, acquisiscono la residenza ai fini delle imposte sui redditi, assumono quale valore fiscale di attività e passività il valore normale delle stesse, che va calcolato in base all'art. 9 TUIR;
- la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. Non si considerano sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio o di procedure estere equivalenti, previste in Paesi con cui esiste un adeguato scambio di informazioni;
- per i crediti di modesta entità e per quelli verso debitori assoggettati a procedure concorsuali o che abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti, la deduzione della perdita su crediti è ammessa nel periodo di imputazione in bilancio anche se avviene in un periodo di imposta successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi o il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello in cui si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito in bilancio;
- viene introdotto un regime opzionale di esenzione da imposizione degli utili e delle perdite riferite alle stabili organizzazioni estere dei soggetti residenti (cd. *branch exemption*). L'opzione deve riguardare contestualmente tutte le stabili organizzazioni estere del soggetto residente, è irrevocabile e va esercitata al momento della costituzione della stabile organizzazione con effetto immediato.  
Rispetto alla prima condizione, l'opzione è applicabile liberamente nei confronti delle stabili organizzazioni localizzate nei Paesi *white list*. In caso di stabile organizzazione situata in un Paese *black list*, l'opzione avrà efficacia esclusivamente in presenza delle esimenti di cui all'art. 167 del TUIR, in assenza delle quali dovrà essere applicato il regime CFC di tassazione per trasparenza.  
Il regime opzionale di esenzione degli utili e delle perdite realizzati dalla stabile organizzazione estera del soggetto residente in Italia si pone quale metodo alternativo al meccanismo del credito per le imposte assolte dalla stabile organizzazione all'estero. Per le stabili organizzazioni già esistenti è stato introdotto un regime transitorio volto a consentire il passaggio dall'attuale regime dell'imputazione dei redditi della stabile organizzazione (riconoscimento del credito per le imposte estere) al regime dell'esenzione: il comma 6 dell'art. 168-ter prevede che l'opzione per la *branch exemption* potrà essere esercitata dal contribuente entro il secondo periodo d'imposta successivo all'entrata in vigore delle disposizioni in commento (in vigore dal periodo d'imposta 2016), mentre l'esercizio dell'opzione non determina alcun realizzo di plusvalenze e minusvalenze;
- Ai fini della disapplicazione della disciplina CFC, l'obbligo dell'interpello all'Amministrazione finanziaria è stato sostituito dalla “facoltà” di presentazione, mantenendo la segnalazione nell'ambito della dichiarazione UNICO; vengono anche modificate le sanzioni applicabili ed è stato introdotto l'obbligo, posto a carico dell'Amministrazione Finanziaria, di notificare all'interessato un invito con il quale, entro un determinato termine (90 giorni) il contribuente può fornire le prove per la disapplicazione della disciplina;

**IRAP**

- Il valore della produzione netta derivante da una stabile organizzazione è determinato sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le stesse caratteristiche.

**REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE**

- il reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia da lavoratori che trasferiscono la loro residenza in Italia concorre alla formazione del reddito complessivo per il 70% del suo ammontare se i lavoratori, non sono stati residenti in Italia nei 5 periodi d'imposta precedenti il trasferimento e si impegnano a rimanere in Italia per almeno 2 anni,

se l'attività lavorativa viene svolta presso un'impresa residente in forza di un rapporto di lavoro instaurato con la stessa, se l'attività lavorativa è prestata prevalentemente in Italia, se i lavoratori rivestono ruoli direttivi.

\*\*\*\*\*  
Per una più completa disamina del provvedimento cfr le nostre Circolari Informative n. 2, 4, 5/2015.

**Decreto Ministeriale 21 settembre 2015:** “Attuazione del comma 3-*bis* dell'articolo 24 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR)”.(in GU 5 ottobre 2015, n. 231)

\*\*\*\*\*  
Il decreto estende il regime di determinazione dell'imposta dovuta dai residenti in Italia ai soggetti residenti in uno Stato UE o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio italiano sia pari almeno al 75% del reddito complessivamente prodotto e che lo stesso non goda di analoghe agevolazioni fiscali nello Stato di residenza. In particolare, vengono disciplinati i criteri di determinazione del reddito complessivamente prodotto; le modalità di attestazione del possesso dei requisiti richiesti dalla norma per il riconoscimento degli oneri deducibili, delle detrazioni e la documentazione da conservare ai fini accertativi.

**Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 156:** “Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23”. (nel S.O. n. 55 alla GU 7 ottobre-2015, n. 233)

\*\*\*\*\*  
Viene prevista una disciplina pressoché omogenea per le 4 tipologie di interpello (ordinario, probatorio, antiabuso e disapplicativo) e vengono fissate regole comuni per tutte le istanze prevedendo differenza solo sulla tempistica per ottenere una risposta dall'Amministrazione e sull'obbligatorietà di presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

In particolare:

- l'interpello deve essere preventivo, quindi è inammissibile se presentato dopo il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi;
- la risposta fornita dall'interpello non è un atto impugnabile ed è vincolante per ogni organo dell'Amministrazione (compresa la Guardia di Finanza) con esclusivo riferimento al caso concreto e limitatamente al richiedente;
- la risposta dell'Amministrazione deve pervenire a seconda della tipologia di interpello, nel termine di 90 (interpello ordinario) o 120 giorni
- la mancata risposta nei termini previsti vale come silenzio-assenso;
- gli atti difformi dalla risposta sono nulli;
- l'obbligo di presentazione sussiste esclusivamente per gli interpelli disapplicativi.

Riguardo alla riforma del contenzioso si segnala:

- la possibilità di esperire la conciliazione giudiziale sia nelle cause reclamabili sia in appello, con riduzione delle sanzioni, rispettivamente al 40% e al 50% del minimo;
- l'estensione della procedura di reclamo/mediazione a tutti gli atti impositivi del valore sino a 20.00,00 euro;
- la possibilità di chiedere la sospensione della sentenza di 1° grado e di appello oggetto di ricorso per Cassazione.

**Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 157:** “Misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali, in attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettera h), della legge 11 marzo 2014, n. 23”. ( in S.O. n. 55 alla GU del 7 ottobre 2015 n. 233)

\*\*\*\*\*  
Il decreto contiene disposizioni per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle Agenzie fiscali e per il contenimento dei costi.

**Decreto Legge 30 settembre 2015, n. 153:** “Misure urgenti per la finanza pubblica” (in GU 30 settembre 2015, n. 227)

\*\*\*\*\*  
Viene prorogato al 30 novembre 2015 (dal 30 settembre 2015) il termine di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria.

Viene inoltre fissato al 30 dicembre 2015 il termine entro cui è possibile integrare l'istanza presentata ed inviare la relazione di accompagnamento e la documentazione.

**Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158:** “Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23”. ( in S.O. n. 55 alla G.U. 7 ottobre 2015 n. 233)

\*\*\*\*\*

Il decreto, consta di tre Titoli, dedicati, il primo alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, il secondo alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo e il terzo alla decorrenza degli effetti, abrogazioni e disposizioni finanziari.

#### SISTEMA SANZIONATORIO PENALE

- Tra le novità più importanti vi sono gli innalzamenti delle soglie di punibilità dei reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e di omesso versamento IVA.  
La prima fattispecie ora ricomprende non solo le ritenute certificate ma anche le "ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione". La soglia di punibilità viene triplicata, passando da 50.000 a 150.000 euro, per ciascun periodo d'imposta. Per il reato di omesso versamento di IVA, invece, la soglia di punibilità viene innalzata da 50.000 a 250.000 euro, per ciascun periodo d'imposta.  
Le novità riguardano anche altre fattispecie come la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.  
E' stata aggravata la pena per il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili, per il reato di indebita compensazione.

#### SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO

- Le modifiche al sistema sanzionatorio tributario entreranno in vigore dal 1° gennaio 2017, in base al disposto dell'art. 32, comma 1.  
In ordine all'entrata in vigore, va segnalato che da quanto è emerso sulla stampa specializzata, il DDL Stabilità 2016 avrebbe dovuto anticipare la decorrenza al 1° gennaio 2016. Il testo rimesso al Senato per l'iter di approvazione non contiene però alcuna modifica in tal senso.  
Questa modifica sarebbe stata invece senz'altro opportuna in quanto l'art. 32, comma 1, così come formulato, pone dubbi in merito all'art. 3 D.Lgs. 472/97 sul *favor rei*, che opera "salvo diversa disposizione di legge". Posto che il D.Lgs. 158/2015 concerne pressoché solo la materia sanzionatoria, e, all'art. 32, sancisce che le novità operano dal 1° gennaio 2017 non si può affermare con certezza che il *favor rei* trovi applicazione.

Di seguito si riportano alcune delle disposizioni più rilevanti:

- vengono ampliate le ipotesi in cui la sanzione può essere ridotta sino alla metà del minimo;
- viene previsto che pure in merito alla mediazione e alla conciliazione giudiziale il cumulo giuridico sussiste limitatamente al singolo periodo di imposta;
- salvo il caso che la cessione d'azienda sia effettuata in frode dei crediti tributari, la responsabilità del cessionario per il pagamento di imposte e sanzioni relative a violazioni tributarie non si applica se la stessa avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un raccordo di ristrutturazione dei debiti o di un procedimento di composizione delle crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio;
- la sanzione da dichiarazione infedele è aumentata della metà quando la violazione è realizzata per operazioni inesistenti mediante raggiri o condotte fraudolente o l'utilizzo di documentazione falsa; la sanzione viene ridotta di un terzo quando l'infedeltà deriva dall'errata imputazione a periodo;
- e' prevista una sanzione da 2.000,00 euro a 21.000,00 euro per l'omessa presentazione del cd "interpello disapplicativo". La sanzione è raddoppiata se l'Amministrazione disconosce la disapplicazione delle norme aventi ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta e altre posizioni soggettive del soggetto passivo. Non viene invece sanzionata la mancata presentazione degli altri interPELLI previsti dall'ordinamento.

**Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 159:** "Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23". (in S.O. n. 55 alla G.U. 7 ottobre 2015, n. 233)

\*\*\*\*\*

Si segnalano alcune delle novità:

- il contribuente può presentare (anche in via telematica) direttamente all'Agente della riscossione una dichiarazione per attestare l'illegittimità dell'atto sottostante e chiedere la sospensione immediata delle azioni messe in atto da Equitalia. A pena di decadenza la richiesta dev'essere presentata entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento o di un provvedimento esecutivo o cautelare.  
Fino a quando la risposta non arriverà, opera la sospensione;
- le somme dovute a seguito dell'attività di controllo e accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate possono essere versate in un numero massimo di 8 (non più 6) rate trimestrali di pari importo, o, se superiori a € 5.000 in un numero massimo di 20. Il mancato pagamento della prima rata entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, o di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, causa la decadenza dalla rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni;
- in caso di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti nell'atto stesso alle condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto a condizione che rinunci al ricorso

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

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

### **Dottrina**

**“Utilizzo delle perdite in accertamento: dal consolidato allo *stand alone*”** di S. M. GALANDO, in Corr. Trib. 32-33, pag. 2481

L'articolo esamina le norme dello schema del decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio in attuazione della delega fiscale che introduce uno specifico procedimento per l'utilizzo delle perdite in accertamento. Vengono così eliminate le incertezze sotto il profilo sia procedurale che sostanziale; incertezze che hanno riguardato non già il diritto all'utilizzo delle perdite quanto piuttosto le modalità e i termini di scomputo delle perdite nell'ambito delle rettifiche conseguenti all'attività di controllo oltretutto la base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione, prevista dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997. Viene ricordato che la prassi amministrativa, risalente nel tempo, non ha peraltro messo in dubbio il diritto allo scomputo delle perdite pregresse anche nel caso in difetto della loro indicazione nei modelli di dichiarazione. L'A. ricorda altresì che il legislatore interviene per la prima volta a disciplinare l'utilizzo delle perdite in ambito accertativo nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale con il D.M. 9 giugno 2004 e poi nel 2010 con l'art. 35 del D.L. n. 78 che ha introdotto nel D.P.R. n. 600 l'art. 40-*bis* che nel nuovo procedimento di accertamento prevede la facoltà della consolidante di chiedere, tramite la presentazione in via telematica di apposita istanza (modello IPEC), l'utilizzo delle perdite residue del gruppo in diminuzione dai maggiori imponibili accertati.

Venendo alle disposizioni introdotte dallo schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio, l'art. 25 prevede il procedimento di computo in diminuzione delle perdite sia in accertamento, con l'introduzione dell'art. 42, comma 2-*bis*, del D.P.R. n. 600, sia in adesione con il dispositivo di cui all'art. 7, comma 1-*ter*, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

Per quanto riguarda le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica, la disciplina prevede che l'Ufficio computi in diminuzione dal maggior imponibile accertato dette perdite fino a concorrenza del loro importo: ciò in un'ottica ripristinatoria del reddito che si sarebbe generato se il contribuente avesse dichiarato *ab origine* correttamente il proprio imponibile (ciò diversamente da quanto prevede la disciplina nel caso del consolidato in cui è prevista una richiesta da parte della consolidante che ha la disponibilità delle perdite).

Qualora successivamente allo scomputo automatico delle perdite di periodo residui un maggior imponibile accertato, potranno essere computate in diminuzione le perdite pregresse e solo su richiesta del contribuente, mediante apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento, entro il termine di proposizione del ricorso.

Nell'ambito dei procedimenti di adesione resta fermo lo scomputo automatico delle perdite del periodo oggetto di adesione mentre per le perdite pregresse il contribuente ha facoltà di richiedere entro il termine di proposizione del ricorso che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili fino a concorrenza del loro importo.

L'art. 25 del decreto in esame si è preoccupato anche di garantire che le perdite pregresse richieste e scomputate non restino nella disponibilità del contribuente. Il comma 3-*bis* introdotto nell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 prevede che l'Ufficio provveda a ridurre l'importo delle perdite riportabili nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata. Tale previsione evita al contribuente di dover integrare a sfavore le proprie dichiarazioni successive a quella oggetto di rettifica. Tale previsione è stata estesa anche ai procedimenti di accertamento e di accertamento per adesione, riferiti ai soggetti aderenti al consolidato, in ipotesi di computo in diminuzione delle perdite mediante presentazione del modello IPEC.

Quanto alla decorrenza, l'ultimo comma dell'art. 25 stabilisce che le disposizioni ivi previste entrano in vigore il 1° gennaio 2016, con riferimento ai periodi d'imposta per i quali alla predetta data, sono ancora pendenti di termini di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600. (GDA)

**“Interpelli ordinari spuri, antielusivi e disapplicativi?”** di A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, ne Il fisco 32/2015, pag. 3131.

Le modifiche apportate alla disciplina dell'interpello ordinario, in attuazione dell'art. 6 della L. n. 23/2014 recante la delega fiscale, hanno richiesto un coordinamento con il contesto normativo attuale di riferimento, caratterizzato da una disomogeneità degli istituti correlati e dalla presenza di forme obbligatorie di interpello.

I principi ed i criteri direttivi che informano la legge delega sono volti a garantire una maggiore uniformità degli interpelli, una maggiore tempestività nella redazione dei pareri nonché l'eliminazione di tutte le forme di interpello obbligatorio, quando le stesse non producano benefici ma solamente aggravii sia per i contribuenti che per l'Amministrazione finanziaria.

La relazione illustrativa allo schema di decreto precisa sul punto che il contribuente, nell'ottica di una maggiore trasparenza e collaborazione con il Fisco, sarà comunque tenuto ad effettuare, in alcuni casi, una segnalazione all'Amministrazione attraverso la separata indicazione, nella prima dichiarazione utile, di determinati componenti reddituali o elementi conoscitivi. Tale attività sarà necessaria al verificarsi di quelle situazioni in cui il contribuente, pur non avendo presentato istanza di interpello ovvero avendo ricevuto una risposta negativa, ritiene comunque sussistenti le condizioni per l'accesso ad un determinato regime fiscale ovvero per la disapplicazione di una determinata disposizione. L'eventuale omessa segnalazione permette in ogni caso di dimostrare la sussistenza delle condizioni in caso di accertamento, comportando tuttavia l'applicazione della sanzione di cui all' art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997.

Le disposizioni contenute nell'art. 7 dello schema di decreto legislativo si occupano più diffusamente della revisione di alcune specifiche tipologie di interpello ad oggi contenute in diversi provvedimenti, ed in particolare quelli in materia di partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari, permanenza nel regime del consolidato nazionale, accesso al regime del consolidato mondiale, applicazione del regime delle imprese estere controllate, deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con imprese *black list*, interposizione fittizia, classificazione di spese di pubblicità, propaganda o di rappresentanza, disapplicazione di disposizioni che limitano il riporto delle perdite (operazioni straordinarie e *dividend washing*), società di comodo e aiuto alla crescita economica (ACE). Di conseguenza, viene espressamente abrogata la disciplina dell'interpello antielusivo di cui alla L. 30 dicembre 1991, n. 413.

L'art. 7 raggruppa a tal fine le norme sostanziali vigenti in base al tipo di procedura sinora seguita per le relative istanze, distinguendo gli interpelli ordinari spuri (istanze formulate dai contribuenti secondo le procedure dell'interpello ordinario, di cui all' art. 11 della L. n. 212/2000 recante lo Statuto dei diritti del contribuente, ma funzionali a verificare condizioni e idoneità degli elementi probatori per l'accesso a particolari regimi fiscali) da quelli antielusivi e, infine, da quelli disapplicativi. (PT)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Accertamento – Abuso del diritto – Contratto di cointeressenza – Unica finalità del risparmio fiscale – Abuso del diritto – Sussistenza.**

Cass., sez. trib. 26 agosto 2015, n. 17159, ne Il fisco 36/2015, pag. 3467.

Deve ritenersi integrato l'abuso di diritto quando l'effettiva funzione economica individuale di un contratto di cointeressenza, stipulato da una società con un'altra appartenente al medesimo gruppo, sia diversa da quella astrattamente collegabile al tipo contrattuale adottato, perché i negozi posti in essere hanno la diversa ed unica finalità di ottenere un indebito vantaggio fiscale.

## Commissioni tributarie di merito

### **Accertamento – Elusione – Diritto del contribuente al contraddittorio prima dell'avviso di accertamento – Sussiste.**

Comm. trib. reg. di Milano, sez. trib. 13 maggio 2015, n. 2016/30/15, nel sito [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Nel caso in cui l'Ufficio finanziario intenda contestare fattispecie elusive, indipendentemente dalla riconducibilità o meno delle stesse alle ipotesi contemplate dall'art. 37-*bis* del DPR n. 600 del 1973, questi è tenuto a richiedere chiarimenti al contribuente (e ad osservare il termine dilatorio di sessanta giorni prima di emettere l'atto accertativo, che dovrà essere specificamente motivato anche in ordine alle osservazioni, chiarimenti, giustificazioni, eventualmente fornite dal contribuente. In mancanza, l'atto impositivo emesso in difformità da tale modello procedimentale risulterà inficiato dal vizio di nullità.

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

### **Dottrina**

**“Esenzione da ritenuta sugli interessi transfrontalieri da finanziamenti a medio e lungo termine”** di C. GALLI, in Corr. Trib. 30/2015, pag. 2311.

L'A. analizza la disposizione di cui al nuovo comma 5-*bis* dell'articolo 26 del DPR n. 600 del 1973, che esenta dall'applicazione della ritenuta alla fonte i pagamenti di interessi relativi a determinati finanziamenti erogati dall'estero ad imprese italiane, proponendone una lettura teleologicamente coordinata con gli obiettivi complessivamente perseguiti dal legislatore con i provvedimenti che l'hanno dapprima introdotta (D.L. n. 91 del 2014) e, successivamente, ritoccata.

Un primo aspetto critico è se l'esenzione disposta rispetto al tributo sostitutivo (la ritenuta d'imposta) comporti la reviviscenza del tributo sostituito (l'Irpef o l'Ires) sul reddito generato dal finanziamento (gli interessi). Secondo l'A., la *ratio legis* è l'eliminazione di qualsiasi prelievo nello Stato della fonte, cioè in Italia, in presenza di determinate condizioni.

Occorre, in particolare, realizzare innanzitutto il presupposto oggettivo, vale a dire il “finanziamento a medio (o) lungo termine”. L'A. propone di interpretare la locuzione secondo la prassi in tema di imposta sostitutiva di cui all'art. 15 del DPR n. 601 del 1973 (irrilevanza della forma tecnica utilizzata e durata oltre i diciotto mesi, determinata in base alle pattuizioni contrattuali e non secondo la durata effettiva). Circa l'ulteriore requisito, che richiede che il soggetto finanziato sia una “impresa”, l'A. ritiene che come tali debbano intendersi tutti gli operatori economici che possono ricevere i finanziamenti in questione, vale a dire quelli che non siano persone fisiche o microimprese.

Passando all'esame del presupposto soggettivo, il finanziamento deve essere erogato, alternativamente:

- a) da una banca stabilita nella UE . L'A. ritiene che il finanziamento possa provenire anche dalla sede secondaria extracomunitaria di una banca comunitaria;
- b) da un'impresa di assicurazioni costituita ed autorizzata nella UE;
- c) da investitori istituzionali esteri istituiti in Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia.

Infine, l'A. ritiene che l'esenzione competa anche se il finanziamento non sia stato originariamente erogato da uno dei predetti soggetti esteri, che siano quindi successivamente subentrati nell'operazione, in quanto “il *presupposto d'imposta è il pagamento degli interessi, non l'erogazione del prestito*”. (NM)

**“L’Accordo FATCA Italia – Stati Uniti e lo scambio di informazioni fiscali”** di R. RIZZARDI, in Corr. Trib. 32/2015, pag. 2502.

L’articolo dà un inquadramento generale della disciplina FATCA - l’acronimo che indica la legge statunitense del 18 Marzo 2010 - per coordinarla con le norme, interne ed internazionali, che regolano i rapporti tra gli Stati per l’accertamento dei tributi.

La disciplina FATCA impone numerosi obblighi agli intermediari, ovunque localizzati, finalizzati a comunicare all’Internal Revenue Service l’esistenza e la consistenza di conti correnti e depositi di titoli riconducibili a soggetti che siano residenti fiscali e/o cittadini statunitensi. Gli Stati Uniti hanno siglato accordi con gli altri Stati affinché tale disciplina venga recepita nel loro diritto interno, ratificandola con legge ordinaria.

I contenuti degli accordi prevedono che ciascuno Stato metta a disposizione degli USA, in maniera automatica anno per anno, i dati relativi a rapporti di natura finanziaria intrattenuti da contribuenti USA presso intermediari locali, elaborati secondo standard qualitativi minimali; a tal fine, l’Italia aderisce al *Common Reporting Standard* (CRS) elaborato in sede OCSE per permettere gli scambi anche tra gli altri Stati aderenti. In via di reciprocità, gli USA trasmetteranno a ciascuno Stato estero i dati relativi ai rapporti ed ai redditi finanziari statunitensi percepiti dai rispettivi contribuenti residenti.

In Italia, l’accordo è stato ratificato con la legge n. 95/2015; il 6 agosto 2015 è stato emanato il decreto di attuazione del MEF, cui ha fatto seguito il Provvedimento dell’Agenzia che ha predisposto il tracciato per le comunicazioni.

Obbligati alle comunicazioni sono gli intermediari e gli altri operatori localizzati in Italia, ma sono esonerate talune entità (cd. *non reporting italian financial institution*) . Particolarmente rigorosi sono gli obblighi di adeguata verifica della clientela, al fine della determinazione della residenza/cittadinanza statunitense, obblighi che ricalcano quelli già previsti dalla disciplina sui *qualified intermediaries* (QIs). La disciplina sui QIs comporta, tra l’altro, che l’intermediario assuma la qualifica di sostituto d’imposta agli effetti della *withholding tax* statunitense. (NM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Operazioni internazionali – Costi *black list* – Deducibilità – Limiti.**

Cass., sez. trib. 17 luglio 2015, n. 14999, in Corr. Trib. 37/2015, pag. 3833.

La legge finanziaria 2007, che ha abolito il regime d’ineducibilità assoluta dei costi “*black list*” non indicati separatamente nella dichiarazione dei redditi, trova applicazione anche per le fattispecie precedenti al 31 dicembre 2006. La sanzione impropria dell’ineducibilità assoluta è sostituita dalla sanzione proporzionale del 10%, ferme restando le altre eventuali sanzioni previste dal legislatore. La contestazione della violazione – intesa come l’inizio di un’attività ispettiva – preclude ogni possibilità di regolarizzazione, atteso che, ove fosse possibile, anche in tale circostanza, procedere all’integrazione della dichiarazione, la correzione stessa cesserebbe di essere un rimedio per ovviare ad un errore per trasformarsi in mezzo elusivo delle sanzioni.

## AGEVOLAZIONI E SANZIONI

### Dottrina

**“Nel Decreto di attuazione del regime “*Patent box*” la procedura per determinare l’agevolazione”** di L. MIELE e R. VIO, in Corr. Trib. 34/2015, pag. 2557.

La Legge n. 190/2014, all’art. 1, commi 37-45, ha delineato nel nostro ordinamento l’agevolazione “*Patent box*” nelle sue linee essenziali, demandando la definizione della procedura per la

determinazione dell'agevolazione stessa ad un successivo Decreto ministeriale attuativo che non ha, però, risolto i dubbi interpretativi che riguardano alcuni tra gli aspetti più rilevanti del regime. In particolare, tra tali aspetti risulta interessante l'opzione dell'agevolazione, in ordine alle condizioni che devono sussistere per l'esercizio della stessa. Infatti non è chiaro, fanno notare gli AA., se l'opzione per il regime "*Patent box*" possa essere esercitata solo laddove l'impresa abbia già conseguito i redditi, ritraibili dal bene immateriale, che possono fruire del beneficio o se sia sufficiente che il contribuente svolga l'attività di ricerca e sviluppo rilevante ai fini del regime preferenziale o se, ancora, si tratti di una opzione esercitabile anche in mancanza di tali presupposti. Considerando l'assenza di una specifica previsione nel Decreto di attuazione, e pur non trascurando il fatto che si tratterebbe di un "inconsueto" esercizio della facoltà di opzione, si ritiene che l'opzione possa essere esercitata da tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa che prevedono di fruire del regime preferenziale. L'opzione, infatti, di per sé, non produce altro effetto che quello di consentire di beneficiare del regime di vantaggio, che opera, di fatto, solo ove l'attività di R&D sia effettivamente svolta e, in più, solo ove essa si sia conclusa con successo dando vita a *intangibles* produttivi di reddito. Altro aspetto rilevante riguarda la tracciabilità dei componenti positivi e negativi poiché, come noto, la determinazione dell'agevolazione spettante richiede, in via preliminare, la predisposizione di un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile dei costi di ricerca e sviluppo relativi a ciascun bene immateriale e dei redditi ritraibili dal medesimo. Il Decreto attuativo non pone particolari prescrizioni in ordine al sistema di tracciabilità da adottare; ciò che rileva è unicamente l'idoneità del sistema prescelto a dimostrare quel legame ("*nexus*") fra costi, bene immateriale e redditi da esso ritraibili e, quindi, fra attività esercitata e reddito agevolato, volto ad assicurare che la concessione dell'agevolazione sia collegata all'effettivo espletamento di un'attività economica condotta nel territorio dello Stato. A partire dal periodo d'imposta 2015 è necessario, quindi, che le imprese che intendono avvalersi di questa opportunità si dotino di adeguati sistemi di "*tracking and tracing*" di costi e ricavi con riferimento a ciascun bene immateriale per cui svolgono attività di ricerca e sviluppo e rispetto al quale va calcolato il beneficio. Per quanto concerne, invece, la modalità di calcolo del beneficio, occorre considerare che la procedura di determinazione dell'agevolazione può sintetizzarsi nei seguenti passaggi: *i*) determinazione del reddito ritraibile da ciascun bene immateriale; *ii*) individuazione dei costi qualificati e dei costi complessivi di ricerca e sviluppo; *iii*) determinazione del coefficiente in esito al rapporto costi qualificati/costi complessivi; *iv*) computo della quota di reddito agevolabile risultante dal prodotto fra il coefficiente e il reddito derivante dal bene immateriale di riferimento. Il reddito agevolabile è costituito dai canoni netti (nel caso di beni immateriali concessi in uso) e dal contributo economico che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita nel caso di beni immateriali utilizzati direttamente. La definizione del secondo parametro è incerta trattandosi di un reddito figurativo che misura la partecipazione di un determinato bene immateriale alla formazione del reddito d'impresa e per la cui determinazione è obbligatoria la conclusione di un accordo con l'Agenzia delle entrate finalizzato ad individuare, in contraddittorio con essa, i componenti positivi di reddito impliciti nell'utilizzo diretto degli *intangibles* e i corrispondenti componenti negativi. Infine, l'ultimo aspetto che merita di essere menzionato riguarda il trattamento delle perdite derivanti dall'*intangible* poiché né la norma primaria né il Decreto recano alcuna previsione in merito al trattamento di tali perdite. Le soluzioni percorribili sarebbero due, ossia il riporto in avanti di tali perdite e la loro successiva deducibilità dai soli redditi che beneficino del regime agevolato, ovvero ammettere la deducibilità di tali perdite dai redditi assoggettati ad aliquota di imposta ordinaria, prevedendo tuttavia un meccanismo di recupero del beneficio nei periodi di imposta in cui il contribuente produce nuovamente redditi rientranti nel perimetro di applicazione del regime di *Patent box*. Occorrerebbe comprendere, altresì, se anche a tale perdita si applica il coefficiente di cui si è parlato. In tal caso, si potrebbe determinare una riduzione della perdita derivante dall'*intangible* da utilizzare a scomputo degli altri redditi che concorrono unitariamente alla formazione del reddito complessivo. E se l'impresa è in perdita, si potrebbe sostenere che si ha una riduzione della perdita del periodo di imposta. Se così fosse, l'impresa che esercita l'opzione per il regime preferenziale si troverebbe in una situazione di svantaggio rispetto a quella che, invece, sceglie di non optare. Sarebbe, quindi, più ragionevole che la perdita derivante dallo sfruttamento dell'immateriale fosse considerata irrilevante. Il problema potrebbe essere risolto in modo empirico. Considerato, infatti, che l'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari, si potrebbero

neutralizzare eventuali contributi economici negativi fruendo, così, del vantaggio fiscale solo con riferimento a quelli che hanno una redditività positiva. (EF)

**“L’ACE per le stabili organizzazioni situate in Italia”** di A. TRABUCCHI e E. PUGLIESE, in Corr. Trib. 32-33/2015, pag. 2513.

Prima dell’emanazione della circolare dell’Agenzia delle entrate n. 21/E del 2015, per il calcolo dell’agevolazione ACE per le stabili organizzazioni, non risultavano chiari i criteri applicativi, risultando comunque chiaro che per le *branch* il riferimento al capitale proprio sarebbe stato comunque da sostituire con quello di “fondo di dotazione” (vd. art. 2, comma 2, del Decreto ACE). I dubbi evidenziati nell’articolo avevano ad oggetto le specificazioni recate dalla relazione secondo cui per “fondo di dotazione” e “relativi incrementi” si dovevano intendere “quelli risultanti dalla dichiarazione dei redditi del periodo d’imposta” che sono “da ritenersi congrui dal punto di vista fiscale tenendo conto di principi condivisi in sede internazionale”, dovendo quindi considerare un fondo di dotazione “figurativo” (cioè quello per verificare la deducibilità degli interessi passivi). Ciò ancorché per il calcolo dell’ACE delle società ed enti residenti si dovessero assumere i dati contabili.

Altro elemento di dubbio risultava dall’art. 5, comma 6, del decreto ACE in cui per le stabili costituite successivamente al 31 dicembre 2010 si assume come incremento anche il patrimonio di costituzione o il fondo di dotazione, per l’ammontare derivante da conferimenti in denaro, quindi un parametro contabile e non “figurativo”.

Gli AA. analizzano quattro criteri che, prima della circolare n. 21/E del 2015 si sarebbero potuti adottare ed in particolare quelli definibili del “fondo di dotazione misto”, del “fondo di dotazione contabile puro”, del “fondo di dotazione figurativo puro” e del “fondo di dotazione rapportato al debito contabile o figurativo”, evidenziando per ciascuno di essi obiezioni e contraddizioni nonché possibili effetti discriminatori.

Gli AA. esaminano la portata della circolare n. 21/E del 3 giugno 2015, evidenziando che essa conferma che la base di partenza sulla quale commisurare l’agevolazione ACE è rappresentata dal maggiore tra gli stock del “fondo contabile” al 31 dicembre 2010, al netto degli utili di esercizio e del “fondo congruo” ai fini fiscali (intendendo per tale il fondo definito figurativo) alla stessa data. Quanto agli incrementi, la circolare identifica le variazioni ACE sulla base dei singoli “flussi” annuali di incremento e decremento. Oltre agli apporti/restituzioni e agli utili trattenuti, l’Agenzia ammette tra gli incrementi anche “le rettifiche fiscali”, cioè quelle variazioni del fondo di dotazione effettuate ai fini di riportare il fondo di dotazione a livelli di congruità fiscale.

Operando il meccanismo identificato dall’Agenzia sui flussi annuali di incremento e decremento, nella circolare viene chiarito che le rettifiche fiscali assumono natura “temporanea”, cioè solo con riferimento all’esercizio con riferimento al quale sono apportate.

Altro aspetto chiarito dalla circolare è che la rilevanza delle rettifiche fiscali opera comunque non oltre il limite massimo dell’importo necessario a portare il fondo di dotazione al livello di congruità fiscale.

La circolare si sofferma anche sul trattamento di quegli incrementi di fondo derivanti dalle “rettifiche contabili” e consistenti in una riclassificazione contabile a livello patrimoniale dei debiti in fondo di dotazione, con storno dei correlati interessi maturati a decorrere dalla data in cui viene fatta valere detta riclassificazione (con un effetto in pratica retroattivo), al pari di ogni altro apporto di denaro, assumendo valenza *pro rata temporis* dalla data “a decorrere dalla quale viene fatta valere la riclassificazione in poste non produttive di interessi passivi”.

Gli AA. evidenziano infine che una volta confermata la valenza anche ai fini ACE del fondo figurativo, resta sullo sfondo la problematica della corretta modalità di calcolo di detto fondo figurativo, problematica che dovrebbe trovare anch’essa una soluzione rapida con il decreto recante misure per la crescita e l’internazionalizzazione delle imprese il cui art. 7, comma 3, rimanda ad uno o più provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate. (GDA)

## **ELUSIONE**

### **Dottrina**

**“D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: *much ado about nothing?*”** di A. CARINCI e D. DEOTTO, ne Il fisco 32/2015, pag. 3107.

Il D.Lgs. n. 128/2015 sulla certezza del diritto, emanato in attuazione della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, introduce un nuovo art. 10-*bis* nella L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), rubricato “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”.

Il concetto di abuso del diritto deriva da quello elaborato dalla giurisprudenza che, a sua volta, nasceva dall’esigenza e dalla volontà di ampliare il contrasto al fenomeno dell’elusione, di cui alla specifica clausola antiabuso prevista nell’abrogato art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, sostanzialmente inadeguato come strumento di contrasto alle pratiche elusive perché circoscritto a un limitato numero di contratti ed operazioni.

Un elemento su cui la delega ha insistito e che vorrebbe rappresentare un punto di forza della nuova disciplina è la regolamentazione esplicita del riparto dell’onere della prova tra Amministrazione e contribuente, ancorché appaia scontato che i presupposti di applicazione di una norma impositiva, integrati dalla configurabilità di un’operazione abusiva, vadano dimostrati dall’Amministrazione finanziaria. Infatti, l’onere per il contribuente di fornire la prova di valide ragioni economiche interviene solo dopo che l’Amministrazione finanziaria abbia provato la natura abusiva della condotta, ossia l’aggiramento di norme e il carattere indebito del vantaggio fiscale conseguito. Nessuna novità quindi, se non rispetto alla sanzione esplicita di non rilevabilità d’ufficio dell’abuso. Viene dunque naturale agli AA. domandarsi quale possa essere lo spazio residuo per l’abuso del diritto e, correlativamente, il senso e la portata della novella, in quanto, una lettura complessiva del nuovo art. 10-*bis* induce a tratteggiare margini di manovra estremamente circoscritti per l’istituto dell’abuso del diritto, come pure limitati elementi di autentica novità della disciplina che lo ha introdotto. In effetti appaiono esigue le novità concretamente apportate dalla nuova disposizione, sia sul piano definitorio che su quello della disciplina applicabile alle operazioni integranti ipotesi di abuso del diritto. (SG)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Elusione – Reato di dichiarazione infedele – Può costituire comportamento elusivo – Indicazione fattispecie elusiva – Prevista dalla legge.**

Cass. Pen., 6 ottobre 2015, n. 40110, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione possono essere integrati anche da comportamenti elusivi posti in essere dal contribuente per trarre indebiti vantaggi dall’utilizzo in modo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l’operazione, a condizione che sia individuata la norma antielusiva, specificamente prevista dalla legge, violata.

**Abuso del diritto – Elusione – Irrilevanza penale.**

Cass. Pen., 7 ottobre 2015, n. 40272, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Le condotte costituenti abuso del diritto /elusione fiscale secondo la nozione del nuovo art. 10 *bis* della L. 212/2000 non sono più penalmente rilevanti.

Restano invece applicabili le sanzioni amministrative.

Le disposizioni che recano la nuova disciplina tributaria dell'abuso del diritto sono destinate ad esplicare effetto per le operazioni poste in essere dalla data del 1° ottobre 2015 in virtù del principio del *tempus regit actum*.

Per contro, la disposizione del comma 13, che reca la statuizione di irrilevanza penale delle operazioni abusive è destinata ad esplicare effetto, oltre che naturalmente per le nuove operazioni abusive poste in essere dalla data del 1° ottobre 2015, anche per quelle poste in essere prima di tale data, per il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'art. 2 del c.p..

Il legislatore ha inteso chiaramente estendere l'applicabilità della nuova disciplina tributaria dell'abuso del diritto anche alle operazioni poste in essere prima del 1° ottobre 2015 in quanto tale disciplina non sarebbe stata altrimenti applicabile in virtù del principio del *tempus regit actum* ovvero sia del richiamato principio di irretroattività della legge sopravvenuta, facendo tuttavia salva l'applicazione della vecchia disciplina tributaria dell'abuso del diritto fiscale alle predette operazioni, qualora sia stato notificato il relativo atto impositivo prima della predetta data per evitare che siano posti nel nulla gli atti impositivi già notificati.

Pertanto, è da ritenere che il comma 5 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 128 del 2015 abbia inteso introdurre una limitazione temporale esclusivamente alla efficacia retroattiva della disciplina tributaria dell'abuso del diritto e non anche a quella penale.

In sostanza, la limitazione all'efficacia retroattiva riguarda la sola disciplina tributaria sull'abuso del diritto.

### **Elusione fiscale – Rilevanza penale – Condizioni dolo specifico di evasione non si identifica con il dolo di elusione.**

### **Esterovestizione – Controllata estera che esercita un'attività economica effettiva – Struttura organizzativa minima – Ufficio.**

Cass., sez. pen. 30 ottobre 2015, n. 43809, nel sito web [www.guidaaldiritto.ilsole24ore.com](http://www.guidaaldiritto.ilsole24ore.com).

- Le disposizioni antielusive in materia tributaria di cui agli artt. 37 e 37-*bis* DPR 600/73 hanno rilevanza anche in sede penale solo quali norme che concorrono a definire, sul piano oggettivo, gli elementi normativi della fattispecie penale e, in particolare, l'imposta effettivamente dovuta e gli elementi attivi e passivi rilevanti ai fini della determinazione del reddito o delle basi imponibili;
- in quanto norme che concorrono a definire gli elementi normativi della fattispecie ed, in particolare, della condotta materiale, si traducono, sul versante penale, nella generica consapevolezza e volontarietà di tali elementi costitutivi del reato e dunque della condotta;
- la "volontaria elusione" dell'imposta effettivamente dovuta si traduce nella consapevolezza di alcuni degli elementi costitutivi del reato, ma non è sufficiente ad integrare il fine di evasione;
  - Il dolo specifico di evasione, che costituisce il fine della condotta, non si identifica con il dolo di elusione;
  - il dolo di evasione esprime l'autentico disvalore penale della condotta, e opera una selezione delle condotte penalmente rilevanti da quelle che non lo sono;
  - la condotta elusiva non è di per sé penalmente sanzionata;
  - non può dirsi esterovestita la controllata estera che esercita un'attività economica effettiva con una propria struttura organizzativa benché minima. Per valutare la "sostanza" della controllata estera, ed escludere che si tratti di una costruzione di puro artificio costituita nello Stato estero al solo fine di beneficiare del regime fiscale più favorevole è possibile far riferimento alle ipotesi previste nell'art. 162 TUIR e nell'art. 5 del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni e tra queste alla nozione di "ufficio".

\*\*\*\*\*

La decisione non prende in considerazione la nuova disciplina dell'abuso del diritto/elusione fiscale contenuta nel D.Lgs. 128/2015.

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

### **Dottrina**

**“La circolazione transfrontaliera delle perdite di gruppo alla luce della (nuova) definizione delle *final losses*: il caso *Marks & Spencer II*”** di G. BELTRAMELLI, in Riv. Dir. Trib. 12/2014, IV, pag. 179.

L'articolo ripropone la *vexata quaestio* legata alla circolazione transfrontaliera delle perdite, alla luce della sentenza della Corte di Giustizia 13 dicembre 2005 nella causa *Marks & Spencer*, che ha sostenuto la contrarietà al principio della libertà di stabilimento di una normativa che comporti il diniego al riporto delle perdite estere in capo alla casa madre, in presenza di *final losses*.

Pur mancando una definizione delle “*final losses*” si è andato oramai consolidando l'orientamento giurisprudenziale che consente la deduzione di tali perdite estere in capo alla società controllante, ammettendo quindi la compensazione transfrontaliera delle perdite.

La sentenza sopra richiamata assume un rilievo determinante perché chiarisce le circostanze che concorrono a delineare le perdite finali.

La definitività delle perdite subite dalla controllata non residente non può risultare dal fatto che l'ordinamento dello Stato membro di residenza della controllata stessa escluda qualsiasi possibilità di riporto delle perdite e nemmeno dalla necessità che la controllata non residente sia posta in liquidazione prima della fine dell'esercizio fiscale nel corso del quale le perdite sono maturate.

E' possibile invece parlare di definitività delle perdite nelle ipotesi in cui la controllata non residente non percepisca più ricavi nello Stato di residenza.

Al termine dell'esercizio fiscale nel corso del quale hanno avuto origine le perdite, la società controllante deve essere in grado di dimostrare l'impossibilità di conseguire ogni tipo di ricavo nello Stato della società controllata.

La prova di definitività riguarda le perdite subite nel corso di un solo esercizio fiscale.

Con l'eccezione della *final losses*, la Corte ha introdotto un criterio di “precedenza territoriale” nello scomputo delle perdite che devono prioritariamente essere fatte valere nello Stato in cui sono maturate e, solo sussidiariamente, nello Stato della capogruppo.

Con riguardo al nostro ordinamento, l'A. rileva come l'esclusione delle controllate non residenti dal consolidato nazionale, comporti che le relative perdite non possano essere computate nel reddito di gruppo. La regola delle *final losses* perciò non trova spazio nel nostro ordinamento che consente l'imputazione pro quota delle perdite estere (della controllata) in capo alla controllante residente, ed è invece indirizzata a tutti quegli ordinamenti che prevedono la sola compensazione territoriale delle perdite. (EM)

**“La nuova *black list* e recenti modifiche normative in materia di CFC”** di P. BONARELLI e C. GARBARINO, in Fisc. e comm. int. 8-9/2015, pag. 5.

Sin dalla sua introduzione nel nostro ordinamento, il legislatore è intervenuto più volte per ridefinire il complessivo quadro delle norme che regolano il regime CFC introducendo numerose modifiche per porre in essere misure di contrasto ai c.d. paradisi fiscali, anche detti “giurisdizioni non cooperative”. Si è così ottenuto un pacchetto di misure, in grado di fronteggiare la competizione dannosa con tali Stati, alquanto severe e rigorose che fissano, di conseguenza, criteri molto stringenti. L'ultima modifica, in ordine di tempo, alla disciplina è stata introdotta con la L. 23 dicembre 2014, n. 190 (cd. Legge di stabilità 2015) che ha ridefinito i criteri di redazione della *black list*. Tra le novità, la Legge di stabilità ha esplicitato cosa debba intendersi per tassazione “sensibilmente inferiore”, circostanza, cioè, che si manifesta quando il livello di tassazione è inferiore al 50% di quello applicato in Italia. E' stato precisato che con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate verrà fornito un elenco non tassativo di regimi fiscali speciali che andrebbe a precisare (completandolo) il perimetro dei Paesi “*black-listed*”, anche se la natura non

tassativa dell'elenco potrebbe consentire di attrarre nella sfera di applicazione del regime CFC anche fattispecie non espressamente indicate che danno tuttavia luogo ad un livello impositivo non congruo. Tra le modifiche introdotte occorre, altresì, menzionare il recente D. Lgs. n. 147/2015 (cd. crescita e internazionalizzazione), che, pur lasciando inalterato il meccanismo previsto per contrastare i Paesi a fiscalità privilegiata, ha notevolmente semplificato gli adempimenti previsti in capo al contribuente alleggerendo sensibilmente gli oneri amministrativi che l'applicazione della disciplina comporta. (EF)

**“Modifiche alla disciplina CFC: un tentativo di semplificazione rimasto a metà del guado”** di G. SCIFONI, in Corr. Trib. 29/2015, pag. 2248.

Il Decreto legislativo n. 147 del 14 settembre 2015 (cd. crescita e internazionalizzazione) contiene diverse modifiche alla disciplina sulle *Controlled Foreign Companies*, di cui all'art. 167 del TUIR, che, sebbene siano state mosse da un intento di semplificazione, non hanno colto del tutto nel segno. Infatti, nonostante taluni snellimenti procedurali (si pensi, ad esempio, alla trasformazione da obbligatorio a facoltativo dell'interpello disapplicativo della CFC *rule* ovvero ai criteri guida forniti per l'effettuazione del *tax rate test*), si sono avute una serie di penalizzazioni non trascurabili. E' il caso, ad esempio, della rideterminazione del reddito estero della CFC secondo l'intero set di regole interne in materia di reddito d'impresa. Infatti, l'applicabilità, in sede di determinazione del reddito della CFC, dell'intero compendio di norme relative alla determinazione del reddito d'impresa, renderebbe applicabili anche una serie di regole, estranee al *corpus* sistematico del TUIR, che si caratterizzano per la determinazione, in funzione antielusiva, del reddito attraverso strumenti di tipo presuntivo. In tal modo viene, di fatto, ratificata in via normativa la prassi dell'Agenzia delle entrate che ha tradizionalmente ritenuto applicabili, per la determinazione del reddito della CFC, alcune discipline “extra TUIR”, tra cui quella in materia di società non operative e in perdita sistematica. Anche l'introduzione di un obbligo segnaletico in dichiarazione dei redditi, accompagnato da un regime sanzionatorio particolarmente gravoso rientra tra le penalizzazioni illustrate stridendo, di conseguenza, con l'intenzione del legislatore di semplificare il regime in esame. (EF)

## IRES

### Dottrina

**“Principio di competenza, deducibilità delle spese di regia e proporzionalità delle sanzioni”** di M. DAMIANI, in Corr. Trib. 32-33/2015, pag. 2523.

L'A. prende spunto dalla Sentenza della Corte di Cassazione n. 13252 del 2015 per riesaminare i seguenti principi in tema di tassazione di reddito d'impresa:

- certezza e oggettiva determinabilità dei costi, da individuare secondo criteri oggettivi, che non possono essere rimessi alla volontà delle parti, le quali non potranno per convenienza fiscale spostare la competenza di un componente da un periodo ad un altro, allegando elementi di vaghezza della determinabilità. L'onere di fornire l'elemento della certezza e dell'oggettiva determinabilità riferite a componenti positive grava sulla Amministrazione finanziaria, mentre al contribuente viene richiesto analogo onere per quelle negative;
- principio di competenza economica, quale criterio inderogabile ed oggettivo per determinare il reddito d'impresa e vincolo insuperabile, che impone di dedurre un costo o di tassare un ricavo quando esso si manifesta e non in ipotetici esercizi precedenti o successivi. Sul presupposto che la violazione della competenza temporale assuma una rilevanza attenuata rispetto alla sottrazione di materia imponibile, nel Decreto delegato sulle sanzioni, approvato dal Consiglio dei Ministri, viene prevista, in tema di violazioni del principio di competenza, un'attenuazione

(riduzione di un quarto) delle sanzioni per infedele dichiarazione rispetto alla sanzione piena applicabile all'evasione;

- inerenza dei servizi infragruppo e deducibilità delle spese di regia, che la Suprema Corte correla alla idoneità dei servizi resi a recare agli altri membri del gruppo un "vantaggio" attuale o prospettico (in termini di miglioramento, diretto o indiretto, della posizione economica o commerciale) ovvero a far conseguire al gruppo una qualche utilità di cui vengono ad avvalersi le singole società che ne fanno parte. Ciò, peraltro, senza prescindere da una valutazione di congruità del costo ai fini della sua deducibilità (valutazione che tuttavia non può estendersi al punto da sindacare le scelte commerciali dell'impresa) e rimettendo al contribuente l'onere di provare attraverso apposita documentazione "la coerenza economica" che escluda la duplicazione dell'oggetto dei servizi stessi;
- principio di proporzionalità delle sanzioni in materia di IVA rispetto al danno procurato o al pericolo di procurarlo, riconosciuto dalla Suprema Corte secondo le linee elaborate dalla Corte di giustizia europea. (PT)

**"Le riserve in sospensione d'imposta tra fusione e liquidazione"**, di M. DI SIENA, in Rass. Trib. 4/2015, pag. 921.

Le operazioni straordinarie sono spesso oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria previo ricorso alla categoria dell'elusione o dell'abuso del diritto. La possibilità di conseguire risultati *prima facie* analoghi attraverso operazioni dalle conseguenze tributarie differenti (ad esempio neutralità *versus* realizzazione) può dare luogo a contestazioni molto insidiose. È il caso della contrapposizione tra la fusione e la liquidazione e delle implicazioni che le due operazioni possono spiegare con riferimento alle riserve in sospensione d'imposta.

Infatti, nell'ipotesi della liquidazione, dato l'obiettivo posto dalla procedura che è quello di porre fine al funzionamento dell'impresa previa realizzazione dell'attivo disponibile, estinzione delle correlative passività e distribuzione del residuo netto di liquidazione, il destino naturale delle eventuali poste in sospensione presenti nel bilancio finale di liquidazione è quello della restituzione alla compagine sociale. Viceversa, nell'ipotesi della fusione, la disciplina delle riserve in sospensione presenti nel patrimonio nella società fusa o incorporata è dettata dall'art. 172, comma 5, del TUIR, ai sensi del quale tali poste sono destinate a transitare all'entità incorporante o a quella risultante dalla fusione. La *ratio* di tale disciplina presuppone la prosecuzione dell'attività d'impresa, sia pure in una differente veste giuridico-formale ed implica la tradizionale visione civilistico-fiscale della fusione quale atto di mera riorganizzazione e modificazione contrattuale, tendenzialmente neutrale in un'ottica impositiva. In altri termini, il fenomeno estintivo sotteso all'istituto della liquidazione, fa sì che le poste in sospensione d'imposta non possano che essere distribuite, circostanza che comporta oneri fiscali per la società che si estingue, mentre la prosecuzione del ciclo dell'impresa che rappresenta la *ratio* ispiratrice della fusione implica che le medesime transitino senza soluzione di continuità nel patrimonio dell'incorporante (o della società risultante dalla fusione), la quale subentra nel vincolo di sospensione originario.

Secondo l'A., la tesi che la fusione sia uno strumento artificioso per impedire l'imponibilità delle riserve in sospensione d'imposta non è condivisibile perché implica la negazione del principio dell'autonomia privata e finisce per attribuire concretezza ad un presupposto erroneo: quello per cui a fronte di due opzioni in astratto liberamente percorribili il contribuente sarebbe sempre tenuto da adottare la soluzione più onerosa in termini fiscali. Si tratta di una soluzione incongrua che finisce per negare irragionevolmente ogni spazio interpretativo alla figura del lecito risparmio di imposta e riduce l'istituto dell'elusione/abuso del diritto al solo vantaggio fiscale senza attribuire alcun rilievo ai tratti patologici dello stesso. Alla luce del nuovo art. 10-*bis* della L. n. 212/2000, introdotto dal D.Lgs. n. 128/2015, secondo l'A., una simile prospettiva appare incongrua e poco condivisibile. (FDA)

**“Conversione delle eccedenze ACE in credito di imposta IRAP”** di F. MARIOTTI, in Corr. Trib. 29/2015, pag. 2245.

Il D.L. n. 91/2014 ha introdotto una nuova modalità di fruizione delle eccedenze ACE: il contribuente può, infatti, scegliere se riportarle in avanti e computarle in aumento, senza limiti quantitativi e temporali dell'importo deducibile dal reddito dei periodi di imposta successivi, oppure convertirle in credito d'imposta utilizzabile ai fini IRAP. La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21/E del 2015, invocando esigenze di certezza e semplificazione operativa, ha precisato che la conversione delle eccedenze in credito IRAP non può essere revocata, con conseguente impossibilità di ripristinare ai fini IRES quanto già trasformato in credito d'imposta IRAP e non utilizzato. Secondo l'A., si tratta di un chiarimento che potrebbe trovare giustificazione nelle esigenze di controllo e di stabilizzazione dell'obbligazione tributaria che, tuttavia, impone alle imprese una capacità di previsione delle variabili tributarie future che non è sempre agevole da esercitare. Tale impostazione trova nella circolare un ulteriore corollario poco condivisibile: secondo l'Agenzia, l'unica eccedenza che può essere convertita è quella di periodo, quella cioè che si manifesta quando il rendimento nozionale ACE supera il reddito imponibile del medesimo esercizio. Secondo l'A., anche in questo caso si tratta di un'interpretazione restrittiva che contrasta con il meccanismo di utilizzo delle eccedenze ACE che non distingue tra eccedenze correnti e quelle pregresse.

L'Agenzia ha altresì precisato che il credito di imposta IRAP non è utilizzabile in compensazione orizzontale. Si tratta di una scelta interpretativa che non trova riscontro nella norma istitutiva della facoltà di conversione delle eccedenze ACE da cui discendono, secondo l'Agenzia, una serie di corollari:

- a) non opera il limite annuale alla compensazione di 700.000 euro;
- b) non opera la disciplina che vieta la compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro;
- c) l'utilizzo del credito in dichiarazione non è subordinato all'apposizione del visto di conformità;
- d) non opera il limite annuale di 250.000 euro per i crediti agevolativi indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, atteso che il credito IRAP da conversione è indicato in un prospetto del quadro RS, costituendo una modalità di utilizzo dell'eccedenza ACE;
- e) il credito non può essere ceduto a terzi né chiesto a rimborso.

Il credito di imposta deve essere ripartito in cinque rate annuali di pari importo. Al riguardo, la circolare n. 21/E cit. ha precisato che il quinto del credito d'imposta costituisce per ciascuno dei periodi di imposta di utilizzo il limite massimo di fruibilità del credito. Ne deriva che il credito d'imposta non utilizzato in un anno non può essere utilizzato nell'anno successivo, ma occorrerà ultimare il quinquennio prima che le quote residue del credito non utilizzato possano essere fruito in compensazione dell'IRAP fruita (in pratica l'utilizzo è possibile dal sesto anno successivo a quello di conversione del credito). Secondo l'A., anche in questo caso si tratta di una interpretazione restrittiva che non trova riscontro nella disciplina istitutiva della facoltà di conversione.

Per quanto riguarda la decorrenza, l'art. 19, comma 2, del D.L. n. 91/2014 ha stabilito che la disciplina di conversione si applica a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014. Al riguardo, l'Agenzia ha negato la possibilità di convertire le eventuali eccedenze ACE che si siano generate in periodi precedenti al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014. (FDA)

**“Modificato il regime IRES di svalutazioni e perdite su crediti delle banche”** di R. PARISOTTO, in Corr. Trib. 30/2015, pag. 2323.

Il D.L. n. 83/2015 modifica nuovamente il regime fiscale delle svalutazioni e delle perdite su crediti delle banche e degli enti finanziari e introduce limitazioni alla conversione delle DTA iscritte in bilancio.

In base alle nuove norme, già a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015, sono integralmente deducibili ai fini IRES nell'esercizio di iscrizione in bilancio le svalutazioni e perdite su crediti verso la clientela. Per motivi di gettito, tuttavia, per il solo esercizio 2015 la deducibilità viene "ridotta" al 75% del complessivo ammontare di svalutazioni e perdite, mentre è confermata la rilevanza del 100% delle perdite da cessione (tali perdite erano integralmente deducibili anche in precedenza). Sul piano bilancistico il rinvio della deducibilità del 25% comporterà la rilevazione di imposte differite nel rispetto del "probability test". Il Provvedimento prevede altresì un riscadenzamento delle svalutazioni operate e non dedotte in precedenti esercizi (nonché del 25% di quelle del 2015), con l'effetto che il periodo di recupero delle svalutazioni del 2012 risulta ridotto di cinque anni rispetto all'originario *timing* di rientro mentre quello delle rettifiche 2013 e 2014 subisce un allungamento.

Ai fini IRAP, le svalutazioni su crediti diventano integralmente deducibili - salva la limitazione al 75% per il solo 2015 - mentre le svalutazioni già rinviate dagli esercizi 2013 e 2014, aumentate del 25% delle svalutazioni 2015 non deducibili, sono da riscadenzare con le medesime percentuali previste per l'IRES. Per quanto attiene al recupero IRAP, vi è un significativo allungamento dei tempi: dal rientro entro il 2017 previsto per le generazioni 2013, si passa infatti al 2025. Resta invece confermato il concorso alla determinazione del valore della produzione, per l'intero ammontare, delle perdite e/o degli utili derivanti dalla cessione di crediti.

In tema di determinazione degli acconti di imposte IRES ed IRAP per gli anni 2015, 2016 e 2017, il D.L. n. 83/2015 prevede l'obbligo di non considerare a detti fini, né la previsione di integrale deducibilità di perdite e svalutazioni, né della riscadenzatura delle posizioni pregresse. Stante il dettato letterale, la banca dovrebbe forzosamente mantenere l'applicazione delle disposizioni previgenti nonché dei rientri originari - depurati dagli effetti della eventuale conversione di DTA - in una sorta di contabilità fiscale parallela ai soli fini della determinazione degli acconti.

Il Decreto introduce una limitazione temporale alla trasformabilità in crediti verso l'Erario, come previsto dal D.L. n. 225/2010 e successive modifiche, per le DTA relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali. La non trasformabilità opera con riguardo alle DTA "iscritte per la prima volta a partire dai bilanci relativi all'esercizio in corso. Ciò significa che le DTA della specie già iscritte in precedenti esercizi continueranno a poter essere trasformate secondo il previgente regime. (PT)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**IRES – Operazioni con imprese extraUE domiciliate in paesi *black list* – Deducibilità dei costi – Inerenza dei costi – Avviso di accertamento – Termine dilatorio di 90 giorni – Mancato rispetto – Nullità.**

Cass., sez. trib. 7 ottobre 2015, n. 20033, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La sentenza affronta il tema della validità di un accertamento con cui venivano disconosciuti costi *black list* emesso prima del termine dilatorio di 90 giorni.

Ove il contribuente intenda dedurre costi derivanti da transazioni operate con controparti residenti in Stati a fiscalità privilegiata, deve dimostrare l'effettività dei medesimi.

Qualora l'Agenzia intenda disconoscere i costi *black-list* prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, la prova contraria.

L'accertamento emesso senza il rispetto del termine dilatorio di 90 giorni è nullo. La nullità, pur non essendo prevista dalla legge, deriva dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale.

## Commissioni tributarie di merito

### **IRES – Esterovestizione – Criteri – Società con sede amministrativa in Italia.**

Comm. trib. reg. della Toscana, 23 giugno 2015, n. 1154/25/15, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Ai fini della residenza fiscale, non è rilevante che la società sia stata costituita all'estero e abbia là la sede legale, ma è sufficiente che la sede amministrativa, organizzativa e di gestione siano sostanzialmente effettuate in Italia per la maggior parte dell'anno.

La residenza effettiva di una persona giuridica è il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività di direzione della società, che è stabilmente utilizzato per l'accentramento, sia nei rapporti interni che con i terzi, degli organi e degli uffici dell'ente, in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente stesso.

Quindi, la sede dell'amministrazione collima con il concetto di direzione effettiva della società.

La presunzione di esterovestizione se facilita il compito del verificatore nell'accertamento, non lo esonera dal provare in concreto l'effettività dell'esterovestizione.

Nella sentenza in argomento è stata ritenuta residente una società bulgara, in quanto ritenuta esistente in Italia la sede dell'amministrazione.

C'è esterovestizione quando nel nostro Paese:

- si tengono consigli di amministrazione della società straniera;
- si definiscono i contratti di vendita;
- viene tenuta la contabilità industriale;
- si trovano le risorse finanziarie e il controllo del soggetto estero.

### **IRES – Dividendi erogati da società tedesca a società italiana – Convenzione Italia-Germania: prevale sulla norma domestica – Esenzione al 100 per cento – Si applica.**

Comm. trib. Il di Trento, 24 luglio 2015, n. 63/1/15, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Poiché l'art. 24 della Convenzione italo-tedesca sulla doppia imposizione esclude al 100 per cento i redditi derivanti dai dividendi pagati ad una società residente della Repubblica italiana da parte di una società residente nella Repubblica Federale di Germania il cui capitale sociale è direttamente detenuto per almeno il 25 per cento dalla società italiana, la tassazione del 5 per cento prevista all'art. 89 del TUIR (quale misura forfetaria dei costi di gestione delle partecipazioni) confligge con la predetta disposizione convenzionale. Pertanto i suddetti dividendi non sono imponibili in Italia, nemmeno per la quota del 5 per cento.

### **IRES – Mancato computo in diminuzione delle perdite trasferite in sede di scissione parziale della consolidante – Istanza di rimborso – Legittimità.**

Comm. trib. prov. di Milano, 3 agosto 2015, n. 6874, ne Il fisco 35/2015, pag. 3398.

E' legittima l'istanza di rimborso della maggiore IRES versata e derivante dal mancato computo in diminuzione delle perdite fiscali trasferite alla società, quale beneficiaria di nuova costituzione di un'operazione di scissione parziale di altra società aderente al regime del consolidato nazionale in qualità di consolidante.

### **IRES – Perdite su crediti – Inerenza all'attività di impresa – Deducibilità.**

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia 31 agosto 2015, n. 351/3/15, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La deducibilità della perdita su crediti è legittimata dal fallimento del debitore, essendo in questo caso il contribuente esentato dal fornire elementi certi e precisi in ordine alla definitività della stessa, ma non può certo prescindere comunque dalla dimostrazione della sua inerenza ex art. 109 TUIR.

## REDDITI DI CAPITALE

### Dottrina

**“Profili tributari delle *partnership* europee organizzate come fondi di fondi”, di P. PURI e A. ZOPPINI, in Rass. Trib. 4/2015, pag. 949.**

L'art. esamina i risvolti fiscali della sottoscrizione di azioni di una *partnership* di diritto comunitario da parte di investitori residenti in Italia mediante apporto di quote di fondi comuni di investimento mobiliare chiusi riservati di diritto italiano ed in particolare l'applicabilità del regime di esenzione della ritenuta alla fonte di cui all'articolo 26-*quinquies*, c. 5, del D.P.R. n. 600/1973 sui proventi che detti fondi mobiliari dovessero corrispondere alla *partnership*. Il cit. art. 26-*quinquies*, c.5, stabilisce che non sono soggetti ad imposizione i proventi (i) che derivano dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti (ii) in forza della partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia; (iii) percepiti da soggetti non residenti nell'accezione meglio sotto puntualizzata; (iv) maturati nel periodo di possesso delle quote attestato dal deposito dei strumenti presso un intermediario residente in Italia. Per soggetti non residenti si intendono, in conformità all' articolo 6 del D.Lgs. 1.4.1996 n. 239, tra l'altro, gli investitori istituzionali esteri. Tra questi tanto i fondi comuni di investimento assoggettati a forme di vigilanza nei paesi esteri nei quali sono istituiti, quanto quegli enti od organizzazioni privi di soggettività tributaria e non assoggettati a forme di vigilanza che sono in possesso di una specifica competenza ed esperienza in operazioni in strumenti finanziari, espressamente dichiarata per iscritto dal legale rappresentante dell'ente o dell'organizzazione. Ciò posto, ai fini della spettanza o meno dell'esenzione, è necessario che la *partnership* possa qualificarsi ai fini fiscali interni come fondo comune di investimento mobiliare di diritto estero. Secondo l'Amministrazione finanziaria (cfr. circ. Agenzia delle entrate n. 23/2002) per qualificarsi un fondo comune la *partnership* deve: (i) essere (a) partecipata da una pluralità di investitori ed essere (b) gestita da un soggetto autorizzato e regolato dalla competente autorità di vigilanza e controllo, appositamente designato dal *general partner*, ed (ii) avere un patrimonio autonomo rispetto a quello del soggetto gestore e dei partecipanti.

Il tutto fermo restando che il soggetto gestore agisca nell'interesse degli investitori ed in autonomia dai medesimi. Inoltre, occorre che l'oggetto sociale della *partnership* consista nell'effettuazione e nella gestione di investimenti per conto di terzi, il valore di mercato delle quote oggetto di trasferimento sia determinato da un esperto indipendente e che il patrimonio della *partnership* sia custodito da un istituto di credito quale di banca depositaria. Nulla rileva il fatto che la *partnership* sia trasparente sotto un profilo tributario e che i redditi che derivano dalla *partnership* in capo agli investitori residenti in Italia siano esclusi da tassazione nell'ordinamento ai sensi del quale essa è costituita essendo ammesso dalla stessa Agenzia delle entrate che gli investitori istituzionali esteri siano privi di soggettività tributaria.

Per quanto riguarda il dubbio circa l'applicabilità del regime di esenzione di cui all'art. 26 - *quinquies*, c. 5 nel caso in cui i partecipanti alla *partnership* siano residenti in Italia (interposizione di un veicolo estero), gli AA. ritengono che a nulla rileva la residenza degli investitori in quanto a differenza di altre norme sui redditi di capitale di fonte interna corrisposti a non residenti il regime di esenzione dell'art. 26- *quinquies* non è subordinato al fatto che il percettore del provento ne sia anche il beneficiario effettivo.

Di particolare interesse anche le riflessioni intorno ad una possibile riqualificazione dell'operazione – vale a dire la sottoscrizione di azioni di una *partnership* di diritto comunitario da parte di investitori residenti in Italia mediante apporto di quote di fondi comuni di investimento di diritto italiano – come elusiva e/o in abuso del diritto. Affinchè una operazione si qualifichi abusiva/elusiva è necessario che essa venga posta in essere allo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali. Nel caso di specie, i partecipanti residenti italiani al fondo apportato in un fondo di fondi comunitario non residente, non ottengono nessun vantaggio fiscale. Infatti, in estrema sintesi, si ha un

trattamento fiscale analogo sui proventi erogati dai fondi di investimento italiani percepiti dagli investitori residenti in Italia per il tramite della partnership, rispetto alle ipotesi in cui i proventi derivanti dalla partecipazione ai fondi di investimento italiani (i) continuassero ad essere percepiti in presa diretta dagli investitori ovvero (ii) fossero percepiti per il tramite di un fondo di fondi costituito ai sensi della legge italiana anziché conformemente alla legge di un altro Stato membro. Con riferimento all'ipotesi riportata sub (i), si mette in evidenza che i proventi derivanti da quote di fondi comuni di investimento di diritto italiano percepiti da investitori residenti in Italia, soggiacciono all'applicazione della ritenuta del 26% ai sensi dell' articolo 26 - *quinquies* , commi 1 e 4, del D.P.R. n. 600/1973. Del pari, i proventi rivenienti da organismi di investimento collettivo del risparmio comunitari armonizzati e di diritto estero non armonizzati istituiti in Stati o territori cd. *white list*, a condizione che il gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito (e quindi anche nel caso della *partnership*) soggiacciono alla ritenuta del 26% ai sensi dell' articolo 10 - *ter* della L. n. 77/1983, concernente il regime di tassazione dei redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento di diritto estero. La ritenuta in parola è operata dai soggetti residenti incaricati del pagamento dei proventi, del riacquisto o della negoziazione delle quote o azioni, oppure, laddove le quote o azioni medesime siano collocate all'estero, o comunque i relativi proventi siano conseguiti all'estero, dai soggetti che intervengono nella loro riscossione. Con riferimento all'ipotesi riportata sub (ii), ovvero sia all'ipotesi in cui il fondo di fondi sia costituito ai sensi della legge italiana in luogo che in conformità ad un ordinamento di un diverso Stato membro, occorre fare presente che i proventi derivanti dalla partecipazione nei fondi comuni di investimento italiani non sono assoggettati ad alcuna ritenuta per l'operare dell'esenzione di cui all' articolo 73 , comma 5-*quinquies*, del D.P.R. n. 917/1986. In altri termini – qualora l'assetto gestorio prescelto dagli investitori residenti in Italia in relazione alle quote dei fondi comuni di investimento di diritto italiano detenute è quello del fondo di fondi – la situazione che si determina per effetto del trasferimento delle quote ad una partnership di diritto comunitario è perfettamente equipollente a quella che si determina in esito al trasferimento ad un organismo di investimento di diritto italiano.

Avuto riguardo ad un investitore residente in Italia, quindi, c'è una sostanziale identità di trattamento fiscale nel caso in cui i proventi siano ritratti direttamente da un fondo di investimento di diritto italiano rispetto a quello in cui siano conseguiti da un fondo di fondi sottoposto all'ordinamento italiano ovvero da una partnership costituita in altro Stato membro. Stante una situazione di indifferenza rispetto all'onere tributario da sostenere, non può che riscontrarsi un'assenza di vantaggio tributario nel porre in essere l'operazione in trattazione. (CLP)

## **RENDITE FINANZIARIE**

### **Dottrina**

**“Sbloccato il credito d'imposta per le attività finanziarie a medio-lungo termine dei fondi pensione”**, di G. SCIFONI, in Corr. Trib. 34/2015, pag. 2594

Il credito d'imposta per le attività finanziaria a medio e lungo termine dei fondi pensione, previsto e disciplinato dall'art. 1, commi da 91 a 94, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per il 2015), è fruibile dalle forme pensionistiche complementari di cui al D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252 e dagli enti privati di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103, a parziale compensazione dell'inasprimento di tassazione che detti soggetti subiscono per effetto della stessa legge n. 190.

La fruizione del credito d'imposta è previsto sia per i fondi pensione, nella misura del 9 per cento del risultato netto maturato e assoggettato ad imposta sostitutiva, a condizione che un ammontare corrispondente al risultato netto maturato assoggettato ad imposta sostitutiva venga “investito in attività di carattere finanziario a medio o lungo termine” sia per gli enti privati di previdenza obbligatoria, in misura pari alla differenza delle ritenute e imposte sostitutive applicate sui redditi di natura finanziaria (26%) e le stesse ritenute e imposte sostitutive computate con l'aliquota

previgente (20%), a condizione che tale importo sia investito nelle sopra menzionate “attività di carattere finanziario a medio o lungo termine”.

L'individuazione delle attività di carattere finanziario a medio o lungo termine è stabilita dal decreto 19 giugno 2015, emanato in attuazione della stessa legge n. 190.

La scelta del decreto è stata nel senso di veicolare le risorse verso due settori ritenuti strategici per il rilancio dell'economia, quali quello delle infrastrutture e quello delle società non quotate nei mercati regolamentati (vd. art. 2 del decreto). L'investimento agevolabile dovrà avvenire secondo una delle seguenti modalità:

- in forma diretta, per il tramite della sottoscrizione o dell'acquisto di azioni o obbligazioni emesse da soggetti operanti nei citati settori;
- in forma indiretta, mediante sottoscrizione di quote di partecipazione in OICR infrastrutturali. Ricorrendo tale ultima ipotesi, gli OICR potranno investire sia in titoli rappresentativi di capitale che in titoli di debito, in ogni caso emessi da società non quotate operanti nei predetti settori. Il fondo comune di investimento dovrà avere una durata minima pari ad almeno cinque anni.

Con riguardo all'investimento in forma diretta, le azioni, quote o obbligazioni sottoscritte o acquistate devono essere emesse da società fiscalmente residenti in Italia o in altro Stato UE o in uno Stato SEE e che svolgano un'attività indirizzata prevalentemente nei settori individuati dal decreto (tra cui l'elaborazione o realizzazione di progetti relativi a specifici settori infrastrutturali considerati strategici) mentre con riguardo all'investimento indiretto gli OICR dovranno prevalentemente investire nei predetti titoli e in crediti a medio e lungo termine erogati dalle citate società nonché in strumenti finanziari emessi da società non quotate che svolgono attività diverse da quella bancaria, finanziaria o assicurativa e in crediti a medio e lungo termine.

L'A. evidenzia che l'investimento nel settore delle società non quotate è stato ritenuto “preferenziale” ai fini del credito d'imposta in quanto “strutturalmente” di lungo periodo.

Dovranno, comunque, essere opportunamente precisate dagli organi competenti le corrette modalità con cui verificare la “prevalenza” degli investimenti che consentono il beneficio.

Le attività individuate devono essere detenute per almeno cinque anni. In caso di cessione o di scadenza dei titoli oggetto di investimento prima del compimento del quinquennio, il corrispettivo conseguito deve essere reinvestito in una delle predette tipologie di attività, pena la decadenza dalla fruizione dell'agevolazione.

L'A. evidenzia la precisazione contenuta nell'art. 5, comma 7, del decreto che, a proposito del beneficio del credito a favore delle forme pensionistiche complementari attuate mediante contratti di assicurazione sulla vita o convenzioni con imprese di assicurazione, disciplinate dall'art. 17, comma 5, del D.Lgs. n. 252 del 2005, prevede espressamente che il credito d'imposta in parola incrementa, ai fini della formazione delle prestazioni pensionistiche, la parte corrispondente ai redditi già assoggettati ad imposta, lasciando chiaramente intendere che nel caso dei piani pensionistici individuali (PIP) il credito spetta comunque al beneficiario.

L'art. 5 del decreto detta le regole nonché la tempistica per la fruizione del credito d'imposta che non può avvenire in via automatica, rendendosi necessaria la preventiva presentazione di un'apposita istanza all'Agenzia delle entrate nella quale evidenziare i dati rilevanti per la quantificazione del credito.

Il credito non è tuttavia fruibile nell'importo richiesto, dovendo tener conto che la norma prevede un limite annuale di spesa di 80 milioni di euro a partire dal 2016, per cui il credito richiesto dovrà tener conto del rapporto tra il limite di 80 milioni di euro e l'ammontare del credito complessivamente richiesto.

Stante la previsione di una ripartizione proporzionale del credito d'imposta fra tutti i soggetti richiedenti, non si darà luogo ad alcun ordine di preferenza in base alla data di presentazione dell'istanza. (CLP)

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Giurisprudenza**

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

#### **Redditi di impresa – Costi di produzione – Inerenza – Deducibilità – Interessi passivi – Deducibilità.**

Comm. Trib. prov. di Vicenza, n. 459/3/15, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La deducibilità dei costi di produzione del reddito costituisce un principio fondamentale nella determinazione del reddito di impresa. Il principio di inerenza, in quanto corollario di una tassazione del reddito al netto dei costi di produzione, è un elemento il cui vaglio costituisce un giudizio autonomo per compiere una ulteriore selezione delle spese effettivamente deducibili.

L'antieconomicità di un costo non ha un trattamento particolare, diverso dalla normale applicazione del principio di inerenza: pertanto, la deduzione di costi conseguenti un'operazione di natura antieconomica non sarebbe inerente con tale attività.

Gli interessi passivi, non rilevano ai fini del giudicato di inerenza e quindi di deducibilità degli oneri ad esso connessi dal reddito d'impresa.

Gli interessi passivi detraibili sui prestiti obbligazionari, in base all'art. 109, comma 5, non soggiacciono ad un giudizio di inerenza ai fini della deduzione dal reddito di impresa: ne consegue la piena deducibilità degli stessi interessi in capo alla società emittente.

#### **Redditi di impresa – Valutazioni – Indeducibilità dei costi per operazioni con imprese site in Paesi *black list* – Esimenti – Dimostrazione dell'effettivo interesse economico – Onere della prova a carico del contribuente.**

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XL, 6 luglio 2015, n. 6200, ne Il fisco 36/2015, pag. 3482.

Ai fini della disapplicazione della previsione di indeducibilità dei costi per operazioni con imprese site in Paesi *black list* è necessario che sia dimostrato che l'impresa estera con la quale il soggetto residente ha intrattenuto operazioni commerciali svolge un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione. Tale prova deve essere fornita dalla parte. Per dimostrare la sussistenza dell'effettivo interesse economico, e dunque giustificare la scelta del fornitore *black list*, è necessario operare un raffronto puntuale tra le condizioni contrattuali applicate dal fornitore *black list* e quelle rinvenibili da fornitori localizzati in Paesi a fiscalità ordinaria.

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Dottrina**

**“Conservazione digitale dei giustificativi delle spese dei trasferisti”** di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 32-33/2015, pag. 2541.

L'A. affronta il problema del trattamento fiscale e contributivo dei lavoratori trasferisti, alla luce dell'interpretazione della giurisprudenza di legittimità del disposto dell'art. 51, comma 6, del TUIR. La Suprema Corte, infatti, ha fissato il principio secondo cui non concorrono a formare il reddito del lavoratore dipendente le indennità e le maggiorazioni erogate al personale trasferista corrisposte in maniera fissa e continuativa, anche indipendentemente dalla effettuazione della trasferta e del

tipo di essa. L'art. 51, comma 6, del TUIR indica soltanto come sia eventuale tale rigida continuità, mentre il nucleo della norma verte sulla natura corrispettiva dell'obbligo assunto dal dipendente di svolgere la propria attività in luoghi sempre variabili e diversi al di fuori di una qualsiasi sede fissa di lavoro prestabilita.

L'A. auspica un intervento normativo in materia, al fine di una gestione più funzionale degli adempimenti connessi a costi e spese rimborsate ai lavoratori che si palesa, almeno in taluni contesti, complessa e onerosa. (SG)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Redditi di lavoro dipendente – Rimborso chilometrico per trasferte fuori dal territorio comunale – Maggior rimborso calcolato dalla residenza rispetto alla sede – Imponibilità.**

Ris. Agenzia delle Entrate 30 ottobre 2015, n. 92/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

In base alle tabelle ACI, se il rimborso chilometrico riconosciuto al dipendente che parte dalla propria residenza è maggiore rispetto a quello calcolato dalla sede di servizio, la differenza va considerata reddito imponibile ai sensi dell'art. 51, comma 1, TUIR.

Invece, laddove la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione risulti inferiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio – con la conseguenza che al lavoratore è riconosciuto, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di minor importo – quest'ultimo è da considerare non imponibile ai sensi dell'art. 51, comma 5, secondo periodo, del TUIR.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte Costituzionale**

#### **Redditi di lavoro dipendente – Addizionale su *bonus* e *stock option* dirigenti settore finanziario – E' legittima.**

Corte Cost. 16 luglio 2014, n. 201, in Dir. Prat. Trib. 3/2015, II, pag. 423.

Non è fondata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 33 del DL 31 maggio 2010, n. 78 (convertito nella L. n. 122 del 2010), impugnato nella parte in cui prevede, per i dirigenti ed i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziario, un prelievo addizionale con aliquota del dieci per cento sui compensi variabili erogati sotto forma di *bonus* o di *stock options* che eccedono l'importo corrispondente al triplo della parte fissa della retribuzione.

La scelta del legislatore, limitata al solo "settore finanziario" della platea dei soggetti passivi sottoposti al prelievo addizionale, non è ingiustificatamente discriminatoria in quanto un rischio di questo genere non ricorre per l'attività degli altri contribuenti che vengono retribuiti in modo analogo ma non hanno la stessa possibilità di incidere, con il loro operato, sulla stabilità dei mercati finanziari. Allo stesso modo, non è arbitraria l'individuazione della componente variabile della retribuzione in forma di *bonus* e *stock options* – oltre un certo multiplo del compenso fisso – quale fatto espressivo della capacità contributiva, ossia quale indice che esprime l'idoneità del soggetto passivo all'obbligazione tributaria.

## **IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI**

### **Dottrina**

**“Le cessioni di credito nel regime dell’imposta sostitutiva sui finanziamenti”** di F. SOLFAROLI CAMILLOCCI, in Boll. Trib. 12/2015, pag. 912.

L’A. esamina il D.L. 24 giugno 2014, n. 91, convertito con modificazioni dalla L. 11 agosto 2014, n. 116, il cui art. 22, comma 2, ha riformulato il comma 1 dell’art. 15 del D.P.R. n. 601/1973, in materia di imposta sostitutiva sui finanziamenti, nella parte in cui viene definito l’ambito di applicazione dell’effetto sostitutivo. La nuova formulazione della norma citata riconduce tra le fattispecie esenti dalle imposte d’atto, oltre alle cessioni di credito stipulate in relazione ai finanziamenti soggetti a imposta sostitutiva, anche le eventuali successive cessioni dei relativi crediti o dei contratti e i trasferimenti delle garanzie ad essi relativi, ampliando altresì l’ambito soggettivo di applicazione del regime sostitutivo ed estendendo tale disciplina, con il nuovo art. 17-*bis*, alle operazioni di finanziamento poste in essere da società di cartolarizzazione, imprese di assicurazione e organismi di investimento collettivo del risparmio. (SG)

### **IVA**

#### **Giurisprudenza**

##### **Corte di Cassazione**

**IVA – Operazioni esenti – Attività accessorie svolte dal gruppo bancario – Sussistenza.**  
Cass., sez. trib. 8 luglio 2015, n. 14202, ne Il fisco 30/2015, pag. 2995.

Sono esenti da IVA le prestazioni rese nell’ambito delle attività riconducibili tra quelle accessorie rispetto alle attività delle società del gruppo bancario o rese da consorzi a consorziati e soci. Nel caso di specie, è stata ritenuta esente la prestazione svolta dal personale conferito in favore delle consorziate per la fornitura del servizio in *outsourcing* del sistema informatico e del centro di elaborazione dati; peraltro, si trattava di distacco di personale da una società del gruppo in favore di altra del medesimo gruppo.

### **REGISTRO (Imposta di)**

#### **Giurisprudenza**

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

**Registro (imposta di) – Applicazione dell’imposta – Atto di costituzione di *trust* autodichiarato – Imposta in misura fissa – Legittimità.**  
Comm. trib. prov. di Latina, sez. I, 14 maggio 2015, n. 716, ne Il fisco 35/2015, pag. 3391.

L’atto di costituzione di un *trust*, con trasferimenti di beni, va assoggettato alle imposte indirette nelle misure fisse. La Commissione tributaria provinciale di Latina si è espressamente discostata

sia dall'Agenzia delle Entrate che dal fermo orientamento delineato recentemente dalla sezione sesta civile della Corte di Cassazione, secondo cui l'atto di costituzione di un *trust* deve essere assoggettato alle imposte di donazione, ipotecaria e catastale nelle misure proporzionali.

## **TRUST**

### **Dottrina**

**“La tassazione dei dividendi percepiti dal *trust*”** di M. SNICHELOTTO, in Trusts e att. fid. 7/2015, pag. 357.

La novità normativa introdotta dalla Legge di stabilità, consistente nella riduzione, a partire dai dividendi messi in distribuzione a decorrere dal 1° gennaio 2014, della quota esente da IRES dei dividendi percepiti dagli enti non commerciali dal 95 al 22,26%, interessa esclusivamente i *trust* non commerciali, continuando invece il *trust* commerciale ad essere assoggettato ad IRES.

Come logica conseguenza la distinzione tra *trust* commerciale e non, diverrà molto più rilevante di quanto non lo sia stato in passato stante il diverso regime che caratterizzerà i dividendi percepiti nei due casi.

Per mitigare la penalizzazione conseguente all'applicazione retroattiva della norma, la Legge di stabilità ha introdotto un credito d'imposta pari alla maggiore IRES dovuta nel 2014 che potrà essere utilizzato in compensazione in tre quote annuali di pari importo, a partire dal 1° gennaio 2016.

Il credito dovrà essere indicato nella dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 1° gennaio 2014, non concorre né alla base imponibile IRES né a quella IRAP e né, infine, alla determinazione dei pro-rata di deducibilità degli interessi passivi e generale.

La disposizione compensativa, che trova sicuramente applicazione nei confronti dei *trust* opachi, ma non pare applicabile ai *trust* trasparenti che, imputando il reddito ai beneficiari individuati, non determina alcuna maggiore IRES, essendo questi generalmente soggetti a IRPEF. (EM)

\*\*\*\*\*

Il disegno di legge di stabilità 2016 all'art. 5, commi da 1 a 5 ha rideterminato l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società. In conseguenza della riduzione dell'aliquota IRES verrà rideterminata, con decreto del Ministro dell'Economia e Finanza, la percentuale di utili percepiti dagli enti non commerciali che non concorre alla formazione del reddito imponibile di tali enti.

**“La nuova imposta su *trust* e vincoli di destinazione nell'interpretazione creativa della Cassazione”** di D. STEVANATO, in Trusts e att. Fid. 7/2015, pag. 340.

L'idea di fondo che campeggia nelle tre ordinanze della Corte esaminate dall'A. è quella che sia stata introdotta dal DL 262/2006 un'imposta nuova sui vincoli di destinazione, a prescindere da un trasferimento di beni o diritti, da un'attribuzione liberale e da un arricchimento patrimoniale del beneficiario. Imposta che troverebbe applicazione nei confronti dei *trust* ma più in generale nei confronti di tutti gli atti e i regolamenti capaci di produrre un effetto destinatorio. Si tratta di una idea insostenibile perché sfornita di base normativa e palesemente contraria ai principi giuridici, in primo luogo costituzionali, della tassazione.

Non è plausibile che con un unico comma (47 dell'art. 2 DL 262/2006) il legislatore abbia inteso istituire due diverse imposte, con distinti presupposti, e cioè l'imposta sulle successioni e donazioni e quella sui vincoli di destinazione.

La Corte teorizza un'imposta sull'utilità negativa che deriva dall'aver posto un vincolo alle facoltà dominicali su determinati beni, con cui il proprietario ne autolimita il pieno e libero esercizio. Ma una tale situazione non palesa alcuna richiesta su cui prelevare l'imposta. Soprattutto non è chiaro come dovrebbe essere calcolata l'utilità di cui il disponente si priva, o sui cui si dovrebbe calcolare l'imposta.

Considerato che il soggetto passivo di tale imposta viene individuato dalla Corte nel disponente che ha impresso dei vincoli al proprio patrimonio, l'A. non comprende come si possa giustificare sotto il profilo dei principi di uguaglianza e capacità contributiva la scelta di esercitare il prelievo fiscale nei confronti di chi, per effetto del vincolo, vede diminuire le utilità retraibili dai propri beni.

Un ulteriore elemento di criticità e ambiguità nella ricostruzione della Corte è l'individuazione dei soggetti passivi della "nuova imposta". Gli unici soggetti passivi dell'imposta sulle successioni sono gli eredi e i beneficiari di una eredità, cioè categorie di soggetti in cui certo non può essere incluso il disponente di un *trust* o colui che istituisce un vincolo di destinazione sui propri beni.

La Corte di cassazione, insomma, nell'individuazione dei soggetti passivi oscilla tra l'imputazione del prelievo a colui che ha istituito il vincolo, a quella in capo al soggetto che del vincolo ha beneficiato, fino all'imputazione dell'onere direttamente in capo al *trustee* o meglio al *trust*.

Evidentemente i giudici, avendo teorizzato una "nuova imposta" non prevista dalla legge, si sentono liberi di creare a loro piacimento i soggetti passivi cui imputarne il pagamento. (EM)

**“Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?”** di T. TASSANI, in Trusts e att. Fid. 7/2015, pag. 351.

Con tre ordinanze la Cassazione ha completamente rivoluzionato lo scenario interpretativo sulla costituzione dei vincoli di destinazione, ritenendo applicabile l'imposta sulla costituzione dei vincoli di destinazione in misura proporzionale dell'8% al momento della costituzione del vincolo.

In sostanza, secondo la suprema Corte, la costituzione del vincolo di destinazione sarebbe espressiva, di per sé, di una capacità contributiva da assoggettare a prelievo, a prescindere dalla successiva realizzazione del programma negoziale.

La tesi interpretativa non convince affatto l'A., che ripercorre in termini critici il percorso argomentativo svolto dai Supremi giudici, evidenziando nel contempo le possibili conseguenze applicative di detta interpretazione.

Il convincimento della Cassazione si fonda sull'assunto che l'imposta sulla costituzione di vincolo di destinazione sia una imposta nuova, autonoma rispetto all'imposta sulle successioni cui sarebbe accumulata solo per assonanza, il cui presupposto impositivo sarebbe individuato "nella predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti" e la cui realizzazione al di fuori di specifiche fattispecie traslative di ricchezza evidenzerebbe proprio questa autonomia.

La supposta autonomia della fattispecie impositiva rispetto alla successiva esecuzione del programma negoziale comporterebbe, come conseguenza logica, l'assoggettamento ad imposta di ogni tipologia di costituzione di patrimoni segregati, anche di quelli per cui al momento della costituzione non si è in grado di determinarne l'eventuale trasferimento a terzi. Mentre l'impostazione fino ad oggi prevalente in dottrina e nella giurisprudenza di merito è stata quella di ritenerli assoggettabili all'imposta fissa di registro, proprio per l'assenza di una vicenda traslativa.

Partendo dall'assunto che l'imposizione si realizza nel momento della costituzione del vincolo, la presenza di un beneficiario cui trasferire il patrimonio sarebbe del tutto irrilevante – posto che, peraltro, potrebbe anche mancare, in caso di un vincolo non traslativo – e comunque, quando anche l'eventuale successiva attribuzione al beneficiario finale si realizzasse, questa avrebbe un'autonoma rilevanza ai fini dell'imposta di successione e donazione – in quanto l'arricchimento rappresenta un momento giuridico differente ed estraneo al presupposto impositivo – e, come tale, lo stesso potrebbe essere ritenuto autonomamente rilevante ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni ed essere conseguentemente tassato.

Esclusa la possibilità di individuare un autonomo presupposto impositivo all'interno del tributo sulle successioni e donazioni fondato sulla costituzione del vincolo, l'A. è dell'idea che rilevino ai fini delle imposte sulle successioni e donazioni i soli vincoli di destinazione in grado di realizzare un incremento stabile di un dato patrimonio con correlato decremento di un altro.

Impostazione che conduce all'esclusione da imposizione non solo le costituzioni di vincoli puri e semplici, ma anche quelle fattispecie che, pur traslative, non abbiano una causa liberale o gratuita. (EM)

## /Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

#### **Trust – Atto di costituzione del trust – Imposte ipotecarie e catastali – Sono dovute dal beneficiario finale.**

Comm. Trib. prov. di Milano, 20 luglio 2015, n. 6579/46/15, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Il conferimento dei beni nel *trust*, va assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale, e non va invece assoggettato alle imposte ipo-catastali.

Nulla è dovuto a titolo di imposte ipo-catastali sugli immobili, in quanto nel momento di costituzione del *trust*, non vi è alcun passaggio giuridico dell'immobile oggetto stesso del *trust* medesimo.

Con tale atto, un soggetto pone sotto il controllo del *trustee*, uno o più beni, di cui il *trust* diventa titolare e che gestisce ed amministra nell'interesse di uno o più beneficiari e per il raggiungimento di una finalità.

Il beneficiario finale, con la cessazione del *trust*, e quindi al termine della decorrenza del termine di durata del *trust*, dovrà solo corrispondere le imposte ipo-catastali.

Nessuna imposta di successione dovrà allora essere corrisposta in quanto già versata.

### IRAP

#### Dottrina

#### **“Il riconoscimento ai fini IRAP di alcuni oneri del personale con contratto a tempo indeterminato”** di G. MANGUSO e E. PUGLIESE, ne Il fisco 32/2015, pag. 3155.

Gli AA., esaminano le disposizioni recate dalla legge (di stabilità 2015) 23 dicembre 2014, n. 190, che riducono l'imposizione ai fini Irap, in presenza di lavoratori con contratto a tempo indeterminato.

Si tratta della deduzione prevista dal comma 4-*octies* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, pari alla differenza tra il costo del lavoro per dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni forfetarie e analitiche previste dallo stesso art. 11, ai commi 1, lett. a), 1-*bis*, 4-*bis*.1 e 4-*quater*, del decreto IRAP. Detta deduzione opera per differenza tra il citato costo complessivo e le predette deduzioni e spetta anche per quei soggetti che ad oggi non hanno fruito di nessuna delle deduzioni previste dall'art. 11, come accade ad esempio per le imprese che operano in regime di concessione o a tariffa (vd. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22/E del 2015).

L'Agenzia delle entrate, nella citata circolare n. 22/E, afferma che nel calcolo del costo del lavoro a tempo indeterminato sono da comprendere tanto le quote di TFR maturate a partire dal 2015 quanto la rivalutazione delle quote TFR accantonate fino a tutto il 2014. Gli AA. ritengono che quanto affermato dall'Agenzia valga anche per i soggetti IAS/IFRS, non essendo di ostacolo la diversa tempistica con cui tali soggetti imputano a conto economico gli accantonamenti (vd. anche Assonime circolare n. 7 del 2015).

Gli accantonamenti per oneri futuri del personale saranno ammessi in deduzione nel periodo in cui si verificherà l'evento la cui previsione ha dato luogo all'accantonamento del fondo e ciò varrà anche per l'utilizzo dei fondi pregressi (il che consentirà lo stanziamento di attività per imposte anticipate).

Nella misura in cui detti accantonamenti si tradurranno in un onere rilevante ai fini del calcolo della deduzione di cui all'art. 11, comma 8-*octies*, si dovrà recuperare a tassazione, rilevando una sopravvenienza attiva ex art. 88 del TUIR, un componente positivo di reddito pari alla minore

deduzione Irap da IRES che ora per allora si sarebbe determinata ipotizzando la deducibilità dell'accantonamento nei limiti della spesa effettivamente sostenuta.

#### *Somministrazione e distacco*

Gli AA. ricordano preliminarmente le caratteristiche della somministrazione e del distacco e la differenza fondamentale di tali rapporti lavoristici per poi fare un breve *excursus* del trattamento ai fini Irap applicabile per i periodi precedenti alle modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2015. Anche a seguito della legge finanziaria 2008 che ha abrogato l'art. 11, comma 2, del decreto Irap, il Dipartimento Politiche Fiscali (vd. risoluzione n. 2/DPF del 2008) aveva confermato che, nell'ambito del distacco del personale e del "lavoro interinale", il relativo costo deve incidere – in termini di indeducibilità – sul soggetto passivo presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa e l'Agenzia delle entrate (vd. circolare n. 235/E del 2008) aveva chiarito che le deduzioni per il cuneo fiscale spettano al distaccatario per il periodo di effettivo utilizzo del personale distaccato.

Con riferimento alla nuova disposizione introdotta dalla legge di stabilità 2015, nella circolare n. 22/E è stato affermato che, in caso di contratto di somministrazione di lavoro, la deduzione di cui all'art. 11, comma 4-*octies*, spetta all'utilizzatore se il requisito è soddisfatto in capo all'impresa somministratrice, cioè se il rapporto di lavoro tra il somministratore e il lavoratore "affittato" è a tempo indeterminato e ciò a prescindere dalla circostanza che il contratto di somministrazione sia a termine o a tempo indeterminato.

In caso di distacco, la posizione dell'Agenzia si presenta innovativa, in quanto chiarisce che la deduzione dei costi relativi al "personale impiegato con contratto a tempo indeterminato" concesso in distacco spetta al distaccante. Gli Autori si chiedono tuttavia quale debba essere il regime da attribuire alle somme rimborsate dal distaccatario e ritengono che la deduzione spetti anche al distaccatario secondo le stesse modalità e condizioni chiarite per l'utilizzatore nell'ambito di un contratto di somministrazione, in virtù della sostanziale analogia riconosciuta tra distacco e somministrazione.

Nel caso in cui ad essere distaccato sia il personale impiegato a tempo determinato, per il quale non spetta la nuova deduzione di cui al comma 4-*octies* dell'art. 11, sulla base dei chiarimenti dell'Agenzia delle entrate il distaccante si troverebbe ad avere un costo del lavoro indeducibile e un ricavo imponibile (pari alle somme riaddebitate) mentre per il distaccatario il rimborso di dette somme potrebbe essere integralmente indeducibile. Gli AA. tuttavia ritengono che, data l'ineducibilità del costo del lavoro distaccato (quello, cioè, a tempo determinato) dovrebbe sopravvivere il principio – dettato in passato – secondo cui il costo del lavoro deve incidere su chi usufruisce effettivamente della prestazione di lavoro e considerare irrilevante per il distaccante il provento derivante dal rimborso degli oneri relativi al personale distaccato impiegato a tempo determinato, mentre se il distacco riguarda lavoratori con contratto a tempo indeterminato, la deduzione dell'onere spetterebbe al distaccatario, indipendentemente dall'impostazione applicabile. (GDA)

## **VARIE**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Società di Investimento Immobiliare Quotate (SIIQ).**

Circ. Agenzia delle Entrate 17 settembre 2015, n. 32/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Il regime speciale delle SIIQ introdotto dalla L. 296/2006 offre la possibilità di adottare, al ricorrere di particolari requisiti, la cd "gestione esente", ossia un sistema di tassazione in cui l'utile derivante dalla locazione immobiliare è esente ai fini IRES e IRAP nei confronti della stessa SIIQ, ma viene assoggettato a imposizione, al momento della distribuzione, solo in capo ai soggetti partecipanti attraverso una ritenuta applicata in generale nella misura del 26%.

La Circolare illustra le misure per rendere fiscalmente neutra l'opzione per uno dei due strumenti presenti sul mercato immobiliare (SIIQ e fondi immobiliari), per favorire l'interdipendenza e la complementarità fra le due forme d'investimento e agevolare il passaggio dall'una all'altra. Viene inoltre sottolineato che le società di investimento immobiliare quotate non assumono la veste di OICR, per cui il reddito da esse prodotto è determinato in base alle regole del reddito d'impresa anche in caso di gestione esente. (EM)

**Dottrina**

- BELTRAMELLI G., “La circolazione transfrontaliera delle perdite di gruppo alla luce della (nuova) definizione delle *final losses*: il caso *Marks & Spencer II*”  
**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)** **Pag. 9**
- BONARELLI P., GARBARINO C., “La nuova *black list* e recenti modifiche normative in materia di CFC”  
**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)** **“ 9**
- CARINCI A., DEOTTO D., “D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: *much ado about nothing?*”  
**(ELUSIONE)** **“ 7**
- DAMIANI M., “Principio di conseguenza, deducibilità delle spese di regia e proporzionalità delle sanzioni”  
**(IRES)** **“ 10**
- DI SIENA M., “Le riserve in sospensione d’imposta tra fusione e liquidazione”  
**(IRES)** **“ 11**
- GALANDO S.M., “Utilizzo delle perdite in accertamento: dal consolidato allo *stand alone*”  
**(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))** **“ 1**
- GALLI C., “Esenzione da ritenuta sugli interessi transfrontalieri da finanziamenti a medio e lungo termine”  
**(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))** **“ 3**
- MANGUSO G., PUGLIESE E., “Il riconoscimento ai fini IRAP di alcuni oneri del personale con contratto a tempo indeterminato”,  
**(IRAP) .** **“ 23**
- MARIOTTI F., “Conversione delle eccedenze ACE in credito di imposta IRAP”  
**(IRES)** **“ 12**
- MASTROMATTEO A., SANTACROCE B., “Interpelli ordinari spuri, antielusivi e disapplicativi”  
**(ACCERTAMENTO (Principi enorme generali))** **“ 2**
- MIELE L., VIO R., “Nel Decreto di attuazione del regime “*Patent box*” la procedura per determinare l’agevolazione”  
**(AGEVOLAZIONI E SANZIONI)** **“ 4**
- PETRUCCI F., “Conservazione digitale dei giustificativi delle spese dei trasfertisti”  
**(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)** **“ 18**
- PURI P., ZOPPINI A., “Profili tributari delle partnership europee organizzate come fondi di fondi”  
**(REDDITI DI CAPITALE)** **“ 15**
- RIZZARDI R., “L’Accordo FATCA Italia – Stati Uniti e lo scambio di informazioni fiscali”  
**(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))** **“ 4**
- SCIFONI G., “Modifiche alla disciplina CFC: un tentativo di semplificazione rimasto a metà del guado”  
**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)** **“ 10**
- SCIFONI G., “Sbloccato il credito d’imposta per le attività finanziarie a medio-lungo termine dei fondi pensione”  
**(RENDITE FINANZIARIE)** **“ 16**
- SNICHELOTTO M., “La tassazione dei dividendi percepiti dal *trust*”

<b>(TRUST)</b>	<b>Pag. 21</b>
SOLFAROLI CAMILLOCCI F., “Le cessioni di credito nel regime dell’imposta sostitutiva sui finanziamenti” <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)</b>	<b>“ 20</b>
STEVANATO D., “La nuova imposta su <i>trust</i> e vincoli di destinazione nell’interpretazione creativa della Cassazione” <b>(TRUST)</b>	<b>“ 21</b>
TASSANI T., “Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?” <b>(TRUST)</b>	<b>“ 22</b>
TRABUCCHI A., PUGLIESE E., “L’ACE per le stabili organizzazioni situate in Italia” <b>(AGEVOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>“ 6</b>

### Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 30 ottobre 2015, n. 92/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 19</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 17 settembre 2015, n. 32/E <b>(VARIE)</b>	<b>“ 24</b>

### Giurisprudenza

#### Corte Costituzionale

Corte Cost. 16 luglio 2014, n. 201 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 19</b>
---	-------------

#### Corte di Cassazione

Sez. trib. 8 luglio 2015, n. 14202 <b>(IVA)</b>	<b>“ 20</b>
Sez. trib. 17 luglio 2015, n. 14999 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 4</b>
Sez. trib. 26 agosto 2015, n. 17159 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
Sez. pen. 6 ottobre 2015, n. 40110 <b>(ELUSIONE)</b>	<b>“ 7</b>
Sez. trib. 7 ottobre 2015, n. 20033 <b>(IRES)</b>	<b>“ 13</b>
Sez. pen. 7 ottobre 2015, n. 40272 <b>(ELUSIONE)</b>	<b>“ 7</b>
Cass., sez. pen. 30 ottobre 2015, n. 43809 <b>(ELUSIONE)</b>	<b>“ 8</b>

Commissioni tributarie di merito

Comm. trib. prov. di Vicenza, n. 459/3/15 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>Pag. 18</b>
Comm. trib. reg. di Milano, sez. trib. 13 maggio 2015, n. 2016/30/15 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
Comm. trib. prov. di Latina, sez. I, 14 maggio 2015, n. 716 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 20</b>
Comm. trib. prov. di Milano, 20 luglio 2015, n. 6579/46/15 <b>(TRUST)</b>	<b>“ 23</b>
Comm. trib. reg. della Toscana, 23 giugno 2015, n. 1154/25/15 <b>(IRES)</b>	<b>“ 14</b>
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XL 6 luglio 2015, n. 6200 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 18</b>
Comm. trib. II di Trento, 24 luglio 2015, n. 63/1/15 <b>(IRES)</b>	<b>“ 14</b>
Comm. trib. prov. di Milano, 3 agosto 2015, n. 6874 <b>(IRES)</b>	<b>“ 14</b>
Comm. trib. prov. di Reggio Emilia 31 agosto 2015, n. 351/3/15 <b>(IRES)</b>	<b>“ 14</b>