



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

6/2015

Novembre – Dicembre

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento – Interpello antielusivo/antiabusivo – Istanze presentate entro il 31 dicembre 2015. Ris. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2015, n. 104/E.	Pag. 1
<i>Transfer pricing</i> – Clausola antielusiva – Onere probatorio – Dimostrazione di un vantaggio fiscale indebito – Non spetta all’agenzia. Cass., sez. trib. 5 agosto 2015, n. 16399.	“ 1
Accertamento – Autotutela – Diniego di autotutela – Impugnazione – Sindacabilità da parte del giudice tributario – Limiti. Cass., sez. trib. 20 novembre 2015, n. 23765.	“ 2
Abuso del diritto – Accertamento antielusivo – E’ legittimo se riguardante fattispecie <i>ex art. 37-bis</i> , comma 3, DPR 600/73. Cass., sez. trib. 25 novembre 2015, n. 24024.	“ 2
Accertamento – Presunzione legale di onerosità dei finanziamenti socio/società – Prova contraria libera. Comm. trib. prov. di Bergamo, sez. I, 26 maggio 2015, n. 456.	“ 2
Accertamento – Autotutela – Ingunzione fiscale – Atto amministrativo. Comm. trib. prov. di Reggio Calabria, sez. VII 28 maggio 2014, n. 2634.	“ 3
Accertamento – Plusvalenze da cessione di partecipazioni – Deduzione e riporto – Minusvalenze – Annualità accertabile. Comm. trib. reg. di Torino, 5 novembre 2015, n. 1140/1/15.	“ 3

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Attività fiscalmente riconosciute al valore normale nel trasferimento della residenza in Italia”, di G. ALBANO.	“ 3
“Il nuovo regime di deducibilità dei costi <i>black list</i> ”, di M. GABELLI e D.A. ROSSETTI.	“ 4
“Il <i>transfer pricing</i> ”, di A. GAGGERO.	“ 5
“Costi <i>black list</i> : cosa cambia per le imprese”, di L. GAIANI.	“ 4
“Utili provenienti da Stati o territori a fiscalità privilegiata”, di T. GASPARRI.	“ 6
“Il consolidato nazionale “aggiorna” i partecipanti: tra società “sorelle” e stabili organizzazioni”, di D. LIBRANTI e D. SANSONETTI.	“ 8
“Per i costi da transazioni con fornitori “ <i>black list</i> ” porte aperte alla deduzione entro il limite del valore normale”, di G. SCIFONI.	“ 5
Dichiarazioni – Imposte sui redditi – Omessa indicazione di costi <i>black list</i> – Dichiarazione integrativa successiva alla contestazione della violazione – Legittimità – Sanzione <i>ex art. 8</i> , comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 – Ammissibilità. Cass., sez. trib. 14 ottobre 2015, n. 20635.	“ 9

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

- “*Patent box*, gruppi di imprese e contributo economico degli *intangibles*”,
di **D. AVOLIO** e **E. DE ANGELIS**. Pag. 9
- Agevolazioni – Patent box – Approvazione modello per l’opzione.
Provv. Agenzia delle Entrate 10 novembre 2015. “ 10
- Agevolazioni – Detassazione dei redditi derivanti dall’utilizzo di beni immateriali (*patent box*)
Circ. Agenzia delle Entrate 1° dicembre 2015, n. 36/E. “ 11

ELUSIONE

- “Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell’abuso del diritto”, di **A. CONTRINO** e **A. MARCHESELLI**. “ 11
- Abuso del diritto – Condotte illecite, fraudolente o simulatore – Esclusione.
Cass., sez. trib. 30 dicembre 2015, n. 26060. “ 12

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

- “Brevi annotazioni sulla nuova versione del processo tributario”, di **U. PERRUCCI**. “ 13
- Processo tributario – Riforma – D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156
Circ. Agenzia delle Entrate 29 dicembre 2015, n. 38/E. “ 13

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

- “Regime CFC e società estere: risolta la penalizzazione per quelle che non producono reddito d’impresa?”,
di **G.M. COMMITTERI** e **G. SCIFONI**. “ 14
- “La nuova disciplina della stabile organizzazione “interna””, di **E. DELLA VALLE**. “ 14
- “La “nuova” disciplina CFC”, di **S. TRETTEL**. “ 15
- Imposte sui redditi – Gruppo societario – Società controllante – Acquisto di partecipazione in società –
Avviamento – Ammortamento del 50% - Ammissibilità – Applicazione alle partecipazioni soltanto in società
residenti – Contrasto con il Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE) – Sussistenza.
Corte di Giust. UE, 6 ottobre 2015, causa n. C-66/14. “ 15
- Imposte dirette – Disciplina CFC – Libertà di stabilimento – Stipula convenzioni contro le doppie
imposizioni – Compatibilità.
Cass., sez. trib. 16 dicembre 2015, n. 25281. “ 15

IRPEF

- Imposte sui redditi – IRPEF – Interessi moratori – Tassazione – Categoria reddituale dei crediti su cui
sono maturati – Rilevanza.
Cass., 8 ottobre 2015, n. 20206. “ 16

IRES

- “Rettifica dei corrispettivi delle transazioni domestiche: non basta lo scostamento dal valore normale”, di **G. FERRANTI**. Pag. 16
- “Interessi passivi per i gruppi multinazionali: dal ROL virtuale al rimpatrio dei dividendi”, di **S.M. GALARDO**. “ 17
- IRES – Consolidato fiscale – Designazione controllata.
Prov. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2015. “ 18
- IRES – Compensi amministratori – Delibera assembleare esplicita – Deducibilità – Mancanza requisiti certezza e determinabilità – Indeducibilità.
Cass., sez. trib. 28 ottobre 2015, n. 21953. “ 18
- Imposte sui redditi – IRES – *Trust* – Presentazione della dichiarazione – Necessità – Omissione – Atto di contestazione – Legittimità.
Comm. trib. reg. di Genova, 25 settembre 2015, n. 981. “ 18

REDDITI DI CAPITALE

- Redditi di capitale – Ritenute sugli interessi – *Preference share* – Operazione di finanziamento – Configurabilità – Applicazione delle ritenute – Legittimità.
Comm. trib. prov. di Milano, sez. XLVI, 2 luglio 2015, n. 6050. “ 19

RENDITE FINANZIARIE

- “Il credito d’imposta per gli enti non commerciali”, di **I. SCAFATI**. “ 19

REDDITI DI IMPRESA

- “Allineata alle regole contabili la deduzione di svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni”, di **G. ANDREANI** e **A. TUBELLI**. “ 20
- “La rilevanza fiscale delle svalutazioni dei crediti”, di **. ANDREANI** e **A. TUBELLI**. “ 20
- “Le modifiche alla deducibilità degli interessi passivi agli effetti dell’IRES”, di **A. DE FRANCO**. “ 21
- “Svalutazione dei crediti: perdite deducibili anche nell’esercizio di cancellazione dal bilancio”, di **G. FERRANTI**. “ 22
- “Ampliato l’ambito di applicazione dei crediti d’imposta per i redditi prodotti all’estero”, di **G. MOLINARO** “ 22
- “Le modifiche alla deducibilità degli interessi passivi”, di **M. ZONETTI**. “ 23
- Redditi di impresa – Acquisizione con indebitamento, *Merger Leveraged Buy Out* – Società acquirente e società target appartenenti allo stesso gruppo – Società finanziatrice residente in un Paese a bassa fiscalità appartenente allo stesso gruppo – Esclusivo interesse all’operazione della capogruppo – Imputazione dei costi alla capogruppo – Necessità – Disciplina dei prezzi di trasferimento – Applicabilità.
Comm. trib. prov. di Milano, sez. I, 3 agosto 2015, n. 6849. “ 23

RISCOSSIONE

Riscossione – Rimborso di ritenute non dovute – Termine decadenziale di 48 mesi – Applicabilità.
Cass., sez. VI 14 settembre 2015, n. 18061.

Pag. 24

SCRITTURE CONTABILI

“Il D.Lgs. n. 139/2015 per il recepimento della Direttiva 2013/34/UE in tema di bilanci”,
di **C. SOTTORIVA**.

“ 24

IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

Agevolazioni tributarie – Interpretazione delle norme tributarie – Art. 15 del DPR n. 601/1973 – Operazioni di finanziamento a medio e lungo termine effettuate da aziende e istituti di credito – Esenzione dall'imposta ipotecaria nelle operazioni di finanziamento a medio e lungo termine – Compete – Applicazione estensiva dell'esenzione alle operazioni di finanziamento effettuate dagli intermediari finanziari abilitati alla concessione di finanziamenti – Esclusione.

Cass., SS.UU. 3 giugno 2015, n. 11373.

“ 26

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Ipotecarie e catastali (imposte) – Trust – Conferimento di immobili – Applicabilità dell'imposta in misura proporzionale.

Comm. trib. prov. di Treviso, 9 novembre 2015, n. 617/1/15.

“ 27

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

“La tassazione del *trust* autodichiarato” di **F. CIANI** e **L. SCIME'**.

“ 27

TRUST

“*Trusts* impropri e abusati ovvero fittizi nella *voluntary disclosure* e nella riforma del diritto societario (nuovo art. 2929-*bis* c.c.), di **F. CIANI** e **L. SCIME'**.”

“ 28

Trust – *Trust* autodichiarato – Nullità.

Trib. di Bergamo, 4 novembre 2015, n. 2444.

“ 29

Trust – *Trust* autodichiarato – Atto di costituzione – Si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Comm. trib. prov. di Milano, 26 gennaio 2015, n. 848/1/15.

“ 29

Trust – *Trust* liquidatorio – Configurazione.

Comm. trib. di Milano, sez. impresa, 26 febbraio 2015.

“ 29

IRAP

“Le novità IRAP per il 2015 alla luce degli ultimi chiarimenti delle Entrate”, di **P. PIETRANGELI**.

“ 29

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 novembre al 31 dicembre 2015

Decreto Legislativo 16 novembre 2015, n. 180: “Attuazione della direttiva 2014/59/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 maggio 2014, che istituisce un quadro di risanamento e risoluzione degli enti creditizi e delle imprese di investimento e che modifica la direttiva 82/891/CEE del Consiglio, e le direttive 2001/24/CE, 2002/47/CE, 2004/25/CE, 2005/56/CE, 2007/36/CE, 2011/35/UE, 2012/30/UE e 2013/36/UE e i regolamenti (UE), n. 1093/2010 e (UE) n. 648/2012, del Parlamento europeo e del Consiglio” (in G.U. n. 267 del 16 novembre 2015)

Viene data attuazione alla Direttiva 15 maggio 2014, n. 2014/59/UE del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce un quadro di risanamento e risoluzione degli enti creditizi e delle imprese di investimento.

Specificamente, il decreto si applica alle banche aventi sede legale in Italia, alle società italiane capogruppo di un gruppo bancario ed alle società appartenenti ad un gruppo bancario, alle società incluse nella vigilanza consolidata.

Decreto Legislativo 16 novembre 2015, n. 181: “Modifiche del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 e del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, in attuazione della direttiva 2014/59/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 maggio 2014, che istituisce un quadro di risanamento e risoluzione degli enti creditizi e delle imprese di investimento e che modifica la direttiva 82/891/CEE del Consiglio, e le direttive 2001/24/CE, 2002/47/CE, 2004/25/CE, 2005/56/CE, 2007/36/CE, 2011/35/UE, 2012/30/UE e 2013/36/UE e i regolamenti (UE), n. 1093/2010 e (UE) n. 648/2012, del Parlamento europeo e del Consiglio” (in G.U. n. 267 del 16 novembre 2015)

Il decreto contiene le modifiche al Testo Unico bancario.

Legge 28 dicembre 2015, n. 208: “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)” (in S.O. n. 70 alla G.U. n. 302 del 30 dicembre 2015)

La legge di stabilità per il 2016 contiene una serie di disposizioni di carattere fiscale. Si evidenziano brevemente quelle di maggior interesse.

REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

Dalla determinazione dei redditi di lavoro dipendente vengono previste nuove esclusioni, tra cui le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12 dello stesso TUIR.

RIDUZIONE ALIQUOTE IRES

E' prevista una riduzione dell'aliquota dal 27,50% al 24% dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2017.

ADDIZIONALE PER GLI ENTI CREDITIZI E FINANZIARI

E' prevista, con la medesima decorrenza (dal periodo d'imposta in corso all'1° gennaio 2017) l'applicazione di un'addizionale del 3,50% da calcolare sul reddito d'impresa risultante dalla dichiarazione IRES individuale; l'addizionale non si applica invece alle imprese del settore assicurativo e alle altre imprese non finanziarie.

DEDUCIBILITA' INTEGRALE IRES E IRAP DEGLI INTERESSI PASSIVI

Per compensare il settore creditizio e finanziario della mancata riduzione dell'aliquote IRES è prevista per i medesimi soggetti l'eliminazione, a partire dal 2017, della parziale indeducibilità (4%) degli interessi passivi, non solo ai fini IRES ma anche ai fini IRAP.

MAGGIORE VALORE AVVIAMENTO E MARCHI

Con riferimento alle operazioni di aggregazione aziendale poste in essere a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali, in base all'articolo 15 del D.L. 185 del 2008, possono essere ammortizzati in cinque anni.

RIDETERMINAZIONE VALORI DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI

Viene attribuita nuovamente la possibilità di rideterminare il valore dei terreni e delle partecipazioni, sia qualificate che non, in società non negoziate in mercati regolamentati, purché possedute non in regime d'impresa. Si deve fare riferimento ai terreni e alle partecipazioni possedute alla data del primo gennaio 2016 mentre la perizia di stima deve essere giurata entro il 30 giugno 2016. Le imposte sostitutive da pagare sono dell'otto per cento, sia in caso di terreni sia in caso di partecipazioni, qualificate o meno, entro il prossimo 30 giugno 2016.

COSTI BLACK LIST

Viene rivista la disciplina CFC (art. 167 TUIR) al fine di riservare le penalizzazioni fiscali ai casi in cui le controllate scontano una tassazione nominale nello Stato estero inferiore di oltre il 50% a quella italiana.

Questa regola si applicherà solo per Stati diversi da quelli UE o appartenenti alla SEE che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.

Per questi ultimi infatti si applica ancora il regime CFC "non *black list*" di cui all'art. 167, comma 8-*bis* TUIR, il quale rimane in vita alle medesime condizioni previste prima dell'approvazione della legge di stabilità (livello di tassazione estera inferiore di oltre il 50% a quello italiano e ricavi derivanti per oltre il 50% dai "*passive income*").

Viene eliminata l'attuale disciplina speciale relativa alla deducibilità dei costi sostenuti per operazioni intercorse con soggetti operanti in Stati a regime fiscale privilegiato, e contenute nei commi da 10 e 12-*bis* dell'art. 110, del testo unico delle imposte sui redditi, DPR 917 del 1986.

Per effetto dell'abrogazione anche ai componenti negativi di reddito sopra individuati, si applicano le norme generali sulla deducibilità dei costi contenute nei restanti commi dell'art. 110 del TUIR.

IRAP

La deduzione per i lavoratori assunti a tempo indeterminato viene estesa anche ai lavoratori stagionali, ma solo in presenza di determinate condizioni.

SUPER AMMORTAMENTI

Ai fini IRES viene prevista una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione di beni materiali strumentali nuovi, qualora l'investimento sia effettuato nel periodo dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016. La maggiorazione deve calcolarsi sul costo fiscalmente rilevante del bene indipendentemente dalle politiche di ammortamento civilistico elaborate dall'impresa. La deduzione richiede l'entrata in funzione del bene.

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA E PARTECIPAZIONI

Viene riproposta una disciplina speciale di rivalutazione dei beni d'impresa per i soggetti che hanno esercizio sociale coincidente con l'anno solare.

La rivalutazione va effettuata nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge di stabilità. La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea ed in genere i maggiori valori si considerano riconosciuti ai fini IRES e IRAP a partire dal terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione viene eseguita (per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, quindi a decorrere dal 2018).

Il maggior valore iscritto in bilancio si considera riconosciuto con il pagamento di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IVA del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili.

IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU) E TASI

L'IMU viene ridotta al 50 per cento per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8, e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale. All'agevolazione vengono collegate, però, alcune importanti condizioni: in primo luogo il contratto di comodato deve essere registrato, inoltre il comodante deve possedere un solo immobile in Italia e deve risiedere anagraficamente nonché dimorare abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato. Viene concesso il beneficio anche qualora il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda, nello stesso comune, un altro immobile adibito a propria abitazione principale, purché non si tratti di unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Per quanto riguarda la TASI, vengono altresì escluse dall'imposta le unità immobiliari destinate ad abitazione principale dal possessore nonché dall'utilizzatore e dal suo nucleo familiare, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Sempre ai fini TASI, l'unità immobiliare detenuta da un soggetto che la destina ad abitazione principale, escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, è esente dall'imposta, mentre il possessore la versa nella percentuale stabilita dal comune.

IVA E NOTE DI VARIAZIONE

Viene riformulato l'art. 26 DPR 633/72 in tema di nota di variazione. In caso di mancato incasso del corrispettivo di operazioni soggette al meccanismo del *reverse charge*, la nota di variazione spetta al cessionario o committente.

Viene prevista la possibilità di emettere note di variazione IVA in diminuzione nel caso di risoluzione contrattuale dovuta a inadempimento del cessionario o committente per contratti ad esecuzione continuata o periodica. Trattandosi di disposizioni di carattere interpretativo le suddette risulterebbero applicabili anche alle operazioni effettuate prima del 1° gennaio 2016.

NUOVE SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'entrata in vigore del nuovo regime sanzionatorio amministrativo, così come modificato dal decreto legislativo 158 del 2015, è anticipato al primo gennaio 2016 anziché al primo gennaio 2017, come originariamente disposto.

Opera il *favor rei* ex art. 3 D.Lgs. 472/97, e le nuove norme, ove favorevoli, trovano applicazione nei procedimenti in corso (pure, quindi, in merito alle violazioni commesse in precedenza), salvo l'atto di contestazione sia definitivo.

La sanzione per tardivi versamenti, se il ritardo è contenuto nei 90 giorni viene ad essere non più del 30%, ma del 15% e ciò ha riflesso sul ravvedimento.

PATENT BOX

Per effetto delle modifiche apportate dalla legge di stabilità 2016 al regime della detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo, diretto e indiretto di alcuni beni immateriali:

- le normative primaria e secondaria sono allineate: l'ambito di applicazione dell'agevolazione relativo alle opere dell'ingegno è ristretto al solo software protetto da copyright;
- è estesa la facoltà di complementarietà tra i beni: una pluralità di beni, connessi tra loro da un vincolo di complementarietà utilizzati per la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi possono essere considerati come un solo bene immateriale. (EM)

MODIFICA TERMINI DI ACCERTAMENTO

- sono allungati di un anno i termini per l'accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi, dal 31 dicembre del quarto anno al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- si estende al caso della dichiarazione IVA nulla l'allungamento dei termini per l'accertamento previsto attualmente per la omessa dichiarazione. Contestualmente si allungano i termini per l'accertamento, sia ai fini IVA che ai fini delle imposte dirette, in presenza di dichiarazione omessa o nulla, che si intende tempestivo

qualora effettuato fino al settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

- è abrogato il raddoppio dei termini in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.c. per uno dei reati previsti dal D.lgs. n. 74/2000.

Le norme si applicano gli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi.

COUNTRY BY COUNTRY REPORT

Viene previsto l'obbligo per le imprese multinazionali di predisporre e presentare annualmente una rendicontazione Paese per Paese che consente all'Amministrazione finanziaria di valutare le operazioni cd. "infragruppo" che, possono portare a fenomeni di evasione o, comunque, di erosione della base imponibile.

DEDUZIONE DEI CONTRIBUTI VERSATI AI CONSORZI OBBLIGATORI

E' sancita la deducibilità piena IRES e IRAP di tutte le somme versate, sia obbligatoriamente sia volontariamente, ai fondi istituiti presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono in ottemperanza a obblighi di legge, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse applicato.

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Prassi Amministrativa

Accertamento – Interpello antielusivo/antiabuso – Istanze presentate entro il 31 dicembre 2015.

Ris. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2015, n. 104/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Con la Risoluzione l’Agenzia fornisce importanti indicazioni sulla gestione degli interpelli antielusivi, alla luce dei recenti provvedimenti legislativi che, nel loro susseguirsi, hanno determinato tre periodi temporali a cui si applicano, per ognuno, regimi diversi.

Il primo concerne gli interpelli presentati fino al 1 settembre 2015 ex art. 21, comma 9, legge 413/91, fondati sull’abrogato art. 37 *bis*, DPR 600/73. Saranno trattati secondo la casistica tassativa elencata nel vecchio art. 37-*bis*, meno ampia rispetto all’art. 10-*bis* della L. 212/2000.

L’Agenzia ha chiarito che gli stessi possono anche essere privi degli elementi indispensabili per la valutazione complessiva della fattispecie rappresentata, come richiesto invece dal citato art. 10-*bis*, e che le risposte perverranno nel previsto termine di 120 giorni, il quale, tuttavia, non ha carattere perentorio, fermo restando la possibilità per il contribuente di diffidare l’Amministrazione finanziaria a pronunciarsi entro sessanta giorni, pena la formazione del silenzio-assenso.

Relativamente al periodo di presentazione degli interpelli compreso tra il 2 e il 30 settembre 2015 non vi sono parametri normativi di riferimento, a causa del disallineamento temporale delle norme. Pertanto l’Agenzia, facendo leva sulla buona fede tra le parti, inviterà il contribuente a ripresentare un nuovo interpello ai sensi dell’art. 10-*bis*, comma 5 dello Statuto, senza necessità di allegare i documenti già trasmessi con la precedente istanza.

In merito agli interpelli presentati nel periodo compreso tra il 1° ottobre ed il 31 dicembre 2015 l’Amministrazione finanziaria ha evidenziato che il riferimento contenuto nell’art. 10-*bis*, comma 5 dello Statuto al successivo art. 11, di fatto, ha implicitamente abrogato le disposizioni dell’interpello antielusivo di cui all’art. 21, comma 9, della legge 413/1991.

Le domande presentate in quest’ultimo periodo, quindi, soggiacciono al regime di cui al predetto art. 10-*bis*, comma 5 dello Statuto, che rinvia all’art. 11 recante la disciplina dell’interpello ordinario. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

***Transfer pricing* – Clausola antielusiva – Onere probatorio – Dimostrazione di un vantaggio fiscale indebito – Non spetta all’agenzia.**

Cass., sez. trib. 5 agosto 2015, n. 16399, in Corr. Trib. 43/2015, pag. 4320.

La disciplina del “*transfer pricing*” – nel prevedere che i componenti derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, le quali direttamente o indirettamente controllano l’impresa o ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società controllante l’impresa nazionale, sono valutati in base al “valore normale” dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni ricevuti – fissa una clausola antielusiva finalizzata ad evitare trasferimenti di utili mediante l’applicazione di prezzi inferiori o superiori al valore dei beni scambiati, onde sottrarli all’imposizione fiscale in Italia a favore di tassazioni estere inferiori. Pertanto, per quanto concerne i componenti positivi del reddito, incombe certamente sull’Amministrazione finanziaria, secondo le

regole generali in materia, l'onere di provare la fondatezza della rettifica da "transfer pricing"; mentre, con riferimento alle rettifiche dei costi, poiché il problema della ripartizione dei costi infragruppo involge anche il profilo dell'inerenza, oltre che quello dell'esistenza, l'onere di fornire la dimostrazione dell'esistenza e dell'inerenza di tali componenti negativi del reddito e, qualora si tratti di costi derivanti da servizi o beni prestati o ceduti da una società controllante estera ad una controllata italiana, anche di ogni elemento che consenta all'Amministrazione finanziaria di verificare il normale valore dei relativi corrispettivi, non può che ricadere, in forza del c.d. principio di vicinanza alla prova, sul contribuente.

Abuso del diritto – Accertamento antielusivo – E' legittimo se riguardante fattispecie ex art. 37-bis, comma 3, DPR 600/73.

Cass., sez. trib. 25 novembre 2015, n. 24024, nel sito web www.eutekne.it.

Gli accertamenti antielusivi ai fini delle imposte dirette sono legittimi solo se riguardanti le operazioni contenute nel terzo comma dell'art. 37-bis DPR 600/73.

Il nuovo art. 10-bis della L. 212/2000, introdotto dall'art 1, comma 1, D.Lgs. 128/2015, ha abrogato l'art. 37-bis, comma 3 DPR 600/73, rendendo così applicabile la clausola antielusiva ad ogni prestazione avente natura tributaria.

La nuova disciplina opera a decorrere dal 1° ottobre 2015 e si applica anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla sua efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.(EM)

Accertamento – Autotutela – Diniego di autotutela – Impugnazione – Sindacabilità da parte del giudice tributario – Limiti.

Cass., sez. trib. 20 novembre 2015, n. 23765, nel sito web www.eutekne.it.

Il diniego di autotutela è impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie in quanto l'attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie in materia di tributi comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, incidendo sul rapporto obbligatorio tributario, sono devolute al giudice indipendentemente dall'atto impugnato e dalla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria.

Tale diniego è impugnabile soltanto per vizi propri, ed il giudice, non potendo valutare il merito della pretesa, può soltanto esprimersi circa la legittimità del rifiuto.

Nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio di autotutela può esercitarsi un sindacato solo sulla legittimità di rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento – Presunzione legale di onerosità dei finanziamenti socio/società – Prova contraria libera.

Comm. trib. prov. di Bergamo, sez. I, 26 maggio 2015, n. 456, in Corr. Trib. 38/2015, pag. 3907.

La presunzione legale di onerosità dei mutui socio/società può essere superata con ogni idoneo mezzo di prova. A tal fine sono meritevoli di valutazione la circostanza che gli interessi non siano stati registrati, né dalla controllante, né dalla controllata, la finalità del finanziamento e la sussistenza di un interesse qualificato del "gruppo", che esclude la "antieconomicità" della mancata previsione di interessi.

Accertamento – Autotutela – Ingiunzione fiscale – Atto amministrativo.

Comm. trib. prov. di Reggio Calabria, sez. VII, 28 maggio 2014, n. 2634

L'ingiunzione fiscale, in quanto espressione del potere di autoaccertamento e di autotutela della pubblica amministrazione, ha natura di atto amministrativo che cumula in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto, ma è priva di attitudine ad acquistare efficacia di giudicato. In tal senso, pertanto, è solo con la sentenza di condanna passata in giudicato che il diritto alla riscossione di un'imposta, conseguente ad avviso di liquidazione divenuto definitivo, non è più assoggettato ai termini di decadenza e prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativo-tributaria, ma al termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2953 c.c.; in tal caso il titolo sulla base del quale viene intrapresa la riscossione non è più l'atto amministrativo, ma la sentenza. Stante quanto innanzi, deve escludersi che la cartella di pagamento non opposta sia suscettibile di acquistare efficacia di giudicato, con conseguente applicazione della prescrizione decennale ex art. 2953 c.c..

Accertamento – Plusvalenze da cessione di partecipazioni – Deduzione e riporto – Minusvalenze – Annualità accertabile.

Comm. trib. reg. di Torino, 5 novembre 2015, n. 1140/1/15, nel sito web www.eutekne.it.

L'accertamento della minusvalenza derivante dalla cessione di partecipazioni può avvenire entro i termini decadenziali previsti per l'esercizio dell'azione accertatrice sul periodo d'imposta in cui detta minusvalenza si è realizzata non rilevando a tal fine l'eventuale annualità d'imposta successiva in cui la minusvalenza è stata effettivamente utilizzata in compensazione di una plusvalenza realizzata o del reddito conseguito.

Ciò in quanto la perdita fiscale di esercizi precedenti non è un elemento reddituale dell'esercizio nel quale viene utilizzata ma è un elemento reddituale dell'esercizio nel quale è formato.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Dottrina

Attività fiscalmente riconosciute al valore normale nel trasferimento della residenza in Italia” di G. ALBANO, in Corr. Trib. 38/2015, pag. 3881.

L'articolo ha ad oggetto le disposizioni del decreto “crescita ed internazionalizzazione” che hanno completato il quadro di riferimento per i casi in cui un'impresa perda o acquisisca la residenza fiscale italiana. In particolare, l'articolo 12 disciplina il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato distinguendo a seconda dello Stato di provenienza: se è uno Stato con il quale vi può essere un adeguato scambio di informazioni, attività e passività dell'azienda estera vengono recepite secondo il loro valore normale, altrimenti viene assunto, tra valore di libro e valore normale di ciascuna attività o passività, il valore meno conveniente per l'impresa estera – il più basso per le attività, il più alto per le passività – a meno che non si esperisca un interpello disapplicativo (*ruling*) che, in esito positivo, consente di utilizzare il criterio “ordinario” del valore normale, dal quale potrebbe comunque derivare un salto di imposta se lo Stato di provenienza non ha tassato le plusvalenze latenti.

L'A. mette in evidenza che vi sono casi in cui la legge non fornisce criteri per valorizzare il compendio aziendale estero “italianizzato”, come si verifica quando una entità estera viene fusa per incorporazione in una entità italiana. Al riguardo, l'A. ritiene preferibile mantenere fermo il criterio del valore normale, in deroga ai criteri di continuità e neutralità previsti per le fusioni, affinché non vi siano disparità di trattamento rispetto alle forme più tipiche di nazionalizzazione. (NM)

“Il nuovo regime di deducibilità dei costi *black list*” di M. GABELLI e D. A. ROSSETTI, in Fisc. & comm. int. 10/2015, pag. 43.

La precedente presunzione di indeducibilità di tali costi (salva la dimostrazione della sussistenza delle circostanze esimenti) è stata sostituita dal principio della deducibilità fino a concorrenza del valore normale, mentre per dedurre l'eventuale eccedenza occorre dimostrare l'effettivo interesse economico.

La nuova disciplina viene vista e accolta positivamente dagli AA. Il principale pregio sta nel ribaltamento del regime di deducibilità dei costi *black list*: da un regime di indeducibilità, salvo prova contraria del contribuente, si passa ad un regime di deducibilità ordinaria nei limiti del valore normale, che impone quindi all'Amministrazione Finanziaria di non muovere contestazioni automatiche, ma di valutare in proprio e adeguatamente motivare in atti, il valore normale dei costi in parola, per poi contestare unicamente l'eventuale eccedenza rispetto al valore normale, fatta salva in ogni caso, la possibilità per il contribuente di dimostrare sia le ragioni economiche del sovracosto sia di contestare la metodologia e motivazione adottata dai verificatori nella determinazione del valore normale. (EM)

“Costi *black list*: cosa cambia per le imprese” di L. GAIANI, ne Il fisco 43/2015, pag. 4146.

Il decreto legislativo sulla internalizzazione ha profondamente modificato la disciplina dei costi sostenuti presso fornitori domiciliati in territori *black list*.

In luogo della previgente indeducibilità integrale, è stata prevista, con decorrenza dal 2015, la deduzione nei limiti del valore normale determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR.

Solo per l'eventuale eccedenza, la deducibilità è condizionata alla dimostrazione di un particolare interesse a sostenere tali costi.

Viene mantenuto l'obbligo di indicare separatamente in dichiarazione i costi dedotti, compresi quelli di importo contenuto entro il limite del valore normale.

Il contenuto della *black list* è formata con esclusivo riferimento alla carenza di un adeguato scambio di informazioni, a prescindere dal livello di tassazione.

L'utilizzo dei metodi di *transfer pricing*, ed in particolare di quello basato sul confronto di prezzo “interno” per dimostrare che il costo di acquisto *black list* non è superiore a quello di mercato, cioè a quello praticato, in condizioni comparabili, da altri fornitori, parrebbe ricondurre le prove richieste dalla nuova normativa a quelle che l'Amministrazione finanziaria, in base alla precedente disciplina, richiedeva a supporto della seconda esimente (interesse economico).

In realtà, la normativa attuale si pone in assoluta discontinuità rispetto alle regole precedenti: una eventuale mancata o inadeguata dimostrazione della economicità dell'acquisto, e cioè del fatto che il prezzo del fornitore non sia più elevato del valore normale, genera conseguenze del tutto differenti rispetto al passato.

Qualora infatti la dimostrazione della congruità del costo dell'acquisto *black list* rispetto al prezzo praticato da fornitori terzi (o comunque rispetto a criteri di libera concorrenza) non sia accettata dall'Agenzia delle entrate, l'accertamento non comporterà più, come invece in passato, l'indeducibilità integrale del costo.

L'atto impositivo dovrà:

- stabilire quale sia il corretto valore normale della transazione;
- recuperare a tassazione la sola eccedenza del costo rispetto a tale valore normale.

Al contribuente dovranno, essere concessi 90 giorni per dimostrare che l'asserita eccedenza di costo rispetto al valore normale è giustificata dal particolare interesse economico.

Nell'eventuale disputa con l'Agenzia delle entrate, i contribuenti potranno basare la propria difesa in primo luogo, contestando le modalità di quantificazione del valore normale applicate nell'accertamento rispetto al *test* predisposto dal contribuente in un ordinario accertamento sui *transfer price*, e in subordine, fornendo la dimostrazione del particolare interesse ad avvalersi del fornitore paradisiaco ancorché il relativo costo sia superiore al valore normale. (EM)

“Per i costi da transazioni con fornitori “*black list*” porte aperte alla deduzione entro il limite del valore normale” di G. SCIFONI, in Corr. Trib. 39/2015, pag. 3945.

Il decreto internalizzazione ha modificato radicalmente la disciplina applicabile, ai fini IRES, ai componenti negativi sostenuti in relazione ad operazioni poste in essere con controparti situate in paradisi fiscali.

Si passa da un regime imperniato su una presunzione relativa di indeducibilità di detti costi ad uno caratterizzato dalla deducibilità automatica degli stessi entro il limite del valore normale, a condizione che l'operazione dalla quale gli stessi scaturiscono abbia avuto concreta esecuzione.

In altri termini, nel presupposto che il costo sostenuto nell'ambito di una operazione intercorsa con un soggetto ubicato in un Paese “*black list*” risulti inerente rispetto all'attività d'impresa che lo sostiene, la relativa deducibilità è garantita sempre e comunque nel limite del relativo valore normale.

Nel caso in cui il corrispettivo sia stato stabilito in misura superiore al valore normale, la deduzione opera in via automatica esclusivamente fino a concorrenza di tale valore, rendendosi necessario la dimostrazione della sussistenza di un effettivo interesse economico allo svolgimento dell'operazione, nel caso si intenda portare in deduzione l'intero costo sostenuto.

L'A. ritiene che sarebbe stato ragionevole attribuire alla novità normativa carattere interpretativo, con la conseguente applicazione della stessa alle operazioni pregresse per le quali i termini per l'esercizio dell'azione accertatrice non sono ancora spirati.

Il Decreto prevede inoltre che le imprese che aderiscono al regime di adempimento collaborativo possono accedere alla procedura di preventiva definizione in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate anche per i metodi di calcolo del valore normale delle transazioni intercorse con controparti di paesi *black list*.

L'A. sottolinea come la determinazione in via preventiva e condivisa con l'Amministrazione finanziaria del criterio per il corretto valore di tali transazioni comporterà l'integrale riconoscimento, ai fini IRES, del corrispettivo pattuito, facendo venir meno, di conseguenza, il rischio di una successiva contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. (EM)

La legge di stabilità 2016 ha disposto dal periodo d'imposta 2016 l'abrogazione dell'art. 110, comma 10-12-*bis* TUIR recante la disciplina speciale relativa alla deducibilità dei costi sostenuti per operazioni intercorse con soggetti operanti in Stati a regime fiscale privilegiato.

Vengono eliminate tutte le disposizioni correlate alla deducibilità dei costi in esame che, a partire dal periodo d'imposta 2016, saranno quindi soggetti alle ordinarie regole di deducibilità, senza necessità di separata evidenza in dichiarazione dei redditi.

In sostanza la deducibilità dei costi *black list* non sarà più soggetta al criterio del valore normale per le operazioni con imprese estere appartenenti al medesimo gruppo societario del soggetto residente in Italia. (EM)

“Il *transfer pricing*” di A. GAGGERO, in Dir. Prat. Trib. 5/2015, II, pag. 978

L'A., dopo aver esaminato il requisito del controllo necessario per l'applicazione della normativa in tema di *transfer pricing*, effettua una breve analisi delle decisioni della Corte di Cassazione in materia di individuazione del valore normale del bene scambiato, onere della prova e natura elusiva della normativa, ponendo inoltre l'accento sui rapporti che il *transfer pricing* ha con il diritto penale e la possibilità di applicare i principi del *transfer pricing* ad imprese associate che svolgono la propria attività unicamente nel nostro ordinamento.

Per l'applicazione della disciplina è fondamentale che l'operazione sia posta in essere tra imprese in rapporto di controllo e questo ha dato adito in dottrina ad un acceso dibattito in ordine alla definizione di controllo, posto che, nonostante la necessità di un siffatto rapporto, né la norma interna e né tantomeno la normativa OCSE, forniscono una definizione.

L'A. suggerisce una nozione di controllo affiancata da quella civilistica di cui all'art. 2359 c.c. e quindi suscettibile di abbracciare ogni sorta di controllo, ivi compresa quella caratterizzata dalla presenza di una direzione unitaria o da vincoli legati dalla comunanza degli amministratori,

nonostante che la giurisprudenza di merito abbia spesso volte ricondotto la nozione di controllo a quella sancita dal codice civile.

Lo scritto evidenzia come le operazioni tra più imprese facenti parte dello stesso gruppo, ma domiciliate fiscalmente in Paesi diversi, si considerano sempre effettuate al valore normale indicando nel contempo i principali metodi per individuare il predetto valore di mercato.

Secondo quanto affermato più volte dalla Cassazione, il principio del valore normale torna applicabile anche al c.d. “*transfer pricing domestico*”, ossia alle transazioni avvenute fra società appartenenti allo stesso gruppo e tutte aventi sedi in Italia.

Nell’ambito della determinazione del valore di mercato l’A. si sofferma in particolare sulle *royalties* infragruppo e sulle spese comunemente denominate di regia, la cui estrema variegabilità non permette un’agevole imputazione specifica a ciascuna società e nemmeno un’agevole determinazione del corrispettivo specifico commisurato ad ogni prestazione svolta.

La difficoltà di individuare un ricavo specifico a cui collegare il costo sostenuto ha portato in un primo momento la giurisprudenza a ritenere le spese di regia, anche se effettivamente sostenute, come non inerenti e pertanto indeducibili dalle imprese associate.

Questa rigida presa di posizione è stata però superata ed ormai è pacifico che le imprese associate possano dedurre le spese di regia sempre che queste siano state effettivamente sostenute e siano inerenti all’attività svolta dall’impresa.

La difficoltà sta nel calcolare il loro valore normale. La giurisprudenza ha considerato un metodo di ripartizione ragionevole quello basato sul rapporto tra il fatturato della capogruppo e quello delle altre imprese del gruppo.

Di particolare rilievo è la questione inerente la possibilità per i gruppi multinazionali di concedere alle proprie controllate finanziamenti improduttivi di interessi, senza che questa operazione sia necessariamente ritenuta antieconomica e quindi in violazione della normativa sui prezzi di trasferimento.

L’A. ricorda come la Suprema Corte nonché la giurisprudenza di merito si siano più volte espresse sulla piena legittimità dei finanziamenti infruttiferi.

Un’altra importante precisazione contenuta nell’articolo è quella che attribuisce alla normativa *de qua* valenza di norma sostanziale. L’A. non condivide affatto la qualifica di norma antielusiva attribuita da parte della giurisprudenza.

Le controversie in materia di *transfer pricing* coinvolgono diversi aspetti inerenti sia questioni di diritto che questioni di fatto, come ad esempio la determinazione del valore di mercato.

L’orientamento più recente della Cassazione contempla l’onere probatorio in tema di valore normale dei beni in capo al fisco, con la possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria.

(EM)

“Utili provenienti da Stati o territori a fiscalità privilegiata” di T. GASPARRI, ne Il fisco 38/2015, pag. 3626.

L’articolo illustra le modifiche alla disciplina di integrale imponibilità degli utili “provenienti” da società partecipate residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, a seguito della rivisitazione operata dal decreto legislativo sull’internazionalizzazione (D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147).

Viene, anzitutto, riconsiderato il concetto stesso di utili “provenienti” che – ai fini dell’applicazione del regime di piene imponibilità – è ora riservato ai soli utili derivanti da società black list che il soggetto residente partecipa direttamente o di cui detiene una partecipazione indiretta (anche minoritaria) attraverso una società intermedia *white* di cui abbia il controllo.

Inoltre, il regime di imponibilità, ove continui ad operare, è attenuato, in relazione a specifiche ipotesi, dal riconoscimento del credito indiretto, riservato al caso in cui il soggetto residente in Italia controlla (direttamente o indirettamente) società che in un Paese a fiscalità privilegiata esercitano un’effettiva attività industriale o commerciale e che, per questo integrano i requisiti per la disapplicazione della disciplina CFC per effetto della c.d. “prima” esimente, ma non i requisiti per la disapplicazione del regime di piene imponibilità degli utili.

Il regime preesistente e le sue criticità

Nell’articolo viene esaminato il regime preesistente e le sue criticità, evidenziando come l’esenzione (parziale) degli utili e dei proventi assimilati assuma una valenza generale tanto per i

flussi di fonte domestica che per quelli di fonte estera, indipendentemente dal livello di imposizione adottato nello Stato estero di formazione. Diversamente per gli utili “provenienti” da Paesi o territori a fiscalità privilegiata è prevista la tassazione integrale salvo che: non siano stati oggetto di imputazione per trasparenza ai sensi della disciplina CFC o sia possibile invocare, sin dall’inizio del periodo di possesso, la causa di disapplicazione di cui alla lett. b) del comma 5 dell’art. 167 (c.d. seconda esimente).

Dopo aver ricordato il trattamento fiscale riconosciuto agli utili distribuiti dagli altri Paesi che, a differenza del nostro, accordano generalmente l’esenzione agli utili rimpatriati ove il prelievo subito nello Stato estero in cui la ricchezza è prodotta sia congruo senza necessità di operare distinzioni tra i differenti Paesi esteri, viene evidenziato che nel nostro ordinamento opera invece - in chiave antielusiva - una distinzione netta tra la generalità dei Paesi esteri, per i quali l’esenzione è riconosciuta senza verificare il prelievo fiscale dell’utile societario, e i Paesi *black list*, per i quali occorre procedere alla verifica dianzi ricordata.

L’accentuazione della natura antielusiva del sistema ha caratterizzato la stessa prassi dell’Agenzia delle entrate che ha potuto più facilmente sostenere la compatibilità con il diritto comunitario del regime di tassazione dei dividendi *black list*, anche quando essi fluiscono attraverso triangolazioni con società comunitarie *conduit*, proprio perché la stessa direttiva “madre-figlia” ammette l’applicabilità di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi. Tale impostazione non ha tuttavia impedito alla stessa Agenzia di affermare che – ove non sussistano i requisiti applicativi della Direttiva – la norma si renda applicabile in via generale, anche quando l’entità intermedia non sia una mera *conduit company*.

Altro elemento di criticità deriva dal fatto che questo regime operava in relazione ad una lista di c.d. paradisi che l’Amministrazione avrebbe dovuto sistematicamente aggiornare – e non lo ha fatto-.

La nuova disciplina degli utili “provenienti” da Stati o territori di black list

Con le nuove disposizioni dell’art. 3 del D.Lgs. n. 147 del 2015, il regime di integrale tassazione continua ad operare per gli utili distribuiti da società *black list* direttamente partecipate dal soggetto residente mentre gli utili provenienti solo indirettamente da una società *black list* continuano ad essere tassati se la società intermedia è controllata dal soggetto italiano in via diretta o indiretta e anche solo di fatto, perché solo in questi casi esso può essere considerato artefice delle scelte dell’intermedia.

Quanto alla nozione di controllo, l’A. ritiene che assumano rilievo tutte le fattispecie in cui il socio integra i requisiti di cui all’art. 2359 del cod.civ., anche se la norma non fa un esplicito riferimento a tale articolo, inducendo il dubbio che l’accertamento del controllo di fatto possa essere effettuato anche sulla base di elementi ulteriori e diversi rispetto a quelli individuati nell’art. 2359.

Viene sottolineato che un’interpretazione molto estesa del requisito del controllo sarebbe difficilmente gestibile soprattutto quando l’intermedia non sia di primo livello e si sia in presenza di una catena societaria; interpretazione che, inoltre, potrebbe creare un problema di asimmetria con il più circoscritto concetto adottato per il regime di CFC che fa invece esplicito riferimento al controllo di cui all’art. 2359, determinando anche una difficoltà di coordinamento con il nuovo istituto del credito indiretto che sembra invece richiedere una piena sovrapposibilità delle ipotesi cui si applica la disciplina CFC con quelle per le quali (ricorrendo la prima esimente) è riconosciuto il credito per le imposte assolute all’estero dalla controllata *black*.

Per poter fruire del credito d’imposta è necessario che siano distribuiti flussi di utili, per tali intendendo i proventi qualificabili come utili ai sensi della legislazione fiscale italiana e ciò anche a livello di società intermedia.

Il regime di tassazione integrale opera nei limiti degli utili della controllata intermedia che si possono ritenere provenienti dalle partecipate *black list* e a tal fine l’A. ritiene che si debba fare riferimento a quanto affermato nella circolare n. 51/2010, secondo cui, qualora non sia possibile individuare su base analitica gli utili di provenienza *black list*, scatterebbe una presunzione di prioritaria distribuzione di questi stessi utili.

Il riconoscimento del credito indiretto per le imposte assolute dalla società di black list di provenienza degli utili

Viene preliminarmente ricordato che resta ferma la piena tassazione degli utili della società CFC in caso di prima esimente ma la novella (art. 3 del D.Lgs. n. 147 che ha modificato gli artt. 47, comma 4, e 89, comma 3, del TUIR) riconosce al soggetto controllante residente (o alle sue controllate

residenti che percepiscono gli utili) un credito d'imposta ai sensi dell'art. 165 in ragione delle imposte assolute dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione in proporzione degli utili maturati conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili. Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta l'ammontare del credito è computato in aumento del reddito complessivo.

Per poter applicare il regime in esame non è sufficiente l'integrale tassazione degli utili ma devono risultare integrati i requisiti della disciplina CFC .

La parte di credito non utilizzata in occasione della distribuzione degli utili può essere computata in detrazione dell'imposta dovuta sulle plusvalenze (anche esse integralmente imponibili).

L'eventuale eccedenza non fruita neppure a seguito di cessione non dovrebbe, comunque, potersi trasmettere al cessionario.

In fase di prima applicazione, il credito è riconosciuto per gli utili distribuiti e le plusvalenze realizzate a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto in esame ma deve essere calcolato tenendo conto soltanto delle imposte estere pagate dalla controllata a partire dal quinto periodo precedente.

L'A. evidenzia come l'istituto del credito indiretto costituisce il *fil rouge* che – in presenza di redditi prodotti in Paesi di *black list* derivanti dall'esercizio di un'effettiva attività industriale o commerciale – unisce il trattamento fiscale degli utili rimpatriati sia che provengano da società controllate sia che provengano (sotto il profilo economico) da stabili organizzazioni per le quali sia stata esercitata l'opzione per la *branch exemption*, per cui quando il regime di trasparenza sia stato disapplicato per effetto della prima esimente, gli utili provenienti dalle stabili "paradisiache" che la società dovesse distribuire ai propri soci verranno integralmente assoggettati a tassazione in capo ad essi, con il riconoscimento del credito indiretto per le imposte assolute all'estero.

Gli aspetti critici del meccanismo di funzionamento del credito

Nell'articolo viene ricordato come la logica del credito indiretto sia analoga al credito d'imposta per gli utili di provenienza interna vigente fino alla riforma del 2004, al fine di evitare la doppia tassazione economica dell'utile societario. Tuttavia il meccanismo applicativo previsto per gli utili che provengono da società o da stabili organizzazioni *black list* non può funzionare come il vecchio credito d'imposta, tenuto conto che, a differenza di quest'ultimo, che funzionava applicando una percentuale fissa sull'utile netto, stabilita sulla base dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società (IRPEG), il credito per gli utili di fonte estera determinato ai sensi dell'art. 165 non corrisponde alle imposte prelevate sulla partecipata. E ciò per due ordini di motivi: perché sugli utili di fonte estera le partecipate pagano imposte molto differenti tra di loro e rispetto alle aliquote IRES, e perché non potrà essere riconosciuta a credito l'eventuale eccedenza di imposta estera rispetto a quella italiana relativa a tali utili, né rispetto all'imposta netta di periodo.

La soluzione prospettata – coerente sia con la logica dell'istituto sia con i limiti dell'art. 165 - è quella di ricostruire l'utile lordo nell'ammontare che sarebbe stato distribuito se lo Stato estero non avesse prelevato imposte, allordando, quindi, gli utili dell'imposta prelevata dallo Stato estero (e non del "credito") e procedendo poi a calcolare la relativa imposta italiana e a determinare il credito assumendo il minore tra l'ammontare delle imposte estere e l'ammontare dell'imposta italiana (nel limite dell'imposta netta).

L'altra soluzione, rispettosa del tono letterale della disposizione, perviene a risultati non sempre coerenti con la logica dell'istituto. Infatti far concorrere al reddito complessivo (anziché le imposte estere effettive) il credito già determinato ai sensi dell'art. 165 (e quindi in misura pari, ad esempio, al minore ammontare tra imposte estere e imposta italiana ridotta o azzerata per effetto di perdite) non porta a ricostruire l'effettivo utile lordo in tutti i casi in cui – e sono tutt'altro che rari – il predetto credito non sia di ammontare pari alle imposte estere. (GDA)

“Il consolidato nazionale “aggiorna” i partecipanti: tra società “sorelle” e stabili organizzazioni” di D. LIBRANTI e D. SANSONETTI, in Corr. Trib. 39/2015, pag. 3953.

Il D.Lgs. n. 147/2015 cd. “crescita e internazionalizzazione delle imprese” ha apportato modifiche al regime del consolidato nazionale con un'apertura, a determinate condizioni, nei confronti delle società non residenti. La disposizione, infatti, prendendo spunto da una sentenza della Corte di Giustizia, amplia la platea dei soggetti che possono optare per la “*fiscal unit*” e consente alle

società sorelle, sia residenti in Italia, sia stabili organizzazioni di società residenti in Stati appartenenti all'Unione Europea (UE) ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE) con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, di consolidare le proprie basi imponibili, purché il soggetto non residente controllante indichi, tra le sorelle, la controllata designata ad assumere la qualità di consolidante. Nell'ambito dell'ordinamento interno, l'impossibilità di partecipare al regime del consolidato nazionale per le società residenti controllate da un soggetto non residente privo di una stabile organizzazione in Italia si poneva in contrasto con i principi espressi nella sentenza della Corte di Giustizia resa nelle cause riunite C-39/13, C-40/13 e C-41/13. La disciplina interna, infatti, prevedeva che un soggetto non residente potesse esercitare l'opzione per la "*fiscal unit*" in qualità di consolidante solo in presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Il Decreto "crescita e internazionalizzazione" ha eliminato, ai fini dell'accesso alla tassazione di gruppo, l'obbligo di inclusione nel patrimonio della stabile organizzazione delle partecipazioni nelle società consolidate, in ragione della circostanza che il rendiconto della stabile deve essere redatto tenendo conto solo dei propri rischi, funzioni e "*asset*". Pertanto, come anticipato, per effetto del nuovo comma 1-*bis* nell'art. 120 del TUIR è consentito l'accesso al regime di consolidato nazionale ai soggetti non residenti controllati che possiedano nel territorio dello Stato una stabile organizzazione. (EF)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Dichiarazioni – Imposte sui redditi – Omessa indicazione di costi *black list* – Dichiarazione integrativa successiva alla contestazione della violazione – Legittimità – Sanzione ex art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 14 ottobre 2015, n. 20635, ne Il fisco 43/2015, pag. 4180.

La mancata indicazione separata nella dichiarazione dei redditi dei costi derivanti da operazioni intercorse con controparti appartenenti ai Paesi c.d. *black list*, nella disciplina vigente *ratione temporis* (art. 76, commi 7-*bis* e 7-*ter*, vecchio TUIR; art. 110, commi 10 e 11, nuovo TUIR), può essere sanata con la presentazione di una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis*, del DPR n. 322/1998, anche successivamente alla contestazione della violazione. In questa ipotesi, la violazione dell'adempimento formale previsto dalla legge (successivamente sanato attraverso la dichiarazione integrativa), commessa prima dell'entrata in vigore della L. n. 296/2006, comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, e non quella, più grave, prevista dal comma 3-*bis* dello stesso articolo.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

"*Patent box*, gruppi di imprese e contributo economico degli *intangibles*", di D. AVOLIO e E. DE ANGELIS, in Corr. Trib. 43/2015, pag. 4279

Il DM 30 luglio 2015 cd. Decreto "*Patent Box*" introduce un regime di agevolazione opzionale di tassazione per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili. L'articolo in commento ha ad oggetto talune problematiche attinenti all'applicazione del *patent box* per i gruppi, in relazione in

particolare alla scelta dei c.d. costi qualificati, come pure al calcolo dell'agevolazione nel caso di c.d. utilizzo diretto degli *intangibles*. Il Decreto attuativo fa propri i principi espressi in ambito OCSE per ritenere legittime le agevolazioni della specie, primo fra tutti il c.d. *nexus approach*, per cui deve sempre sussistere un collegamento diretto tra spese sostenute per il bene immateriale e reddito agevolabile derivante dall'utilizzo del bene stesso. Per quanto concerne la scelta dei costi di ricerca e sviluppo ritenuti "qualificati" per il calcolo del quoziente da applicare (di anno in anno) al reddito da agevolare, gli A.A. ritengono necessario un chiarimento dell'Agenzia delle entrate con riferimento ai costi *intercompany* eventualmente sostenuti, con contratti di *service* piuttosto che con contratti di ripartizione di costi (CCA). Il Decreto già consente di ricomprendere i costi per attività di ricerca e sviluppo che sono riaddebitati all'impresa da altra società del gruppo, per la parte degli stessi che rappresenta un (mero) riaddebito di costi sostenuti da tale società nei confronti di soggetti terzi per l'effettuazione delle attività di ricerca e sviluppo. Non è chiaro se l'eventuale applicazione di un *mark-up* da parte della società del gruppo che procede al riaddebito pregiudichi *tout court* la spettanza dell'agevolazione o se, come ritengono gli A.A., la presenza di tale *mark-up* possa fare ritenere ugualmente "qualificata" la parte dei costi di ricerca e sviluppo costituenti mero riaddebito. Con riguardo all'esame del reddito agevolabile, l'agevolazione spetta sia per la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali, sia per il c.d. uso diretto dei beni immateriali. In tale ultimo caso, occorrerà determinare il "contributo economico" derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali. A tale fine, precisa la Relazione illustrativa al decreto, sarà necessario determinare un autonomo ramo d'azienda per la concessione in uso dei beni immateriali ed isolare i componenti positivi e negativi di reddito ascrivibili allo sfruttamento degli stessi, determinando- secondo gli A.A. – analiticamente il "contributo economico" (nelle sue componenti positive e negative) utilizzando uno dei metodi normalmente utilizzati ai fini della normativa sui prezzi di trasferimento. Tra i metodi maggiormente utilizzati nella pratica possono essere indicati:

- a. il metodo "CUP – *Comparable Uncontrolled Price*", di confronto dei prezzi utilizzati nelle transazioni controllate con i prezzi utilizzati in transazioni comparabili poste in essere tra parti indipendenti;
- b. il metodo del c.d. *Residual profit split*, che mira dapprima a determinare la remunerazione da attribuire alle funzioni a minor valore aggiunto o "di *routine*" (più facili da misurare), per poi individuare il profitto residuo da allocare sulla base del contributo unico apportato da ciascuno dei maggiori *key value drivers* impiegati nelle attività di *business*, utilizzando chiavi di riparto ragionevoli e trasparenti;
- c. ulteriori metodi basati sulla misurazione del ritorno sugli investimenti effettuati per la ricerca e lo sviluppo del bene immateriale di cui trattasi.

In altri giurisdizioni estere che hanno già introdotto simili regimi di *patent box* (Olanda e Belgio), il metodo generalmente utilizzato in caso di *ruling* è quello del *Residual profit split*. (CLP)

Prassi Amministrativa

Agevolazioni – Detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (*patent box*) – Modalità di esercizio dell'opzione per il regime agevolato.

Prot. Agenzia delle Entrate n. 144042, nel sito web www.agenziaentrate.it. (per segnalazione)

Agevolazioni – *Patent box* – Approvazione modello per l'opzione.

Prov. Agenzia delle Entrate 10 novembre 2015, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Il provvedimento approva il modello "opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali" (cd. *Patent box*), da utilizzare per l'esercizio dell'opzione per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015 e 2016 in caso di esercizi solari).

L'opzione va esercitata, per i primi due periodi d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione e riguarda tale periodo d'imposta e i quattro successivi.

Agevolazioni – Detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (*patent box*)

Circ. Agenzia delle Entrate 1° dicembre 2015, n. 36/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La Circolare fornisce le prime indicazioni sulle modalità di applicazione della disciplina della cd. *Patent box*, ossia il regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

In estrema sintesi, viene previsto per tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, inclusi i soggetti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, a condizione che siano residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio è effettivo, la parziale detassazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento dei menzionati beni immateriali, sul modello di altri Stati europei e in coerenza con standard internazionali condivisi.

L'opzione ha durata per cinque esercizi sociali ed è irrevocabile e rinnovabile.

Viene chiarito che non ci saranno conseguenze per il contribuente se, a seguito dell'esercizio dell'opzione, non dovesse poi risultare possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai fini della fruizione dell'agevolazione.

In merito al trattamento delle perdite derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali, in via interpretativa l'Agenzia ritiene che nel caso in cui, una volta esercitata l'opzione per l'anno d'imposta 2015, l'impresa verifichi che lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una perdita, l'impresa in regime *Patent Box* rinverrà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito.

Inoltre, laddove le modalità di determinazione dell'agevolazione portino ad una perdita derivante dell'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tale perdita concorrerà alla formazione del reddito d'impresa di periodo.

Esse dovranno essere recuperate, attraverso un meccanismo di "*recapture*" nell'ambito del medesimo regime di *Patent Box*, venendo computate a riduzione del reddito loro agevolabile, fino al loro completo esaurimento.

Fusione, scissione e conferimento d'azienda, nel presupposto che la società avente causa svolga attività sostanziale in tema di ricerca e sviluppo non possono ritenersi elusive anche se sono finalizzate esclusivamente ad evitare il *ruling* obbligatorio, poiché tali operazioni non permettono di beneficiare di alcun vantaggio fiscale. (EM)

ELUSIONE

Dottrina

"Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto" di A. CONTRINO e A. MARCHESELLI, in Corr. Trib. 38/2015, pag. 3896.

L'articolo segue quello pubblicato in Corr. Trib. n. 37/201, in cui gli AA. hanno analizzato i concetti strutturali e la nuova nozione di abuso del diritto, vagliandola anche nella dimensione europea valorizzata dal decreto delegato. Nell'articolo in commento vengono esaminati i profili procedurali e processuali da cui emerge un generale rafforzamento del diritto di difesa del contribuente.

I profili procedurali tra delega e decreto delegato

Viene evidenziato che nella legge delega i principi e i criteri direttivi previsti dall'art. 5 presentavano profili di criticità ed in particolare in quelli recati dalla lett. d), mutuati dalla giurisprudenza di

legittimità. Il pericolo ravvisato era che la codificazione degli orientamenti giurisprudenziali pregressi non fosse idonea a impedire l'avallo della giurisprudenza alle contestazioni effettuate sulla base di affermazioni generiche e/o il mancato accoglimento di ragioni extrafiscali giustificato con vuote formule stereotipate.

L'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, ad avviso degli AA., appare fraseggiato in modo più puntuale rispetto alla legge delega, atteso che, nel descrivere la motivazione del provvedimento di contestazione di abuso del diritto o elusione, menziona, con la condizione espressa della "specificità" e della sanzione della "nullità", la precisa individuazione della "condotta abusiva", delle "norme e principi elusi", degli "indebiti vantaggi fiscali realizzati". Il decreto, inoltre sfugge al frequente fraintendimento della portata dell'onere della prova, ripiegando, più correttamente, sulla motivazione e cioè sull'argomentazione e dimostrazione.

Il contraddittorio "a pena di nullità"

Il decreto delegato ripristina, conformemente alle indicazioni della giurisprudenza, anche costituzionale, la sanzione della nullità in caso di contraddittorio non effettivo. Gli AA. salutano con favore l'espressa previsione del fatto che la contestazione dell'abuso debba essere portata a conoscenza del contribuente, in modo motivato e circostanziato, fin dalla fase amministrativa.

I profili processuali tra delega e decreto delegato

Il decreto delegato afferma la non rilevabilità d'ufficio, in ogni stato e grado del processo, dell'abuso del diritto fiscale – principio che già emergeva dalla legge delega in modo implicito ma univoco -.

In effetti, se l'abuso del diritto va contestato e specificamente motivato nell'avviso di accertamento, e ciò a pena di nullità, non residua spazio per il rilievo dell'abuso per la prima volta in giudizio, essendo l'atto di accertamento *sub iudice* dotato di una "ragione giuridica" diversa dall'abuso.

L'obbligo di contestare e motivare l'abusività nell'atto di accertamento, se è vero che impedirà "de facto" al giudice tributario l'applicazione "ex officio" dell'abuso del diritto, può offrire ai contribuenti più spregiudicati un ulteriore e forte argomento di difesa.

Quando i termini di accertamento siano scaduti, il contribuente può, paradossalmente, difendersi, confessando l'abuso: sostenere cioè che l'atto di accertamento che contesta un'ipotesi di evasione fiscale è infondato perché la condotta censurata rappresenta un'ipotesi di abuso del diritto, descrivendo dettagliatamente la manovra elusiva: nel nuovo contesto del divieto codificato, la prova di tale circostanza deve condurre all'annullamento dell'atto impositivo. (GDA)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Abuso del diritto – Condotte illecite, fraudolente o simulatorie – Esclusione.

Cass., sez. Trib. 30 dicembre 2015, n. 26060, nel sito web www.eutekne.it.

La Cass. chiarisce che affinché si possa configurare una pratica abusiva occorre che si verifichino due condizioni. Da un lato, le operazioni nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle disposizioni della direttiva IVA e della legislazione nazionale che la traspone devono procurare un "vantaggio fiscale" la cui attribuzione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni. Dall'altro deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo "scopo essenziale" dell'operazione controversa è l'ottenimento di detto vantaggio fiscale.

Devono pertanto ritenersi escluse dalla nozione di abuso del diritto in materia tributaria le ipotesi di condotte illecite fraudolente od anche soltanto simulatorie, in quanto il fenomeno abusivo deve iscriversi nell'ambito delle sole condotte lecite (*i.e.* non vietative di prescrizioni normative) e non occulte (essendo realmente diretta la volontà dei contraenti "abusivi" alla produzione degli effetti giuridici previsti dalla legge) che consentono di perseguire legalmente il risultato finale previsto, ad esempio attraverso l'uso indiretto del negozio od il collegamento negoziale od anche eventuali deroghe negoziali allo schema tipico dei contratti o commistioni tra discipline negoziali differenti (che collocano il rapporto nella sfera dei negozi atipici o misti rimessi all'esercizio della autonomia

privata) od ancora il frazionamento, in autonomi contratti, di prestazioni unitariamente riconducibili ad un medesimo schema negoziale tipico, dovendo inoltre ravvisarsi il connotato della abusività della condotta, nel risultato finale – da valutarsi secondo un criterio oggettivo elusivo della imposizione fiscale – ottenuto all’esito dell’operazione negoziale, risultato che viene raggiunto dalle parti “costruendo” l’operazione economica in modo da “destrutturare” il fatto giuridicamente rilevante altrimenti integrante il presupposto d’imposta previsto dalla norma impositiva.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Dottrina

“Brevi annotazioni sulla nuova versione del processo tributario” di U. PERRUCCI, in Boll. Trib. 20/2015, pag. 1474.

L’A. illustra la nuova versione del processo tributario, contenuta nel D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 ed espressamente definita come “revisione” del testo precedente tuttora costituito dal D.Lgs. n. 546/1992, di cui segue pedissequamente lo schema, senza affrontare sistematicamente i temi più sensibili come la trasformazione delle Commissioni Tributarie in Tribunali e Corti d’Appello tributarie, la migliore qualificazione e retribuzione dei giudici tributari, l’organizzazione delle Commissioni disgiunta da quella dell’Amministrazione finanziaria che è parte del giudizio e, in definitiva, la sistemazione del processo tributario al posto che gli compete tra le altre tipologie di processi giurisdizionali. Tra le novità introdotte si segnalano: l’estensione dell’utilizzo della posta elettronica certificata alle comunicazioni e notificazioni effettuate nella fase giudiziale; la sospensione del processo in ogni caso in cui la Commissione tributaria debba risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa; l’esecuzione delle sentenze di condanna. Le disposizioni del D.Lgs. n. 156/2015 entreranno in vigore il 1° gennaio 2016, con la sola eccezione di quella relativa all’esecutività delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie, la cui entrata in vigore è posticipata al 1° giugno 2016 e di quella riguardante i procedimenti giurisdizionali pendenti al 31.12.2014 davanti alla cessata Commissione tributaria centrale, che proseguono innanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio già dal 1° gennaio 2015. (SG)

Prassi Amministrativa

Processo tributario – Riforma – D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 29 dicembre 2015, n. 38/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La Circolare fornisce chiarimenti sulle novità introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156. In particolare in merito alla decorrenza si sostiene che:

- le modifiche operano con riferimento ai processi che risultano pendenti al 1° gennaio 2016;
- l’estensione del reclamo a tutti gli enti impositori, fermo restando il valore dei 20.000 euro, nonché alle impugnazioni avverso gli avvisi di classamento, opera per i ricorsi notificati dal contribuente dal 1° gennaio 2016;
- la possibilità di pervenire alla conciliazione giudiziale sia nelle liti reclamabili che in appello trova applicazione anche nei processi pendenti al 1° gennaio 2016, a prescindere da quando è stato notificato il ricorso di primo o di secondo grado;
- il dimezzamento da un anno a sei mesi del termine per la riassunzione di rinvio trova applicazione per le sentenze di Cassazione con rinvio depositate dal 1° gennaio 2016.

Altre novità importanti riguardano la riduzione delle sanzioni a seguito di mediazione o di conciliazione giudiziale conteggiata non sull’irrogato ma sul minimo edittale. (EM)

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Regime CFC e società estere: risolta la penalizzazione per quelle che non producono reddito d’impresa?” di G.M. COMMITTERI e G. SCIFONI, ne Il fisco 38/2015, pag. 3639.

La disciplina CFC rischia di applicarsi anche a fattispecie estranee a quelle situazioni che la normativa mira a contrastare come nelle ipotesi di detenzione di *asset* all’estero (tipicamente immobili) attraverso strutture societarie, spesso necessarie o utili per motivazioni del tutto differenti rispetto al risparmio fiscale. Nelle giurisdizioni straniere non sempre, infatti, sono utilizzabili strutture che non svolgono attività imprenditoriale e, di conseguenza, si assiste all’uso di società (astrattamente) commerciali adibite, in realtà, esclusivamente ad assicurare il godimento dell’*asset* al proprietario residente in Italia. L’unica soluzione percorribile per evitare ingiustificate penalizzazioni richiederebbe una valorizzazione della sostanza, ossia dell’attività non commerciale, che possa superare anche l’eventuale diversità della forma, della società, eventualmente commerciale. (EF)

“La nuova disciplina della stabile organizzazione interna” di E. DELLA VALLE, ne Il fisco 40/2015, pag. 3841.

L’articolo tratta le novità introdotte dal Decreto “crescita ed internazionalizzazione” (D.Lgs. n. 147/2015) che riguardano la stabile organizzazione “interna”, ossia la stabile organizzazione situata in Italia di soggetti non residenti.

La prima novità riguarda le riformulazioni degli artt. 151 e 152 del TUIR al fine di eliminare gli effetti della cd. “forza di attrazione della Stabile organizzazione” e cioè l’attrazione al reddito d’impresa dei soggetti IRES non residenti prodotto nel territorio dello Stato dei redditi appartenenti ad altra categoria ovvero di redditi non prodotti per il tramite della Stabile organizzazione.

In virtù delle modifiche apportate dall’art. 7 del decreto internazionalizzazione, il reddito della stabile organizzazione interna, secondo siffatta previsione, tiene conto soltanto degli utili e delle perdite ad essa riferibili – con esclusione dunque dei redditi (e dalle perdite) prodotti da altre fonti - da determinarsi sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, che va redatto secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche. Resta ferma l’assoggettabilità a ritenuta a titolo d’imposta degli elementi isolati di reddito non connessi con l’attività della stabile organizzazione.

L’esplicita previsione all’interno del novellato art. 152 del TUIR del fondo di dotazione della stabile costituisce l’altra novità recata dal Decreto internazionalizzazione. Finora la necessità di determinare convenzionalmente ai fini fiscali un adeguato livello di *free capital* della stabile che risulti coerente con le funzioni svolte ed i rischi assunti era stata sostenuta sulla scorta della prassi internazionale, dall’Agenzia delle entrate(cfr. Ris. 44/E del 2006).

Le concrete modalità di determinazione del fondo verranno fissate, con uno o più decreti del Direttore dell’Agenzia delle entrate, il primo dei quali da emanarsi comunque entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto internazionalizzazione (art. 7, comma 3, del Decreto).

Secondo l’A. l’introduzione di detta norma non vale a legittimare *ex post* l’eventuale azione accertatrice attivata in precedenza e ciò in quanto prima del Decreto crescita ed internazionalizzazione non era affatto pacifico che le stabili interne dovessero essere dotate di un adeguato fondo di dotazione (non necessariamente pari a quello contabile, ove esistente).

Il tema si poneva soprattutto per i casi di soggetti non residenti per i quali non viene in considerazione un trattato contro le doppie imposizioni tipo OCSE, casi in relazione ai quali, in assenza di una chiara previsione di diritto interno, è legittimo interrogarsi su quale sia il fondamento normativo della pretesa erariale; dubbia in effetti appare la possibilità di invocare al riguardo il divieto di abuso. (CLP)

“La “nuova” disciplina CFC” di S. TRETTEL, ne Il fisco 38/2015, pag. 3633.

L'articolo si focalizza sulle novità recate alla disciplina delle società partecipate estere dal provvedimento attuativo della delega conferita con Legge n. 23/2014. Le misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, recate dal D.Lgs. 14 settembre 2015, intersecano la disciplina in tema di società controllate e collegate estere in tre punti: (i) l'art. 8, del D.Lgs., ne circoscrive meglio l'ambito soggettivo di applicazione e modifica le modalità volte ad ottenerne la disapplicazione; (ii) l'art. 10, dello stesso D.Lgs., sancisce la definitiva abrogazione delle norme volte ad identificare i Paesi “collaborativi” e quindi, per esclusione, quelli costituenti la *black list*; (iii) l'art. 14, comma 4, estende l'applicazione del regime alle stabili organizzazioni estere di soggetti residenti alla duplice condizione che abbiano esercitato l'opzione per il regime di esenzione degli utili e delle perdite che andranno in futuro a determinare e che non possano far valere le esimenti di cui al comma 3 del medesimo articolo. Delle novità l'A. evidenzia i punti di forza, quali la soppressione dell'irrazionale regime valevole per le collegate e la razionalizzazione e sistematizzazione di quello riservato alle controllate, ma, al tempo stesso, dà risalto alle criticità, come la non coerente individuazione delle giurisdizioni interessate ed un regime sanzionatorio meritevole di chiarimenti. (EF)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Imposte sui redditi – Gruppo societario – Società controllante – Acquisto di partecipazione in società – Avviamento – Ammortamento del 50% - Ammissibilità – Applicazione alle partecipazioni soltanto in società residenti – Contrasto con il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) – Sussistenza.

Corte di Giust. UE, 6 ottobre 2015, causa n. C-66/14, ne Il fisco 40/2015, pag. 3895.

Il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) osta ad una normativa di uno Stato membro la quale, nell'ambito della tassazione di un gruppo societario, consente ad una società controllante, nel caso di acquisizione di una partecipazione di una società residente che entra a far parte di un simile gruppo, di procedere all'ammortamento dell'avviamento entro il limite del 50% del prezzo di acquisto della partecipazione, mentre preclude tale ammortamento nel caso di acquisizione di una partecipazione in società non residente.

Corte di Cassazione

Imposte dirette – Disciplina CFC – Libertà di stabilimento – Stipula convenzioni contro le doppie imposizioni – Compatibilità.

Cass., sez. trib. 16 dicembre 2015, n. 25281, nel sito web www.eutekne.it.

Il caso sottoposto all'esame della Suprema Corte riguarda l'imputazione per trasparenza, in capo alla società madre italiana dei redditi conseguiti dalla controllata cipriota, ai sensi della normativa CFC.

La pronuncia individua le condizioni al cui ricorrere la normativa CFC può essere considerata compatibile con i principi comunitari: il fatto che la controllata non risulti “realmente impiantata nello Stato di stabilimento”, né ivi “eserciti attività economiche effettive”; l'accertamento che si tratti di “costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta”.

In merito alla dedotta violazione delle norme contenute nella Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e Cipro che osterebbe all'applicazione della disciplina CFC italiana, la Corte,

ritenendo infondata tale eccezione, ha consentito allo Stato della fonte (nella specie è l'Italia) di tassare i proventi diretti a un residente cipriota nella misura in cui, diversamente operando, si avrebbe una distorsione delle norme "distributive" convenzionali, relative all'esercizio del potere impositivo degli Stati e "si consentirebbe una forma di pianificazione fiscale aggressiva" e al contempo anche pregiudizievole per il corretto confronto concorrenziale tra operatori economici.

In sintesi: la normativa CFC risulta pienamente compatibile con il principio della libertà di stabilimento; l'imposizione per trasparenza trova un limite nel riscontro di una costruzione di puro artificio; la stipula di una Convenzione contro le doppie imposizioni non può consentire la doppia esclusione del reddito prodotto nello Stato estero.

IRPEF

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi – IRPEF – Interessi moratori – Tassazione – Categoria reddituale dei crediti su cui sono maturati – Rilevanza.

Cass., 8 ottobre 2015, n. 20206, ne Il fisco 40/2015, pag. 3896.

In tema di imposte sui redditi, gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati. E perciò, l'assunto secondo cui la corresponsione di interessi per dilazione di pagamento varrebbe a reintegrare la mancata remunerazione, quale lucro cessante, del capitale rimasto nella disponibilità dell'acquirente, si scontra non solo con la logica delle cose e con la stessa natura dell'istituto giuridico degli interessi compensativi, ma anche con la stessa lettera della norma che non consente di ritenere che gli interessi siano tassabili altrimenti che come redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati.

IRES

Dottrina

“Rettifica dei corrispettivi delle transazioni domestiche: non basta lo scostamento dal valore normale” di G. FERRANTI, ne Il fisco 39/2015, pag. 3715.

Con norma di interpretazione autentica, l'art. 5, comma 2, del D.Lgs 147/2015 ha stabilito che la disciplina del *transfer pricing* estero (art. 110, comma 7, TUIR) non si applica alle transazioni tra società appartenenti allo stesso gruppo residenti in Italia.

Il comma 1 dell'articolo citato, ha poi sostituito la precedente presunzione di indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati (salva la dimostrazione della sussistenza delle circostanze esimenti) con il principio della deducibilità fino a concorrenza del valore normale, fatta salva la deducibilità dell'eventuale eccedenza, ove si dimostri l'effettivo interesse economico ad avvalersi del fornitore ubicato in un paradiso fiscale.

L'A. ritiene che la finalità della norma di interpretazione autentica sia soprattutto quella di contrastare l'opinabile indirizzo interpretativo della Cassazione secondo il quale il valore normale non avrebbe soltanto una funzione contabile, ma costituirebbe una clausola antielusiva generale,

che consentirebbe agli uffici delle Entrate di rettificare i corrispettivi delle transazioni infragruppo non in linea con i valori di mercato dei beni e servizi, in applicazione del divieto di abuso del diritto. Le conclusioni cui perviene la Suprema Corte non vengono affatto condivise dall'A., perché il valore normale non costituisce uno strumento generale di controllo dei corrispettivi bensì un criterio da utilizzare in presenza di componenti reddituali in natura e negli altri casi in cui lo stesso è espressamente richiamato dalla normativa delle imposte sui redditi.

Si tratta comunque di interventi senz'altro apprezzabili, ma per l'A. sarebbe stato opportuno introdurre, in luogo di singoli specifici interventi, una norma che affermasse con chiarezza il principio di carattere generale (e non limitato al *transfer pricing* interno) in base al quale per sostenere l'infedeltà del corrispettivo dichiarato ai fini delle imposte sui redditi è necessario che ricorrano, oltre allo scostamento rispetto al valore di mercato, anche ulteriori elementi presuntivi idonei ad integrare la prova della pretesa.

L'A. auspica che questo venga affermato chiaramente in via interpretativa. (EM)

“Interessi passivi per i gruppi multinazionali: dal ROL virtuale al rimpatrio dei dividendi” di S. M. GALARDO, in Corr. Trib. 41/2015, pag. 4106.

Il regime di deducibilità degli interessi passivi ai fini IRES subisce modifiche per effetto delle previsioni contenute nell'art. 4 del Decreto crescita e internazionalizzazione delle imprese (D.Lgs. n. 147/2015; “Decreto”). Per quanto riguarda i gruppi multinazionali, la disposizione elimina, per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, la possibilità, recata dall'art. 96, comma 8, TUIR (abrogato dal Decreto), di utilizzare il ROL di soggetti non residenti “virtualmente” consolidabili, ai fini della deduzione degli interessi passivi nella determinazione del reddito complessivo globale della “fiscal unit”. Si ricorda che tale possibilità era stata introdotta con la Legge finanziaria del 2008, al dichiarato fine di non discriminare l'acquisizione di imprese estere rispetto a quella di imprese italiane consolidabili.

La modifica recata dal Decreto si fonda sulla necessità di evitare disparità di trattamento tra i soggetti aderenti al consolidato nazionale e quelli che, invece, non sono in possesso dei requisiti per potervi accedere o, più semplicemente, hanno deciso di non optare per la tassazione di gruppo. Inoltre, in vigenza della disposizione abrogata, i gruppi italiani avevano un diretto incentivo alla delocalizzazione in giurisdizioni a più bassa fiscalità delle attività a valore aggiunto e all'allocazione in Italia dell'indebitamento. Parimenti, i gruppi esteri già presenti in Italia, oltre a non essere incentivati a portarvi nuove attività, potevano, semplicemente importando ROL estero, avere la possibilità di promuovere la localizzazione in Italia anche di indebitamenti relativi ad attività non attinenti al nostro territorio.

Quale correttivo alla abrogazione del comma 8 dell'art. 96, TUIR., viene introdotta, al comma 2 del medesimo articolo, una misura, rivolta a tutti i soggetti IRES, che prevede l'ampliamento della base di calcolo del ROL, attraverso l'inclusione anche dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate in via di diritto ai sensi art. 2359, comma 1, c.c.. Nella relazione illustrativa al Decreto, si afferma che tale correttivo viene previsto al fine di non penalizzare ingiustamente gli investimenti in società controllate estere come alternativa a quello in società italiane.

Analizzando le differenze tra il precedente assetto (deduzione di interessi passivi nel consolidato sulla base del ROL di società estere virtualmente consolidabili) e quello attuale (ampliamento del ROL in relazione ai dividendi percepiti da società controllate non residenti), si osserva quanto segue:

- l'attuale disposizione riguarda tutti i soggetti IRES che applicano la regola del ROL, mentre la previsione abrogata riguardava soltanto i partecipanti al consolidato nazionale;
- in vigenza della precedente disciplina, la società non residente nell'attribuire il ROL virtuale non scontava alcuna imposizione in Italia, mentre con le nuove regole, se è vero che all'inclusione nel calcolo del ROL dei dividendi esteri consegue una maggiore deduzione degli interessi passivi, contestualmente i dividendi subiscono un'imposizione domestica nei limiti del 5%, ovvero, qualora gli stessi provengano da società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, sono assoggettati a imposizione integrale;

- la nuova disposizione, a fronte dell'ampliamento del ROL e, comunque, dell'assoggettamento a imposizione interna dei dividendi, garantisce, altresì, un flusso finanziario di ritorno correlato all'investimento partecipativo estero.

Le disposizioni in commento si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015, data di entrata in vigore del Decreto (quindi, dal 2016 per i soggetti IRES con esercizio coincidente con l'anno solare). (PT)

Prassi Amministrativa

IRES – Consolidato fiscale – Designazione controllata.

Prov. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2015, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Il provvedimento dà attuazione al cd. decreto internazionalizzazione che ha esteso la possibilità di esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo anche alle società prive di una stabile organizzazione in Italia, purché residenti in Stati appartenenti all'UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo con cui l'Italia ha stipulato un accordo per lo scambio di informazioni.

In particolare è approvato il modello che permette alle suddette società di designare una controllata ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo e ad assumere così la qualità di consolidante.

La controllante non residente può designare una sola controllata e tale designazione resta valida anche in caso di rinnovo dell'opzione per la tassazione di gruppo. La controllata designata non può consolidare società da cui essa stessa sia controllata.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Compensi amministratori – Delibera assembleare esplicita – Deducibilità – Mancanza requisiti certezza e determinabilità – Indeducibilità.

Cass., sez. trib. 28 ottobre 2015, n. 21953, nel sito web www.euteke.it.

I compensi agli amministratori sono fiscalmente deducibili dalla società nel periodo d'imposta in cui vengono stabiliti con una delibera specifica dell'assemblea dei soci.

La mancanza dei requisiti di certezza e determinabilità della spesa comporta l'indeducibilità dei compensi.

Laddove la misura del compenso non sia prestabilita nell'atto costitutivo ovvero in apposita delibera dell'assemblea, la stessa non può essere determinata dal creditore, ma richiede il consenso della società manifestato mediante una formale deliberazione dell'assemblea dei soci.

Commissioni tributarie di merito

Imposte sui redditi – IRES – Trust – Presentazione della dichiarazione – Necessità – Omissione – Atto di contestazione – Legittimità.

Comm. trib. reg. di Genova, 25 settembre 2015, n. 981, ne [Il fisco](#) 40/2015, pag. 3898.

Il *trust*, anche se non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, è soggetto all'obbligo della tenuta delle scritture contabili, nonché agli obblighi dichiarativi. E'

legittimo, quindi, l'atto di contestazione emesso per la mancata presentazione delle dichiarazioni dei redditi ai fini IRES da parte del *trust*.

REDDITI DI CAPITALE

Commissioni tributarie di merito

Redditi di capitale – Ritenute sugli interessi – Preference share – Operazione di finanziamento – Configurabilità – Applicazione delle ritenute – Legittimità.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XLVI 2 luglio 2015, n. 6050, ne Il fisco 37/2015, pag. 3587.

Le operazioni con le quali una società residente negli Stati Uniti si impegna a mettere a disposizione della banca consociata residente in Italia una determinata somma di denaro nel caso in cui si verifichi un indebolimento della situazione patrimoniale della banca, ricevendo in cambio, periodicamente, un premio dalla banca italiana ed emettendo, tramite un *trust*, preference shares per cartolarizzare il rischio assunto, realizzano in sostanza uno schema contrattuale riconducibile a un prestito di denaro, i cui proventi (gli interessi corrisposti dalla società italiana alle "*company*") avrebbero dovuto essere assoggettati a tassazione nel territorio dello Stato italiano mediante applicazione di ritenuta a titolo d'imposta.

RENDITE FINANZIARIE

Dottrina

"Il credito d'imposta per gli enti non commerciali" di I. SCAFATI, in Corr. Trib. 40/2015, pag. 4083.

L'A. svolge un approfondito commento sulla modifica al regime di tassazione dei dividendi in capo agli enti non commerciali, introdotta con la Legge di Stabilità per il 2015 (art. unico, comma 655), con la quale la quota esclusa da IRES è stata abbassata, dal 95% del dividendo lordo, al 22,26%, con effetti sui dividendi incassati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014.

Dopo aver ricordato che la previgente disciplina dei dividendi per gli Enti Non Commerciali (ENC), di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 344 del 2003, si sarebbe dovuta applicare per il solo tempo necessario a completare la riforma Tremonti – che prevedeva la tassazione del reddito degli ENC secondo le aliquote dell'IRE (cioè dell'imposta che avrebbe sostituito l'IRPEF) – e aver descritto gli effetti sostanziali dell'intervento normativo (cioè l'innalzamento del livello di tassazione complessiva degli utili societari percepiti dagli ENC, raggiungendosi l'aliquota complessiva del 43%, come per le persone fisiche), l'A. pone in evidenza come potevano, in passato, determinarsi delle distorsioni rispetto alla imposizione delle plusvalenze su partecipazioni qualificate (esenti da IRES dapprima per il 40% del loro ammontare e, dal 2008, esenti per il 50,28% per cento; le plusvalenze su partecipazioni non qualificate, invece, scontano la medesima imposizione delle persone fisiche), peraltro solo in parte attenuate dalla modifica in questione. L'A. ricorda inoltre come il precedente regime si prestasse a facili e convenienti pianificazioni fiscali con l'utilizzo di *trust* da parte di persone fisiche.

Infine, per correggere la deroga allo Statuto del contribuente, la legge di Stabilità 2015 ha concesso un credito d'imposta agli ENC pari all'aggravio di tassazione subito nel 2014. Sulle modalità di fruizione del credito – da ripartire in tre anni (2016-2018) – è intervenuta la Risoluzione n. 70 del 2015, dove si è previsto che, negli anni di utilizzo successivi al primo, possono computarsi le eccedenze non utilizzate nell'anno o nei due anni precedenti. (NM)

REDDITO DI IMPRESA

Dottrina

“Allineata alle regole contabili la deduzione di svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni” di G. ANDREANI e A. TUBELLI, ne Il fisco 40/2015, pag. 3821.

Con il D.L. n. 83/2015 viene sancito un pressoché totale allineamento tra le regole contabili e quelle tributarie relative a svalutazioni e perdite su crediti verso la clientela di banche, altri entri crediti e finanziari ed imprese di assicurazione. In base alle nuove norme, già a partire dall'esercizio 2015, le svalutazioni e le perdite su crediti sono deducibili, ai fini IRES, integralmente nell'esercizio in cui sono contabilizzate (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 la deduzione integrale era limitata alle sole perdite realizzate mediante cessione a titolo oneroso). Per motivi di gettito, tuttavia, e per il solo esercizio 2015, la deducibilità di svalutazioni e perdite su crediti, diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso (che come prima restano deducibili integralmente nell'esercizio), viene limitata al 75% del loro ammontare. Il restante 25% delle svalutazioni e perdite rilevate nel 2015 nonché tutte quelle già iscritte in bilancio fino al 31 dicembre 2014, e non ancora dedotte, saranno deducibili in 10 anni, secondo un “piano di ammortamento” predefinito.

Ai fini IRAP, viene sancito un meccanismo analogo di deducibilità integrale delle svalutazioni nette su crediti verso la clientela, a decorrere dal periodo d'imposta 2015, con la limitazione al 75% per il primo periodo di applicazione. Anche ai fini IRAP vale l'obbligo di riscadenzare in dieci anni gli stock relativi alle quote maturate, e non ancora dedotte, relative al 2013 ed al 2014. Quest'ultima novità comporta un sensibile allungamento del *timing* per la deduzione delle quote maturate nel 2013 e nel 2014.

Il Provvedimento, infine, restringe i campi di applicazione della conversione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate (DTA), escludendo tale conversione per quelle iscritte in bilancio relativamente al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali. Poiché l'esclusione opera per le DTA sorte a decorrere del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, resta salva la possibilità di convertire quelle sorte in esercizi precedenti. (WR)

“La rilevanza fiscale delle svalutazioni dei crediti” di G. ANDREANI e A.TUBELLI, ne Il Fisco 39/2015, pag. 3723.

Il trattamento delle svalutazioni su crediti, non dedotte ai sensi dell'art. 106, comma 1, del TUIR, aveva fatto sorgere in passato alcuni dubbi interpretativi legati soprattutto all'individuazione del momento in cui, a seguito del manifestarsi dei requisiti previsti dall'art. 101, comma 5, del TUIR, si doveva provvedere alla deduzione della perdita fiscale. Sulla questione della “trasformazione” delle svalutazioni contabili (non dedotte) in perdite su crediti deducibili era intervenuta l'Agenzia delle Entrate che per i crediti di modesto ammontare (scaduti da oltre sei mesi) aveva sancito l'automatica trasformazione in perdita al verificarsi degli elementi certi e precisi di cui all'art. 101, comma 1, del TUIR, trattandosi di componenti (le svalutazioni) già imputate a conto economico (circ. n.26/E del 2013). Inoltre, in una successiva pronuncia, l'Agenzia aveva esteso questa “trasformazione automatica” anche alla svalutazioni contabili operate “per masse”, generando non pochi problemi applicativi soprattutto per le imprese impegnate a gestire migliaia di posizioni creditorie.

Il comma 3, dell'art. 13, del Decreto crescita e internazionalizzazione interviene con una norma interpretativa a rendere certo il periodo di deduzione delle perdite su crediti di modesta entità (c.d. mini crediti) e sui crediti verso debitori assoggettati a procedure concorsuali o istituti assimilati, per i quali è prevista *ex lege* la deduzione della perdita. Nello specifico viene stabilito che le svalutazioni contabili dei crediti suindicati, deducibili dal periodo d'imposta in cui sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, ed

eventualmente non dedotte in tali periodi, sono deducibili nell'esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili.

Come chiarito nella relazione illustrativa, questa norma interpretativa evita che la mancata deduzione come perdite di svalutazioni contabili dei crediti, pur in presenza dei requisiti previsti dal TUIR, possa configurarsi come una violazione del principio di competenza fiscale, a condizione, però, che la deduzione avvenga non oltre il periodo d'imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla vera e propria cancellazione del credito dal bilancio. Secondo gli AA. la deduzione di svalutazioni contabili, analitiche o forfetarie, in presenza dei requisiti fiscali non opera in modo automatico ma è rimessa all'impresa creditrice la scelta dell'esercizio in cui operarla (con l'unico limite rappresentato appunto dal periodo d'imposta nel corso del quale il credito viene cancellato dal bilancio per effetto della c.d. *derecognition*). Trattandosi di norma interpretativa, il comma 3, dell'art.13, esplica i suoi effetti anche per i periodi d'imposta chiusi anteriormente a quello di entrata in vigore del Decreto, rendendo così superate le divergenti posizioni assunte in passato dall'Agenzia. (WR)

“Le modifiche alla deducibilità degli interessi passivi agli effetti dell'IRES” di A. DE FRANCO, ne Il fisco 39/2015, pag. 3959.

Il D.Lgs. 147/2015 (c.d. Decreto crescita e internazionalizzazione delle imprese) interviene a modificare la disciplina degli interessi passivi, che negli ultimi anni era rimasta abbastanza stabile in quanto il legislatore aveva preferito puntare maggiormente su strumenti di incentivo della capitalizzazione (ACE) anziché penalizzare il ricorso all'indebitamento. Il Decreto, in primo luogo, modifica il meccanismo di calcolo del ROL, integrandolo con i dividendi “incassati” da partecipazioni in società non residenti controllate (ai sensi dell'art. 2359, comma 1, codice civile) ed, al contempo, abolendo la possibilità di fruire del c.d. “ROL virtuale” delle controllate estere. Al fine di prevenire dubbi ed incertezze applicative, nella norma è stata inserita la locuzione “incassato” ma non è chiaro, a parere dell'A., se la disposizione riguardi anche il c.d. incasso giuridico dei dividendi. L'A., inoltre, ritiene che l'inclusione dei dividendi esteri rappresenti, in astratto, una misura meno favorevole rispetto a quella ormai abrogata che dava rilevanza al ROL virtuale, non solo perché in genere il ROL è maggiore dell'utile distribuito ma anche perché spesso si preferisce non distribuire il dividendo ma di reinvestirlo a favore di una maggiore patrimonializzazione della controllata. Tuttavia, in taluni casi, l'inclusione dei dividendi esteri potrebbe essere più favorevole rispetto a quella del ROL virtuale, come ad esempio, nel caso delle sub-holding estere i cui utili derivano prevalentemente da dividendi e plusvalenze, esclusi dalla formazione del ROL.

Sempre in tema di interessi passivi, il Decreto prevede la definitiva abrogazione della disposizione che contemplava l'indeducibilità degli interessi passivi relativi a obbligazioni e titoli similari emessi da società ed enti non quotati, diversi dalle banche, nel caso in cui l'ammontare di tali interessi ecceda una determinata soglia individuata dalla norma. Viene dunque eliminata una disposizione nata per operare – con finalità antielusiva – in un contesto giuridico ed economico del tutto differente dall'attuale e per contrastare arbitraggi fiscali ormai non più realizzabili sia in seguito all'innalzamento dell'aliquota sulle rendite finanziarie al 26% sia per l'introduzione, nel TUIR, di una norma che parametra la deducibilità degli interessi al ROL prodotto dalla società.

Il Decreto, infine, reca un intervento sul regime di deducibilità degli interessi passivi relativi ai finanziamenti garantiti da ipoteca, come disciplinato dall'art. 1, comma 36, legge 244/2007 (Legge Finanziaria 2008), restringendo l'ambito soggettivo di applicazione alle società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare. Si considerano tali quelle che soddisfano contemporaneamente due requisiti, uno di natura patrimoniale (attivo patrimoniale costituito prevalentemente da immobili destinati alla locazione) e l'altro di natura reddituale (ricavi provenienti per almeno i due terzi da canoni di locazione).

Le disposizioni descritte trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla data di entrata in vigore del Decreto e, pertanto, a partire dal periodo d'imposta 2016 per i soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare. Secondo l'A. la norma sulle società immobiliari,

di natura interpretativa, e quella sugli interessi da obbligazioni (di cui alla legge Prodi) dovrebbero valere anche per il passato ma sul punto la dottrina non sembra pienamente concorde. (WR)

“Svalutazione dei crediti: perdite deducibili anche nell’esercizio di cancellazione dal bilancio” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 40/2015, pag. 4028.

L’art.13 del Decreto crescita e internazionalizzazione delle imprese (D.Lgs. n. 147/2015) stabilisce, con una norma di carattere interpretativo, che la deduzione delle perdite su crediti di modesta entità e su quelli vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali (art. 101, comma 5, del TUIR), può essere effettuata, anziché nell’esercizio in cui sussistono gli elementi certi e precisi, in quello in cui il credito deve essere cancellato dal bilancio in applicazione dei principi contabili adottati.

La disposizione in oggetto, che si applica a decorre dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (2015 per i soggetti solari), produce, in quanto norma interpretativa, i suoi effetti anche per i periodi d’imposta precedenti.

L’A. sottolinea che i chiarimenti contenuti nella relazione di accompagnamento al Decreto, non trovando un esplicito riscontro nel testo normativo, fanno emergere alcuni aspetti problematici. In primo luogo, con riferimento all’ambito applicativo, nella relazione viene chiarito che la norma non riguarderebbe le svalutazioni c.d. analitiche ma solo quelle effettuate per masse, per le quali risulta difficile individuare il corretto esercizio per dedurre la perdita derivante dall’automatica trasformazione di svalutazioni pregresse. Considerato, però, che la norma menziona genericamente le “svalutazioni contabili dei crediti” di modesta entità e di quelli vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali italiane o estere, l’A. auspica un chiarimento ufficiale che dovrebbe circoscrivere l’ambito applicativo della norma alle sole imprese che effettuano in modo costante la gestione dei crediti per masse, per le quali, come detto, si erano riscontrate notevoli difficoltà applicative della disciplina delle perdite su crediti.

Dal tenore letterale della disposizione, inoltre, la deduzione delle perdite su crediti di modesto ammontare e di quelli assoggettati a procedure concorsuali dovrebbe avvenire nel periodo in cui si verificano i requisiti previsti dal TUIR (presenza di elementi certi e precisi) ovvero, in alternativa, in quello in cui il credito è cancellato dal bilancio. La relazione, però, sembra dare una diversa lettura della disposizione, precisando che la deduzione della perdita può avvenire non oltre il periodo di imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla vera e propria cancellazione dal bilancio, quindi anche in un periodo precedente. Anche su questo punto, considerato l’evidente scostamento rispetto al testo normativo, l’A. auspica l’intervento di un chiarimento ufficiale. (WR)

“Ampliato l’ambito di applicazione dei crediti d’imposta per i redditi prodotti all’estero” di G. MOLINARO, in Corr. Trib. 38/2015, pag. 3887.

L’articolo descrive e commenta le positive novità per i contribuenti contenute nel decreto delegato su “crescita ed internazionalizzazione” del sistema fiscale italiano (D.Lgs. n. 147 del 2015), il cui articolo 15 reca talune modifiche alla disciplina del credito per imposte estere di cui all’articolo 165 del TUIR.

Una prima modifica riguarda l’estensione a ogni contribuente della disciplina del *carry back* e del *carry forward* della eccedenza di imposta estera rispetto al credito spettante nel periodo d’imposta in cui la si è subita, sicché l’eccedenza stessa potrà immediatamente recuperarsi se, negli otto periodi precedenti, vi erano state eccedenze dell’imposta italiana rispetto a quella estera oppure a fronte delle stesse eccedenze che si manifesteranno negli otto periodi successivi.

La seconda novità è l’estensione, nei termini di cui sopra, del diritto di recuperare le imposte estere anche se non ancora assolte entro il termine di presentazione della dichiarazione italiana, purché lo siano entro il termine di presentazione di quella per il periodo successivo. Viene, inoltre positivamente accolta la norma di interpretazione autentica secondo la quale per avere diritto al

credito d'imposta non è necessario che l'imposta estera sia prevista da disposizioni riconosciute dallo Stato italiano, purché gravi propriamente su di un reddito. (NM)

“Le modifiche alla deducibilità degli interessi passivi” di M. ZONETTI, ne Il fisco 40/2015, pag. 3830.

L'art.4 del D.Lgs. 147/2015, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, dispone una razionalizzazione del regime di deducibilità degli interessi passivi mediante diversi interventi normativi. Una delle modifiche di maggiore rilievo riguarda le nuove modalità di determinazione del ROL (Reddito operativo Lordo) in quanto viene sancita, da un lato, l'inclusione al suo interno dei dividendi incassati su partecipazioni detenute in società non residenti controllate ex.art. 2359, comma 1, codice civile e, dall'altro, viene eliminata la possibilità, da parte del soggetto consolidante, di compensare gli interessi passivi indeducibili con il ROL dei soggetti non residenti “virtualmente consolidabili”. L'A. evidenzia che le novità del provvedimento rischiano di essere, in linea di massima, peggiorative per le imprese, dal momento che il ROL virtuale è in genere superiore ai dividendi. Inoltre, potrebbero esserci dei casi in cui i dividendi potrebbero non essere distribuiti dalla controllata estera in quanto necessari ad una maggiore patrimonializzazione della stessa ovvero destinati alla copertura di perdite o a finanziare nuovi investimenti.

Il secondo intervento, operato dal Decreto, riguarda l'abrogazione dei limiti alla deduzione degli interessi passivi previsti dalla c.d. Legge Prodi (art. 3, comma 115, della legge n. 549/1995). Si trattava, in sintesi, degli interessi su titoli obbligazionari emessi da società, diverse dalle banche, che eccedevano una determinata soglia normativamente individuata. La disposizione abrogata, che aveva lo scopo di arginare fenomeni di arbitraggio fiscale diretti a “trasformare” utili in interessi, aveva perso parte della sua importanza a seguito dell'innalzamento al 26% della ritenuta a titolo d'imposta sugli interessi e dell'introduzione della nuova normativa sulla parziale deducibilità degli interessi passivi dettata dall'art. 96 del TUIR.

Infine, sempre in tema di interessi passivi, il Decreto definisce l'ambito soggettivo della normativa che stabilisce la piena deducibilità degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili erogati in favore delle società che svolgono attività immobiliare (art.1, comma 36, della L. 244/2007). In pratica, il comma 4, dell'art. 4 del Decreto Internazionalizzazione, confermando un orientamento già espresso dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 323/E del 2007, limita il beneficio dell'integrale deducibilità degli interessi passivi, relativi ai finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, alle sole società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare, intendendosi per tali quelle che soddisfano contemporaneamente due requisiti: 1) patrimoniale (valore dell'attivo costituito in prevalenza da immobili destinati alla locazione); 2) reddituale (ricavi rappresentati per almeno due terzi dai canoni di locazione). A parere dell'A., la nuova normativa non risolve i dubbi, più volte evidenziati in passato dalla dottrina, sull'ambito oggettivo di applicazione, in quanto non contiene alcun chiarimento sulle tipologie di immobili interessati. Le suddette novità decorrono, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, a partire dal 2016. (WR)

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Redditi di impresa – Acquisizione con indebitamento, *Merger Leveraged Buy Out* – Società acquirente e società target appartenenti allo stesso gruppo – Società finanziatrice residente in un Paese a bassa fiscalità appartenente allo stesso gruppo – Esclusivo interesse all'operazione della capogruppo – Imputazione dei costi alla capogruppo – Necessità – Disciplina dei prezzi di trasferimento – Applicabilità.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. I, 3 agosto 2015, n. 6849, ne IL fisco 38/2015, pag. 3689.

L'operazione di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento, cd. *Merger Leveraged Buy Out*, in cui la società acquirente e la società target appartengano allo stesso gruppo, come pure la

società finanziatrice residente in un Paese a bassa fiscalità, determina la necessità per la società residente finanziata di procedere al riaddebito di una commissione a favore della propria controllante parametrata all'importo degli interessi passivi sostenuti nell'ambito dell'operazione. Infatti, le finalità dell'operazione sarebbero oggettivamente ascrivibili alla società capogruppo, non ravvisandosi l'interesse della società acquirente alla riorganizzazione societaria attuata; ne consegue che l'operazione deve essere valutata alla stregua di un servizio infragruppo che la società acquirente ha fornito alla propria capogruppo, con la conseguenza che solo a quest'ultima devono essere addebitati i costi del relativo finanziamento.

RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione – Rimborso di ritenute non dovute – Termine decadenziale di 48 mesi – Applicabilità.

Cass., sez. VI, 14 settembre 2015, n. 18061, ne Il fisco 38/2015, pag. 3679.

La richiesta di rimborso delle ritenute IRPEF effettuate, come sostituto d'imposta ex art. 23 del DPR n. 600/1973, da datore di lavoro diverso da un'Amministrazione statale, sulle somme a vario titolo corrisposte al dipendente trova la sua disciplina nell'art. 38 del DPR n. 602/1973 e va quindi presentata dal dipendente percipiente nel termine, in esso fissato, di 48 mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata.

SCRITTURE CONTABILI

Dottrina

“Il D.Lgs. n. 139/2015 per il recepimento della Direttiva 2013/34/UE in tema di bilanci” di C. SOTTORIVA, in Le Società 10/2015, pag. 1061.

Il 18 maggio 2015 il Governo ha trasmesso alle Commissioni parlamentari competenti (Atto del Governo n. 171) uno schema di D.Lgs. per il recepimento della Dir. 2013/34/UE del 26 giugno 2013 approvata dal Parlamento europeo e dal Consiglio dell'Unione europea relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della Direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e l'abrogazione delle Direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio. La trasmissione dello schema di Decreto Legislativo è conseguita alla approvazione della L. n. 234/2014 e, successivamente, sulla G.U. n. 205 del 4 settembre 2015 è stato pubblicato il testo del D.Lgs. n. 139 del 18 agosto 2015 le cui disposizioni entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire da quella data. E' emerso che, dal raffronto delle disposizioni previste nello schema di Decreto Legislativo trasmesso alle Commissioni parlamentari ed il testo pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale non emergono differenze; il Legislatore non sembra quindi aver accolto alcuni suggerimenti forniti in sede di consultazione pubblica, sulla base dei pareri espressi dalle Commissioni parlamentari, nonché sulla base dell'attività istruttoria sottostante. Il D.Lgs., pur aggiornando la normativa nazionale in tema di redazione del bilancio, sembra solo in parte aver accolto lo spirito della Dir. 2013/34/UE. Le principali novità introdotte riguardano: (1) i principi di

redazione del bilancio; (ii) l'introduzione dell'obbligo del rendiconto finanziario; (iii) le modifiche agli schemi di bilancio; (iv) i criteri di valutazione; (v) il contenuto della nota integrativa; (vi) l'introduzione della categoria delle micro-imprese.

E' stato, in particolare, previsto l'obbligo di redazione del rendiconto finanziario, contenente i flussi finanziari dell'esercizio frutto dell'attività operativa, di investimento e di finanziamento. Sono state apportate modifiche ai principi di redazione del bilancio, introducendo la possibilità di permettere che non vengano rispettati gli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa, illustrando però i criteri con i quali la società ha dato attuazione a tale disposizione ("principio della rilevanza", che in sede di esame dello schema di Decreto, era stato suggerito di eliminare in virtù dei potenziali effetti negativi sulla veridicità dei dati di bilancio). E' stata, altresì, introdotta la rilevazione, delle azioni proprie a diretta riduzione del patrimonio netto, ma probabilmente anche tale diversa modalità di rappresentazione si sarebbe potuta rivedere. Con riferimento ai criteri di valutazione, è stato introdotto il criterio del costo ammortizzato (ritenuto contrario al principio della semplificazione a cui si ispira la Direttiva) per la valutazione dei crediti, debiti e titoli, ma il Decreto ha chiarito che la definizione di costo ammortizzato è quella rilevante secondo i principi contabili internazionali omologati dall'Unione europea e ha previsto che la valutazione dei crediti e dei debiti sia effettuata tenendo conto anche del fattore temporale (ciò implica la necessità di attualizzare i crediti e i debiti che, al momento della rilevazione iniziale, non sono produttivi di interessi). E' stato, altresì, modificato il trattamento contabile degli oneri pluriennali e dell'avviamento con l'introduzione della possibilità di ammortizzare l'avviamento secondo la vita utile oppure, qualora non sia possibile determinarne la vita utile, entro un periodo massimo di dieci esercizi e la possibilità di ammortizzare i costi di sviluppo secondo la loro vita utile, altrimenti in cinque anni. Infine, è stata modificata la disciplina della valutazione degli strumenti finanziari derivati e delle operazioni di copertura introducendo la valutazione al *fair value* per tali strumenti. Al fine di recepire le novità introdotte dalla nuova disciplina, sono state, altresì, apportate alcune modifiche agli schemi di bilancio e, in particolare, gli effetti sulle voci dello Stato patrimoniale hanno riguardato l'iscrizione delle voci relative agli strumenti finanziari derivati, la rilevazione delle azioni proprie a diretta riduzione del patrimonio netto e l'indicazione dei rapporti con imprese sorelle. Per quanto concerne il Conto economico, invece, si è verificata l'indicazione dei rapporti con imprese sorelle, l'aggiunta di voci per i derivati e l'eliminazione dell'area straordinaria. Per quanto riguarda, ancora, la redazione della Nota integrativa, il Decreto prevede che nella stessa venga indicato l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale, gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime. Inoltre, è previsto che le informazioni relative alle voci dello Stato patrimoniale e del Conto economico siano presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nei rispettivi schemi e che al suo interno, non essendo più riportati nella relazione sulla gestione, vengano illustrati i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. E' stato, inoltre, introdotta una nuova disciplina di bilancio per le micro-imprese. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario; della nota integrativa, quando in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'art. 2427 c.c., numeri 9) e 16); della relazione sulla gestione, se in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'art. 2428 c.c. In sede di esame dello schema del Decreto, era stato auspicato di rivedere tali disposizioni in quanto, è inevitabile notare che molte delle semplificazioni introdotte appaiono eccessive e rischierebbero di rendere praticamente nulla la funzione informativa del bilancio. L'art. 7 del D.Lgs. n. 139/2015 apporta modificazioni anche alla disciplina del bilancio consolidato, contenuta nel D.Lgs. n. 127 del 1991, modificando le soglie quantitative concernenti i casi di esonero dell'obbligo di redazione di tale bilancio, attualmente corrispondenti a quelli previsti per definire le grandi imprese ai sensi dell'articolo 3 della Direttiva. Come accennato in precedenza, sono pervenute, sia da parte delle Commissioni parlamentari competenti sia da parte di altre istituzioni (anche in relazione alle modalità con le quali gli altri Stati Membri stanno procedendo al recepimento della stessa) numerose richieste di modifica allo schema di Decreto Legislativo. Riassumendo, le possibili modifiche che sarebbe stato opportuno attuare alla disciplina relativa alla redazione dei bilanci, riguardano: (i) l'abolizione della voce "Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti" all'attivo dello Stato patrimoniale; (ii) l'eliminazione della possibilità di capitalizzare i costi di impianto e di ampliamento coerentemente a quanto previsto dagli IAS (iii)

eliminazione del criterio c.d. “LIFO” coerentemente agli IAS;(iv) il miglioramento della coerenza espositiva dell’ordine di elencazione delle diverse tipologie di riserve del Patrimonio netto nello schema di Stato patrimoniale; (v) l’indicazione del debito per il TFR tra i debiti dello Stato patrimoniale; (vi) la classificazione degli strumenti finanziari derivati passivi tra i debiti dello Stato patrimoniale e non tra i fondi per rischi ed oneri; (vii) l’estensione dell’impossibilità dell’utilizzo delle riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati utilizzati a copertura dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un’operazione programmata nel computo del patrimonio netto anche per le società a responsabilità limitata; (viii) la numerazione progressiva delle voci all’interno dello schema dello Stato patrimoniale e del Conto economico e semplificazioni nell’elencazione delle voci e dei raggruppamenti nei prospetti di Stato patrimoniale e di Conto economico; (ix) la razionalizzazione delle informazioni che devono essere fornite nella Nota integrativa relativamente agli strumenti finanziari derivati; (x) l’introduzione del prospetto delle variazioni delle poste del patrimonio netto quale documento formante il bilancio di esercizio, coerentemente a quanto previsto dagli IAS; (xi) l’inserimento nella Relazione sulla gestione delle informazioni di carattere non contabile e delle informazioni sulla diversità. (EF)

IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

Giurisprudenza

Agevolazioni tributarie – Interpretazione delle norme tributarie – Art. 15 del DPR n. 601/1973 – Operazioni di finanziamento a medio e lungo termine effettuate da aziende e istituti di credito – Esenzione dall’imposta ipotecaria nelle operazioni di finanziamento a medio e lungo termine – Compete – Applicazione estensiva dell’esenzione alle operazioni di finanziamento effettuate dagli intermediari finanziari abilitati alla concessione di finanziamenti – Esclusione.

Cass., SS.UU. 3 giugno 2015, n. 11373, in Boll. Trib. 19/2015, pag. 1425.

Costituisce caposaldo dell’ordinamento tributario il principio secondo cui le norme che, come quella di cui all’art. 15 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, riconoscono agevolazioni o benefici fiscali in deroga all’ordinario regime d’imposizione, sono norme ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale, ed è la centralità stessa di tale criterio nel sistema dell’imposizione, al fine del perseguimento degli equilibri cui l’imposizione stessa deve mirare in ottemperanza ai principi di cui agli artt. 23, 53 e 81 Cost., a rendere ineludibile la sua osservanza, da cui discende che in relazione a dette norme non può ritenersi ammessa un’operazione ermeneutica che, quantunque in ottica di dichiarata interpretazione storico-adequatrice e costituzionalmente orientata, si spinga oltre il limite del significato scaturente dalla lettera della legge, pretendendo di ridefinire il requisito soggettivo dell’agevolazione, riportando alla nozione di “banca”, testualmente riferibile al citato art. 15 del DPR n. 601/1973, quella di “intermediario finanziario”, ontologicamente affatto eterogenea e nemmeno coincidente sul piano dell’operatività di talché deve concludersi per l’inapplicabilità dell’agevolazione prevista dalla predetta norma agli intermediari finanziari.

Ciò posto, deve considerarsi che gli intermediari finanziari, benché soggetti morfologicamente diversi dalle banche ed a queste non pienamente equiparabili sul piano funzionale, operano, per quanto riguarda l’ambito di attività comune con le banche, sostanzialmente nei medesimi termini e, soprattutto, incidendo sullo stesso “mercato” con la conseguenza che il diverso trattamento riconosciuto a banche e intermediari finanziari in rapporto alla previsione di cui all’art. 15 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, si rivela di non sicura conformità ai precetti di cui agli artt. 3 e 41 Cost. e al relativo combinato.

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Ipotecarie e catastali (imposte) – Trust – Conferimento di immobili – Applicabilità dell'imposta in misura proporzionale.

Comm. trib. prov. di Treviso, 9 novembre 2015, n. 617/1/15, nel sito web www.eutekne.it

L'atto dispositivo di beni immobili in trust deve scontare le imposte ipocatastali in misura proporzionale. In particolare, le imposte ipocatastali proporzionali devono essere applicate anche nella fase istitutiva del *trust*, in quanto il tributo è connesso al trasferimento dei beni.

La sentenza si discosta dall'orientamento giurisprudenziale ormai consolidato che ritiene applicabili le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Dottrina

“**La tassazione del *trust* autodichiarato**” di F. CIANI e L. SCIME', in Boll. Trib. 17/2015, pag. 1210.

Dopo aver compiuto una sintetica ricognizione delle disposizioni vigenti e delle pronunce di prassi relative al regime di tassazione dei *trust*, sia nella fase istitutiva che per quanto concerne i redditi conseguiti, gli AA. si soffermano, criticandola sotto molteplici aspetti, sulla recente ordinanza della Corte di Cassazione n. 3886 del 25 febbraio 2015, avente ad oggetto un *trust* autodichiarato di due coniugi (si ricorda che nel *trust* autodichiarato vi è coincidenza tra la figura del disponente e quella del *trustee*).

Nell'ambito di tale pronuncia, la Suprema Corte:

- ha affermato che «*il tenore della norma (art. 2, comma 49, del D.L. n. 262/2006, ndr) evidenzia che l'imposta è istituita non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione, come invece accade per le successioni e donazioni, in relazione alle quali è espressamente evocato il nesso causale: l'imposta è istituita direttamente, ed in sé, sulla costituzione dei vincoli*»;
- ha conseguentemente ritenuto che la stessa sia dovuta anche in caso di istituzione di un *trust* autodichiarato, assimilabile per effetti alla costituzione di un fondo patrimoniale;
- ha precisato che «*l'imposta sulla costituzione di un vincolo di destinazione è un'imposta nuova, accomunata solo per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali, altrimenti gratuite e successorie*»;
- ha concluso che i coniugi autodichiaratisi titolari del *trust* sarebbero soggetti «*non soltanto all'imposta sulle successioni e donazioni ma anche ipotecaria e catastale in misura proporzionale, come stabilito rispettivamente dall'art. 2 comma 2 e dall'art. 10 D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347*»;
- ha aggiunto che «*in relazione all'aliquota applicabile, la misura dell'8% prevista dal comma 49 lett. c) della medesima norma è imposta dalla natura residuale, non rientrando la figura dei conferenti, che seguitano ad essere proprietari dei beni in alcuna delle altre categorie previste dalla norma, che godono di aliquota inferiore*»;

- ha respinto da sé ogni scrupolo di legittimità costituzionale affermando che «*il rilievo della capacità economica, del resto, è correlato al contenuto patrimoniale di atti o fatti, non già al trasferimento attuale di diritti; la capacità economica, ha chiarito la Consulta, è da intendere come attitudine ad eseguire la prestazione imposta, correlata non già alla concreta situazione del singolo contribuente bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è correlata ... Di qui la non irragionevolezza della disposizione*». (PT)

TRUST

Dottrina

“Trusts impropri e abusati ovvero fittizi nella *voluntary disclosure* e nella riforma del diritto societario (nuovo art. 2929-bis c.c.) di F. CIANI e L. SCIME’, in Boll. Trib. 19/2015, pag. 1378.

L’esperienza di questi anni ha rivelato come il *trust* sia stato in diverse occasioni utilizzato impropriamente, quale strumento di interposizione fittizia, con occultamento e spossessamento della fonte reddituale solo apparente, in presenza di una ingerenza fattuale del disponente sul *trustee* e di scarsa autonomia gestoria di quest’ultimo.

L’intestazione fittizia a una struttura estera, localizzata in una giurisdizione non collaborativa, del possesso dei beni e dei redditi da essi ritratti era una prassi diffusa al fine di eludere, attraverso l’apparente extraterritorialità *de qua* il prelievo e il monitoraggio fiscale unitamente al conseguimento di scopi extrafiscali, quali la riduzione volontaria delle garanzie patrimoniali in pregiudizio dei creditori.

Per questi veicoli ibridi, interposti fittiziamente, la *voluntary disclosure* è un’occasione “madre” per azzerarli e destrutturarli, al fine di ricondurre, imputare *ex se* gli *asset*, formalmente esterovestiti, all’effettivo possessore ossia il disponente, interponente residente. A regime, la fiscalità di questi patrimoni “destrutturati”, bonificati e riattribuiti agli interponenti graverà su questi ultimi, i quali eviteranno attraverso la *disclosure* il disconoscimento delle strutture *conduit* e i gravosi riflessi sanzionatori fiscali e penali. Potranno essere altresì “riassorbiti” in *voluntary disclosure* i veicoli fittiziamente residenti all’estero nonché le stabili organizzazioni occulte non dichiarate dai veicoli esteri e i *trust* estero vestiti, i quali, in quanto residenti, potranno per effetto aderire alla procedura di rimpatrio volontario.

Con riferimento ai *trust* istituiti con finalità di sottrazione degli *asset* al soddisfacimento degli interessi dei creditori, si segnala che, con il D.L. n. 83/2015, è stata introdotta una nuova disciplina sul rafforzamento delle garanzie patrimoniali e delle tutele dei creditori “anteriori” degli atti pregiudizievoli del debitore/disponente (vincoli di destinazione – *trust* – e atti a causa liberale non onerosa) che riconosce ai primi la possibilità di agire *ex se* esecutivamente anche indirettamente nei confronti del terzo, ancorché in assenza di una sentenza di vittorioso esperimento dell’azione revocatoria.

Con le modifiche recate dal citato D.L. n. 83/2015 all’art. 64 della legge fallimentare è stato altresì smarcato il tema della irrevocabilità del *trust* istituito per interessi meritevoli di tutela. La novella prevede, infatti, il riassorbimento nella massa fallimentare dei beni oggetto di atti donativi, inclusi i vincoli di destinazione, e di qualsiasi altro atto gratuito posti in essere nei due anni anteriori la dichiarazione di fallimento. Ciò con la conseguenza che la dichiarazione di inefficacia dei prefati atti opera *ex se*, in dipendenza della trascrizione della sentenza dichiarativa del fallimento, con l’effetto deteriore che i beni circolati “gratuitamente” verranno “automaticamente” appresi alla massa fallimentare e *de facto* sottratti al donatario, o al vincolo di destinazione (eludendo la fase giurisdizionale). Il *trustee* potrà opporsi ovvero reclamare la natura non gratuita dei vincoli accesi dal fallito evidenziando le obbligazioni emergenti e assunte dallo stesso attraverso il reclamo di cui all’art. 36 della legge fallimentare. (PT)

Giurisprudenza

Tribunali

Trust – Trust autodichiarato - Nullità

Trib. di Bergamo, 4 novembre 2015, n. 2444, nel sito web www.eutekne.it.

Il tribunale ha dichiarato la nullità del trust autodichiarato in quanto manca un tratto caratteristico dell'istituto del *trust* –ovvero il trasferimento a terzi da parte degli istituenti dei beni costituiti in *trust* al fine di vincolarne la destinazione alla soddisfazione dell'interesse programmato.

Commissioni tributarie di merito

Trust – Trust autodichiarato – Atto di costituzione – Si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Comm. trib. prov. di Modena 26 gennaio 2015, n. 848/1/2015, nel sito web www.eutekne.it.

Nel *trust* autodichiarato, non essendo il trust a beneficio di un soggetto terzo diverso dal disponente, anzi trovandosi una corrispondenza tra *settlor* e *trustee*, il vincolo di destinazione (a differenza di quanto argomentato dall'Agenzia) non può essere di per sé presupposto per l'impositore; venendo a mancare quella distinzione di ruoli all'interno del *trust* che avrebbero generato trasferimento di proprietà dei beni con conseguente arricchimento del *settlor* quale presupposto per l'imposizione all'imposta proporzionale.

L'atto di costituzione di un *trust* autodichiarato sconta pertanto l'imposta di registro in misura fissa.

Trust – Trust liquidatorio – Configurazione.

Comm. trib. di Milano, sez. Impresa, 26 febbraio 2015, in Le Società 10/2015, pag. 1175

Un *trust* liquidatorio può essere configurato sia quale *trust* di scopo (il soddisfacimento dei creditori dell'impresa) sia quale *trust* per beneficiari (i creditori dell'impresa). La funzione del *trust* può essere perseguita con soluzioni tecniche diverse, ma non consente in ogni caso di ritenere conforme alla *ratio* dell'istituto una struttura in cui disponente, *trustee* e ultimo beneficiario coincidano e sia invece assente un guardiano.

IRAP

Dottrina

“Le novità IRAP per il 2015 alla luce degli ultimi chiarimenti delle Entrate” di P. PETRANGELI, in Corr. Trib. 36/2015, pag. 3716.

L'articolo esamina alcune risposte, fornite dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 22/E del 9 giugno 2015, ai quesiti formulati dalle associazioni di categoria in merito alle disposizioni introdotte dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 sulla disciplina IRAP.

Deduzione integrale delle spese per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato

L'A. riporta la disposizione inserita nell'art. 11, comma 4-*octies*, del D.Lgs. n. 446 secondo cui, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, “Fermo restando quanto stabilito dal presente articolo e in deroga a quanto stabilito negli articoli precedenti

è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis), 4-bis.1) e 4-quater del presente articolo”.

Vengono in proposito avanzate perplessità riguardo a tale formulazione normativa che implica la necessità di calcolare analiticamente le varie deduzioni per poi calcolare la differenza tra il costo complessivo dei dipendenti “stabilizzati” e le predette deduzioni. Sarebbe molto più semplice calcolare e dedurre direttamente il costo complessivo dei dipendenti “stabilizzati”. In proposito l’A. fa presente che anche l’Assonime, nella circolare n. 7 del 2 aprile 2015 esprime la medesima perplessità.

Imprese operanti in concessione e a tariffa

L’A. evidenzia quanto affermato dall’Agenzia delle entrate secondo cui “La circostanza che alcuni soggetti non beneficiano di tutte le deduzioni richiamate dalla norma non li esclude dall’applicazione del beneficio” per cui “Le public utilities, escluse *ex lege* dalle misure sul cuneo fiscale possono, pertanto, beneficiare della deducibilità integrale del costo sostenuto per i lavoratori impiegati a tempo indeterminato ai sensi del comma 4-octies in esame”.

Contratti di somministrazione e distacco di personale

Altri chiarimenti contenuti nella circolare n. 22/E attengono al trattamento dei contratti di somministrazione e di distacco di personale. Viene in particolare evidenziato che:

- 1) nel contratto di somministrazione – che sia a tempo determinato o indeterminato – l’impresa che utilizza il lavoratore può godere della deduzione integrale dei costi nel caso in cui il rapporto sottostante – tra datore di lavoro (agenzia di somministrazione) e dipendente sia a tempo indeterminato;
- 2) nell’ipotesi di distacco di personale, l’impresa può dedurre i costi in relazione al personale dipendente distaccato impiegato a tempo indeterminato, con rilevanza degli importi spettanti, a titolo di rimborso, delle spese afferenti al medesimo personale.

La prima delle suddette osservazioni conferma un principio già affermato dall’Amministrazione finanziaria (vd. risoluzione n. 235/E del 2008 e risoluzione n. 2/DPF/2008) mentre per il distacco di personale viene sottolineato che la posizione differisce dalla prassi precedente (vd. risoluzione n. 35/E del 2009 e risoluzione n. 235/E/2008) che considerava irrilevanti per il distaccante sia i costi che i rimborsi. L’A. ipotizza che questo cambio di rotta sia stato indotto dall’Assonime (vd. circolare n. 7 citata) che ha sostenuto che “... una volta introdotto il principio dell’integrale deducibilità dei costi per lavoro dipendente a tempo indeterminato, si potrebbe far operare questo principio anche per l’impresa distaccante, attraendo a tassazione i conseguenti rimborsi e dando in questo modo corretta rilevanza, ai fini dell’IRAP, anche alle differenze fra queste due grandezze”.

L’A. si chiede se la rilevanza IRAP in capo alla distaccante dei rimborsi relativi al costo del lavoro sia da estendere anche alle agenzie di somministrazione. La soluzione dovrebbe essere la medesima e di questo avviso è anche l’Assonime, stante il principio di assimilazione tra distacco e lavoro interinale affermato in vari documenti di prassi.

Viene tuttavia evidenziato che, poiché molti dei contratti stipulati dalle agenzie di somministrazione sono a tempo determinato – fattispecie per la quale dovrebbe rimanere la neutralizzazione IRAP delle somme ricevute per il rimborso dei costi –, si andrebbe ad introdurre una complicazione obbligando ad una nuova gestione contabile fiscale dedicata solo ai contratti di lavoro a tempo indeterminato (*staff leasing*). Sarebbe necessario un chiarimento da parte dell’Agenzia delle entrate.

L’A. segnala che il cambio di rotta dell’Agenzia delle entrate, relativo al distacco comporterà che anche tali imprese dovranno attivare il quadro IS della dichiarazione IRAP per indicarvi le deduzioni di lavoro dipendente.

TFR e accantonamenti

Viene evidenziato che l’Agenzia delle entrate ha chiarito che le quote di TFR maturate a partire dal 2015 rientrano nella determinazione delle spese del personale deducibili, trattandosi di costi sostenuti a fronte di debiti certi a carico del datore di lavoro mentre gli accantonamenti, cioè le poste di natura estimativa, operati a partire dal 2015 assumeranno rilevanza al verificarsi dell’evento che ha costituito il presupposto del relativo accantonamento in bilancio. In proposito viene evidenziato che l’Agenzia delle entrate ha affermato che “... stante il nuovo quadro normativo di riferimento, i suddetti accantonamenti non concorrono alla determinazione dell’IRAP deducibile dalle imposte sui redditi”. Al riguardo l’A. ritiene che l’affermazione delle entrate valga

anche per gli accantonamenti immediatamente deducibili (quali il TFR) e che tale impostazione evita di dover rettificare – ex post – la deduzione IRES/IRPEF della quota IRAP relativa agli stanziamenti per spese di lavoro che vengono inizialmente tassati per poi essere dedotti dal tributo regionale in esercizi successivi.

Per i fondi costituiti in periodi d'imposta precedenti al 2015, l'Agenzia riconosce la deducibilità degli stessi se l'evento che attribuisce certezza al costo si verifica dal 2015 in poi. Tuttavia occorre rettificare la quota dell'IRAP dedotta a suo tempo dalle imposte sui redditi mediante la rilevazione di un componente positivo di reddito ai sensi dell'art. 88 del TUIR.

L'A., pur condividendo la soluzione ritiene non chiaro come calcolare detta sopravvenienza e prospetta quale possibile soluzione quella che, "a fronte dell'utilizzo a partire dal 2015, di un fondo per costi del lavoro a tempo indeterminato non dedotto ai fini IRAP, si dovrebbe calcolare il relativo componente positivo tenendo conto dell'anno al quale viene assegnato tale utilizzo – seguendo il metodo FIFO indicato dall'Amministrazione finanziaria – e, di conseguenza, verificando se e in che misura abbiano inciso nella determinazione della quota IRAP deducibile ai fini dell'IRES/IRPEF gli accantonamenti a suo tempo operati".

Contratti a termine

Viene evidenziato che l'Agenzia delle entrate esclude la deducibilità integrale delle spese per il personale impiegato a tempo determinato anche per quei rapporti di lavoro in cui la stagionalità obbliga ad assunzioni solo per un periodo dell'anno.

Credito d'imposta in assenza di personale

Nell'articolo in esame si ricorda che la legge di stabilità 2015, a fronte dell'abrogazione delle norme che avevano previsto, a decorrere dal 2014, la riduzione delle aliquote IRAP, ha introdotto la deduzione integrale del lavoro "stabile" e un credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione, pari al 10% dell'IRAP lorda, per i contribuenti che non si avvalgono di lavoratori dipendenti.

In proposito l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 22/E ritiene che il beneficio in parola possa essere riconosciuto solo in favore dei soggetti che non si avvalgano – in alcun modo – di personale dipendente, a prescindere dalla tipologia contrattuale adottata (tempo determinato/indeterminato).

Deduzione forfetaria imposte sui redditi

L'ultimo chiarimento della circolare n. 22/E evidenziato nell'articolo attiene alla "convivenza" tra il credito d'imposta e la deduzione dalle imposte sui redditi del 10% forfetariamente riferita agli interessi passivi e agli oneri assimilati. L'Agenzia chiarisce che la deduzione forfetaria del 10% ai fini IRES/IRPEF va calcolata sull'IRAP al lordo del credito. (GDA)

Dottrina

ALBANO G., “Attività fiscalmente riconosciute al valore normale nel trasferimento della residenza in Italia” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	Pag. 1
ANDREANI G., TUBELLI A., “Allineata alle regole contabili la deduzione di svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 20
ANDREANI G., TUBELLI A., “La rilevanza fiscale delle svalutazioni dei crediti” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 20
AVOLIO D., e DE ANGELIS E., “ <i>Patent box</i> , gruppi di imprese e contributo economico degli <i>intangibles</i> ” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 9
CIANI F., SCIME’ L., “La tassazione del <i>trust</i> autodichiarato” (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	“ 27
CIANI F., SCIME’ L., “ <i>Trusts</i> impropri e abusati ovvero fittizi nella <i>voluntary disclosure</i> e nella riforma del diritto societario (nuovo art. 2929- <i>bis</i> c.c.)” (TRUST)	“ 28
COMMITTERI G.M., SCIFONI G., “Regime CFC e società estere: risolta la penalizzazione per quelle che non producono reddito d’impresa?” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 14
CONTRINO A., MARCHISELLI A., “Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell’abuso del diritto” (ELUSIONE)	“ 11
DE FRANCO A., “Le modifiche alla deducibilità degli interessi passivi agli effetti dell’IRES” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 21
DELLA VALLE E., “La nuova disciplina della stabile organizzazione “interna”” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 14
FERRANTI G., “Rettifica dei corrispettivi delle transazioni domestiche: non basta lo scostamento dal valore normale” (IRES)	“ 16
FERRANTI G., “Svalutazione dei crediti: perdite deducibili anche nell’esercizio di cancellazione dal bilancio” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 22
GABELLI M., ROSSETTI A., “Il nuovo regime di deducibilità dei costi <i>black list</i> ” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 4
GAGGERO A., “Il <i>transfer pricing</i> ” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 5
GAIANI L., “Costi <i>black list</i> . cosa cambia per le imprese” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 4
GALARDO S.M., “Interessi passivi per i gruppi multinazionali: dal ROL virtuale al rimpatrio dei dividendi” (IRES)	“ 17

GASPARRI T., “Utili provenienti da Stati o territori a fiscalità privilegiata” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	Pag. 6
LIBRANTI D., SANSONETTI D., “Il consolidato nazionale “aggiorna” i partecipanti: tra società “sorelle” e stabili organizzazioni” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 8
MOLINARO G., “Ampliato l’ambito di applicazione dei crediti d’imposta per i redditi prodotti all’estero” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 22
PERRUCCI U., “Brevi annotazioni sulla nuova versione del processo tributario” (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 13
PETRANGELI P., “Le novità IRAP per il 2015 alla luce degli ultimi chiarimenti delle Entrate” (IRAP)	“ 29
SCAFATI I., “Il credito d’imposta per gli enti non commerciali” (RENDITE FINANZIARIE)	“ 19
SCIFONI G., Per i costi da transazioni con fornitori “ <i>black list</i> ” porte aperte alla deduzione entro il limite del valore normale” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 5
SOTTORIVA C., “Il D.Lgs. n. 139/2015 per il recepimento della Direttiva 2013/34/UE in tema di bilanci” (SCRITTURE CONTABILI)	“ 24
TRETTEL S., “La “nuova” disciplina CFC” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 15
ZONETTI M., “Le modifiche alla deducibilità degli interessi passivi” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 23

Prassi Amministrativa

Prov. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2015 (IRES)	“ 18
Prov. Agenzia delle Entrate 10 novembre 2015 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 10
Circ. Agenzia delle Entrate 1° dicembre 2015, n. 36/E (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 11
Ris. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2015, n. 104/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 1
Circ. Agenzia delle Entrate 29 dicembre 2015, n. 38/E (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 13

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Corte di Giust. UE, 6 ottobre 2015, causa n. C-66/14. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 15
---	------

Tribunali

Trib. di Bergamo, 4 novembre 2015, n. 2444
(TRUST)

Pag. 29

Corte di Cassazione

Cass., SS.UU. 3 giugno 2015, n. 11373
(IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)

“ 26

Cass., sez. trib. 5 agosto 2015, n. 16399
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 1

Cass., sez. VI, 14 settembre 2015, n. 18061
(RISCOSSIONE)

“ 24

Cass., 8 ottobre 2015, n. 20206
(IRPEF)

“ 16

Cass., sez. trib. 14 ottobre 2015, n. 20635
(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))

“ 9

Cass., sez. trib. 28 ottobre 2015, n. 21953
(IRES)

“ 18

Cass., sez. trib. 20 novembre 2015, n. 23765
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 2

Cass., sez. trib. 25 novembre 2015, n. 24024
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 2

Cass., sez. trib. 16 dicembre 2015, n. 25281.
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)

“ 15

Cass., sez. trib. 30 dicembre 2015, n. 26060
(ELUSIONE)

“ 12

Commissioni tributarie di merito

Comm. trib. prov. di Modena, 26 gennaio 2015, n. 848/1/15
(TRUST)

“ 29

Comm. trib. di Milano, sez. impresa, 26 febbraio 2015
(TRUST)

“ 29

Comm. trib. prov. di Bergamo, sez. I, 26 maggio 2015, n. 456.
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 2

Comm. trib. prov. di Reggio Calabria, sez. VII 28 maggio 2014, n. 2634
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 3

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XLVI 2 luglio 2015, n. 6050
(REDDITI DI CAPITALE)

“ 19

Comm. trib. prov. di Milano, sez. I, 3 agosto 2015, n. 6849

(REDDITI DI IMPRESA)

Pag. 23

Comm. trib. reg. di Genova, 25 settembre 2015, n. 981
(IRES)

“ 18

Comm. trib. reg. di Torino, 5 novembre 2015, n. 1140/1/15
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 3

Comm. trib. prov. di Treviso, 9 novembre 2015, n. 617/1/15
(IPOTECARIE E CATASTALI (imposte))

“ 27