



Tax Newsletter n. 8/2016

Tax & Legal

Sintesi delle novità legislative e delle interpretazioni di prassi ministeriale e di giurisprudenza tributaria più significative del mese di agosto 2016

kpmg.com/it



Indice

Parte prima

Legislazione

- [Pagina 4](#) **Accordi internazionali**
Stati con Convenzioni contro le doppie imposizioni che permettono lo scambio di informazioni (c.d. 'white list') - Aggiornamento dell'elenco - D.M. del 9 agosto 2016
- [Pagina 4](#) **Agevolazioni**
Credito d'imposta per le fondazioni bancarie - Modalità applicative - D.M. del 1° agosto 2016

Parte seconda

Prassi

- [Pagina 5](#) **Agevolazioni**
Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno ex L. n. 208 del 2015 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 34 del 3 agosto 2016
- [Pagina 5](#) **Imposte sui redditi**
Navette d'albergo adibite al trasporto dei clienti - Deducibilità dei costi d'acquisto e delle spese d'impiego: non compete per assenza del requisito dell'esclusiva strumentalità all'attività d'impresa - Risposta ad interrogazione parlamentare n. 5-09338 del 3 agosto 2016
- [Pagina 5](#) **Imposte sui redditi**
Disciplina delle controlled foreign companies - Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata - I regimi fiscali privilegiati in vigore nel periodo d'imposta 2015 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016
- [Pagina 6](#) **Imposte sui redditi**
Disciplina delle controlled foreign companies - Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata - Tabella riassuntiva temporale dei criteri di individuazione dei regimi fiscali privilegiati - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016
- [Pagina 7](#) **Imposte sui redditi**
Disciplina delle controlled foreign companies - Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata - I regimi fiscali privilegiati in vigore dal 1° gennaio 2016 - Regimi ordinari - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016
- [Pagina 7](#) **Imposte sui redditi**
Disciplina delle controlled foreign companies - Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata - I regimi fiscali privilegiati in vigore dal 1° gennaio 2016 - Regimi speciali - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016
- [Pagina 8](#) **Imposte sui redditi**
Disciplina delle controlled foreign companies - Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata - La dimostrazione della seconda esimente a partire dall'esercizio 2015 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016
- [Pagina 9](#) **Imposte sui redditi**
Disciplina delle controlled foreign companies - Il nuovo comma 6 dell'art. 167 del TUIR: modifiche ai criteri di determinazione del reddito estero da imputare al socio - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016

- 9 [Pagina 10](#) **Imposte sui redditi**
Trasferimento nel territorio dello Stato della residenza di una holding di partecipazioni estera - Applicabilità dell'art. 166-bis del TUIR - Agenzia delle Entrate - Risoluzione n. 69 del 5 agosto 2016
- 10 [Pagina 11](#) **Imposte sui redditi**
Trasferimento nel territorio dello Stato della residenza di una holding di partecipazioni estera mediante fusione per incorporazione in una società italiana - Applicabilità dell'art. 166-bis del TUIR - Agenzia delle Entrate - Risoluzione n. 69 del 5 agosto 2016
- 11 [Pagina 11](#) **Imposte sui redditi**
Trasferimento nel territorio dello Stato della residenza di una holding di partecipazioni estera - Determinazione delle valore di iscrizione dei beni ex art. 166-bis del TUIR: Criteri - Agenzia delle Entrate - Risoluzione n. 69 del 5 agosto 2016
- 12 [Pagina 11](#) **IVA**
Navette d'albergo adibite al trasporto dei clienti - Detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto e sulle spese d'impiego - Condizioni - Risposta a Interrogazione parlamentare n. 5-09338 del 3 agosto 2016

Parte terza

Giurisprudenza

- 1 [Pagina 12](#) **Accertamento**
Abuso del diritto - Nozione - Valenza retroattiva - Cassazione, Sentenza n. 16675 del 9 agosto 2016
- 2 [Pagina 12](#) **Imposte sui redditi**
Acquisto a tempo determinato dei diritti di utilizzazione economica di programmi software - Criterio d'ammortamento in ragione della durata del diritto - Cassazione, Sentenza n. 16673 del 9 agosto 2016
- 3 [Pagina 13](#) **Imposte sui redditi**
Riaddebiti per costi sostenuti nell'interesse di una consociata estera - Prova documentale: è necessaria - Cassazione, Sentenza n. 16955 del 11 agosto 2016
- 4 [Pagina 13](#) **IVA**
Liquidazione IVA di gruppo - Compensazione di IVA a credito con Iva a debito - Prestazione di garanzia da parte di società a credito: sussiste - Commissione Tributaria Regionale di Venezia, Sentenza n. 365 del 14 marzo 2016
- 5 [Pagina 13](#) **IVA**
Diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti - Inerenza dell'acquisto: nozione - Cassazione, Sentenza n. 16684 del 9 agosto 2016
- 6 [Pagina 13](#) **IVA**
Diritto alla detrazione dell'IVA sull'acquisto di immobili di categoria B/5 e D/2 - Prova della strumentalità: compete all'acquirente - Cassazione, Sentenza n. 16684 del 9 agosto 2016
- 7 [Pagina 14](#) **Processo tributario**
Notifica a mezzo PEC - Inammissibilità - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 1711 del 24 marzo 2016
- 8 [Pagina 14](#) **Processo tributario**
Sospensione sino alla conclusione del processo penale - Illegittimità - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 4879 del 6 giugno 2016
- 9 [Pagina 14](#) **Processo tributario**
Credito d'imposta non indicato in dichiarazione - Emendabilità: è possibile - Cassazione, Sentenza n. 16185 del 3 agosto 2016
- 10 [Pagina 14](#) **Sanzioni penali**
Omesso versamento dell'IVA di poco superiore alla soglia di punibilità - Causa di non punibilità per particolare dell'unità del fatto: non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 30397 del 18 luglio 2016

Parte prima

Legislazione

1

Accordi internazionali

Stati con Convenzioni contro le doppie imposizioni che permettono lo scambio di informazioni (c.d. 'white list') - Aggiornamento dell'elenco - D.M. del 9 agosto 2016

È stato pubblicato, in Gazzetta Ufficiale n. 195 del 22 agosto 2016, il D.M. del 9 agosto 2016 recante modifiche alla c.d. 'white list' contenuta nel D.M. del 4 settembre 1996, ovvero la lista degli Stati e territori con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

In particolare è stato integralmente sostituito l'elenco di cui all'art. 1 del D.M. con 51 nuovi inserimenti, tra i quali si segnalano Hong Kong, il Liechtenstein e la Svizzera, mentre viene eliminata dall'elenco la Jugoslavia.

Nella *white list* sono altresì inclusi: Alderney, Anguilla, Arabia Saudita, Aruba, Belize, Bermuda, Bosnia Erzegovina, Camerun, Colombia, Congo Repubblica del Congo), Costa Rica, Curacao, Etiopia, Ghana, Gibilterra, Giordania, Groenlandia, Guernsey, Herm, Isola di Man, Isole Cayman, Isole Cook, Isole Faroe, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini Britanniche, Jersey, Libano, Malaysia, Moldova, Montenegro, Montserrat, Mozambico, Nigeria, Oman, Senegal, Serbia, Seychelles, Sint Maarten, Siria, Taiwan, Uganda.

Inoltre nell'elenco sono stati inseriti gli Stati dell'ex *U.R.S.S.* che in un primo momento avevano dichiarato di non riconoscere la Convenzione tra l'Italia e l'Unione delle Repubbliche socialiste sovietiche, firmata a Roma il 26 febbraio 1985 (e quindi esclusi ad opera del D.M. del 14 dicembre 2000); si tratta di Armenia, Azerbaijan, Georgia, Kirghizistan, Tagikistan, Turkmenistan e Uzbekistan.

Il D.M. del 9 agosto 2016 introduce altresì l'art. 1-*bis*, il quale dispone che con decreto sono eliminati dall'elenco gli Stati e i territori con i quali, in caso di reiterate violazioni dell'obbligo di cooperazione amministrativa tra Autorità competenti, non risulti assicurata nella prassi operativa l'adeguatezza dello scambio di informazioni, ai sensi di uno strumento giuridico bilaterale o multilaterale.

2

Agevolazioni

Credito d'imposta per le fondazioni bancarie - Modalità applicative - D.M. del 1° agosto 2016

Con il D.M. del 1° agosto 2016, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 187 dell'11 agosto 2016, sono state definite le modalità applicative del credito d'imposta in favore delle fondazioni bancarie, disciplinato dall'art. 1, comma 392 ss. della L. n. 208 del 2015.



Parte seconda

Prassi

1

Agevolazioni

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno ex L. n. 208 del 2015 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 34 del 3 agosto 2016

Con tale Circolare l'Agenzia delle Entrate fornisce i chiarimenti relativi al credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno introdotto dall'art. 1 commi 98-108 della L. n. 208 del 2015 (Legge di Stabilità 2016), rivolto alle imprese che, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2019, acquistano beni strumentali nuovi facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle Regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

2

Imposte sui redditi

Navette d'albergo adibite al trasporto dei clienti - Deducibilità dei costi d'acquisto e delle spese d'impiego: non compete per assenza del requisito dell'esclusiva strumentalità all'attività d'impresa - Risposta ad interrogazione parlamentare n. 5-09338 del 3 agosto 2016

Il comma 1, lettera a), n. 1 dell'art. 164 del TUIR prevede l'integrale deducibilità delle spese (quote di ammortamento, canoni di *leasing* o di noleggio) e degli altri componenti negativi (ad esempio, carburante e spese di manutenzione) connessi 'agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'art. 54 del D.L. n. 285 del 30 aprile 1992, ai ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa'. Si considerano utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata, quali, ad esempio, le autovetture utilizzate dalle imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse e gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione (cfr. Risoluzione n. 59 del 23 marzo 2007; Circolare ministeriale n. 48 del 10 febbraio 1998).

Alla luce del richiamato indirizzo interpretativo e tenendo conto dello specifico utilizzo cui sono destinate le navette d'albergo, ovvero automezzi con capienza minima pari a sei persone e massima pari a nove persone compreso il conducente, non ricorrono gli elementi necessari a ritenere detti beni utilizzati 'esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa', in quanto, non sono beni senza i quali l'attività non può essere esercitata. Pertanto, ai fini delle imposte dirette, in base alla normativa vigente, tali mezzi di trasporto non possono fruire della deducibilità integrale dei costi.

3

Imposte sui redditi

Disciplina delle controlled foreign companies - Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata - I regimi fiscali privilegiati in vigore nel periodo d'imposta 2015 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016

Poiché la Legge di Stabilità 2015 ha novellato il comma 4 dell'art. 167 del TUIR stabilendo che, ai fini dell'individuazione dei regimi fiscali privilegiati (ivi inclusi i regimi fiscali speciali che consentono un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia) si intende un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia (in luogo del divario del 30 per cento utilizzato per la redazione della previgente *black list*), limitatamente al periodo d'imposta 2015, è sorta la necessità di adeguare il D.M. del 21 novembre 2001 in modo da individuare gli Stati e i territori da considerare paradisi fiscali sulla base dei nuovi parametri normativi. Sono stati quindi emanati i seguenti due decreti ministeriali:



- D.M. del 30 marzo 2015 (entrato in vigore il 26 maggio 2015), che ha abrogato l'art. 3 del D.M. del 21 novembre 2001 (ove erano elencati gli Stati e i territori facenti parte della *black list* limitatamente a determinati soggetti ed attività) e che ha rimosso dall'art. 1 della *black list* tre Stati: Filippine, Malesia e Singapore;
- D.M. del 18 novembre 2015 (entrato in vigore il 15 dicembre 2015), che ha espunto dalla *black list* anche Hong Kong.

Poiché l'art. 167, comma 1, del TUIR individua espressamente nel momento di 'chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato' il termine a decorrere dal quale si rende applicabile la disciplina CFC le controllate con esercizio coincidente con l'anno solare, residenti in uno dei suddetti Stati o territori espunti dalla *black list* con i citati D.M. del 30 marzo 2015 e del 18 novembre 2015, si considerano escluse dal D.M. del 21 novembre 2001 per l'intero periodo d'imposta 2015. A diverse conclusioni si deve giungere qualora le controllate estere, localizzate nei Paesi espunti dalla *black list* nel corso del 2015, avessero un esercizio sociale con chiusura antecedente all'entrata in vigore dei predetti Decreti ministeriali. Ad esempio, nel caso in cui la società estera chiudesse l'esercizio il 30 ottobre 2015 e fosse residente nel territorio di Hong Kong, il reddito prodotto dalla stessa società nell'esercizio 1° novembre 2014 - 30 ottobre 2015 continuerebbe ad essere imputato per trasparenza al socio italiano, salvo dimostrazione di una delle esimenti previste dal comma 5 dell'art. 167 del TUIR.

4

Imposte sui redditi

Disciplina delle controlled foreign companies - Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata - Tabella riassuntiva temporale dei criteri di individuazione dei regimi fiscali privilegiati - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016

Periodo	Fino al 31 dicembre 2014	Dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016 in poi
Criterio di individuazione e dei regimi fiscali privilegiati	<ul style="list-style-type: none"> — Inclusioni nel D.M. 21 novembre 2001 (<i>black list</i>) — Inclusioni nel D.M. 21 novembre 2001*; — Regime speciale che preveda un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia — Esclusione dei Paesi UE e SEE 	<ul style="list-style-type: none"> — Inclusioni nel D.M. 21 novembre 2001 (<i>black list</i>) — Inclusioni nel D.M. 21 novembre 2001*; — Regime speciale che preveda un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia — Esclusione dei Paesi UE e SEE 	<ul style="list-style-type: none"> — Livello nominale di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia; — Regimi speciali; — Esclusione dei Paesi UE e SEE

* come modificato dal D.M. 30 marzo 2015 e dal D.M. 18 novembre 2015



5

Imposte sui redditi

Disciplina delle controlled foreign companies - Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata - I regimi fiscali privilegiati in vigore dal 1° gennaio 2016 - Regimi ordinari - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016

Nell'ambito degli Stati appartenenti all'Unione Europea ovvero quelli aderenti allo Spazio Economico Europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. Al riguardo, che non rientrano nella nozione di 'Stati o territori a regime fiscale privilegiato' sono da ritenersi inclusi, oltre all'Islanda e alla Norvegia, anche il Liechtenstein.

Gli Stati membri dell'Unione Europea e gli Stati SEE possono essere, comunque, coinvolti dall'applicazione della *CFC rule* in virtù del comma 8-bis del TUIR, al ricorrere delle condizioni ivi previste.

Ai fini del confronto dei livelli di tassazione nominali, dal lato italiano, in linea con i tradizionali criteri di individuazione della *black list*, seguiti per la redazione del D.M. del 21 novembre 2001, rileva l'aliquota IRES, vigente nel periodo d'imposta in cui si riscontra il requisito del controllo, senza considerare eventuali addizionali. Rileva, altresì, l'IRAP, di cui si prende in considerazione l'aliquota ordinaria (attualmente pari al 3,9 per cento).

Specularmente, dal lato estero, rilevano le imposte sui redditi applicate nell'ordinamento fiscale di localizzazione, da individuare facendo riferimento, qualora esistente, alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni vigente con lo Stato di volta in volta interessato, tenendo conto anche delle eventuali imposte di natura identica o analoga intervenute in sostituzione di quelle menzionate espressamente nella medesima Convenzione. Nell'eventualità in cui nello Stato di residenza o di localizzazione della società controllata sia prevista un'imposta progressiva a scaglioni occorrerà calcolare la media aritmetica ponderata delle aliquote vigenti nell'ordinamento estero.

6

Imposte sui redditi

Disciplina delle controlled foreign companies - Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata - I regimi fiscali privilegiati in vigore dal 1° gennaio 2016 - Regimi speciali - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016

Si considerano regimi speciali quelli che, in linea di principio, presentano i seguenti requisiti:

- a) si applicano alla generalità dei contribuenti che integrano i requisiti soggettivi o oggettivi richiesti dalla norma istitutiva del regime;
- b) determinano una riduzione delle aliquote d'imposta applicabili ovvero, pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedono esenzioni o altre riduzioni della base imponibile idonee a ridurre sostanzialmente il prelievo nominale.

Si tratta quindi di regimi che concedono un trattamento agevolato strutturale che si risolve in un'imposizione inferiore alla metà di quella italiana, come, ad esempio, regimi aventi una riduzione di aliquota: o per particolari settori, aree territoriali (zone franche) o in relazione a determinate attività (come quelle finanziarie, agricole, turistiche); o per determinate categorie di soggetti (come, micro imprese, piccole e medie imprese); o per un determinato periodo temporale (come per l'avvio dell'attività); o fino al conseguimento di una soglia minima di reddito imponibile; ovvero ancora quelli che garantiscano la detassazione dei redditi derivanti da attività svolte all'estero.



Analogamente, si ritiene che rientrino nell'accezione di 'regimi speciali' i regimi fiscali che prevedono deduzioni nozionali che, seppur incidendo formalmente sulla base imponibile, si traducono in una riduzione dell'aliquota sul reddito prodotto dalla CFC. Resta inteso che si considerano localizzati in un Paese a fiscalità privilegiata anche i soggetti esteri che usufruiscono di regimi fiscali sostanzialmente analoghi a quelli ivi indicati in virtù di accordi o provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria dei medesimi Stati.

Nell'ipotesi in cui il regime speciale sia fruito 'parzialmente' vale a dire riguarda solo particolari aspetti dell'attività economica complessivamente svolta dal soggetto estero (ad es., come sopra anticipato, un regime che garantisca la detassazione solo dei redditi derivanti da attività svolte all'estero ovvero prodotti in determinati settori o aree geografiche specifiche), al fine di verificare l'applicazione della norma antielusiva in esame si ritiene opportuno adottare un criterio di prevalenza che valorizzi l'attività risultante maggioritaria in termini di entità dei ricavi ordinari. Pertanto, laddove l'attività prevalente sia quella assoggettata al regime speciale, l'intero reddito della partecipata estera si considera sottoposto a un trattamento fiscale privilegiato.

Qualora il sistema ordinario del Paese estero preveda un'aliquota nominale inferiore al 50 per cento dell'aliquota italiana, ma sia accompagnato da un regime speciale con aliquota maggiore al suddetto limite, nonostante il Paese possa considerarsi a fiscalità privilegiata, la controllata estera che, in virtù dell'attività effettivamente esercitata nel territorio estero, sconta tale maggiore imposizione, non rientra nella CFC rule.

Al fine di individuare in maniera agevole i regimi fiscali privilegiati, è possibile consultare le aliquote nominali vigenti sui siti internet istituzionali dei vari ordinamenti esteri oppure nella banca dati dell'OCSE sul sito: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=58204>; sul sito internet della Banca Mondiale o di altri istituti o centri di studio e ricerca internazionali.

7

Imposte sui redditi

Disciplina delle controlled foreign companies - Modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata - La dimostrazione della seconda esimente a partire dall'esercizio 2015 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016

La seconda esimente indicata nel quinto comma dell'art. 167 del TUIR prevede la disapplicazione della CFC rule quando 'dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al comma 4'.

La seconda esimente ricorre quando la controllata:

- gode di un regime fiscale privilegiato ai sensi dell'art. 167, comma 4 del TUIR, nella versione rispettivamente vigente negli esercizi 2015 e dal 2016 in poi, ma oltre il 75 per cento dei suoi redditi sono prodotti in Stati o territori non privilegiati e sono ivi assoggettati a imposizione ordinaria senza godere di regimi speciali; oppure
- gode di un regime fiscale privilegiato ai sensi dell'art. 167, comma 4 del TUIR, nella versione rispettivamente vigente negli esercizi 2015 e dal 2016 in poi, ma svolge esclusivamente la propria principale attività, ovvero è fiscalmente residente ovvero ha la sede di direzione effettiva in uno Stato o territorio a regime fiscale non privilegiato, nel quale i redditi da essa prodotti sono integralmente assoggettati a tassazione, senza godere di regimi speciali; oppure



- è residente in uno Stato o territorio non privilegiato, senza godere di regimi speciali, ma opera in un ordinamento fiscale privilegiato, secondo la definizione dell'art. 167, comma 4, del TUIR, nella versione rispettivamente vigente negli esercizi 2015 e dal 2016 in poi, mediante una stabile organizzazione, il cui reddito è assoggettato integralmente a tassazione ordinaria nello Stato di residenza della casa madre; oppure
- si dimostri che l'investimento non ha dato origine a un significativo risparmio d'imposta, valorizzando il carico fiscale complessivamente gravante sui redditi della *CFC*. A tal fine occorre, in primo luogo, calcolare il *tax rate* della *CFC*, che è costituito dal rapporto tra la somma delle imposte scontate dalla società controllata sui redditi prodotti, a prescindere dallo Stato di imposizione, e l'utile ante imposte della stessa. Occorre poi porre a confronto il *tax rate* della *CFC* con l'aliquota nominale vigente in Italia (sommatoria dell'aliquota IRES e dell'aliquota IRAP). Se il *tax rate* estero risulta superiore al 50 per cento dell'aliquota nominale italiana, così determinata, l'esimente si considera dimostrata.

Nell'eventualità in cui dal confronto risulti, invece, un'imposizione effettiva estera inferiore alla metà di quella italiana, la sussistenza dell'esimente può essere comunque provata attraverso il raffronto con l'imposizione che la controllata avrebbe effettivamente scontato qualora fosse stata residente in Italia (*tax rate* virtuale domestico). L'esimente si considera dimostrata quando il *tax rate* effettivo è superiore al 50 per cento del *tax rate* virtuale domestico.



Imposte sui redditi

Disciplina delle controlled foreign companies - Il nuovo comma 6 dell'art. 167 del TUIR: modifiche ai criteri di determinazione del reddito estero da imputare al socio - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate - Circolare n. 35 del 4 agosto 2016

Il Decreto Internazionalizzazione ha modificato anche le regole di determinazione del reddito imponibile della *CFC* applicabili in caso di tassazione per trasparenza del reddito del soggetto non residente. Si ricorda che l'art. 167, comma 6 del TUIR, prevedeva, nella formulazione in vigore fino all'entrata in vigore del citato decreto, che il reddito imponibile della *CFC* dovesse essere determinato secondo le disposizioni del TUIR contenute nel 'titolo I, capo VI, nonché degli artt. 84, 111 e 112', eccettuate le disposizioni in materia di imponibilità frazionata delle plusvalenze di cui all'art. 86, comma 4 del medesimo TUIR. Ciò premesso, il rinvio alle disposizioni contenute nel TUIR, ai fini della determinazione del reddito imponibile della *CFC*, è stato ora sostituito da un rinvio generalizzato alle norme che presiedono alla determinazione del reddito complessivo delle imprese residenti, a prescindere dalla loro collocazione all'interno del TUIR o in provvedimenti normativi speciali, ferma restando l'eccezione della disposizione relativa alla rateizzazione delle plusvalenze, già disposta dalla norma previgente.

Alla luce della riferita modifica, a mero titolo esemplificativo, si ritiene possa essere estesa anche alla *CFC* l'applicazione dell'istituto dell'aiuto alla crescita economica (c.d. 'ACE'), di cui all'art. 1 del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011. Si ritengono quindi superati i chiarimenti forniti al riguardo in precedenti documenti di prassi (cfr. paragrafo 1.4 della Circolare n. 12 del 2014).

Dal novero delle disposizioni speciali extra TUIR applicabili alla *CFC*, devono essere escluse quelle che prevedono l'adozione di strumenti di tipo presuntivo, quali gli studi di settore e i parametri, per un doppio ordine di ragioni. In riferimento alle norme concretamente applicabili ai fini della determinazione del reddito della *CFC*, la novella legislativa di cui all'art. 8, comma 1, lettera c), del citato Decreto Internazionalizzazione richiama genericamente le disposizioni applicabili ai soggetti residenti titolari di reddito d'impresa;



Con riguardo al complesso delle disposizioni, estranee all'ordinata codificazione nel TUIR, che concorrono al computo della base imponibile ai fini della determinazione e tassazione del reddito d'impresa della società estera controllata, si ritiene che la modifica normativa trovi applicazione a decorrere dal periodo di imposta di entrata in vigore del Decreto Internazionalizzazione.

Il reddito della *CFC* va rideterminato facendo riferimento alle sole regole applicabili ai soggetti IRES, in conformità a quanto già previsto dall'art. 2, comma 1, del D.M. n. 429 del 21 novembre 2001, recante disposizioni in materia di tassazione dei redditi di imprese partecipate (si tratta delle disposizioni contenute nel Titolo II, Capo II, Sezione I del predetto Testo Unico, rubricato 'Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti' (ovvero degli artt. da 81 a 116 del TUIR), e di quelle comuni incluse nell'attuale Titolo III del TUIR). Infatti, sebbene l'individuazione delle norme applicabili sia effettuata, sul piano meramente letterale, mediante un richiamo generico al complesso delle norme applicabili ai soggetti titolari di reddito d'impresa, a prescindere dalla loro qualifica giuridica (persone fisiche o giuridiche), non si può nondimeno evidenziare che, sotto il profilo logico sistematico, l'art. 73, comma 1, lettera d) del TUIR considera soggetti passivi IRES le società e gli enti di ogni tipo non residenti.

L'esercizio di un'attività d'impresa non è un prerequisite oggettivo necessario per annoverare la struttura estera tra quelle suscettibili di soggiacere nel territorio dello Stato alla suddetta disciplina. In altri termini, a prescindere dalla veste giuridica rivestita dalla controllata estera e dall'effettiva attività svolta dalla medesima, stante l'ampiezza dei soggetti esteri partecipati - imprese, società o altri enti - cui è applicabile la disciplina *CFC*, ai sensi dell'art. 167, comma 1, del TUIR, anche società ed enti non commerciali esteri sono assoggettati alla suddetta disciplina. Tale interpretazione è conforme al principio per cui tutti i redditi conseguiti dal soggetto estero sono considerati, ai fini dell'imputazione e tassazione in Italia, redditi d'impresa, stante l'applicabilità, ai fini della determinazione del reddito del soggetto controllato estero, dell'art. 81 del TUIR, secondo il quale il reddito complessivo da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito d'impresa.

Da ultimo, si evidenzia che l'art. 1, comma 142, lettera b), n. 3 della Legge di Stabilità ha modificato il primo periodo del comma 6 dell'art. 167 del TUIR, disponendo che la quantificazione dell'aliquota minima a cui assoggettare il reddito prodotto dalla *CFC* da tassare per trasparenza in capo al socio italiano sia individuata nell'aliquota ordinaria IRES, anziché in quella puntuale pari al 27 per cento. Inoltre il reddito della *CFC* sarà tassato per trasparenza applicando l'aliquota del socio residente, maggiorata delle eventuali addizionali (come nel caso delle banche) e, nell'ipotesi di soggetto IRPEF, in base all'aliquota media applicata sul suo reddito complessivo (se non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società).

9

Imposte sui redditi

Trasferimento nel territorio dello Stato della residenza di una holding di partecipazioni estera - Applicabilità dell'art. 166-bis del TUIR - Agenzia delle Entrate - Risoluzione n. 69 del 5 agosto 2016

Ai fini dell'applicabilità dell'art. 166-bis del TUIR (in tema di trasferimento della sede in Italia), si ritiene che il presupposto consistente nell'esercizio di un'impresa commerciale, cui è subordinato il regime in esame, deve intendersi riferito a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa secondo l'ordinamento domestico, a prescindere dall'attività economica concretamente svolta dai medesimi (ivi compresa, come nella specie, quella riconducibile ad una *holding* di partecipazione).



10

Imposte sui redditi

Trasferimento nel territorio dello Stato della residenza di una holding di partecipazioni estera mediante fusione per incorporazione in una società italiana - Applicabilità dell'art. 166-bis del TUIR - Agenzia delle Entrate - Risoluzione n. 69 del 5 agosto 2016

L'art. 166-bis del TUIR, che si riferisce ai soggetti che 'trasferendosi nel territorio dello Stato acquisiscono la residenza ai fini delle imposte sui redditi', non prevede specifiche modalità con cui il soggetto si trasferisce nel nostro Paese. Pertanto si applica anche quando la perdita della residenza fiscale all'estero (nel caso specifico in Lussemburgo) e il contestuale trasferimento nel territorio dello Stato è determinata dalla fusione per incorporazione della società estera nella società italiana.

11

Imposte sui redditi

Trasferimento nel territorio dello Stato della residenza di una holding di partecipazioni estera - Determinazione delle valore di iscrizione dei beni ex art. 166-bis del TUIR: Criteri - Agenzia delle Entrate - Risoluzione n. 69 del 5 agosto 2016

In ipotesi di trasferimento nel territorio dello Stato della residenza di una *holding* di partecipazioni estera il valore di iscrizione sulla base del valore normale, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, può essere riconosciuto anche per i beni che non sono più presenti in bilancio in quanto completamente ammortizzati o il cui valore contabile sia inferiore al *fair value*. Il conseguente riconoscimento di una maggiore quota di ammortamento fiscale, rispetto a quella risultante in contabilità, sarà possibile ai sensi dell'art. 109, comma 4, lettera b) del TUIR che prevede la deduzione dei componenti negativi che 'pur non essendo imputati al conto economico, sono deducibili per disposizioni di legge'.

12

IVA

Navette d'albergo adibite al trasporto dei clienti - Detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto e sulle spese d'impiego - Condizioni - Risposta a Interrogazione parlamentare n. 5-09338 del 3 agosto 2016

Per quanto concerne le navette d'albergo adibite al trasporto dei clienti, come chiarito con la Risoluzione n. 6 del 20 febbraio 2008, l'imposta afferente l'acquisto degli autoveicoli in parola è integralmente detraibile (sempreché non sussistano limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione derivanti dall'effettuazione di operazioni esenti da IVA o non soggette all'imposta), qualora i detti veicoli siano utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, mentre non rileva a tal fine il fatto che i veicoli acquistati formano o meno oggetto dell'attività propria dell'impresa. È opportuno tuttavia, specificare che è onere del soggetto passivo dare prova dell'utilizzo esclusivo del veicolo nell'esercizio della propria attività.



Parte terza

Giurisprudenza

1

Accertamento

Abuso del diritto - Nozione - Valenza retroattiva - Cassazione, Sentenza n. 16675 del 9 agosto 2016

Il comportamento abusivo è costituito da quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta (Cass. n. 25972 del 2014, p. 9.1).

La prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato (Cass. n. 1465 del 2009) e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate.

Inoltre non è configurabile l'abuso del diritto se non sia stato provato dall'ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici (Cass. n. 20029 del 2010).

Il carattere abusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass. SS.UU., n. 30055 del 2008 e n. 30057 del 2008; Corte di Giustizia nei casi 3M Italia, Halifax, Part Service), presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (Cass. n. 21390 del 2012, p. 3.2) e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco (Cass. n. 4604 del 2014).

In linea con questa impostazione risultano tanto la Raccomandazione 2012/772/UE (specie con riguardo alla necessità di una 'sostanza economica'), quanto il più recente legislatore nazionale il quale, con la L. n. 23 dell'11 marzo 2014, art. 5 e il successivo D.Lgs. n. 128 del 2015, ha introdotto il nuovo art. 10-*bis* della L. n. 212 del 2000 - che pur non essendo applicabile *ratione temporis* rappresenta indubbiamente un termine interpretativo di riferimento, sia pure in chiave evolutiva.

2

Imposte sui redditi

Acquisto a tempo determinato dei diritti di utilizzazione economica di programmi software - Criterio d'ammortamento in ragione della durata del diritto - Cassazione, Sentenza n. 16673 del 9 agosto 2016

Il comma 1 dell'art. 68 (attualmente art. 103) del TUIR disciplina l'ammortamento dei costi dei diritti di utilizzazione in assenza di limitazioni all'esercizio del diritto e cioè in tutte quelle situazioni in cui il contribuente sia nella sostanza il proprietario di tali diritti; il secondo comma disciplina, invece, tutte le fattispecie residuali sulla scorta di un unico elemento caratterizzante, costituito dalla durata limitata nel tempo dei diritti esercitabili sul bene immateriale attribuito, tanto che vi ricomprende anche le concessioni. Conseguentemente, il costo per l'acquisto in licenza d'uso a tempo determinato di programmi software integranti è ammortizzabile sulla base della durata del diritto attribuito in sede contrattuale.



3

Imposte sui redditi

Riaddebiti per costi sostenuti nell'interesse di una consociata estera - Prova documentale: è necessaria - Cassazione, Sentenza n. 16955 del 11 agosto 2016

Nell'ambito di un gruppo societario, la deduzione, da parte di una società, di costi relativi a prestazioni rese da una consociata estera (per oneri relativi a servizi di natura promozionale di un marchio) e da questa riaddebitati è subordinata all'esibizione di idonea documentazione. Ai fini della deducibilità, infatti, non è sufficiente sostenere che il costo della prestazione debba essere valutato nel tempo in cui è stata resa e che non possa esserci correlazione tra costi e risultati ottenuti, in quanto tali considerazioni attengono al profilo dell'anti-economicità dell'operazione e non all'effettività e inerenza della stessa.

4

IVA

Liquidazione IVA di gruppo - Compensazione di IVA a credito con Iva a debito - Prestazione di garanzia da parte di società a credito: sussiste - Commissione Tributaria Regionale di Venezia, Sentenza n. 365 del 14 marzo 2016

La compensazione delle eccedenze di credito con i saldi a debito nella liquidazione IVA di gruppo configura una forma di rimborso accelerato dei crediti d'imposta. Conseguentemente sussiste l'obbligo di prestare la garanzia da parte delle società il cui credito viene estinto in compensazione con il debito di altre società del gruppo, come previsto dall'art. 6 del D.M. del 13 dicembre 1979.

5

IVA

Diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti - Inerenza dell'acquisto: nozione - Cassazione, Sentenza n. 16684 del 9 agosto 2016

Per gli acquisti di beni, in conformità dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, non è sufficiente, ai fini della detraibilità dell'imposta, la qualità d'imprenditore societario, dovendosi altresì verificare in concreto l'inerenza, cioè la stretta connessione con le finalità imprenditoriali.

La compatibilità con l'oggetto sociale costituisce mero indizio della inerenza all'effettivo esercizio dell'impresa, della cui dimostrazione è onerato il contribuente (Cass. n. 11425 del 2015).

6

IVA

Diritto alla detrazione dell'IVA sull'acquisto di immobili di categoria B/5 e D/2 - Prova della strumentalità: compete all'acquirente - Cassazione, Sentenza n. 16684 del 9 agosto 2016

Il fatto che il complesso immobiliare sul cui costo è stata assolta l'IVA sia costituito da due fabbricati catastali rispettivamente nelle categorie B/5 e D/2, qualificabili come strumentali per natura, e perciò ammortizzabili non implica il riconoscimento della strumentalità dei beni suddetti a prescindere dalle caratteristiche del medesimo in rapporto all'attività dell'azienda, occorrendo comunque la prova della funzione strumentale del bene in relazione all'attività dell'azienda (conformi: Cass. n. 4306 del 2015; n. 12999 del 2007).



7

Processo tributario*Notifica a mezzo PEC - Inammissibilità - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 1711 del 24 marzo 2016*

E' inammissibile l'appello notificato a mezzo di Posta Elettronica Certificata e cioè in modo difforme da quanto stabilito dal combinato disposto degli artt. 53, comma 2 e 20, commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in quanto la notifica a mezzo PEC, allo stato non è ancora operativa.

8

Processo tributario*Sospensione sino alla conclusione del processo penale - Illegittimità - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 4879 del 6 giugno 2016*

Il giudizio tributario non può essere sospeso in attesa della conclusione del processo penale riguardante la medesima vicenda. Infatti, nel giudizio tributario non può trovare applicazione l'art. 295 c.p.c. che prevede la sospensione necessaria del giudizio qualora sia pendente un procedimento penale avente carattere pregiudiziale rispetto all'oggetto del giudizio tributario poiché i due processi sono strutturati su un sistema probatorio sostanzialmente diverso.

9

Processo tributario*Credito d'imposta non indicato in dichiarazione - Emendabilità: è possibile - Cassazione, Sentenza n. 16185 del 3 agosto 2016*

In sede contenziosa (per ricorso contro il ruolo) è possibile emendare la dichiarazione dei redditi originaria facendo risultare la spettanza del credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo di cui è prevista l'indicazione in dichiarazione a pena di decadenza a norma dell'art. 6 del D.M. n. 275 del 22 luglio 1998 (conformi: Cass. n. 21740 del 2015; n. 3754 del 2014; n. 226 del 2011).

10

Sanzioni penali*Omesso versamento dell'IVA di poco superiore alla soglia di punibilità - Causa di non punibilità per particolare dell'unità del fatto: non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 30397 del 18 luglio 2016*

In relazione all'omesso versamento IVA per un importo di poco superiore alla soglia di punibilità (fissata a 250.000,00€ dall'art. 8 del D.Lgs. n. 158 del 2015), non è applicabile la causa di non punibilità della 'particolare tenuità del fatto' ex art. 131-bis c.p., atteso che l'eventuale particolare tenuità dell'offesa non deve essere valutata con riferimento alla sola eccedenza rispetto alla soglia di punibilità prevista dal legislatore, bensì in rapporto alla condotta nella sua interezza, avendo, dunque, riguardo all'ammontare complessivo dell'imposta non versata (nel caso in esame l'eccedenza è di 33.149,00€), ma anche e, soprattutto, considerando che la condotta non appare isolata, ma costituisce la reiterazione di analogo comportamento serbato in relazione al precedente periodo di imposta, ciò che esclude la sussistenza delle condizioni di applicabilità della nuova causa di non punibilità (conforme: Cass. n. 51020 del 2015).





Studio Associato
Consulenza legale e tributaria

Contatti

IT-FM-TPP@kpmg.it

Sedi

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124
Tel. 02 676441 - Fax 02 67644758

Ancona

Via 1° Maggio 150/A, 60131
Tel. 071 2916378 - Fax 071 2916221

Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131
Tel. 051 4392711 - Fax 051 4392799

Firenze

Viale Machiavelli 29, 50125
Tel. 055 261961 - Fax 055 2619666

Genova

Piazza della Vittoria 15/12, 16121
Tel. 010 5702225 - Fax 010 584670

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
Tel. 081 662617 - Fax 081 2488373

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
Tel. 049 8239611 - Fax 049 8239666

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
Tel. 075 5734518 - Fax 075 5723783

Pescara

Piazza Duca D'Aosta 31, 65121
Tel. 085 4210479 - Fax 085 4429900

Roma

Piazza delle Muse 8, 00197
Tel. 06 809631 - Fax 06 8077459

Torino

Corso Vittorio Emanuele II 48, 10123
Tel. 011 883166 - Fax 011 8395865

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
Tel. 045 8114111 - Fax 045 8114390



kpmg.com/socialmedia



kpmg.com/app

© 2016 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ('KPMG International'), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.