



*cutting through complexity*

TAX & LEGAL

# Tax Newsletter

**Sintesi delle novità legislative e delle interpretazioni di prassi ministeriale e di giurisprudenza tributaria più significative del mese di settembre 2015**

Numero 9/2015



## Indice

### PARTE PRIMA

#### Legislazione

- 1 [ACCERTAMENTO](#) - Imposte Sui Redditi - IRAP - Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese ('Decreto Internazionalizzazione') - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015 (pag.5)
- 2 [ACCERTAMENTO](#) - Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale - Estensione dell'ambito applicativo e chiarimenti - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 1 (pag.5)
- 3 [ACCERTAMENTO](#) - Prezzo-valore ai fini dell'imposta di registro - Inapplicabilità automatica agli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 5 (pag.6)
- 4 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - IRAP - Interpello sui nuovi investimenti- D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 2 (pag.7)
- 5 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (c.d. 'dividendi da *black list*') - Modifiche - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 3 (pag.8)
- 6 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Deducibilità degli interessi passivi- Modifiche - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 4 (pag.9)
- 7 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Deducibilità dei costi *black list* - Ammissibilità fino a concorrenza del valore normale - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 5 (pag.10)
- 8 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - IRAP - *Transfer pricing* domestico - Inapplicabilità - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 5 (pag.11)
- 9 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Consolidato nazionale - Estensione dell'ambito di applicazione - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 6 (pag.11)
- 10 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - IRAP - Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti- Criteri di determinazione del reddito e del fondo di dotazione - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 7 (pag.12)
- 11 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Disciplina delle controllate e delle collegate estere (c.d. 'regime CFC') - Semplificazioni- D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 8 (pag.13)
- 12 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Spese di rappresentanza- Estensione della deducibilità- D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 9 (pag.14)
- 13 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - IRAP - Nuova lista dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni (c.d. '*white list*') - Norme di coordinamento della c.d. '*Black list*' - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 10 (pag.15)
- 14 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero (c.d. 'regime di *tax deferral*')- Estensione dell'ambito di applicazione - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 11 (pag.16)
- 15 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato - Valori di ingresso delle poste attive e passive: criteri di determinazione - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 12 (pag.16)

- 16 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Sopravvenienze attive- Modifiche - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 13 (pag.17)
- 17 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Perdite su crediti - Modifiche - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 13 (pag.18)
- 18 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti (c.d. 'regime di *branch exemption*') - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 14 (pag.20)
- 19 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Estensione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 15 (pag.22)
- 20 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - IRAP - Entrata in vigore dell'Accordo tra la Repubblica italiana e le Isole Cayman sullo scambio di informazioni in materia fiscale - Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione Internazionale, Comunicato stampa del 25 settembre 2015 (pag.22)

## PARTE SECONDA

### *Prassi*

- 1 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - SIIQ - Modifiche al regime speciale previsto dall'art. 1, commi da 119 a 141-*bis* L. n. 296 del 2006, recate dal D.L. n. 133 del 2014, conv. con modificazioni dalla L. n. 164 del 2014 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 32 del 17 settembre 2015 (pag.24)
- 2 [IVA](#) - Imposte sui redditi - Conservazione in modalità elettronica dei documenti rilevanti ai fini fiscali - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 81 del 25 settembre 2015 (pag.25)

## PARTE TERZA

### *Giurisprudenza*

- 1 [ACCERTAMENTO](#) - Elusione - Diritto del contribuente al contraddittorio prima dell'avviso di accertamento: sussiste - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 2016/30/15 del 13 maggio 2015 (pag.27)
- 2 [AGEVOLAZIONI](#) - Detrazione per spese di riqualificazione energetica degli edifici - Spetta anche per gli immobili non strumentali - Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez. di Brescia, Sentenza n. 2692/66/15 del 16 giugno 2015 (pag.27)
- 3 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Art. 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997 - Violazione della competenza fiscale in presenza di corretta impostazione contabile - Inapplicabilità delle sanzioni - Commissione Tributaria Regionale di Torino, Sentenza n. 913/22/14 del 10 luglio 2014 (pag.27)
- 4 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Costi di manutenzione straordinaria sostenuti dal conduttore - Indeducibilità per mancanza di inerenza - Cassazione, Sentenza n. 13494 dell'1 luglio 2015 (pag.28)
- 5 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Dividendi erogati da società tedesca a società italiana - Convenzione Italia-Germania: prevale sulla norma domestica - Esenzione al 100 per cento: si applica - Commissione Tributaria II grado di Trento, Sentenza n. 63/1/15 del 24 luglio 2015 (pag.28)
- 6 [IMPOSTE SUI REDDITI](#) - Dividendi distribuiti a soggetti residenti in un diverso Stato membro - Compatibilità con la libera circolazione dei capitali: condizioni - Corte di Giustizia CE, Sentenze C-10/14, C-14/14 e C-17/14 del 17 settembre 2015 (pag.28)

- 7 **IMPOSTE SUI REDDITI** - Compensi da lavoro dipendente percepiti dall'amministratore delegato - Deducibilità: sussiste qualora inerenti - Cassazione, Sentenza n. 19050 del 25 settembre 2015 (pag.29)
- 8 **IMPOSTE SUI REDDITI** - Gestione antieconomica - Valutazione della singola operazione: va effettuata nel contesto complessivo - Cassazione, Sentenza n. 19408 del 30 settembre 2015 (pag.29)
- 9 **IMPOSTA DI REGISTRO** - Cessione di azienda - Determinazione del valore di avviamento - Utilizzo di criteri aritmetici: non è sufficiente - Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez. di Brescia, Sentenza n. 3716/64/15 dell'1 settembre 2015 (pag.29)
- 10 **IVA** - Acconti su merce di cui non è provata la destinazione all'esportazione - Imponibilità - Cassazione, Sentenza n. 10606 del 22 maggio 2015 (pag.30)
- 11 **IVA** - Servizi di consulenza - Contratti di abbonamento - Imponibilità ai fini IVA - Corte di Giustizia CE, Sentenza C-463/14 del 3 settembre 2015 (pag.30)
- 12 **IVA** - Procedimento penale per frode - Termine di prescrizione - Incompatibilità con normativa UE - Disapplicazione - Corte di Giustizia CE, Sentenza C-105/14 dell'8 settembre 2015 (pag.30)
- 13 **IVA** - Importazione di beni - Utilizzo virtuale di deposito IVA - Sanzioni applicabili - Cassazione, Sentenza 17814 dell'8 settembre 2015 (pag.31)
- 14 **IVA** - Ritardata od omessa registrazione delle fatture di acquisto - Diritto alla detrazione: sussiste in presenza dei requisiti sostanziali ai fini della detrazione - Cassazione, Sentenza n. 18924 del 24 settembre 2015 (pag.31)
- 15 **IVA** - Premi di fine anno: distinzione dagli sconti e abbuoni e regime IVA- Cassazione, Sentenza 19412 del 30 settembre 2015 (pag.32)
- 16 **PROCESSO TRIBUTARIO** - Società non operative - Omessa presentazione dell'interpello disapplicativo - Dimostrazione in sede contenziosa dei presupposti disapplicativi: è possibile - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 2016/30/15 del 13 maggio 2015 (pag.32)
- 17 **PROCESSO TRIBUTARIO** - Avviso di accertamento - Nullità: deve essere eccepita nel giudizio di primo grado - Cassazione, Sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015 (pag.32)
- 18 **REATI TRIBUTARI** - Reati di dichiarazione fraudolenta - Presupposti - Momento di consumazione: è quello di presentazione della dichiarazione - Cassazione, Sentenza n. 38382 del 22 settembre 2015 (pag.33)
- 19 **SANZIONI PENALI** - Omessa dichiarazione ante 17.9.2011 - Rilevanza della soglia di 103.291,38 euro: esclusione - Cassazione, Sentenza n. 35773 del 28 agosto 2015 (pag.33)
- 20 **SANZIONI PENALI** - Art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74 del 2000 - Credito non spettante: nozione - Cassazione, Sentenza n. 36393 del 9 settembre 2015 (pag.34)
- 21 **SANZIONI PENALI** - Superamento della soglia di 50.000 euro - Quantificazione dei costi: rilevano anche in presenza di un ragionevole dubbio della loro esistenza - Cassazione, Sentenza n. 37094 del 15 settembre 2015 (pag.34)

A hand holding a smartphone with a blurred background and a diagonal white overlay. The phone screen shows various app icons. The text 'Parte prima' and 'Legislazione' is overlaid on the white area.

**Parte prima**  
*Legislazione*



**ACCERTAMENTO - Imposte Sui Redditi - IRAP - Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese ('Decreto Internazionalizzazione') - Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015**

Il decreto legislativo delegato n. 147 (di seguito 'decreto'), recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese operanti in Italia, emanato in attuazione dell'articolo 12 della Legge Delega n. 23 del 2011, è stato approvato in data 14 settembre 2015, e pubblicato sulla G.U. n. 220 del 22 settembre 2015. Entra in vigore il 15° giorno successivo alla pubblicazione, ossia il 7 ottobre 2015.



**ACCERTAMENTO - Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale - Estensione dell'ambito applicativo e chiarimenti - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 1**

- L'articolo 8 del D.L. n. 269 del 2003, che attualmente reca la disciplina del c.d. *ruling* di *standard* internazionale, è abrogato. La relativa disciplina è inserita nel neo-introdotta art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973. Tale norma conferma quanto già previsto dall'art. 8 del D.L. n. 269, ossia che le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi con l'Agenzia delle Entrate, con principale riferimento ai seguenti ambiti:

- preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7 dell'articolo 110 del TUIR (c.d. '*transfer pricing rule*');
- applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
- valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia;
- applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e *royalties* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

- L'ambito del *ruling* viene inoltre esteso:

- alla determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza (ai sensi degli articoli 166 e 166-*bis* del TUIR);

- alla preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 10 dell'articolo 110 del TUIR (disciplina dei c.d. costi *black list*) (v. *infra*).

- La nuova norma conferma inoltre che gli accordi in questione vincolano le parti per cinque periodi di imposta, ossia quello di stipula ed i quattro successivi, salvo rilevanti mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto. Tuttavia, qualora tali accordi siano stati preceduti da altri accordi conclusi in periodi precedenti con le autorità di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali, saranno vincolanti a decorrere da tali periodi precedenti, purchè non anteriori a quello in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente. Il collocamento della disciplina dei nuovi accordi nell'ambito del D.P.R. n. 600 del 1973 (decreto sull'accertamento) oltre a rispondere ad una migliore coerenza sistematica, conferma la sua valenza anche ai fini dell'IRAP. Un apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (ossia entro il 5 gennaio 2016), definirà gli aspetti operativi e la data di entrata in vigore della nuova disciplina.

### 3

#### **ACCERTAMENTO - Prezzo-valore ai fini dell'imposta di registro - Inapplicabilità automatica agli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 5**

- La norma prevede che, per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, gli artt. 58, 68, 85 e 86 del TUIR e gli articoli 5, 5-*bis*, 6 e 7 del D.Lgs. n. 446 del 1997 si interpretano nel senso che, per le cessioni di immobili e di aziende, nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale. Pertanto, ai fini dell'accertamento dell'imponibile IRES e IRAP, il valore dichiarato, accertato ovvero definito ai fini dell'imposta di registro (o ipocatastali) dovrà essere considerato un elemento da solo non più sufficiente (a differenza di quanto talora sostenuto da parte della amministrazione finanziaria e della giurisprudenza) a giustificare la rettifica della plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile o di un'azienda.

- La norma (entrata in vigore il 7 ottobre 2015), rivestendo natura interpretativa, dovrebbe avere efficacia retroattiva anche sui rapporti d'imposta non ancora definiti.



## **IMPOSTE SUI REDDITI - IRAP - Interpello sui nuovi investimenti- D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 2**

- Le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato:

- di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro e
- che abbiano ricadute occupazionali durature e significative in relazione all'attività in cui avviene l'investimento

- possono presentare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di interpello in merito:

- al trattamento fiscale del piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione;
- alla valutazione, ove necessaria, circa l'esistenza o meno di un'azienda;
- alla valutazione preventiva circa l'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione;
- alla sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e
- all'accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario.

- La risposta, scritta e motivata, dell'Agenzia delle Entrate, è resa entro centoventi giorni, prorogabili, nel caso sia necessario acquisire ulteriori informazioni, di ulteriori novanta giorni decorrenti dalla data di acquisizione di dette informazioni. Qualora la risposta non pervenga al contribuente entro i predetti termini, si intende che l'Amministrazione Finanziaria concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

- Il contenuto della risposta vincola l'Amministrazione Finanziaria e resta valido finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali è stata resa la risposta, con conseguente nullità di ogni atto emanato in difformità a detto contenuto. Il contribuente che dà esecuzione alla risposta, a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può inoltre accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti. L'Agenzia delle Entrate pubblica annualmente la sintesi delle posizioni interpretative rese che possano avere generale interesse.

- Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (ossia entro il 6 dicembre 2015), sono individuate le modalità applicative del nuovo interpello. Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle



Entrate, da emanarsi entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, è individuato l'ufficio competente al rilascio della risposta ed alla verifica della corretta applicazione della stessa. A decorrere dalla data di emanazione di tale provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate entrerà in vigore anche il nuovo interpello.



### **IMPOSTE SUI REDDITI - Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (c.d. 'dividendi da *black list*') - Modifiche - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 3**

- Ai fini dell'IRES, in base alla legislazione fiscale vigente prima delle modifiche qui all'esame (art. 89, comma 3, del TUIR), i dividendi 'provenienti' da uno Stato *black list* erano soggetti a imposizione sui redditi in capo al socio residente in Italia sul 100 per cento dell'ammontare, anziché beneficiare della ordinaria esenzione sul 95 per cento (per i soci soggetti a IRES). In mancanza di una definizione legislativa del concetto di 'provenienza', la prassi amministrativa aveva ritenuto che tale regime dovesse essere applicato ai dividendi da partecipazioni in società *black list* detenute dal socio residente in Italia direttamente o indirettamente, e cioè per il tramite di società intermedie, residenti in Italia o all'estero in Stati non-*black list*, da esso partecipate anche se non controllate (cfr. C.M. n. 51/E del 2010, par. 8). Analogo regime (imponibilità al 100 per cento anziché esenzione al 95 per cento) era previsto anche per l'imposizione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni in società *black list*. Tale integrale imposizione non operava in due casi: (i) imputazione degli utili al socio in applicazione della normativa CFC di cui all'art. 167 TUIR; oppure (ii) disapplicazione della norma mediante la dimostrazione, anche tramite istanza di interpello, che fin dall'inizio del periodo di possesso dalla partecipazione non è conseguito l'effetto di localizzare il reddito in uno Stato *black list* (*i.e.* almeno 75 per cento del reddito è prodotto in uno Stato a regime fiscale ordinario). Nel caso (i), in sede di distribuzione da parte della controllata *black list* degli utili imputati per trasparenza, i dividendi erano esclusi da imposizione per il 100 per cento dell'ammontare e al socio residente veniva riconosciuto un credito per le imposte assolute dal soggetto partecipato all'estero. Nel caso (ii), i dividendi tornavano ad essere esclusi per il 95 per cento. Inoltre, nel caso di disapplicazione della normativa CFC sulla base della c.d. prima esimente (esercizio di attività commerciale effettiva nello Stato di insediamento), i dividendi concorrevano a formare il reddito del socio residente per il 100 per cento dell'ammontare e non veniva riconosciuto alcun credito di imposta.

- Ciò premesso, l'articolo 3 del D.Lgs. n. 147 del 2015 modifica la disciplina prima sintetizzata:

- prevedendo che si considerano 'provenienti indirettamente', e sono quindi soggetti al regime di tassazione integrale, solo gli utili relativi a partecipazioni di controllo, diretto o indiretto, anche di fatto, in società intermedie. Soltanto in questa ipotesi, infatti, il socio italiano è in grado di conoscere la provenienza degli utili e di agire come dominus dell'investimento partecipativo nella società *black list*;
- riconoscendo un credito ex art. 165 TUIR anche in caso di disapplicazione della normativa CFC per effetto della c.d. prima esimente (effettivo svolgimento di attività industriale o commerciale da parte della partecipata nel mercato dello Stato o territorio *black list*). Analogo credito spetta anche in caso di realizzo di plusvalenze dalla cessione di partecipazioni in società *black list*;
- prevedendo che, qualora il socio residente non abbia presentato istanza di interpello o, pur avendola presentata, abbia ottenuto risposta negativa, al fine di far valere la circostanza esimente di cui (ii) sopra ed ottenere la disapplicazione della tassazione integrale, deve segnalare la percezione di utili provenienti da Stati *black list* (o il realizzo di plusvalenze derivanti da partecipazioni in Stati *black list*, al fine di beneficiare della *participation exemption*) in dichiarazione dei redditi, pena la applicazione di una sanzione in base al nuovo art. 8, comma 3-ter, D.Lgs. n. 471 del 1997 (10 per cento dei dividendi e plusvalenze conseguiti e non indicati con un minimo di 1.000 e un massimo di 50.000 euro).

- Le nuove disposizioni si applicano agli utili distribuiti ed alle plusvalenze realizzate a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015). Per tali utili e plusvalenze il credito d'imposta è riconosciuto per le imposte pagate dalla società controllata a partire dal quinto periodo d'imposta precedente il 2015.

## 6

### **IMPOSTE SUI REDDITI - Deducibilità degli interessi passivi- Modifiche - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 4**

- L'art. 4 del decreto modifica la disciplina fiscale degli interessi passivi contenuta nell'art. 96 del TUIR come segue. Ai fini del calcolo del risultato operativo lordo si tiene altresì conto, in ogni caso, dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1 del codice civile. Corrispondentemente, viene abrogato il comma 8 dell'articolo 96 del TUIR, sicché le società aderenti al regime di consolidato fiscale domestico non potranno compensare i propri interessi passivi con il ROL delle controllate estere (c.d. consolidamento virtuale).

- Inoltre, per quanto riguarda la deducibilità degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione contratti dalle società immobiliari, che, ai sensi dell'art. 1, comma 36 della Finanziaria 2008 (L. n. 244 del 2007), non sono soggetti ai limiti di deducibilità di cui all'art. 96 del TUIR, viene limitato l'ambito di tale norma alle sole società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare, ossia quelle 'il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati'.

- Viene abrogato l'art. 3 co. 115 della L. n. 549 del 1995 e l'eliminazione del corrispondente richiamo nell'ambito dell'art. 96 co. 6 del TUIR. In tal modo il decreto internazionalizzazione elimina le soglie, in termini di tasso, alla deducibilità, in capo all'emittente, degli interessi passivi relativi ai titoli obbligazionari.

- Le riferite modifiche si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015).



## **IMPOSTE SUI REDDITI - Deducibilità dei costi *black list* - Ammissibilità fino a concorrenza del valore normale - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 5**

- Sulla base della nuova formulazione del comma 10 dell'art. 110 del TUIR, le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati (c.d. 'costi *black list*') sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, come determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR. Pertanto, la deducibilità di tali spese non è più subordinata alla dimostrazione, da fornire anche mediante istanza di interpello preventiva, della sussistenza di una delle circostanze esimenti di cui al comma 11 dello stesso art. 110 [(i) svolgimento di attività commerciale effettiva oppure (ii) effettivo interesse economico e concreta esecuzione]. Per poter dedurre l'eccedenza rispetto al valore normale il contribuente deve essere in grado di dimostrare, anche mediante istanza di interpello preventiva, il ricorrere della esimente di cui (ii) (e cioè l'effettivo interesse economico, essendo stata abrogata l'altra esimente). In ogni caso resta ferma l'indicazione separata dei costi nella dichiarazione dei redditi.

- Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori che saranno individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni (in attesa dell'emanazione di tale provvedimento, si fa ora riferimento alla *black list* di cui al D.M. del 23 gennaio 2002).

- La nuova disciplina si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015).

## 8

### **IMPOSTE SUI REDDITI - IRAP - *Transfer pricing* domestico - Inapplicabilità - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 5**

Il comma 2 dell'articolo 5 dispone che il comma 7 dell'articolo 110 del TUIR si interpreta nel senso che la disciplina del c.d. '*transfer pricing*' ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato. La disposizione (entrata in vigore il 7 ottobre 2015) avendo carattere interpretativo, dovrebbe avere efficacia retroattiva anche sui rapporti d'imposta non ancora definiti.

## 9

### **IMPOSTE SUI REDDITI - Consolidato nazionale - Estensione dell'ambito di applicazione - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 6**

- In base alla legislazione fiscale vigente prima delle modifiche qui all'esame la disciplina del consolidato fiscale (contenuta nell'art. 117 del TUIR) permetteva a un soggetto IRES non residente di esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo soltanto (i) qualora residente in uno Stato con il quale è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione con l'Italia; (ii) in qualità di controllante e (iii) solo se in possesso di una stabile organizzazione in Italia nel cui patrimonio fosse compresa la partecipazione in ciascuna società controllata.

- Con le modifiche apportate dall'articolo 6 del decreto, le condizioni (ii) e (iii) vengono rimosse. Infatti, in aderenza ai principi espressi dalla Corte di Giustizia CE (nella causa C-40/13 del 12 giugno 2014), la possibilità di consolidare le proprie basi imponibili è estesa anche alle società cosiddette 'sorelle', che siano: a) società residenti in Italia o b) stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società residenti in Stati della UE ovvero aderenti all'Accordo SEE che garantiscano un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, a condizione che il controllante non residente (e parimenti residente in uno Stato UE o SEE che garantisca un effettivo scambio di informazioni con l'Italia) designi una controllata residente, che assuma la qualifica di consolidante, ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo. La controllata designata non può esercitare l'opzione con le società da cui è partecipata.

- A seguito dell'esercizio dell'opzione:

- la controllata designata, in qualità di consolidante, acquisisce tutti i diritti, obblighi ed oneri previsti dalle norme sul consolidato per le società o enti controllanti;
- i requisiti del controllo devono essere verificati in capo al soggetto controllante non residente.

- l'efficacia dell'opzione è subordinata alla condizione che il soggetto controllante non residente designi la controllata residente assumendo, in via sussidiaria, le responsabilità previste dalla legge (in particolare, dall'art. 127 del TUIR) per le società o enti controllanti;
  - nell'ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio o di mancato rinnovo dell'opzione, le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di cui all'articolo 122 sono attribuite esclusivamente alle controllate che le hanno prodotte, al netto di quelle utilizzate, e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati;
  - inoltre, se il requisito del controllo nei confronti della controllata designata cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio, il soggetto controllante non residente può designare, tra le controllate appartenenti al medesimo consolidato, un'altra controllata residente avente le medesime caratteristiche senza che si interrompa la tassazione di gruppo.
- Un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 30 giorni (ossia entro il 6 novembre) definirà gli aspetti operativi della nuova previsione (quale, ad esempio, la modalità di designazione della controllata-consolidante).
- La nuova disciplina si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015).

## 10

### **IMPOSTE SUI REDDITI - IRAP - Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti- Criteri di determinazione del reddito e del fondo di dotazione - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 7**

- Il cosiddetto principio 'di attrazione' della stabile organizzazione, attualmente contenuto negli artt. 151 e 152 del TUIR, viene eliminato. Tale principio, in virtù del quale si considerano prodotti, e quindi soggetti a imposizione in Italia, taluni redditi prodotti da non residenti aventi una stabile organizzazione in Italia, anche se non attribuibili a tale stabile organizzazione, risulta in contrasto con gli orientamenti Ocse ed è generalmente superato dalle disposizioni delle Convenzioni contro la doppia imposizione (art. 7 delle Convenzioni conformi al Modello Ocse).
- La nuova norma precisa poi che il reddito della stabile organizzazione è determinato in base agli utili e alle perdite ad essa riferibili, e secondo le disposizioni della Sezione I, del Capo II, del Titolo II, sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime

caratteristiche. Ai fini della determinazione del reddito (e del valore della produzione ai fini IRAP) ad essa riferibile, la stabile organizzazione si considera entità separata e indipendente dal soggetto non residente cui fa capo, svolgente le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati.

- Viene inoltre disposto che il fondo di dotazione è determinato in conformità ai criteri definiti in sede OCSE, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati. Uno o più appositi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate definiranno i metodi di calcolo di detto fondo.

- Viene infine confermato che i componenti di reddito che derivano da transazioni tra la stabile organizzazione e la casa madre sono determinati ai sensi dell'articolo 110, comma 7 (c.d. '*transfer pricing rule*').

- Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto.



### **IMPOSTE SUI REDDITI - Disciplina delle controllate e delle collegate estere (c.d. 'regime CFC') - Semplificazioni- D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 8**

Alla disciplina del regime delle *controlled foreign companies* (o 'CFC'), contenuta negli artt. 167 e 168 del TUIR, sono introdotte, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015), le seguenti principali modifiche:

- previsione della facoltatività dell'interpello preventivo, che non è quindi più obbligatorio ai fini della disapplicazione del regime CFC;
- introduzione di uno speciale *iter* accertativo (l'amministrazione notifica al socio residente un apposito avviso; al contribuente viene data possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove per la disapplicazione; ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento);
- introduzione dell'obbligo di segnalare in dichiarazione dei redditi la detenzione di partecipazioni in controllate estere (sia *black* che non *black list*), salvi i casi in cui il regime CFC sia applicato o disapplicato per effetto di una risposta positiva all'interpello.

- introduzione di una specifica sanzione amministrativa per la omessa segnalazione in dichiarazione (nuovo comma 3-*quater* dell'art. 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997), pari al 10 per cento del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato e imputabile nel periodo di imposta, anche solo teoricamente, al socio residente in proporzione della partecipazione detenuta (con un minimo di 1.000 euro e un massimo di 50.000 euro).
- precisazione per cui, ai fini della determinazione redditi imputati per trasparenza in capo al socio residente, si applicano tutte le disposizioni (tranne l'articolo 86, comma 4, del TUIR sulla rateizzazione delle plusvalenze) previste per i soggetti residenti titolari di reddito d'impresa, incluse quelle non comprese nel TUIR;
- abrogazione dell'art. 168 del TUIR, che estendeva il regime CFC anche alle società 'collegate' *black list*.
- abrogazione dell'art. 168-*bis* del TUIR e conseguente sostituzione del riferimento agli Stati o territori esclusi dalla *white list* di cui all'art. 168-*bis* (*white list* mai emanata) con il riferimento agli Stati ed ai territori a regime fiscale privilegiato in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti (c.d. *black list* di cui all'art. 167 comma 4 del TUIR, attualmente contenuta nel D.M. del 21 novembre 2001).
- per quanto riguarda le c.d. CFC non-*black list*, di cui al comma 8-*bis* dell'art. 167 del TUIR, previsione di un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia che individui i criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione sopportato dalle controllate estere, al fine di verificare se sussistono i presupposti per la applicazione del regime CFC (ossia se il livello di imposizione effettivo è inferiore di oltre il 50 per cento rispetto a quello che sarebbe stato applicabile ove la controllata fosse stata residente in Italia).



## **IMPOSTE SUI REDDITI - Spese di rappresentanza- Estensione della deducibilità- D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 9**

- A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015), sono introdotte alcune semplificazioni alla disciplina della deducibilità delle spese di rappresentanza, contenuta nell'art. 108, comma 2, del TUIR. Inoltre, è ampliata la soglia di deducibilità delle stesse. In breve, le spese di

rappresentanza continueranno ad essere deducibili nel periodo di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. La norma non fa invece più alcun riferimento all'attività internazionale dell'impresa e alla possibilità di diversificare i criteri di inerenza e congruità in base all'attività caratteristica dell'impresa. I limiti di deducibilità di tali spese, che ora sono definiti direttamente dalla norma (e non più dal decreto attuativo) risultano ampliati, come segue:

- 1,5 (e non più 1,3) per cento dei ricavi e altri proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi, fino a euro 10 milioni;
- 0,6 (e non più 0,5) per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- 0,4 (e non più 0,1) per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.



### **IMPOSTE SUI REDDITI - IRAP - Nuova lista dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni (c.d. 'white list') - Norme di coordinamento della c.d. 'Black list' - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 10**

- A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015), il riferimento, contenuto nell'articolo 6, comma 1, del D.Lgs. n. 239 del 1996 (norma che prevede una esenzione per i pagamenti di interessi sui titoli obbligazionari, a certe condizioni, a favore di determinati soggetti non residenti), alla lista di cui al 'decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis* del TUIR' (decreto mai emanato) è sostituito con il riferimento al decreto contenente gli Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni. Tali Stati saranno elencati da apposito decreto ministeriale, da aggiornare con cadenza semestrale (attualmente, in attesa di un provvedimento aggiornato, si fa riferimento agli Stati elencati nel D.M. del 4 settembre 1996 o c.d. 'white list'). Viene inoltre precisato che qualsiasi altro riferimento normativo o di prassi alla sopra menzionata lista, si intende riferito all'elenco che sarà contenuto in tale decreto ministeriale da emanarsi.

- Infine, qualsiasi riferimento agli Stati diversi da quelli di cui al 'decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis* del TUIR', deve ora intendersi riferito alla 'black list' di cui all'art. 167 comma 4 del TUIR (*black list CFC*, v. *supra*).



## 14

### **IMPOSTE SUI REDDITI - Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero (c.d. 'regime di *tax deferral*')- Estensione dell'ambito di applicazione - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 11**

- A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015), il regime di cui all'art. 166, comma 2-*quater* del TUIR (che prevede la sospensione della riscossione della c.d. '*exit tax*' sui plusvalori latenti fino al momento dell'effettivo realizzo), finora applicabile ai soli trasferimenti di sede verso altri Stati membri della Unione Europea o Stati Aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo inclusi nella '*white list*', è esteso anche ai trasferimenti di sede che conseguono ad operazioni straordinarie intracomunitarie, quali fusioni, scissioni, conferimenti, di cui agli artt. 178 e 179 del TUIR. Tali ultime operazioni, infatti, al pari del trasferimento della residenza, sono realizzative qualora gli elementi patrimoniali che per effetto dell'operazione sono acquisiti da società non residenti non confluiscono in una stabile organizzazione in Italia.

- Infine, viene chiarito che il 'regime di *tax deferral*' in questione è applicabile anche al trasferimento, da parte di un'impresa non residente, di una parte o della totalità degli attivi collegati ad una stabile organizzazione, aventi ad oggetto un'azienda o un ramo d'azienda, verso altro Stato UE o del SEE.

## 15

### **IMPOSTE SUI REDDITI - Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato - Valori di ingresso delle poste attive e passive: criteri di determinazione - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 12**

A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015), i soggetti non residenti esercenti imprese commerciali che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato devono adottare, quale valore fiscale di ingresso delle attività e delle passività:

- se provengono da Stati o territori inclusi nella '*white list*' (Stati che consentono adeguato scambio di informazioni), il valore normale, da determinarsi ai sensi dell'articolo 9 del TUIR, delle stesse attività e passività ovvero
- se provengono da Stati o territori non inclusi nella '*white list*', e hanno determinato il valore normale delle attività e passività in esito al nuovo accordo preventivo di cui all'articolo 31-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973, tale valore normale;
- se provengono da Stati o territori non inclusi nella '*white list*', ed in assenza di accordo, il minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore normale, per le attività, e il maggiore di tali valori, per le passività.

Un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate stabilirà le modalità di segnalazione dei valori delle attività e passività oggetto di trasferimento.

## 16

### **IMPOSTE SUI REDDITI - Sopravvenienze attive- Modifiche - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 13**

- Viene modificata, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015), la disciplina fiscale delle sopravvenienze attive realizzate per effetto della riduzione dei debiti dell'impresa mediante la sostituzione dell'articolo 88 co. 4 del TUIR con i nuovi commi 4, 4-*bis* e 4-*ter*. Le modifiche riguardano, da un lato, il regime fiscale per il debitore in caso di rinuncia al credito da parte del socio e, dall'altro, le sopravvenienze attive dipendenti dalla riduzione dei debiti per effetto delle procedure di concordato e degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

- Quanto al primo ambito, è stato previsto che la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva limitatamente alla parte che eccede il relativo valore fiscale. Affinché tale disposizione possa essere applicata dal debitore è disposto che il socio è tenuto a fornire alla partecipata una comunicazione, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio. In assenza di tale comunicazione, il medesimo valore è assunto pari a zero, sicché l'intero valore nominale del credito è soggetto a tassazione in capo al debitore.

- Per quanto riguarda invece le riduzioni dei debiti da concordato e da accordi di ristrutturazione, occorre premettere che la disposizione antecedente le modifiche considera del tutto irrilevanti ai fini del reddito imponibile le sopravvenienze attive derivanti dalla '... riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo'. Il decreto, invece, distingue tra procedure di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio e procedure di concordato di risanamento. Mentre per le prime viene confermata la totale irrilevanza fiscale della sopravvenienza attiva conseguente alla riduzione del debito, per le seconde (le procedure di concordato di risanamento) la sopravvenienza viene detassata nella medesima misura prevista per gli accordi di ristrutturazione dei debiti e per i piani attestati di risanamento di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

- Anche la misura della detassazione è stata modificata dal decreto: mentre prima delle modifiche l'irrilevanza della sopravvenienza attiva era circoscritta alla parte eccedente le perdite pregresse e di periodo di cui

all'articolo 84 del TUIR, nella attuale versione la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, incluse quelle trasferite al consolidato fiscale e non ancora utilizzate, senza considerare:

- il limite dell'ottanta per cento,
- gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96.

- Il decreto prevede poi che il regime impositivo delle riduzioni dei debiti derivanti da accordi di ristrutturazione, concordati e piani attestati di risanamento trova applicazione anche in caso di procedure estere equivalenti a tali istituti previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni.

- Il decreto stabilisce infine che la disciplina qui delineata si applica anche alle sopravvenienze attive dipendenti da accordi di ristrutturazione, concordati e piani attestati di risanamento da cui derivano atti di rinuncia dei soci ai crediti.

- Quanto alla decorrenza, la nuova disciplina trova applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2011).



### **IMPOSTE SUI REDDITI - Perdite su crediti - Modifiche - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 13**

- Le modifiche apportate dal decreto al regime fiscale delle perdite su crediti riguardano vari ambiti e precisamente:

- le rinunce a crediti da parte dei soci;
- l'ampliamento dell'ambito delle perdite su crediti derivanti da elementi certi e precisi;
- l'equiparazione delle procedure estere equivalenti;
- l'estensione del periodo di competenza fiscale.

*- Le rinunce a crediti da parte dei soci*

La modifica introdotta dal decreto è coerente con il mutato regime delle sopravvenienze attive del debitore (v. *supra*): infatti all'articolo 13 è previsto, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015), che la rinuncia al credito va portata ad incremento del costo della partecipazione nei limiti del valore fiscale del credito.

*- L'ampliamento dell'ambito delle perdite su crediti derivanti da elementi certi e precisi*

Prima delle modifiche, la disciplina in tema di perdite su crediti era in parte disallineata rispetto a quella delle sopravvenienze attive da esdebitamento. Infatti, all'esclusione (seppur parziale) dal reddito di impresa delle sopravvenienze attive conseguenti ai piani attestati di risanamento non corrispondeva l'automatica rilevanza fiscale delle perdite subite dal creditore. Il decreto pone fine a tale incongruenza, stabilendo, a decorrere dal periodo di imposta in corso di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015) la deducibilità *ex lege* anche delle perdite conseguenti ai suddetti piani di risanamento, a partire dalla data di iscrizione del piano nel Registro delle imprese.

*- L'equiparazione delle procedure estere equivalenti*

Prima delle novità previste dal decreto, il trattamento delle perdite su crediti verso debitori soggetti a procedure concorsuali estere non era espressamente disciplinato. A ciò provvede l'articolo 13 del decreto il quale, recependo l'orientamento già espresso dalla prassi amministrativa, stabilisce che le perdite suddette sono deducibili 'in ogni caso' se il debitore è assoggettato a procedure estere equivalenti a quelle interne, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni a partire dalla data di ammissione dell'impresa estera alla procedura. La decorrenza della modifica è stata disposta a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015).

*- L'estensione del periodo di competenza fiscale*

L'articolo 13 del decreto introduce nell'articolo 101 del TUIR il comma 5-bis, norma quest'ultima, finalizzata a rendere certa l'individuazione del periodo di competenza per la deducibilità delle perdite su crediti. L'intervento riguarda sia i crediti di modesta entità scaduti da più di 6 mesi (mini crediti), sia i crediti verso debitori assoggettati alle procedure concorsuali e agli istituti assimilati che consentono la deducibilità automatica della perdita. Per tali crediti il nuovo articolo 5-bis prevede, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore del decreto (5 ottobre 2015), che '... la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del comma 5, nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, ai sensi del predetto comma, sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

- La precisazione normativa è quanto mai opportuna poiché, per queste categorie di crediti, l'amministrazione finanziaria, pur avendo riconosciuto che la scadenza semestrale e l'apertura della procedura concorsuale (o assimilata) segnassero il *dies* a quo di deduzione della perdita, (sicché la perdita poteva essere assunta in deduzione anche in un esercizio successivo), aveva ritenuto che l'individuazione di tale successivo esercizio doveva avvenire nel rispetto delle ordinarie regole di competenza economica. Ora è evidente che da tale impostazione derivava un alto grado di opinabilità circa la scelta dell'esercizio di rilevanza fiscale delle perdite in questione. Da qui la scelta del legislatore di rendere possibile 'in ogni caso' la deduzione delle perdite relative ai 'minicrediti' e ai crediti derivanti da procedure concorsuali e assimilate in qualsiasi esercizio a decorrere da quello in cui si presentano gli elementi certi precisi (scadenza semestrale e apertura della procedura), senza che sia necessaria da parte del contribuente (e dell'amministrazione finanziaria) un'indagine, spesso complessa e laboriosa, in ordine alla competenza economica dei suddetti componenti negativi; con l'unico limite individuato nell'esercizio in cui, secondo corretti principi contabili, il credito deve essere cancellato dal bilancio.

- Infine con una disposizione di carattere interpretativo (e, dunque, con efficacia retroattiva), l'art. 13, co. 3 del decreto stabilisce che le svalutazioni contabili dei predetti crediti, deducibili a decorrere dall'esercizio 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. Viene così consentito al contribuente, senza limiti di decorrenza, di rinviare la deduzione come perdite delle svalutazioni relative ai c.d. 'mini crediti' e ai crediti vantati verso debitori assoggettati a procedure concorsuali e assimilate al momento della cancellazione del credito stesso dal bilancio, evitando così l'automatica 'trasformazione' delle svalutazioni stesse in perdite e i connessi problemi di gestione, soprattutto quando le svalutazioni dei crediti vengono gestite per 'masse'. Sempre riguardo ai crediti in questione, viene infine stabilito che, in presenza degli elementi che ne legittimano la deducibilità, la perdita è deducibile anche nel caso in cui a Conto economico sia confluito il costo a titolo di svalutazione.



### **IMPOSTE SUI REDDITI - Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti (c.d. 'regime di *branch exemption*') - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 14**

- A decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015) le imprese residenti potranno optare per il regime di esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero (c.d. 'regime di *branch exemption*').

- L'opzione è irrevocabile e deve essere esercitata per tutte le stabili organizzazioni.
- L'opzione è esercitata: (i) per le nuove stabili organizzazioni, al momento della loro costituzione e con effetto dal medesimo periodo d'imposta; per quelle già esistenti, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle presenti disposizioni, con effetto dal periodo d'imposta in corso a quello di esercizio della stessa. In tal caso l'esercizio dell'opzione non determina alcun realizzo di plusvalenze e minusvalenze.
- Quando una o più stabili organizzazioni siano localizzate in Stati o territori *'black list'* o quando, pur essendo localizzate in Stati non *black-list*, ricorrono congiuntamente le condizioni di cui al comma 8-bis dell'articolo 167 (c.d. regime CFC, ossia (i) il reddito deriva per la maggior parte da *passive income* o da servizi infragruppo e (ii) la società è soggetta ad un livello di imposizione effettiva inferiore di oltre il 50 per cento rispetto a quella che sarebbe stata applicabile ove residente in Italia), l'opzione, relativamente a tali stabili organizzazioni, può essere esercitata a condizione che ricorrano le esimenti di cui ai commi 5, lettere a) o b), o 8-ter dell'art. 167 TUIR. In assenza delle esimenti, invece, si applica il regime CFC (art. 167 TUIR) e il reddito di tali stabili organizzazioni è imputato per trasparenza in capo alla società residente.
- Sono previste alcune misure antielusive, applicabili nel caso in cui la stabile organizzazione sia già presente, e la società residente decida di optare per la *branch exemption*. In particolare, l'impresa deve indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di esercizio dell'opzione gli utili e le perdite attribuibili a ciascuna stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta antecedenti a quello di effetto dell'opzione. Se ne deriva una perdita fiscale netta, gli utili successivamente realizzati dalla stabile organizzazione sono imponibili fino a concorrenza della stessa. Analogamente, ove venga trasferita a qualsiasi titolo la stabile organizzazione o parte della stessa ad altra impresa del gruppo che fruisca dell'opzione, l'impresa cedente indica nell'atto di trasferimento l'ammontare dell'eventuale perdita netta realizzata dalla medesima stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta precedenti al trasferimento.
- In caso di esercizio dell'opzione, il reddito della stabile organizzazione va separatamente indicato nella dichiarazione dei redditi dell'impresa e ai fini della sua determinazione valgono i criteri di cui all'articolo 152 del TUIR (come modificato dal presente decreto), anche con riferimento alle transazioni intercorse tra l'impresa e la medesima stabile organizzazione, nonché tra quest'ultima e le altre imprese del medesimo gruppo.

- Un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro novanta giorni (ossia entro il 5 gennaio 2016), disporrà le modalità applicative del nuovo regime.

## **19** IMPOSTE SUI REDDITI - Estensione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero - D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, art. 15

- A decorrere dal 2015 (per i soggetti 'solari'), sono estese a tutti i contribuenti le disposizioni contenute nei commi 5 e 6 dell'articolo 165 del TUIR, attualmente riservate ai soli redditi d'impresa prodotti all'estero tramite una stabile organizzazione, ossia:

- la detraibilità delle imposte estere nel periodo in cui il reddito estero concorre al reddito complessivo in Italia, purché le medesime imposte estere siano state pagate a titolo definitivo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo;
- la possibilità di riporto in avanti ed indietro delle eccedenze di imposta estera rispetto all'imposta italiana.

- Inoltre, viene chiarito che sono ammesse in detrazione sia le imposte estere oggetto di una convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e lo Stato estero in cui il reddito che concorre alla formazione dell'imponibile è prodotto sia le altre imposte o gli altri tributi esteri sul reddito. Nel caso in cui sussistano obiettive condizioni di incertezza in merito alla natura di un tributo estero non oggetto delle anzidette convenzioni, il contribuente può inoltrare all'amministrazione finanziaria istanza d'interpello ai sensi e per gli effetti dell'articolo 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. 'interpello ordinario').

## **20** IMPOSTE SUI REDDITI - IRAP - Entrata in vigore dell'Accordo tra la Repubblica italiana e le Isole Cayman sullo scambio di informazioni in materia fiscale - Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione Internazionale, Comunicato stampa del 25 settembre 2015

E' stato pubblicato nella G.U. n. 223 del 25 settembre 2015 il Comunicato stampa del Ministero degli Affari Esteri, che annuncia l'avvenuto perfezionamento, in data 13 agosto 2015, dello scambio di notifiche previsto ai fini della entrata in vigore dell'Accordo tra Italia e Isole Cayman sullo scambio di informazioni in materia fiscale, firmato a Londra il 3 dicembre 2012. L'Accordo, che è in vigore dalla suddetta data del 13 agosto 2015, è stato ratificato con Legge 18 giugno 2015, n. 100, pubblicata nella G.U. n. 157 del 9 luglio 2015.

A hand holding a smartphone with a blurred background and a diagonal white overlay. The phone screen shows various app icons. The text 'Parte seconda' and 'Prassi' is overlaid on the white area.

**Parte seconda**  
*Prassi*





**IMPOSTE SUI REDDITI - SIIQ - Modifiche al regime speciale previsto dall'art. 1, commi da 119 a 141-bis L. n. 296 del 2006, recate dal D.L. n. 133 del 2014, conv. con modificazioni dalla L. n. 164 del 2014 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 32 del 17 settembre 2015**

- Con il D.L. n. 133 del 2014, convertito con modificazioni dalla L. n. 164 del 2014, sono state previste alcune misure volte a incrementare e rendere più efficiente l'utilizzo del particolare regime previsto dall'articolo 1, da commi 119 a 141-bis della L. n. 296 del 2006, (di seguito 'legge'), per le Società di Investimento Immobiliare Quotate (SIIQ). Tale regime offre la possibilità di adottare, in presenza di determinati requisiti fissati dalla norma, un sistema di tassazione in cui l'utile derivante da locazione immobiliare è esentato da imposizione sia ai fini IRES che IRAP nei confronti della SIIQ (c.d. 'gestione esente'). L'utile prodotto nell'ambito della gestione esente viene assoggettato integralmente a tassazione, all'atto della distribuzione, esclusivamente in capo ai soggetti partecipanti, diversi dalle SIIQ, mediante l'applicazione di una ritenuta, attualmente applicata in generale nella misura del 26 per cento, operata a titolo di acconto in capo ai soggetti imprenditori e a titolo di imposta nei confronti degli altri soggetti.

- In particolare, con l'articolo 20 del D.L. sono state apportate modifiche al regime impositivo previsto per le SIIQ al fine di ovviare ad alcune rigidità operative presenti nella normativa precedentemente vigente, con particolare riguardo ai requisiti e alle modalità necessarie per l'applicazione della disciplina riguardante la gestione esente e al regime impositivo delle plusvalenze derivanti dalle cessioni di immobili. Dette plusvalenze vengono ora ricondotte nell'ambito della gestione esente in base alla considerazione che tali operazioni sono parte integrante dell'attività svolta dalla SIIQ. Il D.L. contiene, inoltre, misure volte a uniformare il regime fiscale delle SIIQ con quello previsto per i fondi immobiliari introducendo norme finalizzate a rendere fiscalmente neutra l'opzione per uno dei due strumenti presenti sul mercato immobiliare in modo da favorire l'interdipendenza e la complementarità fra le due forme di investimento ed agevolare il passaggio dall'una all'altra.

- Nella presente Circolare, sono esaminate le principali novità introdotte dal D.L., e vengono resi noti alcuni orientamenti interpretativi pronunciati in risposta a specifiche istanze di interpello, ancora attuali ancorché espressi in vigenza della disciplina anteriore alle modifiche apportate dal decreto.



## IVA - Imposte sui redditi - Conservazione in modalità elettronica dei documenti rilevanti ai fini fiscali - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 81 del 25 settembre 2015

Dal combinato disposto dell'art. 35, comma 2, lett. d) del D.P.R. n. 633 del 1972 e del D.M. 17 giugno 2014, oltre che dalle istruzioni ai Modelli di dichiarazione, emerge quanto segue:

- esiste la facoltà, per chi emette/riceve fatture elettroniche, di conservare le stesse, così come le altre scritture contabili, tanto sul territorio nazionale, quanto all'estero, in Paesi con i quali esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza;
- il contribuente ha l'obbligo di comunicare, tramite la dichiarazione dei redditi, che nell'anno di riferimento si è proceduto alla conservazione sostitutiva;
- in caso di controlli e verifiche, il contribuente ha l'obbligo di rendere leggibili ed accessibili i documenti (fatture *in primis*) tanto dalla sede presso cui svolge la propria attività, quanto dal diverso luogo in cui gli stessi sono fisicamente collocati, previa apposita dichiarazione da effettuare ai sensi del citato articolo 35, comma 2, lettera d), del D.P.R. n. 633 del 1972;
- qualora il contribuente nel periodo di riferimento abbia conservato in modalità elettronica almeno un documento rilevante, deve compilare il rigo RS40, indicando il codice 1, nel Modello SC di dichiarazione dei redditi;
- il 'conservatore', ossia il soggetto che opera il processo di 'conservazione elettronica' dei documenti fiscali, può coincidere con il contribuente, oppure può assumere la veste del depositario (ossia di colui che gestisce la contabilità e che, ai fini fiscali, assume specifiche responsabilità), o può essere un soggetto terzo. In tale ultima ipotesi il contribuente non è tenuto a farne comunicazione mediante il modello AA9/11 (essendo, in ogni caso, gli estremi identificativi del conservatore riportati obbligatoriamente nel manuale della conservazione), nel presupposto che, in caso di accesso, i verificatori siano messi in condizione di visionare e acquisire direttamente, presso la sede del contribuente ovvero del 'depositario' delle scritture contabili, la documentazione fiscale, compresa quella che garantisce l'autenticità ed integrità delle fatture, al fine di verificarne la corretta conservazione.

A hand holding a smartphone with a blurred background. The phone screen shows various app icons. The text 'Parte terza' and 'Giurisprudenza' is overlaid on the image.

**Parte terza**  
Giurisprudenza



**ACCERTAMENTO - Elusione - Diritto del contribuente al contraddittorio prima dell'avviso di accertamento: sussiste - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 2016/30/15 del 13 maggio 2015**

Nel caso in cui l'Ufficio finanziario intenda contestare fattispecie elusive, indipendentemente dalla riconducibilità o meno delle stesse alle ipotesi contemplate dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, questi è tenuto a richiedere chiarimenti al contribuente (e ad osservare il termine dilatorio di sessanta giorni) prima di emettere l'atto accertativo, che dovrà essere specificamente motivato anche in ordine alle osservazioni, chiarimenti, giustificazioni, eventualmente fornite dal contribuente. In mancanza, l'atto impositivo emesso in difformità da tale modello procedimentale risulterà inficiato dal vizio di nullità (conforme: Cass. n. 406 del 2015).



**AGEVOLAZIONI - Detrazione per spese di riqualificazione energetica degli edifici - Spetta anche per gli immobili non strumentali - Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez. di Brescia, Sentenza n. 2692/66/15 del 16 giugno 2015**

L'agevolazione per la riqualificazione energetica degli edifici, di cui all'art. 1, co. 344-349 della L. n. 296 del 2006 (consistente in una detrazione dall'imposta pari al 55 per cento fino al 5.6.2013 e al 65 per cento dal 6.6.2013 al 31.12.2015), spetta anche alle società commerciali per gli immobili non strumentali.



**IMPOSTE SUI REDDITI - Art. 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997 - Violazione della competenza fiscale in presenza di corretta impostazione contabile - Inapplicabilità delle sanzioni - Commissione Tributaria Regionale di Torino, Sentenza n. 913/22/14 del 10 luglio 2014**

La violazione consistente nella inosservanza del principio della competenza temporale nella determinazione del reddito di esercizio fiscalmente tassabile ovvero l'errata imputazione di costi ad un esercizio piuttosto che ad un altro non è suscettibile di punibilità ove siano stati applicati corretti principi contabili come previsto dall'art. 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a norma del quale non sono punibili 'le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima'.

#### **4** IMPOSTE SUI REDDITI - Costi di manutenzione straordinaria sostenuti dal conduttore - Indeducibilità per mancanza di inerenza - Cassazione, Sentenza n. 13494 dell'1 luglio 2015

I costi di manutenzione straordinaria relativi a beni immobili di proprietà di terzi non sono deducibili, in quanto privi di requisito dell'inerenza all'attività d'impresa richiesto dall'art. 109, comma 5, del TUIR. Infatti non è ravvisabile la correlazione tra la spesa sostenuta e l'esercizio effettivo dell'attività economica dell'imprenditore, richiesta dalla norma, in quanto il beneficiario ultimo dei miglioramenti apportati all'immobile condotto in locazione mediante spese di manutenzione straordinaria rimane esclusivamente il locatore (conformi: Cass. 6936 del 2011 ed, in materia di IVA, Cass. 2939 del 2006).

#### **5** IMPOSTE SUI REDDITI - Dividendi erogati da società tedesca a società italiana - Convenzione Italia-Germania: prevale sulla norma domestica - Esenzione al 100 per cento: si applica - Commissione Tributaria Il grado di Trento, Sentenza n. 63/1/15 del 24 luglio 2015

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

#### **6** IMPOSTE SUI REDDITI - Dividendi distribuiti a soggetti residenti in un diverso Stato membro - Compatibilità con la libera circolazione dei capitali: condizioni - Corte di Giustizia CE, Sentenze C-10/14, C-14/14 e C-17/14 del 17 settembre 2015

La normativa di uno Stato membro (i Paesi Bassi, nel caso di specie) che impone una ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti da una società residente tanto ai contribuenti residenti quanto ai contribuenti non residenti (nel caso di specie, residenti in Belgio e in Francia), prevedendo un meccanismo di detrazione o di rimborso della trattenuta in parola unicamente per i contribuenti residenti, mentre, per i contribuenti non residenti, persone fisiche e società, detta trattenuta costituisce un'imposta definitiva, è in contrasto con la libera circolazione dei capitali (art. 63 TFUE), nella misura in cui la pressione fiscale definitiva relativa ai dividendi in parola sopportata, in tale Stato, dai contribuenti non residenti è più elevata rispetto a quella che grava sui contribuenti residenti, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

## **7** IMPOSTE SUI REDDITI - Compensi da lavoro dipendente percepiti dall'amministratore delegato - Deducibilità: sussiste qualora inerenti - Cassazione, Sentenza n. 19050 del 25 settembre 2015

Premesso che la carica di amministratore delegato di una società di capitali non è incompatibile con lo status di lavoratore dipendente, i compensi percepiti a fronte della sua attività di lavoratore subordinato (oltre a quelli percepiti quale amministratore delegato) sono ammessi in deduzione qualora riguardino l'attività societaria e siano rivolti alla produzione del reddito, trattandosi di costi effettivamente sostenuti e dotati del requisito dell'inerenza.

## **8** IMPOSTE SUI REDDITI - Gestione antieconomica - Valutazione della singola operazione: va effettuata nel contesto complessivo - Cassazione, Sentenza n. 19408 del 30 settembre 2015

Ai fini della valutazione di una gestione antieconomica dell'attività, e quindi della relativa elusività, non è corretto riferirsi ad una singola operazione, trascurando il contesto in cui è inserita. Pertanto, nel settore del commercio delle autovetture, la supervalutazione dell'usato, ricevuto in permuta dai clienti, (che costituisce prassi generalizzata nel settore) appare giustificata poiché è finalizzata ad incentivare la vendita di veicoli nuovi, ottenendo così un identico risultato economico a quello di concedere uno sconto sul prezzo d'acquisto dei veicoli nuovi.

## **9** IMPOSTA DI REGISTRO - Cessione di azienda - Determinazione del valore di avviamento - Utilizzo di criteri aritmetici: non è sufficiente - Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez. di Brescia, Sentenza n. 3716/64/15 dell'1 settembre 2015

Ai fini di determinare il coefficiente di redditività e la conseguente valorizzazione dell'avviamento aziendale, in caso di trasferimento d'azienda, l'applicazione della media ponderata sui ricavi dichiarati nelle ultime tre annualità, pur in linea di principio non censurabile, non può ridursi ad un astratto esercizio aritmetico ma deve essere contestualizzata in relazione alle peculiarità caratterizzanti l'attività d'impresa esercitata con il compendio aziendale ceduto. Nel caso di specie, l'Ufficio avrebbe dovuto tenere conto, tra gli altri aspetti, che erano sopravvenuti gravi problemi di salute in capo all'imprenditore, titolare di una ditta individuale senza dipendenti. (Nello stesso senso, cfr. anche la sentenza della C.T.P. Milano n. 6950/46/15 del 2015 e C.T.P. Milano n. 6930 del 2015).



**IVA - Acconti su merce di cui non è provata la destinazione all'esportazione - Imponibilità - Cassazione, Sentenza n. 10606 del 22 maggio 2015**

È esigibile l'imposta sul valore aggiunto concernente la cessione di un bene mobile del quale non sia provata la destinazione all'esportazione, anche prima della consegna di questo, qualora sia versato un acconto sul prezzo, purché il bene oggetto della cessione sia specificamente individuato.



**IVA - Servizi di consulenza - Contratti di abbonamento - Imponibilità ai fini IVA - Corte di Giustizia CE, Sentenza C-463/14 del 3 settembre 2015**

- L'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che la nozione di prestazione di servizi ricomprende i contratti di abbonamento per la fornitura di servizi di consulenza a un'impresa, in particolare di tipo legale, commerciale e finanziario, nell'ambito dei quali il prestatore si è messo a disposizione del committente per la durata del contratto.

- Gli articoli 62, paragrafo 2, 63 e 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità della medesima si verificano alla scadenza del periodo per cui il pagamento è stato concordato, senza che rilevi se e con quale frequenza il committente ha effettivamente usufruito dei servizi del prestatore.



**IVA - Procedimento penale per frode - Termine di prescrizione - Incompatibilità con normativa UE - Disapplicazione - Corte di Giustizia CE, Sentenza C-105/14 dell'8 settembre 2015**

- Una normativa nazionale (nel caso di specie, quella italiana) in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dal combinato disposto dell'articolo 160, ultimo comma, e dell'articolo 161 del codice penale - normativa che prevedeva, all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, che l'atto interruttivo verificatosi nell'ambito di procedimenti penali riguardanti frodi gravi in materia di imposta sul valore aggiunto comportasse il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale - è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, o in cui preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello

Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, circostanze che spetta al giudice nazionale verificare.

- Il giudice nazionale è tenuto a dare piena efficacia all'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE disapplicando, all'occorrenza, le disposizioni nazionali che abbiano per effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi impostigli dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE.

### **13** IVA - Importazione di beni - Utilizzo virtuale di deposito IVA - Sanzioni applicabili - Cassazione, Sentenza 17814 dell'8 settembre 2015

- La sanzione applicabile all'importatore che si avvale del sistema di sospensione del versamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione senza immettere materialmente nel deposito IVA la merce extra UE va individuata nell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a nulla rilevando il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70.

- Da un lato, deve infatti ritenersi che l'IVA all'importazione costituisca un tributo interno, come anche affermato dalla giurisprudenza comunitaria, oltre che da quella penale di Cassazione. Dall'altro, l'utilizzo virtuale del deposito IVA non costituisce violazione meramente formale per la quale è esclusa la punibilità. Va quindi quantificata la sanzione secondo il criterio di proporzionalità, tenendo conto del tempo intercorso fra omesso versamento dell'IVA all'importazione e dell'eventuale assolvimento dell'IVA interna - con annotazione nei relativi registri - all'atto dell'estrazione della merce (conforme: Corte di Giustizia CE, causa C-272/13 del 2014, pp. 39 e 42).

### **14** IVA - Ritardata od omessa registrazione delle fatture di acquisto - Diritto alla detrazione: sussiste in presenza dei requisiti sostanziali ai fini della detrazione - Cassazione, Sentenza n. 18924 del 24 settembre 2015

In caso di ritardata od omessa registrazione delle fatture d'acquisto, trattandosi di violazione di natura formale, non viene meno il diritto alla detrazione dell'IVA relativa, qualora sussistano due condizioni sostanziali: a) che la obbligazione avente ad oggetto la imposta dovuta in rivalsa, da portare in detrazione, sia stata adempiuta dal soggetto passivo ovvero sia comunque divenuta esigibile; b) che il soggetto passivo abbia destinato i beni e servizi acquistati/utilizzati per i quali è tenuto in rivalsa al pagamento della imposta ai fini di sue operazioni soggette ad imposta.





**IVA - Premi di fine anno: distinzione dagli sconti e abbuoni e regime IVA- Cassazione, Sentenza 19412 del 30 settembre 2015**

In caso di forniture di beni ove le disposizioni negoziali prevedono il pagamento di una somma determinata in base a parametri percentuali rapportati al volume di affari della concedente, si è in presenza di un premio al quale non si applica la disciplina di cui all'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 633 del 1972 prevista per gli sconti e gli abbuoni sui singoli acquisti. La corresponsione del premio non è poi riconducibile alla categoria degli atti di liberalità ma costituisce piuttosto il corrispettivo di una prestazione relativa ad un'obbligazione di risultato (conformi: Cass. n. 5006 del 2007; Cass. n. 6475 del 2007; Cass. n. 5208 del 2012).



**PROCESSO TRIBUTARIO - Società non operative - Omessa presentazione dell'interpello disapplicativo - Dimostrazione in sede contenziosa dei presupposti disapplicativi: è possibile - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 2016/30/15 del 13 maggio 2015**

L'omessa presentazione della domanda di interpello (nel caso specifico disapplicativo della disciplina delle società non operative) non comporta né l'inammissibilità del successivo ricorso né limitazioni all'esercizio del potere di difesa del contribuente, il quale potrà dimostrare la sussistenza degli elementi che consentono di disapplicare il regime antielusivo. Quindi al contribuente è sempre consentito fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentano di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno, dal momento che il principio di effettività di cui all'art. 53 Costituzione, impone di limitare nel più ristretto ambito le presunzioni *juris et de jure*.



**PROCESSO TRIBUTARIO - Avviso di accertamento - Nullità: deve essere eccepita nel giudizio di primo grado - Cassazione, Sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015**

Poiché il contenzioso tributario è caratterizzato da rigorose preclusioni processuali, i vizi relativi alla sottoscrizione e alla motivazione dell'accertamento vanno eccepiti a pena di decadenza in primo grado. Quanto esposto vale, in generale, per tutte le nullità idonee a mettere in discussione la validità degli atti impositivi (eccezion fatta, naturalmente, per le eccezioni rilevabili d'ufficio). Pertanto non è possibile eccepire la nullità né in appello né, in special modo, nel ricorso contro l'atto 'successivo', rappresentato dalla cartella di pagamento o dall'intimazione ad adempiere.



**REATI TRIBUTARI - Reati di dichiarazione fraudolenta - Presupposti - Momento di consumazione: è quello di presentazione della dichiarazione - Cassazione, Sentenza n. 38382 del 22 settembre 2015**

- Integra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici qualsiasi comportamento del contribuente, maliziosamente teso all'evasione delle imposte ed accompagnato da una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie; i mezzi fraudolenti possono anche consistere in comportamenti di per sè stessi leciti, che acquistano natura illecita solo per il contesto di mendacio contabile a cui sono collegati e per lo scopo fraudolento di impedire agli uffici fiscali la scoperta di detto mendacio.

- I delitti di dichiarazione fraudolenta previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 3, si consumano nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi, essendo penalmente irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi ovvero di false rappresentazioni con l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento.



**SANZIONI PENALI - Omessa dichiarazione ante 17.9.2011 - Rilevanza della soglia di 103.291,38 euro: esclusione - Cassazione, Sentenza n. 35773 del 28 agosto 2015**

In caso di omessa dichiarazione ante 17 settembre 2011, con un'evasione d'imposta di circa 80.000 euro (e, quindi, superiore alla soglia di 77.468,53 euro, ma inferiore a quella di 103.291,38 euro), nonostante nella sentenza n. 80 del 2014 della Corte Costituzionale venga considerata rilevante la soglia di punibilità più elevata, la soglia di 77.468,53 euro non può essere ritenuta irragionevole rispetto a quella fissata, per i fatti commessi entro la suddetta data, in 103.291,38 euro in esito alla sentenza della Consulta. In tal caso, infatti, la soglia di punibilità più bassa per il reato di omessa dichiarazione non può certamente ritenersi irragionevole rispetto alla soglia più alta prevista (anche) per l'omesso versamento dell'IVA, costituendo il primo, rispetto al secondo, un illecito di maggiore gravità, come è desumibile anche dal trattamento sanzionatorio predisposto in astratto per le due fattispecie.

## **20** SANZIONI PENALI - Art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74 del 2000 - Credito non spettante: nozione - Cassazione, Sentenza n. 36393 del 9 settembre 2015

Ai fini dell'art.10-*quater* del D.Lgs. n. 74 del 2000 (che prevede la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versi le somme dovute utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, crediti non spettanti o inesistenti per un ammontare superiore a 50.000 euro), si ritiene 'non spettante' quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile ovvero non del tutto utilizzabile perché, come nel caso di specie, di importo superiore al limite di 700.000 euro consentito dall'art. 34 della L. 388 del 2000 (conforme: Cass. n. 3367 del 2015).

## **21** SANZIONI PENALI - Superamento della soglia di 50.000 euro - Quantificazione dei costi: rilevano anche in presenza di un ragionevole dubbio della loro esistenza - Cassazione, Sentenza n. 37094 del 15 settembre 2015

Per determinare l'imposta evasa, ai fini dell'applicazione delle sanzioni penali, è necessario considerare le regole fiscali, ma con le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale, per cui i costi concorrono alla determinazione dell'imponibile non solo se sussiste la certezza della loro esistenza ma anche se sussiste solo il ragionevole dubbio della loro presenza.

---

[kpmg.com/it](http://kpmg.com/it)

**Studio Associato**  
**Consulenza legale e tributaria**

**Contatti**

[IT-FM-TPP@kpmg.it](mailto: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 Andrea Costa 160, 40134  
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 4220295

**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

Tax Newsletter / Numero 9/2015

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.

© 2015 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 e "cutting through complexity" sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").