



Edizione di mercoledì 8 giugno 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Attività “preparatorie” e “ausiliarie”: una definizione in cambiamento](#)

di Fabio Landuzzi

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Voluntary disclosure: prelievi e dividendi in chiaroscuro](#)

di Nicola Fasano

PENALE TRIBUTARIO

[Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte e istituzione di trust](#)

di Luigi Ferrajoli

DICHIARAZIONI

[Estero e crediti d'imposta: quadro CE anche per i redditi diversi](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

AGEVOLAZIONI

[Previdenza complementare: deducibilità ai fini Irpef](#)

di Giovanna Greco

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Attività “preparatorie” e “ausiliarie”: una definizione in cambiamento

di Fabio Landuzzi

In un [precedente articolo](#) abbiamo svolto alcuni commenti riguardo ai contenuti del *Final Report* dell’Action 7 del Beps (*Base Erosion and Profit Shifting*) pubblicato dall’Ocse il quale, come anticipato, propone diverse **modifiche alla definizione di “stabile organizzazione”** di cui all’articolo 5 del Modello di Convenzione Ocse contro le doppie imposizioni. Abbiamo detto che la *ratio* di questo intervento risiede nella avvertita necessità di **aggiornare la definizione di stabile organizzazione** e che questo approccio ha coinvolto anche la definizione di **attività “preparatorie” e “ausiliarie”** che, come sappiamo, riveste un’importanza assai rilevante poiché le attività così caratterizzate **non integrano l’esistenza di una stabile organizzazione**.

Nel Tuir, il comma 4 dell’articolo 162, contiene ben sei lettere i cui contenuti esemplificano **attività che non determinano l’incorporazione di una stabile organizzazione**; tuttavia, non è del tutto chiaro se tali attività siano **automaticamente escluse** dall’integrazione della stabile organizzazione, tesi che sarebbe da preferire, oppure se anche per esse si debba verificare di volta in volta **la sussistenza del carattere “ausiliario” o “preparatorio”**.

Il documento pubblicato dall’Ocse interviene su questo punto mediante una **modifica dell’articolo 5 del Modello Ocse di Convenzione** contro le doppie imposizioni, e lo fa inserendo nel testo della norma una **disposizione di chiusura** la quale afferma nella sostanza che le attività indicate al paragrafo 4 dell’articolo 5, per poter escludere l’integrazione di una stabile organizzazione, **devono avere un carattere “preparatorio” o “ausiliario”**.

Cosa significa questo cambiamento? In dottrina, si è osservato che si passa da un approccio con cui la sottrazione dalla stabile organizzazione era automatica, per i casi elencati nel disposto normativo, ad un **approccio per così dire “casistico”**, dove la valutazione dovrà essere **svolta caso per caso**, e dove quindi l’elenco contenuto al citato paragrafo 4 conserva una **portata più esemplificativa** che altro.

È quindi evidente che per le imprese multinazionali si pone la questione di verificare, appunto caso per caso, se il modello organizzativo adottato in modo particolare per il **funzionamento della propria supply chain**, conserva i **caratteri preparatori o ausiliari**, oppure se invece esso rappresenta una **parte essenziale del business della società estera** svolto in un altro Stato.

Ciò che dovrebbe connotare il **carattere “preparatorio”** di un’attività dovrebbe essere il fatto che essa **“precede” il core business** ed è di durata breve.

Ciò che dovrebbe connotare il **carattere “ausiliario”** di un’attività dovrebbe essere il fatto che essa funge da **supporto del core business** di cui **non è parte essenziale**; quindi, un’attività ausiliaria, secondo l’Ocse, non dovrebbe richiedere l’impiego di beni e di risorse consistenti.

Un ulteriore intervento rilevante compiuto dall’Ocse in materia di definizione di stabile organizzazione, riguarda anche la **cd. “anti fragmentation rule”**. Il significato di questo intervento è diretto a fare sì che nel **valutare il carattere preparatorio e ausiliario** dell’attività vengano considerate anche le **attività che sono svolte dalle altre imprese dello stesso gruppo**. In altri termini, la modifica inserita all’articolo 5, fa sì che non possa invocarsi l’esclusione da stabile organizzazione per via dell’assunto carattere ausiliario o preparatorio dell’attività svolta dall’impresa, quando altre imprese del medesimo gruppo **svolgono altre attività o nello stesso spazio o comunque nello stesso Stato**; la **combinazione delle attività svolte** può quindi comportare il **superamento del carattere preparatorio o ausiliario**, qualora le attività svolte siano comunque **funzioni complementari** e parti di una operazione unitaria.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Voluntary disclosure: prelievi e dividendi in chiaroscuro

di Nicola Fasano

In attesa che le anticipazioni sulla **imminente riapertura** della *voluntary disclosure* trovino conferma ufficiale, è possibile stilare un **primo bilancio**, seppur parziale, sulle procedure definite o in corso con gli Uffici.

La sensazione è che nella seconda parte dell'anno, tenuto conto che gli atti dovranno essere notificati entro la fine di quest'anno, vi sarà una **forte accelerata** nello smaltimento delle pratiche da parte dell'Amministrazione finanziaria che, prioritariamente, sembra essersi concentrata soprattutto sulle **procedure meno complesse**.

Pur con talune criticità (si veda <http://www.ecnews.it/fisco-lavoro/voluntary-prima-nuova-edizione-meglio-chiarire-incertezze>) in linea di massima si può dire che l'approccio degli Uffici, anche se non sempre uniforme, è improntato ad una **certa apertura e collaborazione** come è giusto che sia in una procedura complessa come quella di *voluntary disclosure*.

Fra le tematiche su cui si riscontrano difformità di vedute da parte dei diversi Uffici vi sono quelle inerenti ai **prelevamenti** e ai **dividendi occulti** distribuiti da società a ristretta base partecipativa.

Sotto il primo profilo, generalmente gli Uffici in presenza di prelievi non particolarmente rilevanti per importi e cadenza di effettuazione, da rapportarsi anche all'ammontare del capitale oggetto di regolarizzazione, **tendono ad "accontentarsi"** di quanto presumibilmente già scritto nella relazione di accompagnamento in merito alla loro giustificazione. In assenza di puntuali pezzi d'appoggio, solitamente si è precisato trattarsi di prelievi **utilizzati per esigenze personali** e/o familiari del contribuente e comunque **non destinate in alcun modo a costituire ulteriori assets all'estero**.

In alcuni casi, soprattutto quando gli importi sono di **più rilevante entità** gli Uffici chiedono, in assenza di altra documentazione utile, quanto meno **una autocertificazione** da parte del contribuente che attesti l'utilizzazione delle somme. Potrebbe darsi, per esempio, che le stesse siano state utilizzate per effettuare delle **liberalità in favore dei figli**. In tali casi, da un lato, l'Ufficio è per certi versi "rassicurato", quanto meno sul piano formale, e, dall'altro, il contribuente ha modo di definire la propria posizione senza "impantanarsi" in una prova analitica nella maggior parte dei casi **impossibile da fornire**. È chiaro che il contribuente nel rendere l'autocertificazione deve prestare **particolare attenzione** posto che, se dovessero emergere **prove di segno contrario** (si pensi alla "delazione" in senso contrario fatta nell'ambito

della *voluntary disclosure* da parte del terzo che ha effettivamente ricevuto quelle somme) si spalancherebbero le porte del **penale** in primo luogo e, ovviamente, sarebbe **messa in discussione la tenuta dell'intera voluntary disclosure**.

Proprio in considerazione di ciò, l'auspicio è che gli Uffici pur di fronte a prelievi consistenti si mostrino **sufficientemente flessibili** accettando, in assenza di fondati indizi o meglio ancora prove di segno contrario, con una certa elasticità, **quanto dichiarato dal contribuente**.

Ovviamente, dal punto di vista della ripresa a tassazione, è più delicata la posizione di quei soggetti, come gli **imprenditori**, che, in assenza di controprove puntuali, corrono il concreto rischio di vedersi **recuperato a tassazione il prelievo** (alla luce in sostanza della presunzione *ex articolo 32 D.P.R. 600/1973*). Anche in tal caso, tuttavia, la procedura dovrebbe restare **saldamente in piedi**, salvo che l'Ufficio non abbia in mano elementi di prova idonei a dimostrare la dolosa reticenza o, peggio, la falsità di quanto affermato dal contribuente.

Un altro aspetto su cui si registrano differenti approcci da parte degli Uffici è quello della tassazione dei **dividendi occulti** erogati da **società di capitali a ristretta base partecipativa** (tipicamente società familiari). Taluni Uffici applicano la tassazione in capo al socio al **lordo** dell'Ires pagata dalla società nell'ambito della sua *voluntary* nazionale, mentre altri tassano il dividendo al **netto** (in tal senso **si è espressa la DRE Lombardia** in alcune risposte rese a suo tempo nell'ambito dell'Osservatorio sulla *voluntary* istituito con gli Ordini professionali). Tale ultima soluzione, peraltro, pare la **più condivisibile** anche in considerazione del fatto che in fin dei conti l'Ires pagata dalla società (indeducibile ai fini fiscali al pari di relativi interessi e sanzioni) si traduce in un minor utile e dunque in un **minore futuro dividendo per il socio**. Tassare il socio sul dividendo lordo, infatti, significherebbe dar vita a una **doppia tassazione**, non ammissibile ai sensi dell'articolo 163 Tuir. Sul punto, tuttavia, sarebbe auspicabile una presa di posizione a livello centrale da parte dell'Agenzia delle Entrate, in modo anche da **velocizzare i contraddittori** pendenti in vista della scadenza del 31.12.2016 che si avvicina a grandi passi.

PENALE TRIBUTARIO

Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte e istituzione di trust

di Luigi Ferrajoli

La scelta di **segregare i propri beni patrimoniali in un trust** può costare molto cara se viene effettuata palesemente al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte; tuttavia, un tale **intento fraudolento** potrebbe essere ravvisato anche nella segregazione di una parte del patrimonio personale e benché la restante parte possa essere ritenuta capiente ai fini del pagamento delle future imposte.

L'**articolo 11 comma 1 D.Lgs. n.74/00** punisce infatti con la reclusione da sei mesi a quattro anni “*chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altri beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva*”.

La Corte di Cassazione si è recentemente occupata dalla problematica in esame nella recente **sentenza n. 9238 del 07.03.2016**, in una vicenda che vedeva imputato del predetto reato (oltre che per il reato di trasferimento fraudolento di valori di cui all'art.12-quinquies D.L. n.306/92) un **commercialista**, al quale era stata applicata la **misura interdittiva della sospensione dall'esercizio dell'attività** professionale nonché dall'esercizio di imprese o uffici direttivi di persone giuridiche e delle imprese per la durata di 12 mesi.

In particolare, il Tribunale del Riesame aveva rilevato che il professionista aveva prestato la propria consulenza per aiutare il titolare di una società ad ostacolare l'attività di riscossione coattiva avviata da Equitalia per un **credito fiscale da evasione di imposte dirette**, come documentato da *files* recuperati dal suo *personal computer* in sede di verifica fiscale della GdF, nei quali erano ipotizzati **due distinti modi** (costituzione di un *trust*, cessione di un immobile) **di depauperamento patrimoniale** fraudolentemente preordinato alla diminuzione della garanzia generica di detto credito erariale.

Il Tribunale aveva posto in rilievo il particolare **ruolo che aveva assunto il commercialista** nella vicenda in esame, ruolo primario **reso palese dall'assunzione della carica di trustee** del *trust* oggetto di indagini.

Con il ricorso per Cassazione proposto avverso l'ordinanza che aveva confermato le misure cautelari, la difesa del commercialista aveva contestato, tra l'altro, l'**insussistenza del requisito del fumus boni iuris**, sostenendo che, ai fini degli interessi della riscossione tributaria, la

costituzione del *trust* risultava del tutto irrilevante, posto che con tale atto ed a seguito dello stesso non erano stati effettuati trasferimenti di beni mobili ed immobili di proprietà della società; inoltre **il patrimonio societario aveva un valore ben superiore all'ammontare del debito tributario.**

Secondo la Cassazione, tuttavia, le circostanze secondo cui non vi fossero stati conferimenti nel *trust* costituito e che il patrimonio societario potesse essere capiente rispetto alla pretesa fiscale penalmente tutelata dalla norma incriminatrice non avrebbero inciso sulla **concreta applicabilità della disposizione** di cui all'art.11 D.Lgs. n.74/00, “*trattandosi di un reato non di danno, bensì di pericolo, eventualmente permanente, la cui consumazione si protrae per tutto il tempo in cui vengono posti in essere atti idonei a insidiare patrimonialmente l'adempimento dell'obbligazione tributaria* (Cass, Sez. 3, n. 37415 del 25/06/2012, Tonetto, 253359)”.

I **Giudici di legittimità** non hanno accolto il motivo di ricorso rilevando come fosse sufficiente la mera costituzione del *trust* a mettere in pericolo la **garanzia patrimoniale del credito fiscale** rappresentata dal patrimonio societario “*potendo in qualsiasi momento essere ceduto a esso e quindi segregato un valore economico rientrante nel patrimonio della Max & Go ed essendo d'altro canto proprio questa la finalità per la quale, espressamente, il Trust è stato costituito.*”

La Suprema Corte ha quindi colto l'occasione per precisare come nella **struttura ontologica del reato di sottrazione fraudolenta** al pagamento delle imposte, l'idoneità delle condotte debba riferirsi “*all'inefficacia della esecuzione esattoriale sia "in tutto" sia "in parte". Il che appunto sta a significare che anche una non totale diminuzione della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale deve pacificamente considerarsi condotta penalmente rilevante nell'ambito di questo titolo di reato*”.

Alla luce del principio espresso dalla Corte di Cassazione nella sentenza in commento, sarà opportuno per i professionisti porre la **massima attenzione** nel consigliare ad un cliente di istituire un *trust* al fine di segregarvi il patrimonio personale o societario, assumendo le necessarie informazioni in ordine alla **pendenza di contenziosi con il Fisco o di situazioni creditorie** che possano mettere in dubbio la genuinità e legittimità degli scopi perseguiti dal disponente.

DICHIARAZIONI

Estero e crediti d'imposta: quadro CE anche per i redditi diversi

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

I contribuenti che hanno prodotto redditi all'estero, tenuti a determinare quanto disciplinato ai sensi dell'articolo 165 del TUIR, con le modifiche apportate dall'articolo 15 del D.Lgs. 147/2015, utilizzano il quadro CE per indicare il credito spettante per le relative imposte assolte. A partire dal periodo d'imposta 2015, la compilazione spetta anche ai soggetti che hanno prodotto redditi diversi da quelli d'impresa. Si noti che i redditi da considerare sono solamente quelli per i quali l'imposta è stata resa definitiva, ovverosia quelli in cui l'imposta è divenuta irripetibile. Sono da escludersi quindi le imposte pagate in acconto o in via provvisoria e quelle per le quali è prevista la possibilità di rimborso totale o parziale.

La modifica del quadro CE è stata attuata con il fine ultimo di riconoscere il credito d'imposta:

- al soggetto residente nel territorio dello Stato, il quale **controlla società residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato**;
- alle **controllate residenti**, nel caso in cui siano conseguiti utili provenienti dalle medesime società e per i quali operi la dimostrazione di cui alla lettera a) del comma 5 dell'articolo 167 del TUIR;
- al cedente controllante residente nel territorio dello Stato, ovvero alle cedenti residenti sue controllate, per **le plusvalenze realizzate su partecipazioni in imprese ed enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato** per i quali sussiste la condizione di cui al comma 5, lettera a), del medesimo articolo 167.

In sostanza il quadro in questione è formato da tre sezioni delle quali l'ultima è solo riepilogativa, pertanto, in questa sede si prendono a riferimento solo la prima e la seconda, al fine di rendere maggiormente comprensibile la disciplina trattata.

La sezione I contempla i **crediti relativi al comma 1 dell'articolo 165 del TUIR e al credito d'imposta internazionalizzazione**, dei quali vanno indicate le imposte che si sono rese definitive entro la data di presentazione della presente dichiarazione (Unico 2016) o entro il termine di cui al comma 5 dell'articolo 165 del TUIR, se non già indicate nelle precedenti dichiarazioni dei redditi.

Tale credito **si configura fino a concorrenza della quota d'imposta lorda italiana**, la quale:

- per il comma 1 dell'articolo 165 del TUIR è corrispondente **al rapporto tra il reddito prodotto all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione** e sempre comunque nel limite dell'imposta

- netta italiana relativa all'anno di produzione del reddito estero;
- per il credito d'imposta internazionalizzazione è corrispondente **al rapporto tra gli utili conseguiti e/o le plusvalenze realizzate e il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione** e sempre comunque nel limite dell'imposta netta italiana relativa all'anno di conseguimento dei predetti utili e/o di realizzo delle predette plusvalenze.

Per quanto concerne la sezione II, quest'ultima contiene la fattispecie indicata al **comma 6 dell'articolo 165 del TUIR**, secondo cui il credito d'imposta spetta **fino a concorrenza dell'eccedenza della quota di imposta italiana rispetto a quella estera pagata a titolo definitivo** in relazione allo stesso reddito estero, verificatasi negli esercizi precedenti fino all'ottavo, qualora l'imposta estera pagata a titolo definitivo sul reddito prodotto all'estero sia eccedente la quota di imposta italiana relativa al medesimo reddito estero.

Si rammenta che esiste la possibilità che lo Stato estero abbia decretato un'**esenzione**, anche parziale, di un determinato reddito prodotto nel proprio territorio e in tali casi, come appunto stabiliscono alcune **Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni**, il credito per l'imposta estera può essere richiesto dal soggetto residente in Italia come se l'imposta fosse stata effettivamente pagata.

Per approfondire le novità in materia di fiscalità internazionale vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

AGEVOLAZIONI

Previdenza complementare: deducibilità ai fini Irpef

di Giovanna Greco

I **contributi versati** dai soggetti Irpef a forme di **previdenza complementare sono deducibili dal reddito complessivo dichiarato ai fini reddituali fino a un importo massimo annuo pari ad € 5.164,57**. Gli strumenti di previdenza che concedono la possibilità di poter beneficiare dell'agevolazione fiscale sono due:

- i **piani pensionistici individuali** (Pip);
- i **fondi pensione**.

Per usufruire della **deducibilità ai fini Irpef** dei contributi versati è però necessario rispettare alcune **regole** di seguito elencate:

- nel limite annuo di € 5.164,57 rientrano **tutti** i contributi sia personali sia a carico del datore di lavoro;
- il reddito da cui dedurre i **contributi** può essere di **qualsiasi tipo** (dipendente, autonomo, di impresa, ecc.);
- **non è obbligatorio** versare anche **il TFR** ma, nel caso si versi, non rientra nel limite massimo di deducibilità;
- è possibile dedurre anche i versamenti effettuati a favore di un proprio familiare **"fiscalmente a carico"**. Infatti, qualora il familiare a carico non possa dedurre per intero i contributi versati la parte di contributo che rimane può essere dedotta da chi ha effettuato il versamento.

Per i **dipendenti del settore pubblico** valgono regole diverse. I contributi versati al fondo pensione sono deducibili dal reddito imponibile entro il limite più basso tra:

- l'importo di € 5.164,57 annui;
- il 12% del reddito complessivo;
- il doppio del TFR versato alla previdenza complementare.

Al fine di godere della **deduzione fiscale** è necessario che il contribuente abbia un debito Irpef da pagare. Qualora vi sia **incapienza** la quota parte dei contributi versati e non dedotti non sarà tassata al momento della liquidazione della prestazione. Affinché ciò accada è necessario che il contribuente comunichi alla forma pensionistica complementare l'importo non dedotto in dichiarazione dei redditi. La **comunicazione** deve avvenire entro il **31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è stato effettuato il versamento** ovvero, se il diritto alla prestazione matura prima di tale data, entro il giorno di maturazione.

Se, invece, i contributi non dedotti non vengano comunicati si pagheranno le imposte anche sulla quota parte incapiente.

I contributi versati a forme di previdenza complementare devono essere indicati nel quadro E del modello 730 o nel quadro RP del modello Unico, al fine di beneficiare della deduzione fiscale. Tali contributi devono essere indicati al **rgo 27**, oppure al **rgo 28** se si tratta di contributi relativi a lavoratori di prima occupazione. Nel dettaglio:

- **nel Rigo 27, “Contributi a deducibilità ordinaria”**, devono essere riportate le somme versate alle forme pensionistiche complementari relative sia ai fondi negoziali sia alle forme pensionistiche individuali. I dipendenti pubblici devono compilare tale rigo solo per esporre i contributi versati ai fondi pensione per i quali non rileva la qualifica di dipendente pubblico;
- **nel Rigo 28, “Contributi versati da lavoratori di prima occupazione”**, i lavoratori di prima occupazione, successiva al 1° gennaio 2007, ovvero i soggetti che a tale data non risultano titolari di una posizione contributiva aperta presso un qualsiasi ente di previdenza obbligatoria, possono dedurre i contributi versati entro il limite di € 5.164,57. Se nei primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari, tali soggetti hanno effettuato versamenti di importo inferiore al limite suddetto, possono usufruire di un maggior limite di deducibilità, a partire dal sesto anno di partecipazione alle forme pensionistiche e per i venti anni successivi, nella misura annuale di € 5.164,57 incrementata di un importo pari alla differenza positiva tra € 25.822,85 ed i contributi effettivamente versati nei primi cinque anni e, comunque, incrementata di un importo non superiore ad € 2.582,29. A partire dall’anno 2012, per i lavoratori iscritti dal 2007 alle forme pensionistiche obbligatorie, è possibile usufruire per la prima volta di tale incentivo. Se nel punto 411 della **Certificazione Unica** è indicato il codice 3, i dati da indicare in questo rigo sono quelli riportati nei punti 412, 413 e 417.