

## Edizione di lunedì 20 giugno 2016

### EDITORIALI

[Difetto di rappresentanza](#)

di Sergio Pellegrino

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Il nuovo criterio di individuazione dei paesi black list](#)

di Alessandro Bonuzzi

### DICHIARAZIONI

[Modello Irap 2016: ripartizione territoriale dell'imposta](#)

di Federica Furlani

### IVA

[Limiti alla non imponibilità IVA per la ricerca finanziata dalla UE](#)

di Marco Peirolo

### REDDITO IMPRESA E IRAP

[Le cause di esclusione e di disapplicazione delle società di comodo](#)

di Sandro Cerato

## EDITORIALI

---

### **Difetto di rappresentanza**

di Sergio Pellegrino

Credo che la vicenda della proroga *last minute* della **scadenza del 16 giugno** abbia ulteriormente **esasperato** gli animi di una categoria che vive ormai in costante “sofferenza” il rapporto con il **MEF** e l'**Amministrazione finanziaria** e fatica a vedersi riconosciuto un ruolo sociale ed una funzione pubblica che (suo malgrado) indubbiamente svolge.

Per **onestà intellettuale** va detto che ormai si è insinuato in noi il **“desiderio della proroga ad ogni costo”**, vissuta come una **sorsa di panacea** dei nostri problemi lavorativi: basti dire che nell'ultima giornata di **Master Breve** che abbiamo tenuto ad aprile sui temi delle dichiarazioni, la **domanda più gettonata** era proprio quella relativa alla possibile **proroga della scadenza dei versamenti**.

Quest'anno, però, la questione ha assunto **connotati ancora più grotteschi** rispetto a quelli abituali.

Fino a **qualche giorno prima** della scadenza, infatti, il **MEF** ha **negato** qualsiasi possibilità di concessione di una proroga sulla base, fondamentalmente, di **due argomentazioni**: la prima, **l'insussistenza di una motivazione “tecnica”**, atteso il fatto che quest'anno Gerico sarebbe arrivato “in tempo”; la seconda, **la mancanza di una richiesta in tal senso da parte della categoria “interessata”**, quella dei **commercialisti**.

Per quanto riguarda la **prima motivazione**, mi limito ad osservare che il riferimento temporale da prendere in considerazione non dovrebbe essere il **“primo rilascio di Gerico”**, quanto piuttosto quello della sua **versione definitiva**: per poter imporre ai contribuenti delle scadenze non percepite come “vessatorie”, **l'Amministrazione deve essere la prima a rispettarle**, dando il “buon esempio”.

Fa specie invece **l'altra motivazione**, e cioè la **mancata richiesta di una proroga da parte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili**: questo soprattutto alla luce del fatto che è stata sostenuta da entrambi i **viceministri**, che, incidentalmente va ricordato, sono **due autorevoli Colleghi**.

In realtà la questione **non interessa soltanto la nostra categoria**, ma direi **in modo “principale” i contribuenti**, che sono quelli che devono versare la **maggiorazione dello 0,40%** nel caso in cui non vi siano le condizioni per poter determinare le imposte dovute entro la scadenza originaria.

Credo quindi sia innanzitutto sbagliato inquadrare la questione come una **concessione ad una categoria professionale**, che per ottenerla deve **chiedere la “grazia” al MEF**: o ci sono le condizioni o non ci sono, e questo a prescindere da chi arriva la richiesta.

Mi sembra poi francamente **poco serio** escludere in modo **categorico** una cosa qualche giorno prima e poi fare il “consueto” **revirement finale**, alimentando in questo modo la sensazione, tutta italica, che bisogna **piatire favori** e puntare sulla **benevolenza del “regnante” di turno**.

A livello di **categoria** ne usciamo, come sempre, un po’ malconci: evidentemente **non basta essere 120 mila** ed “**esprimere due viceministri del MEF su due** per vedere **rappresentate le nostre istanze**.

Non è più eludibile il momento di **dibattere al nostro interno** (in tempi brevi) una **proposta organica di riforma del sistema** e presentarci con una **voce sola (e autorevole)** per pretendere **la semplificazione di un sistema** che, al di là delle dichiarazioni di facciata, **è sempre più contorto e complesso da gestire**.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Il nuovo criterio di individuazione dei paesi black list***

di Alessandro Bonuzzi

La **Fondazione Nazionale dei Commercialisti** ha pubblicato un apprezzabile **documento datato 31 maggio 2016** in cui viene analizzato il nuovo criterio valevole ai fini dell'individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Si ricorda che la materia è stata novellata dall'articolo 1, comma 142, della L. 208/2015 che ha modificato l'**articolo 167, comma 4, del Tuir** recante le disposizioni in materia di CFC. L'attuale norma prevede che "*I regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia*".

In sostanza, la modifica determina, da un lato, l'abbandono del sistema di elencazione tassativa del Paesi *black list* e, dall'altro, l'inserimento di un criterio "automatico" stabilito *ex lege* che consiste nella presenza nello Stato di residenza o di localizzazione della società controllata o partecipata di un **livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicabile in Italia**.

Al netto del fatto che ciò dovrebbe comportare un **aggravio per le imprese**, le quali saranno tenute a un continuo monitoraggio degli ordinamenti tributari esteri, il documento in analisi osserva come si pongano **due ordini di questioni**.

In primo luogo è da chiarire cosa si debba intendere con la locuzione "**livello nominale di tassazione**", atteso che il termine "*nominale*" non era stato mai utilizzato per regolare la fattispecie. Sul tema viene precisato che

- "il *livello nominale di tassazione*, per quanto riguarda il **regime fiscale generale** di uno Stato, debba farsi coincidere con **l'aliquota nominale di imposizione societaria**, mentre,
- per quanto riguarda i **regimi fiscali speciali**, soccorre la Circolare 207/E-237953 del 16 novembre 2000 nella quale l'Agenzia delle entrate precisò che oltre alle aliquote nominali rilevano anche quelle **"regole di formazione della base imponibile notevolmente difformi, con la conseguenza che la tassazione risulta di fatto sensibilmente inferiore"**.

Vi è poi da capire quali siano le imposte da includere nel calcolo del livello nominale di tassazione. A parere della Fondazione, per ragioni di ordine sistematico, sarebbe preferibile **il riferimento alla sola Ires**, escludendo invece l'Irap.

Il secondo aspetto riguarda l'**individuazione delle discipline contenute nel Tuir** – oltre a quella

sulle CFC – alle quali risulta applicabile il nuovo criterio di identificazione dei Paesi a fiscalità privilegiata. Il dato può essere tratto direttamente dal disposto normativo della L. 208/2015 – all'articolo 1 comma 143 – che ne estende l'ambito applicativo alle seguenti fattispecie:

1. concorso integrale alla formazione del reddito imponibile degli utili da partecipazione provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato *ex articolo 47, comma 4 del Tuir*;
2. concorso integrale alla formazione del reddito imponibile delle plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni, titoli e strumenti finanziari emessi da società residenti Stati o territori a regime fiscale privilegiato *ex articolo 68, comma 4, del Tuir*;
3. requisito della residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a fiscalità privilegiata ai fini dell'applicabilità del regime della *participation exemption ex articolo 87, comma 1, lett. c), del Tuir*;
4. regime di esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti *ex articolo 168, comma 3, del Tuir*.

Infine, pare utile spendere qualche parola in relazione all'aspetto intertemporale delle **diverse modifiche normative** – legge di Stabilità 2015, decreto internazionalizzazione e legge di Stabilità 2016 – che in breve tempo hanno interessato l'individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata.

Se è pacifico che la novella apportata dalla legge di Stabilità 2016 produrrà i suoi effetti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 e, quindi, risulterà applicabile per la prima volta nella dichiarazione dei redditi da presentare nel 2017, **qualche dubbio** si pone per la dichiarazione dei redditi da presentare nell'anno in corso.

Al riguardo, il documento sostiene che in sede di presentazione del **modello Unico 2016**:

- ai fini della disciplina delle CFC, si deve far riferimento al **M. del 30 marzo 2015** (che ha modificato il D.M. 21 novembre 2001) emanato ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del Tuir;
- ai fini della disciplina relativa alla limitata deducibilità dei costi *black list* (disciplina abrogata a partire dal 1° gennaio 2016), dovrebbe farsi ancora riferimento al **M. del 27 aprile 2015** (che ha modificato il D.M. 23 gennaio 2002).

La Fondazione evidenzia come sul punto sarebbe comunque necessario un intervento chiarificatore da parte delle autorità.

## DICHIARAZIONI

---

### **Modello Irap 2016: ripartizione territoriale dell'imposta**

di Federica Furlani

L'articolo 15 D.Lgs. 446/1997 stabilisce che **l'Irap è dovuta alla regione** (o provincia autonoma) **nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato**.

Il riparto territoriale del valore della produzione va operato secondo le **regole dettate dall'articolo 4, comma 2**, del decreto, in relazione alle diverse categorie di soggetti.

Per quanto riguarda le **imprese industriali e commerciali** (comprese le *holding* industriali) e i **lavoratori** autonomi, il criterio è quello della "localizzazione" della forza lavoro.

Il riparto tra regioni va quindi effettuato in **misura proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni, dei compensi e degli utili** spettanti, rispettivamente, al personale dipendente, ai collaboratori coordinati e continuativi e agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro, addetti con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, ubicati nel territorio della regione (o provincia autonoma) e operanti per un **periodo di tempo non inferiore a tre mesi**, rispetto all'ammontare complessivo delle retribuzioni, compensi e utili suddetti spettanti al personale dipendente e agli altri soggetti addetti alle attività svolte nel territorio dello Stato.

Le retribuzioni **vanno assunte per l'importo spettante, così come determinato ai fini previdenziali** (articolo 12 L. 153/1969 come sostituito dall'articolo 6 D.Lgs. 314/1997): vanno pertanto considerati gli imponibili previdenziali con esclusione delle quote di accantonamento Tfr, dei contributi al fondo pensionistico per incentivare l'esodo dei lavoratori e degli eventuali risarcimenti danno.

**Si devono comprendere nelle retribuzioni:**

- **i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;**
- **i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi;**
- **gli utili agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro.**

I compensi ai collaboratori coordinati e continuativi e gli utili agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro si assumono per **l'importo contrattualmente spettante**.

Nel calcolo delle retribuzioni vanno **escluse** quelle relative al **personale dipendente distaccato presso terzi** ed incluse quelle relative al personale di terzi impiegato in regime di distacco ovvero in base a contratto di lavoro interinale.

La ripartizione territoriale del valore della produzione (e quindi dell'Irap) va pertanto effettuata secondo la seguente formula:

<b>valore della produzione netta</b>	<b>x</b>	<b>Retribuzione, compensi, utili relativi al personale impiegato nelle regione</b>  <b>Ammontare complessivo delle retribuzioni di cui al rigo IS 10 col. 2</b>
--------------------------------------	----------	---

Se l'attività esercitata nel territorio di regioni (o province autonome) diverse da quella in cui risulta domiciliato il soggetto passivo non è svolta con l'impiego di personale ovvero di collaboratori o associati in partecipazione per almeno tre mesi, non si verifica la condizione per procedere al riparto territoriale.

Per quanto riguarda le **banche**, il riparto va effettuato in **misura proporzionalmente corrispondente all'ammontare, rilevato alla data di chiusura del periodo d'imposta, dei depositi in denaro e in titoli verso la clientela presso gli sportelli operanti nell'ambito di ciascuna regione** (o provincia autonoma), rispetto all'ammontare complessivo di tutti i depositi in denaro e in titoli rilevato nel territorio dello Stato.

È necessario a questi fini tener conto dei depositi a risparmio liberi e vincolati, dei certificati di deposito e buoni fruttiferi, dei conti correnti passivi liberi e vincolati e dei titoli (azionari, obbligazionari, altri) in conto deposito (in custodia, in amministrazione, in garanzia, eccetera).

Per le **società ed enti finanziari** il riparto va invece effettuato in **misura proporzionalmente corrispondente**:

- **agli "impieghi"** – intendendosi per tali i finanziamenti nelle varie forme in uso (credito al consumo, credito con garanzia ipotecaria, *factoring*, *leasing*, eccetera) – effettuati dalla sede principale e dalle singole filiali dislocate sul territorio di ciascuna regione (o provincia autonoma)
- ovvero **agli "ordini"**, successivamente eseguiti, raccolti dalla sede principale e dalle succursali ubicate nelle varie regioni (o provincia autonoma).

Per quanto riguarda le **imprese di assicurazione**, il riparto territoriale del valore della produzione netta si effettua tenendo conto dell'ammontare dei **premi raccolti dagli uffici dell'impresa** (sede principale, sedi secondarie, ecc.) ubicati in ciascuna regione (o provincia autonoma), rispetto all'ammontare complessivo dei premi raccolti da tutti gli uffici dell'impresa nel territorio dello stato.

Nel **settore agricolo**, e solo per i titolari di reddito agrario (persone fisiche, società semplici ed equiparate ed enti non commerciali) è necessario infine far riferimento **all'estensione dei terreni ubicati nel territorio della regione (o provincia autonoma)**. Per i titolari di reddito di impresa, si rimanda a quanto previsto per le imprese industriali e commerciali.

Quando l'Irap è dovuta in più regioni, **il versamento va effettuato indicando della "Sezione Regioni" del modello F24 il codice della regione alla quale spetta l'imposta più elevata**; sarà poi cura dell'Amministrazione finanziaria effettuare i conguagli sulla base delle risultanze della dichiarazione Irap, in particolare sulla base dei dati contenuti nel **quadro IR**.

## IVA

---

### **Limiti alla non imponibilità IVA per la ricerca finanziata dalla UE**

di Marco Peirolo

L'art. 72, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, riproducendo la disposizione vigente prima delle modifiche introdotte dalla L. n. 217/2011, dispone che si considerano non imponibili ai fini IVA "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **effettuate nei confronti dell'Unione europea, della Comunità europea dell'energia atomica, della Banca centrale europea, della Banca europea per gli investimenti e degli organismi istituiti dall'Unione cui si applica il protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, firmato a Bruxelles l'8 aprile 1965, reso esecutivo con legge 3 maggio 1966, n. 437, alle condizioni e nei limiti fissati da detto protocollo e dagli accordi per la sua attuazione o dagli accordi di sede e sempre che ciò non comporti distorsioni della concorrenza, anche se effettuate nei confronti di imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con l'Unione, nei limiti, per questi ultimi, della partecipazione dell'Unione stessa**".

Con la previsione in esame, il legislatore ha inteso estendere il beneficio della non imponibilità anche al rapporto commerciale che intercorre tra il terzo fornitore e l'ente committente per la fornitura di beni e servizi che risultino funzionali all'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione che l'ente stipula con l'Unione europea. La *ratio* della disposizione è, infatti, quella di garantire che gli organismi comunitari **non debbano subire l'onere dell'IVA** allorché acquistino beni e servizi, direttamente o a mezzo di soggetti ad essi legati da vincoli di ricerca o di associazione.

Tale esigenza ricorre, pertanto, anche nell'ipotesi in cui il soggetto di cui l'organismo comunitario si avvale per lo svolgimento in comune delle attività oggetto dell'intervento **non operi nell'esercizio di un'attività commerciale**.

L'indicazione, espressa dalla **risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 50 del 4 aprile 2006, supera** l'orientamento più restrittivo contenuto nella R.M. 20 agosto 1998, n. 110/E, secondo cui, ove non si configuri un'operazione rilevante agli effetti dell'imposta, la non imponibilità prevista dall'art. 72 del decreto IVA non può trovare applicazione in ordine agli acquisti di beni e servizi, nonché alle importazioni di beni effettuate al fine della realizzazione del progetto. Tale posizione, peraltro, era stata confermata dalla risoluzione n. 34 del 14 marzo 2005, con la quale l'Agenzia aveva ravvisato la natura tendenzialmente **sinallagmatica** dei contratti di ricerca o di associazione, con la conseguenza che le somme versate dall'Unione europea all'ente costituiscono il corrispettivo delle prestazioni di servizi da quest'ultimo rese, rilevanti ai fini dell'IVA seppure in regime di non imponibilità.

Alla luce della finalità della norma, individuata nell'esigenza che i fondi investiti dall'Unione

europea arrivino ai settori beneficiari senza essere decurtati dal prelievo dell'IVA, la non imponibilità deve intendersi applicabile anche nel caso in cui l'ente stipuli con l'organo comunitario un contratto sulla base di schemi giuridici diversi da quelli disciplinati dal codice civile, tra i quali gli **"accordi di promozione della ricerca aventi natura tendenzialmente collaborativa"**, da inquadrare nell'ambito della categoria dei contratti di ricerca in senso lato (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 16 maggio 2008, n. 198).

Al contrario, il trattamento agevolativo non può essere applicato alle **operazioni rientranti nello stadio più a valle della catena commerciale**. In particolare, i fornitori dei soggetti che hanno stipulato i predetti contratti di ricerca o di associazione, se effettuano a loro volta acquisti di beni e servizi, non possono beneficiare della detassazione (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 14 marzo 2005, n. 34).

Un ulteriore limite applicativo della non imponibilità è stato individuato dall'Agenzia nella **risoluzione n. 31 del 16 maggio 2008**, per la quale è vero che la detassazione spetta anche quando l'Unione europea agisca indirettamente, attraverso altri soggetti; tuttavia, come si evince dallo stesso dato normativo, è necessario che questi ultimi stipulino il contratto di ricerca o di associazione con l'Unione. In altri termini, la non imponibilità **riguarda unicamente le parti direttamente coinvolte nel rapporto giuridico alla base del programma di ricerca** e non può estendersi ai soggetti che, in via indiretta e mediata, siano chiamati ad attuare il programma medesimo senza precise responsabilità nei confronti dell'organismo che eroga il finanziamento e questo anche se l'esecuzione del programma mira al perseguimento di obiettivi analoghi a quelli dei soggetti contrattuali.

Ciò porta a ritenere che il **"soggetto attuatore"** dello specifico programma di ricerca, in quanto "terzo" rispetto all'ente al quale compete la realizzazione dell'attività di ricerca sotto il controllo dell'organismo comunitario, non può avvalersi del beneficio della non imponibilità.

Si rammenta infine che l'ente, per avvalersi della non imponibilità, deve rilasciare al proprio fornitore un'apposita **dichiarazione** da cui risultino gli estremi del contratto, la destinazione degli acquisti, la quota in percentuale della partecipazione UE e il corrispondente importo della fornitura che non deve essere assoggettato a IVA a norma del richiamato art. 72, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Le cause di esclusione e di disapplicazione delle società di comodo**

di Sandro Cerato

L'applicazione delle penalizzazioni previste per le **società di comodo (società non operative e società in perdita sistematica)** può essere evitata in presenza di specifiche **cause esimenti o disapplicative** previste dall'articolo 30 della legge n. 724/1994, ovvero da successivi provvedimenti direttoriali. Poiché le cause di esclusione o disapplicazione sono molteplici e presentano differenti presupposti applicativi, è opportuno fornire alcune indicazioni al fine di capirne meglio il loro funzionamento, posto che il verificarsi di una delle stesse **disattiva le penalizzazioni previste e consente quindi alla società di dichiarare il reddito o la perdita effettiva** e, soprattutto, di **utilizzare il credito Iva** in compensazione orizzontale con altri tributi.

In particolare, le cause in questione possono essere suddivise in tre gruppi:

- il **primo riguarda le cause di esclusione** previste nell'articolo 30 della legge n. 724/1994, che possono essere utilizzate per entrambe le fattispecie di società di comodo (per mancato superamento del *test* di operatività o in presenza di perdite "sistematiche") e devono essere verificate nel periodo d'imposta 2015 (da indicarsi nella casella 1 del rigo RS116 del modello Unico 2016 SC). A titolo esemplificativo, in tale gruppo rientrano le fattispecie di **società congrue e coerenti alle risultante degli studi di settore**, società con una media di dipendenti mai inferiore a 10 nel biennio precedente e nel periodo d'imposta 2015, società con un valore della produzione maggiore dell'attivo, nonché le società sottoposte a fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta, eccetera;
- il **secondo gruppo** è individuato nel provvedimento direttoriale 14 febbraio 2008, contenente alcune cause di disapplicazione applicabili solamente alle **società non operative**, e quindi da verificare nel periodo d'imposta 2015 (da indicare nella casella 2 del rigo RS116 del modello Unico 2016 SC). Evidenziando che alcune delle cause indicate nel predetto provvedimento sono "parziali", in quanto consentono di **escludere dal test di operatività alcuni beni**, a titolo esemplificativo si ricorda la detenzione di partecipazioni in società operative e **l'accoglimento dell'istanza di interpello disapplicativo** in precedenti periodi d'imposta senza modifica delle circostanze alla base dell'istanza;
- il **terzo gruppo** è individuato nel provvedimento direttoriale 11 giugno 2012 e riguarda esclusivamente le **società in perdita sistematica**. Le cause di disapplicazione ivi indicate devono essere verificate in almeno uno dei cinque periodi d'imposta precedenti a quello di riferimento, ossia nell'ambito del quinquennio di osservazione in cui la **società ha dichiarato cinque perdite fiscali consecutive** (ovvero quattro perdite ed un reddito imponibile inferiore al minimo), e sono indicate nella casella 3 del rigo

RS116. Pertanto, tali fattispecie, a differenza di quelle appartenenti ai due gruppi precedenti, **non devono essere verificate nel 2015**, bensì in almeno uno dei cinque periodi d'imposta precedenti (2010, 2011, 2012, 2013 e 2014). In tale gruppo rientrano, ad esempio, le società **congrue e coerenti con le risultanze degli studi di settore**, quelle che presentano un **MOL positivo**, ovvero le società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile poiché esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, oppure che beneficiano di disposizioni agevolative.

Infine, si evidenzia che per le **società in perdita sistematica** la verifica della presenza di una delle cause di disapplicazione nell'ambito del quinquennio di osservazione consente di **"spezzare la catena"**, poiché il periodo d'imposta in cui si fruisce della causa esimente viene espulso dal quinquennio con conseguente slittamento dell'applicabilità della disciplina dal periodo d'imposta successivo.