

Pirola
Pennuto
Zei
& Associati
studio di consulenza
tributaria e legale

TAX

NEWSLETTER / 1 AGOSTO-15 SETTEMBRE 2018

🌐 PIROLAPENNUTOZEI.IT
f [PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI](#)
🐦 [@STUDIO_PIROLA](#)
in [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)

LEGISLAZIONE

- 1.1** **4**
Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, recante disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese – Legge 9 agosto 2018, n. 96, pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell’11 agosto 2018, n. 186
- 1.2** **5**
Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno come modificata dalla direttiva (UE) 2017/952 recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi – Trasmesso alla Presidenza della Camera dei Deputati il 13 agosto 2018 (Atto del Governo sottoposto a Parere Parlamentare)

PRASSI

- 2.1** **13**
Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all’articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, emerse nell’ambito del Tavolo tecnico tra l’Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano – Circolare Ministeriale del 1° agosto 2018, n. 18/E
- 2.2** **14**
Regime IVA del servizio di ricerca in materia di investimenti – Risoluzione Ministeriale dell’8 agosto 2018, n. 61/E
- 2.3** **15**
Super e iper ammortamento - Ulteriori chiarimenti relativi agli investimenti in magazzini autoportanti - Articolo 1, comma 93, della legge n. 208 del 2015 – Risoluzione Ministeriale del 9 agosto 2018, n. 62/E



2.4	16
Interpello ordinario – Conferimento da parte di un soggetto non residente in Italia di un ramo d’azienda appartenente alla sua stabile organizzazione in Italia a favore di un altro soggetto residente. Risoluzione Ministeriale del 9 agosto 2018, n. 63/E	

LEGISLAZIONE

1.1

Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, recante disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese – Legge 9 agosto 2018, n. 96 pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'11 agosto 2018, n. 186

Nella Gazzetta Ufficiale del 13 luglio 2018, n. 161, è stato pubblicato il Decreto Legge del 12 luglio 2018, n. 87, rubricato “*Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese*”. Il D.L. è stato convertito nella Legge 9 agosto 2018, n. 96, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'11 agosto 2018, n. 186.

Le novità del D.L. n. 87/2018 sono state illustrate nella *Tax Newsletter* 1/15 luglio 2018 alla quale si rimanda.

Di seguito forniamo un commento alle principali disposizioni introdotte.

Limiti alla delocalizzazione delle imprese beneficiarie di aiuti (art. 5)

Fermo restando i vincoli derivanti dai Trattati internazionali, le imprese italiane ed estere operanti nel territorio nazionale che abbiano beneficiato di un Aiuto di Stato che prevede l'effettuazione di investimenti produttivi ai fini dell'attribuzione del beneficio, decadono dal beneficio medesimo qualora l'attività economica interessata dallo stesso o una sua parte venga delocalizzata in Stati non UE, ad eccezione degli Stati aderenti allo Spazio economico europeo, entro cinque anni dalla data di conclusione dell'iniziativa agevolata.

Recupero del beneficio dell'iper ammortamento in caso di cessione o delocalizzazione dei beni (art. 7)

L'iper ammortamento spetta a condizione che i beni agevolabili siano destinati a strutture produttive situate all'interno del territorio nazionale. Nel caso in cui nel corso del periodo di fruizione del beneficio i beni agevolati vengano ceduti a titolo oneroso, ovvero destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa, si procede al recupero dell'iper ammortamento. La disposizione si applica agli investimenti effettuati a partire dal 14 luglio 2018.

Applicazione del credito d'imposta ricerca e sviluppo ai costi di acquisto da fonti esterne dei beni immateriali (art. 8)

Non si considerano ammissibili, agli effetti della disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo.

Split payment (art. 12)

Le disposizioni previste in tema di *Split payment* (cfr. art. 17-ter del Decreto IVA) non si applicano alle prestazioni di servizi rese ai soggetti -i.e. i professionisti- i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito, ovvero a ritenuta a titolo di acconto, di cui all'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Compensazione delle cartelle esattoriali in favore di imprese e professionisti titolari di crediti nei confronti della pubblica amministrazione (art. 12-bis)

In sede di conversione in Legge del Decreto in esame, è stata estesa anche per l'anno 2018 la facoltà di compensare le cartelle esattoriali con crediti vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione. Si deve far riferimento ai carichi affidati agli agenti della riscossione entro il 31 dicembre 2017.

1.2

Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno come modificata dalla direttiva (UE) 2017/952 recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi - Trasmesso alla Presidenza della Camera dei Deputati il 13 agosto 2018 (Atto del Governo sottoposto a Parere Parlamentare)

È stata emanata la bozza di Decreto Legislativo di attuazione della Legge 25 ottobre 2017, n. 163 (Legge di delegazione europea) al fine di recepire la Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (ATAD 1), come modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio

2017 recante modifica della Direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi (ATAD 2). La bozza di Decreto Legislativo è suddivisa in sei Capi, che corrispondono ai quattro settori della Direttiva ATAD I, ossia: Capo I (Disposizioni in materia di deducibilità degli interessi passivi), Capo II (Disposizioni in materia di imposizione in uscita), Capo III (Disposizioni in materia di società controllate non residenti), Capo IV (Disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi), Capo V (Definizioni e disposizioni di coordinamento), Capo VI (Disposizioni transitorie e finali). Il Capo III è stato suddiviso in due Sezioni: Sezione I (Disposizioni in materia di società controllate estere) e Sezione II (Disposizioni in materia di dividendi e plusvalenze).

Per quanto concerne la decorrenza delle nuove norme viene previsto che le disposizioni:

- di cui ai Capi I, II e III (Sezione I) si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018;
- del Capo III, Sezione II, si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, nonché agli utili distribuiti e alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo di imposta;
- del Capo IV si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, ovvero a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021;
- del Capo V si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Di seguito commentiamo le principali novità introdotte.

Disciplina degli interessi passivi

Il riformato testo dell'art. 96 del TUIR presenta, al comma I, le seguenti importanti novità:

- l'applicabilità del limite di deducibilità anche agli interessi passivi ed oneri finanziari assimilati capitalizzati. Come precisato nella Relazione tecnica, *"ciò comporterà la verifica della deducibilità di tali interessi nell'anno di loro rilevazione contabile e capitalizzazione, con conseguente eventuale indeducibilità totale o parziale, fermo restando il riconoscimento integrale ai fini fiscali, del valore contabile del bene ad incremento del quale è stata operata la capitalizzazione"*;
- la compensazione degli interessi passivi non solo con gli interessi attivi di periodo ma anche con l'eventuale eccedenza di interessi attivi riportati da periodi di imposta precedenti;

- esclusione dai limiti di deducibilità, al ricorrere di determinate condizioni, degli interessi passivi relativi a prestiti utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine.

Viene prevista la deducibilità dell'eccedenza degli interessi passivi rispetto alla somma tra gli interessi attivi del periodo e l'eccedenza di interessi attivi riportata da periodi di imposta precedenti, nei limiti del 30% del risultato operativo lordo (ROL) del periodo e del 30% del ROL riportato da periodi precedenti. Con riferimento all'utilizzazione del ROL la principale novità risiede nel fatto che esso non sarà più riportabile in avanti indefinitamente.

In luogo del ROL contabile previsto dalla normativa previgente si utilizzerà un ROL fiscale, in cui le voci che lo compongono saranno assunte in misura pari al loro valore fiscale. Ne deriva che in caso di doppio binario contabile-fiscale i valori rilevanti saranno quelli previsti dalla normativa fiscale.

Il riformato art. 96 prevede, inoltre, la riportabilità ai successivi periodi di imposta, senza limiti temporali, dell'eccedenza di interessi attivi (i.e. differenza tra l'importo degli interessi attivi di competenza e la somma tra interessi passivi di competenza e gli interessi passivi eventualmente riportati da periodi di imposta precedenti). È previsto il riporto ai successivi periodi di imposta dell'eccedenza di ROL, limitato a 5 periodi di imposta.

Nel caso di Consolidato Fiscale Nazionale sarà possibile compensare, ai fini della determinazione del reddito complessivo di gruppo, l'eccedenza di interessi passivi generatasi in capo a un soggetto partecipante alla tassazione consolidata non solo con l'eccedenza di ROL generatasi in capo ad altri soggetti partecipanti al Consolidato, ma anche con l'eccedenza di interessi attivi generatasi in capo ai medesimi soggetti.

Disposizioni in materia di imposizione in uscita

La bozza di Decreto ha sostituito l'art. 166 del TUIR e per coerenza di sistema anche l'art. 166-bis del TUIR recante disposizioni relative al riconoscimento fiscale dei valori in ingresso. La nuova disciplina si discosta dalla precedente in quanto introduce il concetto di valore di mercato per la valutazione dei componenti trasferiti in sostituzione del valore normale, riduce da 6 a 5 il numero delle rate in caso di rateizzazione delle imposte ed elimina la possibilità di fruire della sospensione del versamento delle imposte. Inoltre, è

stato ampliato l'ambito oggettivo di applicazione (sono state introdotte altre fattispecie, esplicitamente previste dall' art. 5 della Direttiva) e l'imposizione in uscita è stata estesa anche ai trasferimenti di attivi verso stabili organizzazioni per le quali è stata esercitata l'opzione per la *branch exemption*, di cui all'art. 168-ter del TUIR.

Disposizioni in materia di società controllate estere (CFC rule)

In presenza di un rapporto di controllo, la disciplina CFC troverà applicazione in presenza di una tassazione effettiva nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stato assoggetto qualora fosse stato residente in Italia. Assume, quindi, rilevanza al fine dell'individuazione dello Stato a fiscalità privilegiata il carico effettivo di imposizione e non quello nominale. Pertanto, si rende necessario un confronto tra *tax rate* effettivo estero con *tax rate* virtuale interno. Inoltre, la normativa troverà applicazione in presenza di *passive income*, che rappresentano unicamente una "condizione di ingresso" nella disciplina CFC: nello specifico, la condizione ulteriore di accesso alla disciplina si realizzerà nell'ipotesi in cui il soggetto estero controllato consegue oltre un terzo del proprio reddito attraverso *passive income* (ad esempio, interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari, dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni, redditi da leasing finanziario).

Affinché sussistano gli estremi per l'applicazione della *CFC rule* tali due condizioni devono ricorrere congiuntamente in capo al soggetto controllato.

La normativa CFC non si applicherà quando il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica sostanziale mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali. Il Contribuente può dimostrare la sussistenza di tale esimente anche attraverso la presentazione dell'interpello facoltativo, ai sensi dell'art. 11, comma I, lettera b), della Legge 27 luglio 2000, n. 212.

Ai fini della determinazione del reddito del soggetto controllato non residente, da imputare per trasparenza al soggetto residente, devono essere applicate le regole di determinazione del reddito ai fini IRES previste per le imprese residenti, fatta eccezione delle disposizioni riguardanti:

- le società di comodo;
- le società in perdita sistematica;
- gli studi di settore;

- l'Aiuto alla crescita economica (ACE);
- la rateizzazione delle plusvalenze.

I redditi da imputare per trasparenza sono assoggettati a tassazione separata con aliquota media del soggetto controllante e comunque non inferiore all'aliquota ordinaria IRES.

Sono state introdotte alcune disposizioni di carattere procedurale. E' stato previsto che nelle ipotesi di accertamenti sulla corretta applicazione della normativa in commento, l'Agenzia delle Entrate prima di emettere un avviso di accertamento di imposta o di maggiore imposta, deve concedere al contribuente un termine di 90 giorni per presentare le prove utili a dimostrare che non sussistono i presupposti per applicare la normativa; inoltre, viene introdotto un obbligo di segnalazione in Dichiarazione dei Redditi delle partecipazioni per le quali sussistono gli estremi per l'applicazione della disciplina, nelle ipotesi in cui non è stato presentato interpello all'Agenzia delle Entrate, nonché qualora l'interpello sia stato presentato ma si è ottenuta una risposta non favorevole.

Disposizioni in materia di dividendi e plusvalenze

Tra le modifiche intervenute è di particolare rilevanza quella relativa alla nozione di controllo che assume rilevanza anche ai fini della disciplina della tassazione dei dividendi e delle plusvalenze provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata. Il controllo sussiste quando l'impresa, la società o l'ente è controllato da un soggetto residente, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'articolo 2359 C.C., ovvero la quota di partecipazione agli utili è detenuta per oltre il 50%, direttamente, o indirettamente mediante una o più società controllate.

Il nuovo articolo 47-*bis* del TUIR (come specificato nella Relazione Tecnica con l'abolizione del contenuto del comma 4 dell'art. 167 del TUIR si è resa necessaria l'aggiunta dell'art. 47-*bis*, al fine di disciplinare nel nuovo contesto post-ATAD i regimi fiscali privilegiati) introduce un nuovo requisito per l'individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, facendo riferimento al livello di tassazione effettivo ovvero a quello nominale, a seconda che la partecipazione sia o non sia di controllo, secondo la stessa nozione valevole ai fini della disciplina CFC. In particolare, tale articolo prevede le condizioni per individuare i Paesi a fiscalità privilegiata, distinguendo tra partecipazioni di controllo (per le quali il test per l'individuazione del regime fiscale privilegiato è basato sul confronto tra la tassazione effettiva estera e il 50% della tassazione

effettiva italiana) e non di controllo (per le quali il test è basato sul confronto tra la aliquota nominale estera e il 50% dell'aliquota nominale italiana, tenendo conto dell'eventuale impatto su tali aliquote nominali della presenza di regimi speciali).

Sono previste due esimenti per la disapplicazione della disciplina in tema di regimi fiscali privilegiati, ossia quando la società partecipata non residente svolge nel Paese in cui è insediata un'attività economica effettiva - mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali - ovvero quando il soggetto residente mediante il possesso della partecipazione estera non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Un'altra importante modifica prevista dallo schema normativo in commento è la parificazione del regime *PEX* di esenzione delle plusvalenze - prima spettante per le società quotate di Paesi *Black List* solo per le partecipazioni non qualificate - al regime *PEX* di esenzione dei dividendi - già spettante per le società quotate istituite in Paesi considerati a fiscalità privilegiata per partecipazioni qualificate e non.

Inoltre, per quanto concerne il trattamento delle plusvalenze viene previsto un monitoraggio fisso di 5 anni (a meno che il possesso non sia riferibile ad un periodo inferiore) per le cessioni fuori gruppo: in particolare, se il Paese in cui è localizzata la società partecipata è considerato a fiscalità privilegiata in uno o più dei 5 periodi di imposta precedenti alla cessione, la plusvalenza non è esente, a meno che non si dimostri con riguardo ai soli periodi di imposta in cui il Paese è considerato a fiscalità privilegiata l'esimente della tassazione congrua.

Disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi

Sono state introdotte delle disposizioni relative al contrasto ai disallineamenti da ibridi (*hybrid mismatches*), di cui alla Direttiva (UE) 2016/1164 nella versione risultante dalle modifiche apportate dalla Direttiva (UE) 2017/952 del 29 maggio 2017. Sul tema, i *Report OCSE* di riferimento sono rappresentati dal *Report OCSE 2015, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* e dal *Report OCSE 2017, Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements*.

In particolare, le misure *anti-hybrid* introdotte mirano a contrastare gli effetti di doppia deduzione, ovvero di

deduzione non inclusione, effettivamente verificatisi derivanti da conflitti nella qualificazione di strumenti finanziari, pagamenti, entità, stabili organizzazioni o dall'allocazione dei pagamenti. Tali misure trovano applicazione nei confronti di tutti i contribuenti assoggettati in Italia alle Imposte sui Redditi relative ai redditi di impresa, comprese le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti e le persone fisiche.

Il disallineamento rilevante ai fini dell'applicazione delle norme *anti-hybrid* (che la norma intende contrastare) è rappresentato da un effetto fiscale che può avere le seguenti manifestazioni:

- una "*doppia deduzione*", ossia una deduzione dello stesso componente negativo di reddito nella giurisdizione in cui è sostenuto (ovvero che si ritiene sia sostenuto), ossia la giurisdizione del pagatore e in un'altra giurisdizione, ossia la giurisdizione dell'investitore, o;
- la "*deduzione senza inclusione*", ossia la deduzione di un componente negativo di reddito in qualsiasi giurisdizione in cui lo stesso sia sostenuto (ovvero si ritiene sia sostenuto) ossia la giurisdizione del pagatore, senza la corrispondente inclusione a fini fiscali, del correlato componente positivo di reddito nella giurisdizione del beneficiario.

Nella prima fattispecie considerata (i.e. "*doppia deduzione*") viene previsto il disconoscimento della deduzione in capo ad uno dei due soggetti interessati qualora emerga effettivamente un effetto di doppia deduzione.

I disallineamenti oggetto delle disposizioni in commento sono quelli che si verificano in ambito transnazionale, dal momento che gli eventuali ibridi interni possono essere contrastati attraverso il principio del divieto dell'abuso del diritto. Inoltre, è stato precisato che i benefici previsti dall'art. 1 del Decreto Legge n. 201/2011, convertito con modificazioni dalla Legge n. 214/2011 e successive modificazioni (Aiuto alla Crescita Economica - ACE) non danno origine a disallineamenti da ibridi.

L'art. 9 dello schema di Decreto disciplina i disallineamenti che derivano dagli ibridi inversi; l'art. 10, invece, i disallineamenti da residenza fiscale.

Holding finanziarie

Il nuovo art. 162-*bis* del TUIR individua una definizione univoca di intermediario finanziario valida ai fini IRES ed IRAP (e anche per l'addizionale IRES), tenendo in considerazione le caratteristiche del Bilancio degli intermediari finanziari. La ridefinizione del perimetro degli enti finanziari si riflette anche sulle modalità con cui sono stati identificati i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività creditizia o finanziaria (cc.dd. *holding finanziarie*), ovvero in società diverse dagli enti creditizi e finanziari.

I commi 2 e 3 prevedono il criterio per verificare quando sussiste il requisito della prevalenza nell'assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari (società di partecipazione finanziaria), ovvero in soggetti diversi dagli intermediari finanziari (società di partecipazione non finanziaria). Nello specifico, l'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari sussiste quando, in base ai dati del Bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti intermediari finanziari e altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi unitariamente considerati - inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate - sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate.

L'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari sussiste invece quando, in base ai dati del Bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi unitariamente considerati sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale.

PRASSI

2.1

Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, emerse nell'ambito del Tavolo tecnico tra l'Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano – Circolare Ministeriale del 1° agosto 2018, n. 18/E

L'Amministrazione Finanziaria a mezzo della Circolare n. 18/E/2018 ha fornito chiarimenti in merito ad alcuni dubbi emersi nell'ambito di un Tavolo tecnico congiunto insieme con il CONI in tema di agevolazioni fiscali previste per lo sport dilettantistico. Il documento di prassi si è soffermato, tra l'altro, sulle seguenti tematiche:

- qualificazione tributaria delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro;
- regime fiscale agevolato di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398;
- effetti della riforma del terzo settore sull'applicabilità del regime fiscale di cui alla Legge n. 398/1991 e dell'agevolazione di cui all'art. 148, comma 3 del TUIR;
- esenzione dall'imposta di bollo.

In particolare, con riferimento al regime fiscale agevolato di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398, sono stati forniti chiarimenti in merito al regime IRES ed IVA. Relativamente all'IRES, la Circolare ha evidenziato che ai fini della determinazione del reddito imponibile delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, si deve tener conto della qualificazione delle stesse società quali soggetti passivi IRES ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettera a) del TUIR, per i quali tutti i redditi (da qualsiasi fonte provengono) costituiscono reddito d'impresa¹.

Con riferimento ai profili IVA, sulla base di quanto previsto dall'art. 9, comma 1, del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che optano per il regime agevolativo di cui alla citata Legge n. 398/1991 applicano *“per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali”* le disposizioni di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972. Conseguentemente per tali soggetti, il regime speciale disciplinato dal sopracitato art. 74 per le attività di intrattenimento di cui alla Tariffa allegata D.P.R. n. 640/1972 trova applicazione anche per quei proventi percepiti in relazione ad attività non soggette all'imposta sugli intrattenimenti.

¹ Le società sportive dilettantistiche di cui all'art. 90 della Legge n. 289/2002 devono applicare il coefficiente di redditività del 3% su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'art. 81 del TUIR, escluse le plusvalenze patrimoniali.

2.2

Regime IVA del servizio di ricerca in materia di investimenti – Risoluzione Ministeriale dell'8 agosto 2018, n. 61/E

Nella Risoluzione n. 61/E/2018 l'Amministrazione Finanziaria è intervenuta diffusamente sul regime IVA del servizio di ricerca in materia di investimenti². Il documento di prassi, dopo aver ricordato la definizione del servizio di ricerca in materia di investimenti, ha chiarito che relativamente alle condizioni di ricevibilità di tale servizio l'art. 13 della Direttiva 2017/593/UE dispone tale servizio non sia considerato "incentivo", con la conseguenza che possa essere ricevuto da una gestione individuale qualora sia remunerato secondo una delle seguenti modalità:

- direttamente dal gestore mediante risorse proprie;
- imputando il costo del servizio ad un conto di pagamento aperto *ad hoc* "e finanziato da uno specifico onere per la ricerca a carico del cliente, purché il gestore individuale stabilisca e valuti regolarmente un bilancio per la ricerca, sia responsabile della tenuta del conto di pagamento e valuti regolarmente la qualità della ricerca acquistata".

In relazione al trattamento fiscale del servizio di ricerca fornito agli intermediari che svolgono il servizio di gestione individuale di portafogli, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che lo stesso non è riconducibile ad alcuna delle fattispecie di esenzione indicate dall'art. 10, comma 1, del Decreto IVA, e non può essere inquadrato tra le "prestazioni di mediazione, intermediazione e mandato", relative alle operazioni su titoli di cui ai numeri 4) e 9) della disposizione sopra richiamata.

Inoltre, il servizio di ricerca in materia di investimenti fornito dai negozianti agli intermediari che svolgono il servizio di gestione individuale di portafogli (autonomamente remunerato secondo le nuove condizioni di ricevibilità del servizio di cui all'art. 13 della Direttiva 2017/593/UE), non può continuare a fruire del regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, comma 1, numeri 4) e 9) del Decreto IVA: pertanto, tale servizio deve essere assoggettato ad IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria.

² Come previsto dall'art. 36 del Regolamento delegato UE 2017/565 "per ricerca in materia di investimenti si intendono ricerche o altre informazioni che raccomandino o suggeriscano, esplicitamente o implicitamente, una strategia di investimento, riguardante uno o diversi strumenti finanziari o gli emittenti di strumenti finanziari, compresi i pareri sul valore o il prezzo attuale o futuro di tali strumenti, che sono destinate a canali di distribuzione o al pubblico e che soddisfano le seguenti condizioni: a) la ricerca o le informazioni sono designate o descritte come ricerca in materia di investimenti o con termini analoghi, o sono altrimenti presentate come spiegazione obiettiva o indipendente delle questioni oggetto della raccomandazione; b) se la raccomandazione in questione venisse fatta dall'impresa di investimento ad un cliente, non costituirebbe consulenza in materia di investimenti ai fini della direttiva 2014/65/UE".

La Risoluzione ha anche chiarito che, relativamente al trattamento fiscale del servizio di ricerca in materia di investimenti fornito dai negoziatori ai gestori collettivi, *“qualora detto servizio sia separatamente identificato, sotto il profilo economico, rispetto all’attività di negoziazione, [...] lo stesso possa fruire del regime di esenzione, purchè il servizio sia inquadrabile nell’ambito della gestione di fondi comuni di investimento ai sensi dell’art. 10, comma 1, n. 1), del d.P.R. n. 633 del 1972, nell’accezione fatta propria dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 4 maggio 2006 relativa al procedimento C-169/04 (Abbey National plc c/ Commisioners of Customs & Excise)”*³.

Sulla base dei chiarimenti forniti dai Giudici comunitari, il servizio di ricerca in materia di investimenti fornito dal negoziatore ai gestori collettivi può essere considerato uno dei servizi esternalizzati di cui si compone la gestione di fondi esenti da IVA, purché il citato servizio presenti le caratteristiche indicate dai giudici comunitari.

2.3

Super e iper ammortamento - Ulteriori chiarimenti relativi agli investimenti in magazzini autoportanti - Articolo 1, comma 93, della legge n. 208 del 2015 – Risoluzione Ministeriale del 9 agosto 2018, n. 62/E

Con la Risoluzione Ministeriale n. 62 l’Agenzia delle Entrate ha risposto ad alcune istanze di interpello relative al trattamento, agli effetti agevolativi, dei *magazzini autoportanti*. I chiarimenti riguardano, in particolare, i criteri per la distinzione della componente immobiliare rispetto alla componente mobiliare che non rileva ai fini dell’attribuzione della rendita catastale.

I *magazzini autoportanti* si configurano come strutture di grandi dimensioni destinate allo stoccaggio di merci eterogenee; inoltre, si caratterizzano per la scaffalatura *“asservita dagli impianti automatici di movimentazione”* che costituisce parte del sistema costruttivo dell’intero fabbricato. Le strutture che costituiscono le scaffalature dei *magazzini autoportanti* rappresentano elementi propri del fabbricato, da includere nella stima catastale.

³ La Corte di Giustizia UE ha precisato che non è preclusa (in linea di principio) la possibilità di fruire del regime di esenzione da IVA anche nel caso in cui la gestione di fondi comuni di investimento sia frazionata in servizi distinti forniti da un soggetto esterno al fondo (i.e. *in outsourcing*). Tuttavia, come precisato nella Risoluzione, per essere esenti, *“i servizi “delegati” forniti dal terzo (i.e. soggetto esterno al fondo) devono formare un insieme distinto, valutato globalmente che abbia l’effetto di adempiere le funzioni specifiche ed essenziali del servizio” per il quale è prevista l’esenzione, vale a dire, della gestione del fondo”* (cfr. sentenza 4 maggio 2006, Causa C-169/04, punto 70).

Come chiarito nella Risoluzione⁴, al ricorrere di tutti i requisiti previsti dalla legge, sono agevolabili con il super/iper ammortamento le sole componenti impiantistiche dei magazzini autoportanti, ossia le componenti escluse dalla determinazione della rendita catastale.

Con riferimento ai sistemi antincendio, si rimanda ai chiarimenti forniti nella Circolare Ministeriale n. 2/E/2016.

2.4

Interpello ordinario – Conferimento da parte di un soggetto non residente in Italia di un ramo d'azienda appartenente alla sua stabile organizzazione in Italia a favore di un altro soggetto residente. Risoluzione Ministeriale del 9 agosto 2018, n. 63/E

La Risoluzione ha fornito alcuni chiarimenti in merito al trattamento fiscale di un conferimento, da parte di un soggetto non residente in Italia (nel caso di specie, francese), di un ramo di azienda appartenente alla sua stabile organizzazione in Italia a favore di un altro soggetto residente. Dal punto di vista pratico, tale conferimento si realizzerà nel seguente modo:

- la società conferitaria (totalmente controllata dal soggetto non residente) aumenterà il proprio capitale in misura pari al valore netto contabile del ramo di azienda oggetto del conferimento
- la quota della partecipazione, pari al valore di detto aumento di capitale sociale, verrà direttamente attribuita alla stabile organizzazione italiana conferente.

A giudizio dell'Agenzia delle Entrate al conferimento in oggetto⁵ deve applicarsi il regime di neutralità fiscale, previsto dal combinato disposto degli artt. 178, comma 1, lettera c) e 179, comma 2, del TUIR (l'art. 179, comma 2, primo periodo, prevede espressamente l'applicabilità del regime della neutralità fiscale di cui all'art. 176 del TUIR, limitatamente agli elementi patrimoniali della stabile organizzazione effettivamente confluiti nella società conferitaria). Il regime di neutralità fiscale è subordinato alla

⁴ Anche in considerazione dei chiarimenti forniti nella Circolare Ministeriale n. 4/E/2017, par. 9, in relazione al super ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici.

⁵ Il Considerando n. 14 della Direttiva 2005/19/CE ha chiarito che un conferimento di attivo, anche se avviene "sotto forma" di una stabile organizzazione (ovvero di una parte della stessa qualificabile come azienda o ramo di azienda - vista la definizione di "conferimento d'attivo" di cui all'art. 2, lettera c), della Direttiva 90/434/CEE, mantenuto anche nella Direttiva 2009/133/CE) situata nello stesso Stato Membro cui appartiene la società conferitaria, si concreta in un trasferimento di attivo da una società di uno Stato Membro ad una società di un altro Stato Membro, e perciò stesso coperto dalle disposizioni comunitarie.

circostanza che per effetto del conferimento la partecipazione nella società conferitaria confluisca nella contabilità della stabile organizzazione conferente da cui provengono gli asset conferiti; in buona sostanza, le partecipazioni nella società conferitaria, emesse a seguito del conferimento, dovranno essere attribuite direttamente alla stabile organizzazione italiana. Tale soluzione è coerente con l'applicazione del principio elaborato dall'OCSE che vede la stabile organizzazione quale "*functionally separate entity*", impresa indipendente, distinta e separata dalla casa madre da cui promana (cfr. il Commentario all'art. 7 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, aggiornato nel luglio 2016, il *Report* OCSE sull'attribuzione dei profitti alle stabili organizzazioni del luglio 2010, nonché in ambito domestico l'art. 152, comma 2, del TUIR - introdotto dall'art. 7, comma 1, lettera b), del D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 - e la Risoluzione Ministeriale n. 44/E/2006).

Nella Risoluzione è stato anche precisato che l'assegnazione al patrimonio della stabile organizzazione italiana della partecipazione rinveniente dal conferimento è condizionata alla previsione generale della sussistenza di una "*connessione funzionale*" tra tale partecipazione e il patrimonio della stabile organizzazione, nel rispetto dell'art. 152 del TUIR (come modificato dall'art. 7 del D.Lgs. n. 147/2015). Nel caso in cui la partecipazione ottenuta a fronte del conferimento venga assegnata alla stabile organizzazione conferente e successivamente trasferita alla sua casa madre, ovvero venga assegnata direttamente alla casa madre, ovvero manchi all'atto del conferimento o venga successivamente a mancare la sopra citata "*connessione funzionale*", l'eventuale plusvalenza realizzata dalla stabile organizzazione conferente sarà considerata parzialmente esente - ovvero in alternativa l'eventuale minusvalenza indeducibile - solo nel caso in cui la partecipazione possieda i requisiti indicati dall'art. 87 del TUIR.

TAX NEWSLETTER | 1 AGOSTO - 15 SETTEMBRE 2018

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 15 SETTEMBRE 2018.
LA PRESENTE NEWSLETTER ILLUSTRÀ LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI E ALCUNE QUESTIONI DI INTERESSE GENERALE, E RAPPRESENTA DUNQUE UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.
PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO A CONTATTARE IL VOSTRO PARTNER DI RIFERIMENTO O AD INVIARE UN'EMAIL A UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM