



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*1/2014*

*Gennaio – Febbraio*

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 gennaio al 28 febbraio 2014**

**Delibera CONSOB 23 dicembre 2013 n. 18753:** “Determinazione, ai sensi dell’art. 40 della legge n. 724/1994, dei soggetti tenuti alla contribuzione, per l’esercizio 2014” (in G.U. 22 febbraio 2014, n. 44).

**Delibera CONSOB 23 dicembre 2013, n. 18754:** “Determinazione della misura della contribuzione dovuta, ai sensi dell’art. 40 della legge n. 724/1994, per l’esercizio 2014” (in G.U. 22 febbraio 2014, n. 44)

**Delibera CONSOB 23 dicembre 2013 n. 18755:** “Modalità e termini di versamento della contribuzione dovuta, ai sensi dell’art. 40 della legge n. 724/1994, per l’esercizio 2014. (in G.U. 22 febbraio 2014, n. 44)

**Decreto del Ministero dell’Economia e Finanze 23 dicembre 2013, n. 163:** “Regolamento recante la disciplina dell’uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell’articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111” (in G.U. 14 febbraio 2014, n. 37)

\*\*\*\*\*

Il decreto entra in vigore il 1 marzo 2014 e le disposizioni del regolamento quivi contenute si applicano ai ricorsi notificati a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di 90 giorni dalla data di pubblicazione in G.U. del primo dei DD.MM. che dovrà stabilire le regole tecnico operative (art. 20)

In particolare, viene disposto che gli atti e i provvedimenti del processo tributario e del procedimento di reclamo e mediazione possano essere formati come documenti informatici sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale e che la trasmissione, la comunicazione, la notificazione e il deposito dei suddetti atti e provvedimenti possano avvenire con modalità informatiche. Se sono state utilizzate in primo grado le modalità telematiche disciplinate dal regolamento si devono utilizzare le stesse modalità per tutto il grado di giudizio e per l’appello.

Il pagamento del contributo unificato e degli altri diritti e spese, deve essere effettuato in via telematica.

**Decreto-Legge 28 gennaio 2014, n. 4:** “Disposizioni urgenti in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all’estero, nonché altre disposizioni urgenti in materia tributaria e contributiva e di rinvio di termini relativi ad adempimenti tributari e contributivi” (in G.U. 28 gennaio 2014, n. 23)

\*\*\*\*\*

La *voluntary disclosure* prevede che il soggetto che abbia violato gli obblighi di dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività di cui all’art. 4, D.L. 167/1990, possa avvalersi della procedura di collaborazione volontaria per far emergere le attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute al di fuori del territorio italiano (art. 1):

- indicando spontaneamente all’Amministrazione finanziaria, tramite apposita richiesta, tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all’estero, anche indirettamente o per interposta persona, relativamente a tutti i periodi d’imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l’accertamento o la contestazione della violazione degli obblighi della dichiarazione di cui sopra;
- versando in un’unica soluzione le somme dovute in base all’avviso di accertamento ex art. 15, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, entro il termine per la proposizione del ricorso, o le somme dovute in base all’accertamento con adesione entro 20 giorni dalla redazione dell’atto, oltre alle somme dovute in base all’atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione, entro il termine per la proposizione del ricorso.

Il decreto è stato convertito, con modificazioni in Legge 28 marzo 2014, n. 50.

In sede di conversione però sono state stralciate le norme contenute nell’art. 1, di detto decreto, riguardanti la *voluntary disclosure*.

Le predette norme sono state riproposte con alcune modifiche, nel Disegno di Legge 27 marzo 2014, n. 1401.

**Provvedimento ISVAP 28 gennaio 2014, n. 14:** “Modifiche ed integrazioni al regolamento n. 7 del 13 luglio 2007, concernente gli schemi per il bilancio delle imprese di assicurazione e di riassicurazione che sono tenute all’adozione dei principi contabili internazionali di cui al Titolo VIII (Bilancio e scritture contabili), Capo I (Disposizioni generali sul bilancio), Capo II (Bilancio di esercizio), Capo III (Bilancio consolidato) e Capo V (Revisione contabile) del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209 - codice delle assicurazioni private. (Provvedimento n. 14, adottato con delibera n. 10)” (G.U. 10 febbraio 2014, n. 33)

**Legge 29 gennaio 2014, n. 5:** “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 novembre 2013, n. 133, recante disposizioni urgenti concernenti l’IMU, l’alienazione di immobili pubblici e la Banca d’Italia” (in S.O. n. 9 alla G.U. 29 gennaio 2014, n. 23)

\*\*\*\*\*

Il provvedimento contiene la conferma dell’abolizione della seconda rata IMU 2013 per l’abitazione principale e le relative pertinenze.

**Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze 12 febbraio 2014:** “Modifiche del decreto 4 maggio 1999, relativo all’individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato” (in G.U. 24 febbraio 2014, n. 45)

\*\*\*\*\*

La Repubblica di San Marino viene eliminata dall’elenco di cui all’art. 1, DM 4 maggio 1999 che individua gli Stati e i territori aventi un regime fiscale privilegiato.

**Decreto del Direttore Generale delle Finanze 19 febbraio 2014:** “Aggiornamento dei coefficienti per la determinazione del valore dei fabbricati di cui all’art. 5, comma 3, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, agli effetti dell’imposta municipale propria (IMU) e del tributo per i servizi indivisibili” (in G.U. 24 febbraio 2014, n. 45)

\*\*\*\*\*

Trattasi dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in Catasto, interamente posseduti da imprese.

**Decreto del Ministero dell’Interno 20 febbraio 2014:** “Certificazione relativa al rimborso degli oneri per interessi per l’attivazione delle maggiori anticipazioni di tesoreria conseguiti all’abolizione della seconda rata dell’anno 2013 dell’imposta municipale propria” (in G. U. 28 febbraio 2014, n. 49)

**Legge 21 febbraio 2014, n. 9:** “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, recante interventi urgenti di avvio del piano «Destinazione Italia», per il contenimento delle tariffe elettriche e del gas, per la riduzione dei premi RC auto, per l’internazionalizzazione, lo sviluppo e la digitalizzazione delle imprese, nonché misure per la realizzazione di opere pubbliche ed EXPO 2015”. (in G.U. 21 febbraio 2014, n. 43)

**Legge 27 febbraio 2014, n. 15:** “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2013, n. 150, recante proroga di termini previsti da disposizioni legislative” ( in G.U. 28 febbraio 2014, n. 49).

\*\*\*\*\*

In sede di conversione è stato stabilito che anche per il 2014 spettano ai soggetti non residenti le detrazioni per carichi di famiglia, previa presentazione di idonea documentazione.

### **ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

Accertamento – Ritenute alla fonte – Commissario liquidatore – Inclusione tra i sostituti d’impresa – Interpello ai sensi dell’art. 11 legge 327 luglio 2000, n. 212 – Applicabilità del regime del risparmio gestito.

**Ris. Agenzia delle Entrate 13 febbraio 2014, n. 19/E.**

Pag. 1

Accertamento – Elusione fiscale – Rilevanza penale – Sussiste in caso di condotte che rientrano in una specifica disposizione antielusiva – E’ esclusa in ipotesi di comportamenti che integrano una figura di abuso del diritto.

**Cass., sez. V, 9 settembre 2013, n. 36894.**

“ 1

Accertamento – Imposte e tasse – Elusione fiscale – Norme antielusive – Disapplicazione di norme antielusive ai sensi dell’art. 30 della legge n. 724/1994 – Oggettive situazioni tali da rendere impossibile il conseguimento dei ricavi, proventi e redditi determinabili presuntivamente – Necessità – Società fin dall’origine con ricavi non allineati ai coefficienti presuntivi – Disapplicazione delle norme antielusive – Esclusione.

**Comm. Trib. Il grado di Trento, sez. I, 4 aprile 2013, n. 30.**

“ 2

Accertamento liquidazione controlli – IRAP – Società di gruppo – Trasferimento di riserva a beneficiaria – Tassazione – Esclusione.

**Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XXXVII 9 luglio 2013, n. 202/37/13.**

“ 2

Accertamento – IRES – Imprese assicuratrici – Riserva automatica – Rinuncia all’accertamento di un anno da parte dell’ufficio – Ridonda sull’anno successivo.

**Comm. Trib. reg. Lazio, sez. I, 12 agosto 2013, n. 508/1/13.**

“ 2

Accertamento – *Transfer price* – Valutazione – Transazioni con Paesi a fiscalità privilegiata – Dimostrazione attività non elusiva – Criterio.

**Comm. Trib. reg. Lazio, sez. IV, 23 agosto 2013, n. 349/4/13.**

“ 2

Accertamento – IRES – Dividendi erogati da società madre italiana a figlie residenti in CE – Utile – Non sono computati – Incidenza fiscale – Calcolo.

**Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XX, 12 settembre 2013, n. 184/20/13.**

“ 3

Accertamento – Operazioni di finanziamento infragruppo – Divieto.

**Comm. Trib. reg. di Roma, 28 gennaio 2014, n. 432/29/14.**

“ 3

### **ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)**

Indeducibilità dei costi *black list* – Convenzioni contro le doppie imposizioni – Principio di non discriminazione – Prevalenza del principio convenzionale sulla norma interna.

**Comm. Trib. prov. di Milano, sez. V, 13 dicembre 2012, n. 294.**

“ 3

Costi operazioni Paesi a fiscalità privilegiata – Mancata indicazione separata in dichiarazione – Violazione – Formale – Sanzione proporzionale 10 per cento – Esclusione.

**Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XIV 6 febbraio 2013, n. 72/14/13.**

“ 4

### **VIOLAZIONI E SANZIONI**

“L’errore scusabile in ambito tributario, tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale”, di M. DENARO.

“ 4

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contenzioso tributario – Meditazione tributaria – Chiarimenti e istruzioni operativi.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2014, n. 1/E.**

Pag. 4

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Processo tributario – Istruttoria – *Thema probandum* – Allegazione – Deduzione – Effetti – Processo tributario – Impugnazioni – Ricorso per cassazione – Ricorso per revocazione – Distinzioni – Percezione del giudice – Errore di fatto – Artt. 360 e 395 c.p.c. – Imposte sui redditi – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Elusione – Abuso del diritto – Nozione.

**Cass., sez trib. 8 aprile 2013, n. 27679.** “ 5

Processo tributario – Impugnazioni – Appello – *Ius novorum* – Disciplina – Art. 57, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

**Cass., sez. VI, 13 novembre 2013, n. 27596.** “ 5

Processo – Istanza in autotutela – Non sospende i termini del ricorso.

**Comm. Trib. reg. Lazio, sez. I, 11 giugno 2013, n. 383/1/13.** “ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Domande presentate in relazione a più annualità – Valore della lite.

**Comm. Trib. prov. di Pavia, 30 luglio 2013, n. 270/1/13.** “ 6

### TRIBUTI ERALRIALI DIRETTI (in genere)

Imposte sui redditi – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Imposta di registro – Accertamento – Cessione d'azienda – plusvalenza – Determinazione – Criteri.

**Cass., sez. VI, 28 novembre 2013, n. 27975.** “ 6

Imposte sui redditi – Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Accertamento – Reddito d'impresa – Base imponibile – Determinazione – Componenti negativi – Inerenza – Art. 109, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Onere della prova.

**Comm. Trib. prov. di Ravenna, sez. II 21 febbraio 2013, n. 245.** “ 6

### IRES

“Principi giurisprudenziali in materia di *transfer pricing*: analisi della giurisprudenza di merito e di legittimità”, di **F. BARIGAZZI**.

“ 7

“Deducibili le perdite sui crediti cancellati dal bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali”, di **P. DRAGONE** e **R. VALACCA**.

“ 7

“Più coerenti i criteri di deducibilità di svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni”, di **C. GALLI** e **M. PALANCA**.

“ 8

“Deducibilità IRES e IRAP di svalutazioni e perdite su crediti verso clientela di enti creditizi e finanziari”, di **R. DOLCE**.

“ 9

“Residenza fiscale delle *holding* e presunzione di esteroinvestizione: insufficiente lo svolgimento di alcuni servizi amministrativi dall'Italia”, di **C. MELOTTI CACCIA**.

“ 9

“Detassazione dei dividendi e perdite anteriori al consolidato fiscale: può il legislatore eludere se stesso?”, di **V. PERRONE**, **R. LUPI**.

“ 10

“ <i>Transfer pricing</i> interno”, di <b>P. VALENTE, I. CARACCIOLI, S. MATTIA.</b>	<b>Pag. 10</b>
IRES – Consolidato nazionale – Disconoscimento dell’efficacia dell’opzione – Effetti. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2014, n. 3/E.</b>	<b>“ 10</b>
Imposte sostitutive – Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni – Rivalutazione quote di partecipazione al capitale della Banca d’Italia. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2014, n. 4/E.</b>	<b>“ 11</b>
IRES – Norme generali sul reddito d’impresa – Inerenza – Finanziamento di operazione di <i>leveraged buy out</i> – Verifica dell’inerenza degli interessi passivi – Necessità. <b>Cass., sez. trib. 30 ottobre 2013, n. 24434.</b>	<b>“ 11</b>
IRES – Norme generali sul reddito d’impresa – Inerenza – Spese sostenute da una società appartenente a un consorzio in base al patto consortile – Dimostrazione dell’inerenza – Necessità. <b>Cass., sez. VI 9 dicembre 2013, n. 27458.</b>	<b>“ 12</b>
IRES – Residenza fiscale – Holding – Gestisce partecipazioni detenute in controllate situate in Paesi diversi – Presunzione di estero vestizione – E’ insufficiente lo svolgimento di alcuni servizi amministrativi dall’Italia. <b>Comm. Trib. reg. Lombardia Milano, sez. XXXII, 18 aprile 2013, n. 59/32/2013.</b>	<b>“ 12</b>
Perdite su crediti – Deduzione nei limiti della mancata copertura nel fondo svalutazione crediti – Prova – onere del contribuente – Criteri. <b>Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XX 11 giugno 2013, n. 92/20/13.</b>	<b>“ 12</b>
Fusione di società – Svalutazioni indebite – Conseguenti minusvalenze riduttive del patrimonio – Abuso del diritto. <b>Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XXI, 14 novembre 2013, n. 278/21/13.</b>	<b>“ 13</b>
IRES – Presunzione di residenza per le società estere controllate o gestite da soggetti italiani – Elementi rilevanti. <b>Comm. Trib. prov. di Roma, 3 febbraio 2014, n. 1694/41/14.</b>	<b>“ 13</b>

### RENDITE FINANZIARIE

“Riforma del monitoraggio fiscale: indicazioni dell’Agenzia delle Entrate alla luce del provvedimento del 18 dicembre 2013”, di <b>D. LIBURDI.</b>	<b>“ 13</b>
“Le nuove imposte d’ingresso sui flussi finanziari esteri”, di <b>M. PIAZZA, F. SALA, A. SCAGLIARINI.</b>	<b>“ 14</b>

### REDDITI DI IMPRESA

“Affrancamento a regime per i valori impliciti delle partecipazioni di controllo”, di <b>G. ANDRANI, A. TUBELLI.</b>	<b>“ 14</b>
“ <i>Transfer pricing</i> interno tra abuso del diritto e valore normale”, di <b>L. CARPENTIERI, R. LUPI, D. STEVANATO.</b>	<b>“ 15</b>
“La <i>participation exemption</i> nelle riorganizzazioni neutrali”, di <b>S. CHIRICHIGNO.</b>	<b>“ 15</b>
“Le modalità di effettuazione della rivalutazione e i beni interessati”, di <b>G. FERRANTI.</b>	<b>“ 16</b>
“L’imposizione sostitutiva per la rivalutazione dei beni d’impresa, l’affrancamento e il riallineamento”, di <b>G. FERRANTI.</b>	<b>“ 17</b>

“La gestione degli errori contabili determinanti la violazione del principio di competenza”,  
di **G. MANGUSO, C. SANNA.** Pag. 17

“Per l’ACE aumenta il tasso di rendimento del capitale proprio”, di **G. VASAPOLLI, A. VASAPOLLI.** “ 18

“Reddito d’impresa – Soggetti IRES – Svalutazioni integrali dei crediti – Perdite su crediti – Differenze – Fondo svalutazione crediti alimentato da svalutazioni integrali – Ripresa a tassazione delle svalutazioni integrali come perdite su crediti – Non sussiste.  
**Comm. Trib. reg. del Piemonte, sez. XXVII 13 dicembre 2011, n. 101.** “ 19

### REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Imposizione diretta – IRPEF – Ritenute incentivo all’esodo – Rimborso – Termine – Art. 38 del DPR 602/1978.  
**Comm. Trib. reg. Lazio, sez. IV, 22 gennaio 2013, n. 25/4/13.** “ 19

### RISCOSSIONE

“Le nuove limitazioni alla compensazione dei crediti d’imposta”, di **E. ORSI.** “ 20

Riscossione – compensazione di un credito d’imposta con un debito non ancora venuto ad esistenza – Sanzionata come omesso versamento.  
**Cass., sez. trib. 21 febbraio 2014, n. 4163.** “ 20

### BOLLO

“Deducibile l’imposta di bollo su depositi di denaro e titoli nel regime del risparmio gestito”,  
di **R. PARISOTTO.** “ 20

### IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

Imposta sostitutiva sulle operazioni di credito a medio e lungo termine – Territorialità – Rapporti tra tributi – Contratto formato all’estero – Abuso del diritto.  
**Comm. Trib. prov. di Torino, 8 maggio 2013, n. 55.** “ 21

### IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI FINANZIARIE (FTT)

“Spunti di riflessione i tema di presupposti delle imposte sulle transazioni finanziarie”, di **G. FRANSONI.** “ 22

### IVA

IVA – Liquidazione di gruppo – Trattamento del credito IVA chiesto a rimborso prima dell’adesione alla procedura e successivamente denegato – Modalità di compilazione della dichiarazione annuale.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 18 febbraio 2014, n. 21/E.** “ 22

IVA – Diritto alla detrazione – Mera regolarità formale dei documenti contabili – Non è sufficiente – Necessità esistenza reale operazione economica.  
**Cass., sez. trib. 6 novembre 2013, n. 24920.** “ 23

IVA – Inoperatività di società incorporate – Detrazione IVA – Spetta.  
**Cass., sez. trib. 4 dicembre 2013, n. 27198.** **Pag. 23**

IVA – Mandato senza rappresentanza – Anticipazioni e rimborsi – Base imponibile.  
**Cass., sez. trib. 16 dicembre 2013, n. 28285.** **“ 23**

### **REGISTRO (Imposta di)**

Registro – Agevolazioni – Decadenza – Mancato obbligo di denuncia.  
**Cass., sez. trib. 13 novembre 2013, n. 27484.** **“ 23**

### **IRAP**

“Incentivi IRAP per le assunzioni a tempo indeterminato”, di **R. FANELLI.** **“ 24**

### **VARIE**

“Sul regime fiscale degli apporti ad un *trust* autodichiarato”, di **V. BANCONE, M. MARANI.** **“ 25**

“Trasformazione e *trust*”, di **F. CARRIROLO.** **“ 25**

“*Trust* e nuovo quadro RW”, di **G. FELLER.** **“ 26**

“L'autonoma soggettività tributaria della c.d. <<rete-soggetto>>”, di **F. GALLIO, S. PISTOLESI** **“ 26**

Istituzione di *trust* – Trasferimento di beni – Trasferimento della titolarità – Tassazione.  
**Comm. Trib. reg. di Milano, 11 marzo 2013, n. 54/34/13.** **“ 27**

**RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA**

## **ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

### **Prassi Amministrativa**

**Accertamento – Ritenute alla fonte – Commissario liquidatore – Inclusione tra i sostituti d’impresa – Interpello ai sensi dell’art. 11 legge 27 luglio 2000, n. 212 – Applicabilità del regime del risparmio gestito.**

Ris. Agenzia delle Entrate 13 febbraio 2014, n. 19/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La procedura di messa in liquidazione coatta di una Sim non interrompe quelli che sono gli obblighi a carico del sostituto d’imposta in merito ai versamenti delle imposte sostitutive trattenute.

Gli obblighi che gravano sul sostituto d’imposta, anteriormente alla sua liquidazione coatta, si trasferiscono in capo al commissario liquidatore.

I commissari liquidatori, nel caso in cui il contribuente abbia optato per il regime del risparmio gestito, sono tenuti ad applicare lo stesso regime fiscale cui era sottoposto il patrimonio gestito prima dell’inizio della procedura di liquidazione.

I commissari liquidatori, a decorrere dall’anno 2013, sono tenuti al versamento dell’imposta sostitutiva del 20 per cento sul risultato annualmente maturato di ogni singolo rapporto di gestione individuale entro il 16 febbraio dell’anno successivo.

Qualora al termine della procedura di liquidazione il risultato della gestione sia negativo, i commissari liquidatori sono tenuti a rilasciare ai contribuenti un’apposita certificazione dalla quale risultino tutti i dati e le informazioni necessarie a consentire la deduzione della minusvalenza dalle plusvalenze realizzate successivamente nell’ambito di altri rapporti di gestione o di amministrazione intestati al medesimo contribuente o da quelle indicate nella propria dichiarazione dei redditi ai sensi dell’art. 5 del decreto legislativo n. 461/1997. (EM)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Accertamento – Elusione fiscale – Rilevanza penale – Sussiste in caso di condotte che rientrano in una specifica disposizione antielusiva – E’ esclusa in ipotesi di comportamenti che integrano una figura di abuso del diritto.**

Cass., sez. V, 9 settembre 2013, n. 36894, in Riv. Dir. Trib. 10/2013, III, pag. 189.

I reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, ovvero quelle di cui agli artt. 37, comma 3, e 37 *bis* del DPR n. 600/1973.

\*\*\*\*\*

Con nota di M. DI SIENA, “La criminalizzazione dell’elusione fiscale e la dissolvenza della fattispecie criminosa”.

#### **Commissioni tributarie di merito**

**Accertamento – Imposte e tasse – Elusione fiscale – Norme antielusive – Disapplicazione di norme antielusive ai sensi dell’art. 30 della legge n. 724/1994 – Oggettive situazioni tali da rendere impossibile il conseguimento dei ricavi, proventi e redditi determinabili presuntivamente – Necessità – Società fin dall’origine con ricavi non allineati ai coefficienti presuntivi – Disapplicazione delle norme antielusive – Esclusione.**

Comm. Trib. Il grado di Trento, sez. I, 4 aprile 2013, n. 30, in Boll. Trib. 22/2013, pag. 1673.

L’art. 30, comma 4-*bis*, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, statuisce che può essere richiesta la disapplicazione delle disposizioni antielusive “in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati” ai sensi del presente articolo, facendo quindi riferimento a fatti sopravvenuti e non prevedibili che abbiano reso impossibile il conseguimento di ricavi e di redditi presuntivamente determinati, di talché appare evidente che se la società, per sue debolezze strategiche intrinseche o anche per difficoltà del mercato prescelto, fin dall’origine e anche nel corso della sua esistenza, non sia in grado di evidenziare la necessaria vitalità economica, non può fare ricorso alla disapplicazione della normativa antielusiva in presenza di ricavi non allineati ai coefficienti presuntivi.

**Accertamento – IRAP – Società di gruppo – Trasferimento di riserva a beneficiaria – Tassazione – Esclusione.**

Comm. Trib. reg. del Lazio, sez. XXXVII, 9 luglio 2013, n. 202/37/13, in Guida Norm. 36/2014, pag. 1.

I finanziamenti sporadici concessi esclusivamente alle società del gruppo non possono integrare in alcun modo il concetto di attività propria della società finanziaria, tale da considerarla una vera e propria attività finanziaria tipica con risvolti commerciali.

**Accertamento – IRES – Imprese assicuratrici – Riserva automatica – Rinuncia all’accertamento di un anno da parte dell’ufficio – Ridonda sull’anno successivo.**

Comm. Trib. reg. Lazio, sez. I, 12 agosto 2013, n. 508/1/13, in Guida Norm. 36/2014, pag. 2

Il meccanismo della competenza produce per le imprese assicuratrici il vantaggio della posticipata tassazione della riserva matematica negli esercizi in cui questa si prospetta quale esistenza iniziale di ricavi e proventi.

La rinuncia agli atti relativi all’accertamento per l’anno 1991 da parte dell’ufficio comporta che l’accertamento è posto nel nulla e i dati esposti in dichiarazione non possono essere più modificati. Ne consegue che la situazione ridonda per l’anno successivo nel quale l’importo relativo alla riserva deve essere riportato a quello derivante dalla traslazione in maniera identica dell’importo di cui alla dichiarazione precedente.

**Accertamento – *Transfer price* – Valutazione – Transazioni con Paesi a fiscalità privilegiata – Dimostrazione attività non elusiva – Criterio.**

Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. IV, 23 agosto 2013, n. 349/4/13, in Guida norm. 36/2014, pag. 6.

In assenza di adeguate motivazioni le transazioni tra parti correlate, non indipendenti, nel contesto del *transfer price*, devono essere valutate secondo il criterio del valore normale, che è ancorato al regime della libera concorrenza.

L’effettivo interesse economico che ha indotto l’imprenditore ad approvvigionarsi in un Paese a fiscalità privilegiata può essere dimostrato grazie alla comparazione tra il prezzo pagato e quello che si sarebbe sostenuto con altri fornitori, sia stranieri che italiani e può essere limitato ad un campione significativo di acquisti.

### **Accertamento – IRES – Dividendi erogati da società madre italiana a figlie residenti in CE – Utile – Non sono computati – Incidenza fiscale – Calcolo.**

Comm. Trib. reg. del Lazio, sez. XX, 12 settembre 2013, n. 184/20/13, in Guida Norm. 36/2014, pag. 1

Nell'utile prima delle imposte risultante dal conto economico, previsto come oggetto della cosiddetta "addizionale all'imposta sul reddito delle società" (IRES) dall'art. 3 della legge 6 febbraio 2009, n. 7, non sono computati i dividendi erogati alla società madre italiana dalle società figlie aventi sede in altri Stati membri dell'Unione europea.

L'incidenza fiscale ex art. 3 della legge 6 febbraio 2009, n. 7, è calcolata collocando al numeratore della frazione prevista dall'art. 3 della legge 6 febbraio 2009, n. 7, un onere netto dell'IRES depurato dei dividendi infragruppo comunitari.

### **Accertamento – Operazioni di finanziamento infragruppo – Divieto.**

Comm. Trib. reg. di Roma, 28 gennaio 2014, n. 432/29/14, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Configura un'ipotesi di abuso di diritto la situazione in cui una pluralità di società appartenenti ad un medesimo gruppo pongono in essere una serie di operazioni contabili che, sebbene nelle singole contabilità aziendali non determinino irregolarità, risultano complessivamente finalizzate alla sola realizzazione di un disegno elusivo.

Abuso del diritto significa utilizzare in maniera smodata le previsioni di legge che discendono dal diritto fondamentale di scegliere la forma societaria con cui svolgere la propria attività imprenditoriale e utilizzare tutte le previsioni annesse e connesse che consentono la riduzione del carico di imposta senza limiti addirittura trasformando i profitti in perdite.

Si può scegliere anche la sede legale di queste società a seconda delle agevolazioni e riduzioni che diversi Stati membri e non membri dell'Unione Europea offrono. Alcuni di questi Stati sono i cd paradisi fiscali che in cambio di imposte fisse consentono agevolazioni particolarmente favorevoli e garanzie di riservatezza. Se l'imposta sulle società è molto alta in Italia si può scegliere di creare una società in Irlanda o in Olanda dove le aliquote sono meno della metà di quelle italiane realizzando così un forte risparmio di imposta.

Nel caso specifico, erano state prese in considerazione dall'ufficio due tipologie di operazioni:

- la società accertata vantava un credito commerciale nei confronti del Comune di Roma che cedeva ad altre società del gruppo, alcune delle quali residenti in paradisi fiscali;
- risultavano operazioni di finanziamento infragruppo attraverso le quali erano stati creati debiti "fittizi" in capo alla società oggetto di controllo.

L'ufficio aveva recuperato a tassazione tali debiti artificialmente creati soltanto mediante scritture contabili, ma senza alcuna movimentazione di denaro, accertando l'insussistenza di passività e, quindi, determinando una sopravvenienza attiva tassabile ex art. 88 del TUIR.

Un ulteriore elemento di sospetto era dato dal fatto che una delle società finanziarie del gruppo aveva acquisito il credito al prezzo corrispondente al suo valore nominale, circostanza inverosimile atteso che, in tali casi, l'acquisto avviene per una cifra inferiore in modo da ottenere un margine di profitto, tenendo anche conto del rischio insito nel recupero del credito.

## **ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)**

### **Giurisprudenza**

#### **Commissioni tributarie di merito**

### **Indeducibilità dei costi *black list* – Convenzioni contro le doppie imposizioni – Principio di non discriminazione – Prevalenza del principio convenzionale sulla norma interna.**

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. V, 13 dicembre 2012, n. 294, in Rass. Trib. 6/2013, pag. 1417.

La disposizione interna che disciplina l'indeducibilità dei costi sostenuti con paesi rientranti nella *black list* va disapplicata a favore della disposizione contenuta nella convenzione contro le doppie

imposizioni stipulata con il paese rientrante nella *black list*, in ragione di un rapporto di specialità tra le due disposizioni.

\*\*\*\*\*

Con nota di D. BORGNI, “L’ineducibilità dei costi *black list* e le convenzioni contro le doppie imposizioni”.

**Costi operazioni Paesi a fiscalità privilegiata – Mancata indicazione separata in dichiarazione – Violazione – Formale – Sanzione proporzionale 10 per cento – Esclusione.**  
Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XIV, 6 febbraio 2013, n. 72/14/13, in Guida norm. 36/2014, pag. 22

La mancata indicazione separata in dichiarazione dei costi per operazioni concluse con operatori residenti in Paesi a fiscalità privilegiata costituisce una violazione meramente formale, per cui non deve essere applicata la sanzione proporzionale del 10 per cento.

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Dottrina**

**“L’errore scusabile in ambito tributario, tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale”** di M. DENARO, ne Il fisco 46/2013, fasc. n. 1, pag. 7109.

Il concetto di “errore scusabile” ha assunto negli ultimi anni maggiore rilevanza in ambito tributario, sia per l’incremento degli obblighi fiscali che per i dubbi interpretativi connessi all’adempimento degli stessi. L’errore è, sostanzialmente, la convinzione dell’agente dell’esistenza o meno di una situazione di fatto o di un dato di fatto non corrispondente alla realtà; esso è causa di esclusione della colpevolezza solo se è “scusabile”, nel senso che nessun rimprovero può muoversi all’agente, altrimenti non fa venir meno la colpevolezza, perché si sarebbe potuto evitare usando le dovute precauzioni. L’A., soffermandosi sull’espressione “errore scusabile”, anche alla luce della prassi amministrativa e della giurisprudenza in materia, esamina le diverse disposizioni tributarie e i diversi ambiti in cui esso viene invocato (sanzionatorio, processuale, statuto dei diritti del contribuente, ecc.). Anche in considerazione del principio generale dell’ordinamento tributario di scusabilità dell’illecito, la rilevanza dell’errore non determinato da colpa dell’agente determina l’inapplicabilità delle sanzioni amministrative tributarie. (SG)

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

### **Prassi Amministrativa**

**Contenzioso tributario – Meditazione tributaria – Chiarimenti e istruzioni operative.**  
Circ. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2014, n. 1/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare illustra le modifiche apportate alla disciplina della c.d. meditazione tributaria dall’art. 1, comma 611, lett a), della L. 27/12/2013 n. 147.

In particolare, per effetto di tali modifiche:

- la presentazione del reclamo è condizione di procedibilità e non più di ammissibilità del ricorso;
- la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all’atto impugnato sono sospesi *ex lege* in pendenza del procedimento di mediazione, a prescindere dalla presentazione di una richiesta di parte;

- la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, per i quali non sono dovuti né sanzioni né interessi.

Le nuove disposizioni trovano applicazione rispetto agli atti notificati al contribuente a decorrere dal 2 marzo 2014, 60 giorni dopo l'entrata in vigore della L. 147/2013.

I termini per la costituzione in giudizio del ricorrente e del resistente iniziano a decorrere:

- dal compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Ufficio, qualora non sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero non sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
- dalla notificazione, prima del decorso dei predetti 90 giorni, del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge o accoglie parzialmente l'istanza. (EM)

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Processo tributario – Istruttoria – *Thema probandum* – Allegazione – Deduzione – Effetti – processo tributario – Impugnazioni – Ricorso per cassazione – Ricorso per revocazione – Distinzioni – Percezione del giudice – Errore di fatto – Artt. 360 e 395 c.p.c. – Imposte sui redditi – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Elusione – Abuso del diritto – Nozione.**

Cass., sez. trib. 8 aprile 2013, n. 27679, ne Il fisco 3/2014, pag. 276.

Nel processo tributario occorre distinguere l'attività di allegazione da quella di deduzione probatoria, con la conseguenza che la mera allegazione in fatto può essere ritenuta insufficiente, perché priva di riscontro documentale (nella specie, omessa produzione in giudizio del PVC) ed in assenza di altre verifiche istruttorie, a confutare la prova documentale contraria fornita in giudizio dal contribuente.

Laddove si intende denunciare un errore percettivo del Giudice di merito – il quale, travisando il contenuto dei documenti negoziali depositati in giudizio, avrebbe falsamente rilevato elementi fattuali (nella specie, indicazione del numero dei capi di bestiame, durata dei cicli produttivi e criteri di ripartizione degli utili derivanti dall'accrescimento) – il ricorrente non deve far valere un vizio di legittimità bensì un errore di fatto revocatorio.

Sono escluse dalla nozione di abuso del diritto in materia tributaria le ipotesi di condotte illecite fraudolente od anche soltanto simulatorie, iscrivendosi invece il fenomeno nell'ambito delle sole condotte lecite (*id est*: non violative di prescrizioni normative) e non occulte (essendo realmente diretta la volontà dei contraenti "abusivi" alla produzione degli effetti giuridici previsti dalla legge), che consentono di perseguire legalmente il risultato finale previsto.

**Processo tributario – Impugnazioni – Appello – *Ius novorum* – Disciplina – Art. 57, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.**

Cass., sez. VI, 13 novembre 2013, n. 27596, ne Il fisco 3/2014, pag. 266.

Il divieto di *ius novorum* in appello riguarda le eccezioni in senso tecnico, ossia lo strumento processuale con cui il contribuente, in qualità di convenuto in senso sostanziale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale, ma non limita la possibilità dell'Amministrazione di difendersi dalle contestazioni già dedotte in giudizio, perché le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di un'eccezione non costituiscono, a loro volta, eccezioni in senso tecnico.

## Commissioni tributarie di merito

### **Processo tributario – Istanza in autotutela – Non sospende i termini del ricorso.**

Comm. Trib. reg. Lazio, sez. I, 11 giugno 2013, n. 383/1/13, in Guida Norm. 36/2014, pag. 13.

La presentazione di un richiesta in autotutela non garantisce l'accoglimento dell'istanza stessa, né sospende i termini del ricorso al giudice contro l'atto viziato. A seguito della mancata risposta, in assenza di ricorso, l'atto viziato diventa definitivo.

### **Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Domande presentate in relazione a più annualità – Valore della lite.**

Comm. Trib. prov. di Pavia, 30 luglio 2013, n. 270/1/13, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Nelle liti di rimborso, il valore della causa deve essere determinato considerando l'imposta richiesta in restituzione, a prescindere dai periodi d'imposta cui essa si riferisce.

Il parametro per individuare il valore della lite deve essere l'atto, quindi il diniego espresso o il silenzio-rifiuto.

## TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

### **Imposte sui redditi – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Imposta di registro – Accertamento – Cessione d'azienda – Plusvalenza – Determinazione – Criteri.**

Cass., sez. trib. VI, 28 novembre 2013, n. 27975, ne Il fisco 4/2014, pag. 389.

L'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione di azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, ed è onere probatorio del contribuente superare (anche con ricorso ad elementi indiziari) la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore.

## Commissioni tributarie di merito

### **Imposte sui redditi – Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Accertamento – Reddito d'impresa – Base imponibile – Determinazione – Componenti negativi – Inerenza – Art. 109, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Onere della prova.**

Comm. Trib. prov. di Ravenna, sez. II, 21 febbraio 2013, n. 245, ne Il fisco 4/2014, pag. 396.

Spetta al contribuente la dimostrazione dell'inerenza delle operazioni imponibili e della deducibilità degli oneri dalla base imponibile del reddito d'impresa. Laddove si deduca la natura fittizia di talune operazioni è onere del contribuente produrre documenti a margine della semplice fattura che attestino la sussistenza dell'accordo o contratto sottointeso dal documento fiscale.

## IRES

### Dottrina

**“Principi giurisprudenziali in materia di *transfer pricing*: analisi della giurisprudenza di merito e di legittimità”** di F. BARIGAZZI, ne Il fisco 47-48/2013, fasc. n. 1, pag. 7315.

L'A. riporta una serie di recenti sentenze – prevalentemente emesse dalla Commissione Tributaria di Bolzano – che si connotano per la particolare cura espositiva nella parte motiva dei processi logico giuridici alla base della decisione di volta in volta presa.

Le specifiche tematiche esaminate sono abbastanza disomogenee, ma la loro decisione è comunque basata su una accurata analisi della fattispecie concreta nei suoi aspetti non solo esteriori e formali ma anche sostanziali, calando le pattuizioni negoziali nel contesto economico in cui sono state prese, tanto particolare e settoriale (vale a dire in funzione della organizzazione produttiva delle entità coinvolte) quanto generale. (NM)

**“Deducibili le perdite sui crediti cancellati dal bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali”** di P. DRAGONE e R. VALACCA, in Corr. Trib. 5/2014, pag. 352.

L'art. 1, comma 160, lett. b), della L. 147/2013 (cd. Legge di stabilità per il 2014), ha introdotto importanti modifiche all'art. 101, comma 5, del TUIR, escludendo dal suo ambito applicativo le perdite su crediti sopportate dai soggetti che operano nei settori bancario, finanziario e assicurativo e disponendo che gli elementi certi e precisi, che il TUIR richiede come condizione necessaria per la deducibilità delle perdite su crediti, sussistono in ogni caso quando la cancellazione dei crediti dal bilancio viene operata in applicazione dei principi contabili. L'obiettivo della modifica normativa è stato evidenziato nella relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2014, ove vengono estese le ipotesi in cui si considerano soddisfatti i requisiti per la deducibilità delle perdite su crediti anche nel caso di cancellazione dei crediti dal bilancio redatto secondo principi contabili nazionali, e mira ad eliminare la disparità di trattamento, preesistente, tra soggetti che adottano i principi contabili nazionali e soggetti *IAS adopter*. Inoltre, la nuova norma, sostituendo l'inciso “in dipendenza di eventi estintivi” con “in applicazione dei principi contabili”, ha risolto definitivamente il dubbio, già chiarito dalla circ. dell'AdE n. 26/2013, se la precedente formulazione comprendesse, oltre alle cancellazioni dipendenti dal venir meno del diritto di credito, anche quelle derivanti da operazioni che, pur non trasferendo la titolarità giuridica del credito, comportassero la sua rimozione dal bilancio in ragione del trasferimento dei rischi e dei benefici sui relativi flussi finanziari.

Con tali novità si è riusciti ad attribuire una maggiore coerenza sistematica alla disciplina generale dei presupposti di deducibilità delle perdite su crediti, al fine di introdurre criteri di determinazione del momento di realizzo delle perdite su crediti più chiari. In particolare, introducendo una presunzione legale, a favore dell'impresa, circa l'esistenza degli elementi certi e precisi si è cercato di esonerare la stessa dall'onere di provare la sussistenza di tali elementi. La duplice portata della novella legislativa consiste, da un lato, nel riconoscere la rilevanza fiscale delle perdite su crediti derivanti dalla loro cancellazione dal bilancio, dall'altro, nel riqualificare in perdita su crediti il differenziale al fine di soddisfare un'esigenza di collegamento con l'art. 106 del TUIR. Inoltre, la modifica normativa ha consentito di risolvere la delicata questione relativa alla natura degli oneri derivanti dagli atti estintivi del credito e all'utilizzabilità o meno, a copertura di questi, del fondo svalutazione crediti costituito ai sensi dell'art. 106 del TUIR. Infine, soffermandosi sulla decorrenza della norma, che si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 (a partire da tale periodo d'imposta le perdite su crediti derivanti dalla loro cancellazione in bilancio sono assistite dalla presenza di elementi certi e precisi), sorgono dubbi circa la valenza delle disposizioni per i precedenti periodi d'imposta. Si propenderebbe per la natura innovativa della norma, escludendosi la sua applicabilità negli esercizi anteriori al 2013, sia perché la norma, applicandosi a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2013, pare escludere dalla sua portata

i precedenti esercizi, sia perché la norma non presenta i requisiti formali previsti dallo Statuto del contribuente, per essere considerata norma interpretativa ed, infine, perché il regime di deduzione delle perdite su crediti cancellati dal bilancio dai soggetti non IAS si innesta sul regime di deduzione dei crediti cancellati dal bilancio dai soggetti «IAS adopter»; regime, questo, considerato innovativo in base al tenore della richiamata relazione tecnica. (EF)

**“Più coerenti i criteri di deducibilità di svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni”** di C. GALLI e M. PALANCA, in Corr. Trib. 6/2014, pag. 441.

La legge di stabilità 2014 introduce numerose novità per le imprese operanti nel settore bancario, finanziario ed assicurativo, con riferimento al regime di deducibilità delle perdite su crediti verso la clientela, siano queste originate dalla cessione a titolo oneroso o da rettifiche di valore (svalutazioni e perdite diverse da quelle derivanti da cessione).

Nello specifico, la novella introduce nella prima parte dell'art. 101, comma 5, TUIR, un inciso in base al quale sono deducibili, in presenza degli elementi certi e precisi, le «*perdite su crediti, diverse da quelle deducibili ai sensi del comma 3 dell'articolo 106*». L'effetto è quello di creare per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione (soggetti alla disciplina del suddetto comma 3), due regimi paralleli di deducibilità delle perdite su crediti: l'uno, previsto dall'art. 101, rilevante con riferimento ai soli crediti non inerenti all'attività caratteristica, ovvero quei crediti genericamente derivanti dalle prestazioni di servizi produttive di ricavi; l'altro relativo ai crediti che originano da operazioni di finanziamento (o da prestazioni assicurative).

Le modifiche apportate all'art. 106, comma 3, del TUIR, attengono invece all'arco temporale entro cui gli enti creditizi, finanziari e le assicurazioni devono dedurre le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela/gli assicurati, diverse da quelle derivanti da cessioni a titolo oneroso. Mentre nella versione dell'art. 106, comma 3, del TUIR, ante modifiche, la deduzione delle sole svalutazioni avveniva, nel limite dello 0,30% del valore del monte crediti quale risultante in bilancio (aumentato dell'ammontare delle svalutazioni di esercizio), nell'anno in cui si verificava la svalutazione, e, per l'importo eccedente, in quote costanti nei successivi diciotto periodi d'imposta, adesso la modifica normativa prevede la deducibilità, sia delle perdite, sia delle svalutazioni (da assumere al netto delle rivalutazioni iscritte in bilancio), nell'esercizio in cui sono imputate in bilancio e nei quattro successivi, senza necessità di dover più determinare il monte crediti. Unica eccezione a tale regime è prevista per le perdite derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei medesimi crediti, le quali sono deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono rilevate in bilancio. Pur riferendosi la norma esplicitamente alle sole cessioni a titolo oneroso, pare sostenibile attrarre alla medesima disciplina, almeno con riferimento agli enti creditizi e finanziari, ogni altro atto che comporti il trasferimento a terzi dei rischi e dei benefici connessi alla proprietà del credito o che, in mancanza del trasferimento e in assenza del mantenimento di tali rischi e benefici, comporti la perdita di controllo sul credito. Si tratta in sostanza di tutti quei trasferimenti di carattere economico, e non giuridico, che determinano la *derecognition* del credito dal bilancio. L'interpretazione pare avvalorata dalla constatazione che tanto le perdite su crediti registrate a seguito di atti che giuridicamente si qualificano quali cessioni a titolo oneroso, tanto i trasferimenti di carattere economico (intendendo per tali quelli che innescano la *derecognition*), sono da rilevarsi nella medesima voce 100 del conto economico bancario.

Ai fini IRAP, il comma 158 dell'art. 1 della legge di stabilità è intervenuto a modificare gli artt. 6 e 7 del D.Lgs. n. 446/1997, rispettivamente relativi alla determinazione del valore della produzione netta delle banche ed enti finanziari e delle imprese di assicurazione. Per tali soggetti, viene infatti previsto il concorso alla determinazione della base imponibile delle rettifiche e delle riprese di valore nette su crediti, rispettivamente, verso la clientela e verso gli assicurati. Sia per il settore bancario che per quello assicurativo le rettifiche di valore concorrono al valore della produzione netta in quote costanti nell'esercizio in cui sono rilevate in bilancio e nei quattro successivi, così realizzandosi un sostanziale allineamento con la disciplina IRES. (PT)

**“Deducibilità IRES e IRAP di svalutazioni e perdite su crediti verso clientela di enti creditizi e finanziari”** di R. DOLCE, ne Il fisco 1/2014, pag. 21.

Il disegno di legge stabilità 2014 (le cui disposizioni sono state integralmente recepite, nei termini di seguito illustrati, nella Legge n. 147/2013 – Legge di stabilità 2014) modifica notevolmente il trattamento fiscale delle svalutazioni e perdite su crediti: a far tempo dal 2013, per gli enti creditizi e finanziari (e le assicurazioni) viene prevista, sia ai fini IRES che ai fini Irap, la deducibilità in cinque esercizi delle svalutazioni e delle perdite su crediti verso la clientela, mentre con riguardo alle sole perdite su crediti derivanti da cessione a titolo oneroso è prevista la deducibilità integrale, sia ai fini IRES che ai fini Irap, nell’esercizio di contabilizzazione.

La modifica in parola ha escluso dall’ambito delle perdite su crediti integralmente deducibili ai fini IRES nell’esercizio di contabilizzazione quelle derivanti dalla cancellazione dal bilancio IAS: i) per estinzione dei relativi diritti contrattuali (intesa come scadenza dei medesimi); e: ii) per l’esistenza di obblighi a (ri)versare i flussi derivanti dal credito ad altra/altre società, a particolari condizioni. In tali ipotesi, infatti, la necessaria *derecognition* del credito dal bilancio non consegue ad un’operazione di “cessione a titolo oneroso”. Il robusto filone di sentenze della Corte di cassazione (oltre che di giudici di merito), che ha statuito la necessaria verifica degli elementi certi e precisi anche nei casi di cessione a titolo oneroso - segnatamente con riferimento ad ipotesi concrete in cui il prezzo di cessione era sostanzialmente simbolico e, conseguentemente, l’operazione poteva considerarsi equivalente ad una rinuncia al credito - dovrebbe inoltre indurre a valutare con attenzione la deducibilità in unica soluzione delle perdite su crediti scaturenti da fattispecie similari. Viene inoltre previsto che le disposizioni di cui sopra si applicano dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2013 e con particolare riguardo alle modifiche in tema di IRES viene espressamente precisato che “Resta ferma l’applicazione delle previgenti disposizioni fiscali alle rettifiche di valore iscritte in bilancio nei periodi di imposta precedenti”. La non retroattività delle modifiche lascia quindi intatte le problematiche interpretative, in specie per i periodi anteriori al 2012 (entrata in vigore del D.L. n. 83/2012), in tema di deducibilità delle perdite su crediti ai sensi dell’art. 101 del TUIR, da cui la prosecuzione dei contenziosi in essere ed il rischio di contenziosi nuovi per le annualità ante 2012 i cui termini di accertamento non sono ancora scaduti. (PT)

**“Residenza fiscale delle *holding* e presunzione di esteroinvestizione: insufficiente lo svolgimento di alcuni servizi amministrativi dall’Italia”** di C. MELOTTI CACCIA, in Riv. Dott. Comm. 4/2013, pag. 984.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la sentenza n. 59/32/2013 del 18 aprile 2013, ha analizzato un presunto caso di esteroinvestizione di una *holding* lussemburghese di un gruppo multinazionale, svolgente funzioni di gestione di partecipazioni detenute in controllate dislocate in diversi Paesi. Nella fattispecie, in antitesi a quanto sostenuto dall’Agenzia delle entrate nel proprio ricorso, la Commissione ha affermato due importanti principi: i) un primo, in virtù del quale “*elemento fondamentale del concetto di esteroinvestizione è l’obbiettivo di conseguire un vantaggio fiscale attraverso la costruzione di un puro artificio avente lo scopo di riferire fittiziamente all’ente straniero attività in realtà condotte nel territorio dello Stato*”. Nello specifico, in particolare, la Commissione, dopo aver escluso l’operatività nella fattispecie dell’inversione dell’onere della prova ex art. 75, comma 5-bis, TUIR, ha ritenuto non sufficientemente assolto da parte dell’Amministrazione l’onere di fornire la prova dell’esteroinvestizione della *holding* sul presupposto della mancata evidenziazione del vantaggio fiscale da essa conseguibile; ii) la conferma che i meri servizi ausiliari amministrativi prestati in Italia dalla *holding* estera di gestione siano assolutamente irrilevanti ed insufficienti a dimostrare l’effettivo svolgimento dell’attività nel territorio dello Stato, in quanto da ritenere consuetudini amministrative-commerciali implicite nel rapporto tra *holding* e controllata. (PT)

**“Detassazione dei dividendi e perdite anteriori al consolidato fiscale: può il legislatore eludere se stesso?”** di V. PERRONE e R. LUPI, in Dial. Trib. 5/2013, pag. 517.

Si tratta di un articolo fortemente critico rispetto alla decisione presa dai giudici della CTR Lombardia con la sentenza n. 120 del 2013, con la quale è stata accolta la tesi dell'Ufficio secondo la quale la quota imponibile (5%) dei dividendi percepiti da una società fiscalmente consolidata, che sarebbe poi stata detassata presso la società consolidante mediante le “rettifiche di consolidamento”, non poteva formare oggetto di compensazione con perdite fiscali realizzate dalla stessa consolidata in periodi d'imposta precedenti a quello per il quale era stata per la prima volta esercitata l'opzione.

Desti, in effetti, stupore aver fondato la decisione semplicemente sulla lettura del disposto (attualmente abrogato – n.d.r.) del secondo comma dell'art. 118 del TUIR (e sulla interpretazione data dall'A.d.E. con la risoluzione n. 160/E del 2007).

La decisione è, secondo gli AA., priva di supporto testuale e di supporto argomentativo, in quanto il procedimento impositivo era chiaramente dettato dal legislatore e la società consolidata lo aveva correttamente trasposto in sede di calcolo del proprio imponibile individuale.

In particolare, RL allegoricamente qualifica la vicenda come una “estorsione di Stato”. (NM)

**“Transfer pricing interno”** di P. VALENTE, I. CARACCIOLI e S. MATTIA, ne Il fisco 47-48/2013, fasc. n. 2, pag. 7386.

Chiarito che per l'applicazione della disciplina del “*transfer pricing*” è necessaria la presenza nella transazione di un soggetto estero, di un soggetto italiano, di un controllo di un soggetto estero su quello italiano e che la mancanza di uno solo di tali presupposti, ne preclude l'applicabilità, gli AA. commentano alcune sentenze sul tema.

In particolare, quella della Cassazione (n. 19955 del 24 luglio 2013) che ha affermato il principio di diritto secondo cui la valutazione fiscale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito di transazioni intercorse tra società residenti (cd. *transfer pricing* interno) dove basarsi sul rispetto del principio del valore normale previsto dall'art. 9, TUIR.

Detto principio ha trovato conferma anche in altre sentenze della Suprema Corte.

In altre, invece, la stessa Corte ne ha escluso l'applicabilità sul presupposto che nel trasferimento dei beni tra due società, entrambe residenti, facenti parte dello stesso gruppo ed operanti nella stessa fase di commercializzazione non si possa fare ricorso al valore normale, in difetto dei due requisiti stabiliti dal comma 3, art. 9 TUIR e cioè “le condizioni di libera concorrenza” e il “medesimo stadio di commercializzazione”.

Gli AA. sottolineano come, in alcuni casi, l'Amministrazione, per contestare l'incoerenza tra corrispettivi applicati e valore normale di beni e servizi infragruppo, abbia evidenziato il carattere antieconomico delle scelte imprenditoriali operate nell'ambito del gruppo stesso e come invece la Cassazione, in alcune sentenze, si sia espressa proprio in favore della possibilità, in sede di accertamento, di far riferimento al principio del valore normale per la valutazione della correttezza dei prezzi applicati tra società residenti, non contestando invece la ragionevolezza economica delle scelte imprenditoriali. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Consolidato nazionale – Disconoscimento dell'efficacia dell'opzione – Effetti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2014, n. 3/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare fornisce istruzioni in merito alla possibilità di rideterminare, in sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione, l'ammontare dell'imposta accertata e degli interessi e fornisce inoltre chiarimenti in relazione alla sanzione applicabile, nonché le indicazioni operative in ordine alle modalità di contestazione e accertamento da parte degli uffici competenti.

L'ufficio competente per ciascuna società nei confronti della quale sia stata disconosciuta l'opzione per il consolidato emana, in presenza del trasferimento di un reddito alla *fiscal unit*, l'atto di accertamento nel quale determina l'imposta accertata e i relativi interessi.

L'atto di accertamento contiene, innanzitutto, le motivazioni per le quali si opera il disconoscimento dell'opzione per il consolidato.

L'ufficio competente, per ciascuna società accertata, riliquida la dichiarazione presentata, per ciascun periodo d'imposta interessato, facendo emergere l'eventuale imposta netta dovuta.

L'ufficio quantifica l'imposta lorda, applicando alla base imponibile del reddito trasferito alla *fiscal unit* l'aliquota vigente nel periodo d'imposta oggetto di accertamento, e computa in diminuzione, nei limiti dell'imposta lorda, le eventuali detrazioni trasferite da ciascuna società al consolidato, ottenendo in tal modo l'imposta netta dovuta, che costituisce l'imposta accertata.

Il disconoscimento dell'opzione per il consolidato fiscale a seguito di accertamento non comporta il venir meno dei versamenti che la consolidante ha effettuato, per i periodi d'imposta di vigenza dell'opzione, come conseguenza del "trasferimento" dei redditi ad opera delle consolidate.

I versamenti sono riconosciuti a scomputo dell'imposta accertata nelle more del procedimento di accertamento con adesione, al quale deve partecipare la consolidante e dichiarare di non vantare, in merito a tali versamenti, più alcuna pretesa.

Sulla parte di imposta che eccede i versamenti riconosciuti viene irrogata la sanzione del 30% da omesso versamento, mentre se al consolidato fosse stato trasferito un imponibile negativo, la sanzione sarebbe quella di cui all'art. 8 del D.Lgs. 471/97, da euro 258,00 a euro 2.065,00. (EM)

### **Imposte sostitutive – Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni – Rivalutazione quote di partecipazione al capitale della Banca d'Italia.**

Circ. Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2014, n. 4/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La disciplina, che interessa le quote di partecipazione al capitale della Banca d'Italia, da un punto di vista fiscale, inquadra le quote di partecipazione a detto capitale nel comparto delle attività finanziarie detenute per la negoziazione (portafoglio di *trading*) e determina un disallineamento tra il maggior valore nominale della partecipazione e quello fiscalmente riconosciuto.

La stessa disciplina si preoccupa anche di riallineare il differenziale tra i due valori con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali.

In particolare l'art. 6, comma 6, DL 30 novembre 2013, n. 133 obbliga i partecipanti al capitale della Banca d'Italia di considerare tali partecipazioni quali attività finanziarie detenute per la negoziazione e di valutare le stesse in bilancio secondo il valore di 25.000,00 euro per ciascuna quota di partecipazione.

L'art. 1, comma 148 della L. 147/2013 prevede il riallineamento del minor valore fiscale di tali quote rispetto al nuovo valore di iscrizione in bilancio, assolvendo sulla differenza l'imposta sostitutiva del 12%. (EM)

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Cassazione**

### **IRES – Norme generali sul reddito d'impresa – Inerenza – Finanziamento di operazione di *leveraged buy out* – Verifica dell'inerenza degli interessi passivi – Necessità.**

Cass., sez. trib. 30 ottobre 2013, n. 24434, ne Il fisco 47-48/2013, fasc. n. 1, pag. 7399.

Sebbene l'operazione di *leveraged buy out* non risulti in sé elusiva, è possibile per gli Uffici contestare l'inerenza degli interessi sul finanziamento contratto dalla società veicolo per l'acquisizione della società target, in quanto l'operazione sarebbe riferibile alla controllante della società veicolo stessa (nella fattispecie, non residente). Ad avviso della Suprema Corte, quindi, la

società veicolo avrebbe dovuto riaddebitare alla propria controllante l'ammontare degli interessi, in quanto componente reddituale sostenuta nell'interesse della controllante.

**IRES – Norme generali sul reddito d'impresa – Inerenza – Spese sostenute da una società appartenente a un consorzio in base al patto consortile – Dimostrazione dell'inerenza – Necessità.**

Cass., sez. VI civ. 9 dicembre 2013, n. 27458, ne Il fisco 47-48/2013, fasc. n. 1, pag. 7342.

L'affidamento, da parte di più imprese, ad un consorzio della gestione esclusiva di determinati affari d'interesse comune (es. pubblicità, rappresentanza, sicurezza, logistica, ecc.), con sopportazione della relativa spesa *pro quota*, non spoglia l'impresa consorziata della propria soggettività giuridica e fiscale, né attribuisce al consorzio una natura puramente neutrale. Ne consegue che:

- sia il consorzio che le singole imprese consorziate sono soggetti all'imposta sul reddito, in relazione all'esercizio delle rispettive imprese commerciali;
- il consorzio e le singole imprese consorziate sono parte del rapporto tributario avente ad oggetto il risultato della propria attività economica, da cui deriva la legittimità ad impugnare la pretesa fiscale espressa nell'atto impositivo;
- la parte di spesa sostenuta da ciascuna società in base al patto consortile, per assicurarsi i vantaggi derivanti dall'istituzione del consorzio non ha, in se stessa, indefettibilmente la connotazione di inerenza, essendo, invece, ogni consorziata tenuta a dimostrare, ai fini della deducibilità, se, ed in quale misura, tale spesa sia stata effettivamente sostenuta dal consorzio e si riferisca ad attività o beni propri, da cui sono derivati ricavi o proventi che hanno concorso a formarne il reddito.

Commissioni tributarie di merito

**IRES – Residenza fiscale – Holding – Gestisce partecipazioni detenute in controllate situate in Paesi diversi – Presunzione di esterovestizione – E' insufficiente lo svolgimento di alcuni servizi amministrativi dall'Italia.**

Comm. Trib. reg. Lombardia Milano, sez. XXXII, 18 aprile 2013, n. 59/32/2013, in Riv. Dott. Comm. 4/2013, pag. 981.

Per esterovestizione si intende la fittizia localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società che, al contrario, ha una sua attività di fatto o persegue il suo oggetto sociale in Italia.

Il ritrovamento della documentazione di natura amministrativa da riferirsi alla capogruppo, oltre che sporadica e discontinua, in assenza di un palese vantaggio fiscale, appare insufficiente a dimostrare la esterovestizione.

**Perdite su crediti – Deduzione nei limiti della mancata copertura nel fondo svalutazione crediti – Prova – Onere del contribuente – Criteri.**

Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XX, 11 giugno 2013, n. 92/20/13, in Guida Norm. 36/2014, pag. 9.

Le perdite su crediti sono deducibili se dipendono da elementi certi, tra i quali non rientra né l'offerta reale di pagamento degli interessi moratori formulata dal debitore, né il desiderio di mantenere buoni rapporti con un cliente di pregio, nei limiti della mancata copertura nel fondo svalutazione crediti. La mancata copertura nel fondo svalutazione crediti della perdita su crediti deve essere provata dal contribuente. E' onere dell'ufficio, che pretenda il pagamento dell'IVA anche sull'acquisto del ramo d'azienda oltre che sull'acquisto del magazzino, provare che l'acquisto del magazzino non sia stato separato dal ramo d'azienda.

## **Fusione di società – Svalutazioni indebite – Conseguenti minusvalenze riduttive del patrimonio – Abuso del diritto.**

Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XXI, 14 novembre 2013, n. 278/21/13, in Guida norm. 36/2014, pag. 10

Configura un'ipotesi di abuso del diritto la fusione societaria che comporti indebite svalutazioni e omissioni all'interno del medesimo gruppo societario, dalle quali derivino minusvalenze da svalutazione e conseguente riduzione del patrimonio prive di giustificative ragioni economiche.

## **IRES – Presunzione di residenza per le società estere controllate o gestite da soggetti italiani – Elementi rilevanti.**

Comm. Trib. prov. di Roma, 3 febbraio 2014, n. 1694/41/14, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato.

La nozione di stabilimento implica, quindi, l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercé l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro: presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale.

Quel che rileva, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non è accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma accertare se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.

La presunzione di residenza per le società estere controllate o gestite da soggetti italiani è valida soltanto se è provato che tale società sia una costruzione di puro artificio.

In particolare, nel caso di specie, i giudici di merito hanno stabilito che una società olandese che detiene una partecipazione di controllo al 100% in una società italiana non può essere riqualificata come una società fiscalmente residente in Italia se non sono rispettati i requisiti di cui all'art. 73, comma 5-*bis* del TUIR.

Infatti, è stato ritenuto che un abuso del diritto di libertà di stabilimento è costituito quando è stata costituita una società priva di effettività economica e finalizzata soltanto ad eludere le imposte. (EM)

## **RENDITE FINANZIARIE**

### **Dottrina**

**“Riforma del monitoraggio fiscale: indicazioni dell’Agenzia delle Entrate alla luce del provvedimento del 18 dicembre 2013”** di D. LIBURDI, ne Il fisco 5/2014, pag. 450.

L'articolo in rassegna tratta degli obblighi posti a carico dei contribuenti monitorati, segnatamente quello di compilazione del modulo RW , che dal 2014 opera per il soggetto intestatario senza alcun limite minimo né di valore né temporale.

Rispetto al passato, l'A. critica, per l'estrema complicazione, gli obblighi posti a carico dei titolari effettivi, specie quelli quando il possesso di una attività estera è tenuto congiuntamente con una società residente anch'essa partecipata.

Viene infine fatto un accenno al tema delle sanzioni amministrative e, per il passato, del *favor rei*, ricordando come sia all'esame parlamentare il decreto legge sulla *voluntary disclosure* che consente di evitare le sanzioni penali e ridurre ulteriormente quelle amministrative. (NM)

**“Le nuove imposte d’ingresso sui flussi finanziari esteri”** di M. PIAZZA, F. SALA e A. SCAGLIARINI, in Corr. Trib. 5/2014, pag. 412.

L’articolo contiene una accurata ricognizione delle nuove disposizioni sul monitoraggio fiscale, nella parte in cui introducono una particolare forma di tassazione all’ingresso di flussi finanziari provenienti da ed espressivi di redditi esteri, non ricompresi tra quelli sui quali gli intermediari sono chiamati – sempre o su opzione del cliente – ad operare il prelievo interno e/o a comunicare il flusso stesso all’Amministrazione finanziaria.

Sono altresì poste in luce le numerose discrasie e le criticità, interpretative ed applicative, delle citate imposte d’ingresso e, più in generale, degli adempimenti richiesti agli intermediari finanziari.

In particolare, sono evidenziate le incertezze connesse alla qualificazione per la ritenuta dei flussi non numerari – diversi quindi da bonifici ed incassi di assegni -, al calcolo della base imponibile per i flussi qualificati come redditi diversi, alla obbligatorietà o meno del rilascio al percettore del flusso di una certificazione della ritenuta ivi operata, agli eventuali adempimenti segnaletici ecc... (NM)

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Affrancamento a regime per i valori impliciti delle partecipazioni di controllo”** di G. ANDRANI e A. TUBELLI, in Corr. Trib. 5/2014, pag. 362.

L’art. 1, comma 150, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014) ha attribuito carattere permanente alle norme concernenti il riconoscimento fiscale del maggior valore imputato – in sede di bilancio consolidato – all’avviamento, ai marchi d’impresa e alle altre attività immateriali (commi 10-*bis* e 10-*ter* dell’art. 15 del D.L. n. 185/2008).

Sotto il profilo temporale, la nuova disposizione non consente l’affrancamento dei valori relativi ad operazioni effettuate anteriormente al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2012, che avrebbero potuto trovare riconoscimento fiscale solo in forza delle disposizioni previgenti. Non si tratta, quindi, di una riapertura dei termini. Secondo gli AA., in caso di incremento della partecipazione di controllo ovvero di acquisti di ulteriori partecipazioni (rispetto a quelle già possedute) integranti il controllo, dovrebbe sussistere la facoltà di optare per l’affrancamento a regime, circoscrivendo tuttavia il riconoscimento fiscale alla parte dei maggiori valori riferibile alle partecipazioni acquistate dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2012.

Gli effetti del riallineamento (comma 151 dell’art. 1 della legge di stabilità) decorrono da secondo periodo d’imposta successivo a quello del pagamento dell’imposta sostitutiva (16%), da effettuarsi, a regime, in un’unica rata entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d’imposta in cui l’operazione è effettuata. In via transitoria il comma 150 prevede che, per le operazioni effettuate nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2012, l’imposta sostitutiva vada versata entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d’imposta successivo (2013). Ne deriva che l’imposta sostitutiva per l’affrancamento dei maggiori valori relativi ad operazioni straordinarie effettuate nei periodi d’imposta in corso al 31 dicembre 2012 e al 31 dicembre 2013 deve essere versata – di regola – nel 2014. Da ciò ne consegue altresì che i maggiori valori affrancati assumono rilevanza fiscale – di norma – dal 2016.

Ai sensi del comma 151, se le partecipazioni, l’avviamento, i marchi o le altre attività immateriali sono oggetto di atti di realizzo anteriormente al quarto periodo d’imposta successivo a quello del pagamento dell’imposta sostitutiva (cd. periodo di sorveglianza), gli effetti del riallineamento sono revocati. Stante la complementarietà con l’affrancamento di cui al comma 2-*ter* dell’art. 176 del TUIR, secondo gli AA., in caso di revoca, il costo fiscale dei beni in precedenza affrancati è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell’eventuale ammortamento dedotto *medio tempore*, mentre l’imposta sostitutiva versata è scomputata dalle imposte sui redditi dovute.

La norma ha inoltre previsto un divieto di cumulo con l'affrancamento disciplinato da altre disposizioni (cfr. artt. 176, comma 2-ter, 172, comma 10-bis, e 173, comma 15-bis, del TUIR e all'art. 15, commi 10, 11 e 12, del D.L. n. 185/2008). Tale divieto è stato introdotto per evitare la duplicazione di benefici che invece si presentava con riguardo alla disciplina previdente, nel cui ambito, per esempio, era possibile (per il conferitario) affrancare l'avviamento del complesso aziendale conferito ai sensi del comma 2-ter dell'art. 176 del TUIR e (per il conferente) affrancare la partecipazione ricevuta, per il valore attribuito al medesimo avviamento nel bilancio consolidato ai sensi dell'art. 15, comma 10-bis, del D.L. n. 185/2008. Tale duplicazione era stata finora accettata poiché i commi 10-bis e 10-ter dell'art. 15 del D.L. n. 185/2008 costituivano una misura *una tantum*. Ciò è stato ritenuto non più tollerabile in una disciplina a regime. Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di prossima emanazione dovrà pertanto stabilire appositi criteri di coordinamento tra le diverse disposizioni che consentono l'affrancamento. (FDA)

**“Transfer pricing interno tra abuso del diritto e valore normale”** di L. CARPENTIERI, R. LUPI e D. STEVANATO, in Dial. Trib. 5/2013, pag. 509.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 17955 del 2013, che ribadisce la sindacabilità, da parte del Fisco, dei prezzi di trasferimento “interni” tra imprese appartenenti allo stesso gruppo, consente agli AA. di svolgere alcune riflessioni sul rapporto tra abuso del diritto e valore normale. Gli AA. concordano che il valore normale di cui l'art. 9 del TUIR costituisce una norma di chiusura, diretta ai rari casi di mancanza del corrispettivo monetario e che non ha nulla a che vedere coi casi in cui il corrispettivo monetario è stato determinato in funzione di un vantaggio tributario (nel caso di specie, l'arbitraggio tra i diversi regimi tributari all'interno del territorio nazionale).

Secondo LUPI, le rettifiche al valore normale, anche senza una disposizione sul *transfer pricing*, avrebbero potuto basarsi sull'abuso del diritto di determinare liberamente i corrispettivi, e solo in questa fase sarebbe subentrata la questione di fatto di determinare il valore normale della prestazione che rappresenta, quindi, un fatto “valutativo”, il quale presuppone una violazione di “diritto” (abuso del diritto) effettuata “a monte”. In altri termini, al valore normale (questione di fatto) si deve far ricorso quando, abusando del proprio diritto di determinare liberamente i corrispettivi, si persegue un vantaggio fiscale indebito che viene disconosciuto, come secondo passaggio, attraverso l'applicazione del valore normale.

Secondo STEVANATO, il ricorso all'abuso di diritto avrebbe comunque potuto anche essere evitato utilizzando le regole già presenti nel sistema, come quella sull'inerenza o quella sulla destinazione dei beni a fini estranei all'impresa. Infatti, se si discute di una vendita ad un prezzo inferiore a quello che sarebbe stato ragionevolmente pattuito tra parti indipendenti, potrebbe trovare applicazione la clausola sulla “destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa”, al fine di recuperare a tassazione quella quota di ricavo di cui l'impresa cedente si è irragionevolmente spogliata per traslarla sulla propria consociata assoggettata ad un regime più favorevole. Se invece si tratta di un prezzo fissato ad un livello irragionevolmente alto, al solo fine di dotare la società a fiscalità ordinaria di un costo più elevato, ben potrebbe esservi un sindacato sull'inerenza di una parte del costo, per la sua estraneità ad una logica economica d'impresa. (FDA)

**“La participation exemption nelle riorganizzazioni neutrali”** di S. CHIRICHIGNO, in Gest. Straord. Imp. 6/2013, pag. 52.

Il regime della *participation exemption*, al di là del termine che potrebbe essere fuorviante, non disciplina un regime di esenzione delle plusvalenze, bensì in principio di sterilizzazione generale per cui l'esenzione sulla plusvalenza è la contropartita di una tassazione a titolo definitivo ed effettiva in termini di reddito d'impresa.

Dopo aver chiarito che le operazioni di riorganizzazione aziendale non interferiscono con le condizioni che supportano l'applicazione del regime della PEX, l'A. si sofferma sui requisiti dall'art. 87 per l'applicazione della PEX ed in particolare su quello dell'*holding period* (periodo di possesso), con specifico riferimento alla relazione intercorrente tra questo e le operazioni straordinarie di natura non realizzativa.

Con riguardo alle operazioni neutrali la verifica della sussistenza del periodo minimo di possesso impone di tener conto anche del periodo di possesso delle partecipazioni già maturate in capo alla conferente e ciò nel rispetto del principio di continuità fiscale che caratterizza l'applicazione della PEX.

Ed ancora con riferimento al requisito del possesso, per il computo del *dies a quo*, viene chiarito che bisogna far riferimento al giorno in cui l'azienda è stata acquisita, indipendentemente dall'acquisto dei singoli beni che concorrono a formarla.

E' fuori discussione che qualora il conferimento neutrale abbia ad oggetto un'azienda, questa vada intesa in senso ampio come "*universitas rerum*", comprensiva cioè anche di complessi aziendali relativi a singoli rami d'azienda.

Sempre in relazione al soddisfacimento dell'*holding period*, con riferimento alla specifica ipotesi di conferimento di un ramo d'azienda, non si deve ricercare una fantomatica anzianità del singolo ramo d'azienda ma bisogna aver riguardo all'unica azienda del conferente da cui scaturiscono all'atto del conferimento i singoli rami.

"In sintesi, nei casi di conferimenti neutrali, così come nelle operazioni di fusione e scissione, ai fini della qualificazione per la *participation exemption*, alle nuove azioni si trasmettono sia il precedente periodo di possesso sia la precedente qualificazione in bilancio".

A tal riguardo l'A. riporta l'esempio di una scissione totale con trasferimento di due rami aziendali a due beneficiarie neo-costituite. Le partecipazioni della scissa saranno sostituite dalle partecipazioni nelle beneficiarie. Tuttavia, essendo l'operazione effettuata in regime di continuità fiscale, le partecipazioni ricevute in luogo di quelle della società scissa assumono, ai fini della *participation exemption*, la stessa anzianità maturata dalle partecipazioni sostituite. (EM)

**"Le modalità di effettuazione della rivalutazione e i beni interessati"** di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 5/2014, pag. 343.

L'A. dopo avere illustrato, in un precedente articolo, gli aspetti maggiormente rilevanti della rivalutazione, introdotta dai commi da 140 a 146, dell'art. 1, della L. 147/2013 (cd. Legge di stabilità per il 2014), si sofferma sui beni oggetto di rivalutazione oltre che sulle modalità di effettuazione della stessa. In particolare, la rivalutazione riguarda tutti i beni materiali e immateriali, mobili e immobili, e le partecipazioni in società controllate e collegate (ai sensi dell'art. 2359 c.c.), ad eccezione dei beni in leasing non ancora riscattati, l'avviamento e le spese relative a più esercizi (es. pubblicità, rappresentanza e costi di impianto). E' possibile rivalutare anche beni in relazione ai quali si è già fruito di precedenti normative di rivalutazione, nonché i beni gratuitamente devolvibili e le aree fabbricabili, escluse dalle due precedenti leggi di rivalutazione. A differenza di quanto stabilito in precedenza, attualmente non sono stati esclusi dall'ambito applicativo tutti i beni-merce, ma soltanto gli "immobili alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa". Tale innovazione appare priva di valide giustificazioni, pertanto, l'A. ritiene sia dovuta ad un refuso del redattore della norma che, nel ricalcare l'impianto normativo dell'art. 15 del D.L. n. 185/2008, relativo ai soli beni immobili, non ha provveduto ad adeguarla, in seguito all'estensione della disciplina, a tutti i beni relativi all'impresa. La rivalutazione deve, inoltre, riguardare tutti i beni appartenenti ad una medesima categoria omogenea distinta, in base al D.M. n. 162/2001, in: aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica, aree non fabbricabili, fabbricati non strumentali, fabbricati strumentali per destinazione, fabbricati strumentali per natura. I beni mobili iscritti in pubblici registri, invece, si distinguono in aeromobili, veicoli, navi e imbarcazioni iscritte, o non iscritte, nel registro internazionale. Gli altri beni materiali, diversi dagli immobili e dai beni mobili, devono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento, in conformità ai criteri indicati dall'art. 16, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, per la tenuta del registro dei beni ammortizzabili. Per quanto concerne i beni immateriali, la rivalutazione può riguardare autonomamente ognuno di essi, poiché non è configurabile il raggruppamento per categorie. Infine, per le partecipazioni societarie le categorie omogenee sono individuate in base ai criteri di cui all'art. 94, comma 3, del TUIR, ossia non tenendo conto del valore, ma considerando della stessa natura i titoli emessi dallo stesso soggetto ed aventi medesime caratteristiche (azioni ordinarie, privilegiate, di risparmio, ecc.). Sempre con riferimento alle categorie l'A. si sofferma sui chiarimenti forniti dall'AdE (con le circolari 18/E del

2006, 11/E del 2009 e 57/E del 2001) in merito all'obbligo di rivalutare tutti i beni della medesima categoria e al limite economico della rivalutazione stessa (soffermandosi anche sulla Circ. dell'Assonime n. 23/2006). Analizza, altresì, le posizioni dell'AdE (cfr. Circ. 22/E del 2009), dell'Assirevi (cfr. documento di ricerca n. 71 del 2001) e dell'Assonime (Circ. n. 13/2001 e approfondimento n. 2/2013) relativamente alla facoltatività di redigere le perizie di stima per l'individuazione del valore dei beni. L'esame svolto si conclude con le modalità di effettuazione della rivalutazione e l'A., a tale proposito, richiama i chiarimenti forniti dall'AdE, nella più volte citata circolare 57/E del 2001, secondo cui all'interno della medesima categoria omogenea possono essere utilizzati metodi tra loro differenti per i diversi beni rivalutati (rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento, del solo costo storico o riduzione del fondo di ammortamento), fermo restando l'obbligo di adottare lo stesso criterio di rivalutazione (valore di mercato o valore interno di utilizzo). (EF)

**“L'imposizione sostitutiva per la rivalutazione dei beni d'impresa, l'affrancamento e il riallineamento”** di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 6/2014, pag. 435.

Nell'articolo in commento l'A. analizza la disciplina introdotta con i commi da 140 a 147, dell'art. 1, della L. 147/2013 (cd. Legge di stabilità per il 2014), relativa alla rivalutazione del valore dei beni di impresa e delle partecipazioni immobilizzate, soffermandosi sul regime di applicazione delle imposte sostitutive, con aliquote del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per quelli non ammortizzabili, che consentono di rivalutare i beni e di riallineare i valori fiscali degli stessi a quelli civilistici.

In particolare, l'A. si sofferma sulla disciplina del saldo attivo di rivalutazione, ossia la contropartita contabile del maggiore valore attribuito ai beni oggetto di rivalutazione, che può essere affrancato, anche parzialmente, mediante versamento dell'imposta sostitutiva del 10%, richiamando le Circ. n. 18/2006 e 11/2009 dell'AdE nelle quali si afferma che il saldo va assunto, ai fini dell'affrancamento, al lordo dell'imposta sostitutiva, senza tener conto del fatto che lo stesso viene esposto in bilancio al netto dell'imposta medesima. L'affrancamento produce solo l'effetto di rendere libera la riserva dal regime di sospensione d'imposta ma non comporta il riconoscimento del maggior valore iscritto in bilancio sui beni in conseguenza della rivalutazione. Inoltre, analizzando la disciplina del riallineamento dei valori fiscali a quelli civilistici fornisce alcune precisazioni e chiarimenti. A suo avviso, ad esempio, il riconoscimento dei maggiori valori non è immediato ma decorre dal terzo esercizio successivo a quello in relazione al quale è eseguito il riallineamento (nonostante l'indipendenza dei due istituti) in quanto si applicano le disposizioni previste per la rivalutazione, come chiarito nell'art. 5 del D.M. n. 86/2002 e nella circolare n. 57/E del 2002 dell'AdE. Tale tesi potrebbe, però, esser confutata nel caso in cui si accertasse che il rinvio del citato comma 147 (relativo al riallineamento) al comma 143, della stessa Legge di stabilità, sia limitato al solo versamento dell'imposta sostitutiva e non alla totalità delle disposizioni relative alla rivalutazione. In tal caso, pertanto, il riconoscimento dei maggiori valori sarebbe immediato. (EF)

**“La gestione degli errori contabili determinanti la violazione del principio di competenza”** di G. MANGUSO e C. SANNA, in Boll. Trib. 22/2013, pag. 1625.

Con la Circolare n. 31/E del 24 settembre 2013 l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni nel caso in cui il contribuente proceda alla correzione contabile di errori riguardanti l'imputazione temporale di componenti positivi e negativi di reddito, riconoscendo che al contribuente debba essere data la possibilità di rimediare in via autonoma ai fenomeni di doppia imposizione. In particolare, qualora la dichiarazione dei redditi non sia più emendabile ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/98, il contribuente – nel limite dei periodi d'imposta ancora suscettibili di attività accertativa – potrà procedere in via autonoma alla ricostruzione e riliquidazione dell'annualità in cui è stata omessa l'imputazione del componente negativo e di quelle successive fino a quella emendabile, nella quale confluiranno gli effetti derivanti dalle modifiche effettuate. Nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di rilevazione dell'errore, invece, il contribuente

dovrà provvedere a effettuare una variazione in aumento per “sterilizzare” sul piano fiscale il componente negativo transitato al conto economico ovvero, dovrà astenersi dall’effettuare un variazione in diminuzione e, dunque, far concorrere alla determinazione del reddito imponibile il componente negativo imputato a patrimonio (nel caso il contribuente sia un soggetto IAS *adopter*). Gli AA. rilevano che la citata Circolare 31/E non regola espressamente l’ipotesi in cui il contribuente contabilizzi l’onere a conto economico nell’esercizio successivo (N+1) a quello della corretta competenza (esercizio N ) ma prima del termine ordinario per l’invio della dichiarazione dell’esercizio di corretta competenza (esercizio N). In tale caso, sarebbe possibile correggere fiscalmente l’errata imputazione a conto economico dell’onere senza ricorrere ad alcuna dichiarazione integrativa a favore ex art. 2, comma 8-*bis*, del D.P.R. n. 322/98, poiché nella dichiarazione dei redditi del periodo N+1 l’onere imputato a conto economico del medesimo esercizio sarebbe assoggettato a tassazione attraverso un variazione in aumento, mentre nella dichiarazione del periodo N si potrebbe effettuare la variazione in diminuzione al fine di determinare la medesima situazione che si sarebbe generata nell’ipotesi di imputazione dell’onere nel corretto periodo di competenza.

Per quanto concerne il profilo sanzionatorio, l’Agenzia delle Entrate ha affermato che le sanzioni per infedele dichiarazione restano applicabili in sede di correzione di errore contabile concernente un ricavo non correttamente contabilizzato in un precedente esercizio, mentre non è sanzionabile l’errore relativo ad un costo non correttamente contabilizzato in un precedente esercizio. In altri termini, secondo l’Agenzia, la violazione del principio di competenza sarebbe sanzionabile quando la violazione stessa abbia determinato, in un dato periodo d’imposta, una situazione di reddito imponibile inferiore a quella che sarebbe stata correttamente determinata in ossequio al principio di competenza di cui all’art. 109 del TUIR. Al riguardo, gli AA. auspicano un intervento legislativo finalizzato a mitigare gli effetti sanzionatori che originano dalla violazione del principio di competenza, posto che la situazione è ben diversa da quelle che danno luogo ad un danno “permanente” per l’Erario.

Per quanto riguarda i soggetti IAS *adopter*, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto che il riconoscimento fiscale della correzione contabile debba riguardare anche gli errori “immateriali” che, in base allo IAS 8, sono imputati al conto economico (diversamente da quelli “rilevanti” sono imputati direttamente ad una riserva di patrimonio netto). Secondo l’Agenzia delle Entrate, tale modalità di rappresentazione, “*consente al redattore del bilancio di disapplicare le regole ordinarie di competenza. Tale deroga non può trovare accoglimento ai fini fiscali in assenza di un’apposita disposizione che consenta di superare le ordinarie e corrette imputazioni temporali di cui all’art. 83 del TUIR*”. Gli AA. non ritengono condivisibile la posizione dell’Agenzia in quanto per i soggetti IAS *adopter* il rispetto del principio di competenza non sarebbe più disciplinato dall’art. 109 del TUIR bensì dall’art. 83. Ciò posto, ove si condividesse la posizione dell’Agenzia, gli AA. non nascondono le difficoltà operative che tale scelta imporrebbe, in quanto non sarebbe semplice identificare nell’ambito delle ordinarie componenti negative di reddito quelle che in realtà rappresenterebbero una correzione contabile di un errore. (FDA)

**“Per l’ACE aumenta il tasso di rendimento del capitale proprio”** di G. VASAPOLLI e A. VASAPOLLI, in Corr. Trib. 5/2014, pag. 371.

L’art. 1, comma 137, della L. 147/2013 (cd. Legge di stabilità per il 2014) ha aumentato l’appetibilità dell’agevolazione ACE disponendo un incremento, per gli anni 2014, 2015 e 2016, del tasso di rendimento del capitale proprio, che per gli anni 2011, 2012 e 2013 era stato fissato al 3%. Aumenta, quindi, il rendimento nozionale che le imprese potranno dedurre dal loro reddito complessivo netto a fronte degli utili che vengono reinvestiti e dei nuovi apporti di capitale di rischio da parte dei soci. Regole particolari, tuttavia, sono state previste per la determinazione degli acconti con il metodo previsionale per i periodi d’imposta 2014 e 2015 ed è stato stabilito che dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017 “l’aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio sarà determinata con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze da emanare entro il 31 gennaio di ogni anno e sarà pari al rendimento finanziario medio dei titoli obbligazionari pubblici, aumentato di un premio per il rischio d’impresa (*risk premium*), quantificato in tre punti percentuali. Alla luce di tali novità, gli AA.

esprimono alcune perplessità relative, ad esempio, al fatto che i soci che intendono apportare nuovo capitale di rischio, poiché il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sarà emanato a posteriori e quindi l'aliquota percentuale per la determinazione del rendimento nozionale sarà conosciuta in un secondo momento, saranno costretti a farlo senza conoscere appieno le "regole del gioco". Inoltre, l'aliquota così determinata dovrà avere valore per l'anno solare precedente a quello in corso al 31 gennaio e questo pone dei dubbi con riguardo alle società il cui esercizio sociale non coincide con l'anno solare. Il dubbio consiste nel comprendere se applicare le due diverse aliquote dei due anni solari «a cavallo», ovvero se sarà sufficiente un'unica aliquota. Un'ulteriore questione dubbia è relativa al calcolo del rendimento medio dei titoli obbligazionari pubblici in quanto sembrerebbe che vadano conteggiati nella media anche i rendimenti dei titoli di Stato a breve scadenza. Tale possibilità risulta contraria alla logica di qualunque investitore poiché l'ottica di investimento non è generalmente così breve. In merito agli investitori, infine, gli AA. si chiedono se il premio per il rischio del 3%, riconosciuto dal legislatore a regime, sia in linea con le loro aspettative. Citando diversi studi relativi alla valutazione del *risk premium* risulta chiaro che il legislatore non è stato particolarmente generoso fissando al 3% il premio per il rischio che risulta essere largamente inferiore al tasso di rendimento generalmente richiesto dal mercato per investire in capitale di rischio, oltre che al costo medio del denaro del periodo. (EF)

### Giurisprudenza

#### Commissioni tributarie di merito

**Reddito di impresa – Soggetti IRES – Svalutazioni integrali dei crediti – Perdite su crediti – Differenze – Fondo svalutazione crediti alimentato da svalutazioni integrali – Ripresa a tassazione delle svalutazioni integrali come perdite su crediti – Non sussiste.**

Comm. trib. reg. del Piemonte, sez. XXVII, 13 dicembre 2011, n. 101, in Riv. Dir. Trib. 9/2013, II, pag. 462.

Deve essere respinta la tesi del contribuente secondo la quale il credito potrebbe essere interamente svalutato anche quando l'analisi dello stesso conduca a formulare "previsioni di dubbio esito" sul suo incasso, atteso che il concetto di svalutazione presuppone che il credito a seguito della decurtazione operata secondo i principi di prudenza contabile presenti ancora un residuo valore rappresentativo di una se pur debole possibilità di essere recuperato. Una svalutazione integrale deve pertanto condurre il credito a perdita.

\*\*\*\*\*

Con nota di D. CONTI, "La svalutazione integrale dei crediti e le perdite da inesigibilità".

### REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

### Giurisprudenza

#### Commissioni tributarie di merito

**Imposizione diretta – IRPEF – Ritenute incentivo all'esodo – Rimborso – Termine – Art. 38 del DPR 602/1978.**

Comm. Trib. reg. Lazio, sez. IV, 22 gennaio 2013, n. 25/4/13, in Guida norm. 36/2014, pag. 8

In tema di rimborso di imposte versate in eccedenza il termine dell'art. 38 del DPR 602/1973 rappresenta un evento decadenziale e tutti i rapporti ormai definiti non possono essere messi in

discussione anche se sopravvengono eventi futuri che facciano venir meno imposizioni generali o regimi particolari, in ossequio al principio della certezza dei rapporti giuridici. Nella specie si trattava del regime agevolato riconosciuto dalla Corte di Giustizia CE che aveva ritenuto discriminatoria la differenza tra uomini e donne per la riduzione dell'imposta, principio poi accolto con la norma transitoria dell'art. 36 del DL 223/2006, convertito dalla Le. 248/2006.

## **RISCOSSIONE**

### **Dottrina**

**“Le nuove limitazioni alla compensazione dei crediti d'imposta”** di E. ORSI, ne Il fisco 5/2014, pag. 422.

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, in relazione ai crediti per imposte sui redditi e Irap, oltre che alle addizionali, alle ritenute e alle imposte sostitutive di quelle sui redditi, l'art. 1, comma 574, della L. n. 147/2013 (Legge di stabilità 2014) ha introdotto l'obbligo di apposizione del “visto di conformità” sulle relative dichiarazioni, analogamente a quanto già previsto in relazione ai crediti IVA, per tutti i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione cd. “orizzontale” (ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997), crediti di importo superiore a 15.000 euro annui. L'A. si sofferma sulla novella disposizione la quale, introducendo un meccanismo di controllo delle dichiarazioni fiscali a carico di un soggetto terzo rispetto al contribuente e alla stessa Amministrazione finanziaria, è volta a prevenire fenomeni di abuso e frode, mediante indebite compensazioni tra crediti e debiti erariali anche nell'ambito delle imposte dirette. Effettua poi un confronto con la disciplina relativa alla compensazione dei crediti IVA, di cui al D.L. n. 78/2009, convertito dalla L. n. 102/2009, al fine di rilevarne le differenze sia sul piano teorico che pratico. (SG)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Riscossione – Compensazione di un credito d'imposta con un debito non ancora venuto ad esistenza – Sanzionata come omesso versamento.**

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2014, n. 4163, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Non è consentito al contribuente la compensazione di un credito di imposta già esistente con un debito non ancora venuto ad esistenza

#### **BOLLO (imposta di)**

### **Dottrina**

**“Deducibile l'imposta di bollo su depositi di denaro e titoli nel regime del risparmio gestito”**, di R. PARISOTTO, in Corr. Trib. 3/2014, pag. 227.

L'A. commenta la risoluzione n.76/2013, con la quale l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un'istanza di consulenza giuridica, chiarisce che l'imposta di bollo dovuta sugli estratti conto

ovvero sui rendiconti relativi al patrimonio gestito ai sensi dell'articolo 13, commi da 2 a 2-ter, della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, è deducibile dal risultato della gestione da assoggettare ad imposta sostitutiva nella misura del 20% ex art. 7 del D.lgs. n. 461/1997, atteso che ne costituisce un onere strettamente inerente. Com'è noto, il risultato di gestione assoggettato ad imposta sostitutiva è costituito *“dalla differenza tra il valore del patrimonio gestito al termine di ciascun anno solare, al lordo dell'imposta sostitutiva, e il valore del patrimonio gestito all'inizio dell'anno (...) aumentato dei prelievi e diminuito dei conferimenti effettuati nell'anno, dei redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo del contribuente, dei redditi esenti o comunque non soggetti ad imposta maturati nel periodo”* dedotte le commissioni e gli oneri relativi al patrimonio gestito. Con riferimento agli oneri e alle commissioni deducibili dal valore del patrimonio gestito, la circolare n. 165/1998 includeva, a mero titolo esemplificativo, la tassa sui contratti di borsa, le commissioni di gestione e di negoziazione, l'eventuale imposta di successione e donazione corrisposta in relazione ai titoli e ai diritti immessi nella gestione patrimoniale. La medesima circolare ribadì che non rientravano tra gli oneri deducibili gli interessi passivi corrisposti per finanziare l'acquisto degli strumenti finanziari immessi nel deposito. Con la successiva risoluzione 205/2003 erano stati altresì riconosciute, quali spese deducibili in quanto funzionali al risparmio gestito, anche le spese di deposito, custodia e amministrazione relative ad un contratto stipulato con la banca depositaria (dunque, con un soggetto potenzialmente diverso dal gestore). La citata risoluzione include tra le suddette spese anche l'imposta di bollo sui rendiconti relativi alla gestione patrimoniale, sempreché il cliente/contribuente abbia optato per il regime fiscale del risparmio gestito. Per l'Agenzia delle entrate non risulta, invece, deducibile l'imposta di bollo speciale di cui all'art. 19, comma 6, del D.L. 201/2011, assolta sulle attività finanziarie oggetto di scudo fiscale in quanto onere non inerente al patrimonio gestito ma connesso al relativo regime di riservatezza di cui godono dette attività. Parimenti, non è deducibile dal risultato maturato di gestione l'imposta sulle transazioni finanziarie (cd. *“Tobin tax”*), poiché la sua indeducibilità ai fini delle imposte sui redditi e di quelle sostitutive delle imposte sui redditi è espressamente prevista dalla normativa di riferimento. (CLP)

## **IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI**

### **Giurisprudenza**

#### **Commissioni tributarie di merito**

#### **Imposta sostitutiva sulle operazioni di credito a medio e lungo termine – Territorialità – Rapporti tra tributi – Contratto formato all'estero – Abuso del diritto.**

Comm. Trib. prov. di Torino, 8 maggio 2013, n. 55, in Rass. Trib. 6/2013, pag. 1434.

Il requisito della territorialità, previsto dal Testo Unico dell'imposta di registro, non si applica all'imposta sostitutiva sulle operazioni di credito a medio e lungo termine. Ciò in quanto la disciplina del DPR 601/1973 non ha alcun riferimento al luogo nel quale le operazioni di finanziamento sono concluse ai fini della delimitazione dell'ambito applicativo del tributo.

Quand'anche si ritenesse applicabile tale requisito, la semplice sottoscrizione del contratto all'estero – in assenza di una ragione seria o plausibile diversa dal risparmio fiscale – configura un abuso del diritto e non consente di evitare il pagamento dell'imposta sostitutiva.

\*\*\*\*\*

Con nota di D. CANE', "Territorialità dell'imposta sostitutiva sulle operazione di credito a medio e lungo termine"

## **IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI FINANZIARIE (FTT)**

### **Dottrina**

**“Spunti di riflessione in tema di presupposti delle imposte sulle transazioni finanziarie”** di G. FRANSONI, in Rass. Trib. 6/2013, pag. 1257.

Dopo aver tentato un inquadramento sistematico della *Tobin Tax* – che, nonostante il formalmente unitario regime impositivo, si articola in tre distinti tributi – l’analisi dei presupposti rivela, secondo l’A., anche notevoli diversità intrinseche circa l’elemento di capacità contributiva sottostante a ciascun tributo.

La tassazione delle operazioni fatte mediante contratti derivati è quella che più si avvicina alle forme impositive tradizionali, segnatamente a quelle sulle modificazioni patrimoniali lato sensu intese.

Il tributo sulle operazioni di trading effettuate “ad alta frequenza” appare, invece, una imposta settoriale, che colpisce l’espressione di ricchezza connessa allo svolgimento di una determinata attività di carattere finanziario da parte degli operatori che immettono ordini in tal guisa.

L’imposta dovuta sugli acquisti della proprietà di partecipazioni è, invece, quella che presenta caratteristiche particolarmente complesse, considerata l’ampia gamma di esenzioni ed esclusioni. Ad avviso dell’A., l’elemento di capacità contributiva potrebbe essere ravvisato nella effettuazione dell’investimento e nella conseguente modificazione patrimoniale netta a fine giornata rispetto a quella precedente. L’imposta avrebbe quindi natura patrimoniale.

L’A. considera, comunque, la razionalità dell’intervento normativo, se non opinabile, quantomeno molto incerta, in quanto i tributi stessi non sono sempre focalizzati sul relativo presupposto – salva la tassa sul *trading* – e discriminano le operazioni colpite da altre, strutturalmente omogenee, non ricadenti nel presupposto. (NM)

## **IVA**

### **Prassi Amministrativa**

**IVA – Liquidazione di gruppo – Trattamento del credito IVA chiesto a rimborso prima dell’adesione alla procedura e successivamente denegato – Modalità di compilazione della dichiarazione annuale.**

Ris. Agenzia delle Entrate 18 febbraio 2014, n. 21/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L’eccedenza di credito IVA maturata dalla società prima del suo ingresso nel gruppo e chiesta a rimborso prima del 2008 non può essere trasferita al gruppo stesso.

La preclusione opera per tutte le liquidazioni IVA di gruppo effettuate a partire da tale momento, senza che assuma rilievo la circostanza che, al momento di maturazione dell’eccedenza a credito, la disposizione non era ancora entrata in vigore.

Pertanto, considerato che l’intento legislativo è stato quello di creare, a partire dal 2008, una netta e definitiva separazione tra il credito IVA maturato antecedentemente a quello realizzato successivamente all’ingresso di una società nella procedura dell’IVA di gruppo, anche l’eccedenza IVA chiesta a rimborso in anni precedenti al 2008 ed all’ingresso nella procedura e computabile in detrazione a seguito di diniego dell’ufficio successivamente alla predetta data, incontra il limite dell’art. 1, comma 63, della legge n. 244 del 2007, nel senso che detta eccedenza non può confluire nelle liquidazioni IVA della società che l’ha maturata finché la stessa partecipa alla procedura di liquidazione dell’IVA di gruppo. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **IVA – Diritto alla detrazione – Mera regolarità formale dei documenti contabili – Non è sufficiente – Necessità esistenza reale operazione economica.**

Cass., sez. trib. 6 novembre 2013, n. 24920, in Corr. Trib. 5/2014, pag. 407.

La mera regolarità formale dei documenti contabili non è sufficiente a fondare il diritto alla detrazione od al rimborso dell'IVA fatturata, che richiede pur sempre che alla rappresentazione documentale corrisponda l'esistenza di una reale operazione economica anche se eventualmente parzialmente divergente da quella rappresentata in fattura, con la conseguenza che, se eventi quali il mancato adempimento della prestazione dedotta in contratto o la risoluzione per inadempimento dello stesso non consentono di qualificare l'operazione come inesistente a fini fiscali e dunque di escludere per ciò stesso il diritto alla detrazione/rimborso dell'imposta assolta con la fattura, tale diritto può invece essere efficacemente contestato laddove attraverso l'esame della volontà negoziale delle parti ed in relazione agli elementi fattuali inerenti alla fase della stipula e dell'esecuzione dell'accordo, emerga la natura elusiva dell'operazione (simulazione assoluta) o l'intento fraudolento delle parti in quanto diretto a dissimulare un'operazione soggettivamente od oggettivamente inesistente.

#### **IVA – Inoperatività di società incorporate – Detrazione IVA – Spetta.**

Cass., sez. trib. 4 dicembre 2013, n. 27198, in Guida Norm. 2/2014, pag. 6.

La società che riceve beni strumentali da altre società, per effetto di una fusione per incorporazione, ha diritto alla detrazione IVA e conseguentemente al rimborso anche se queste ultime non hanno mai svolto attività a causa della crisi finanziaria o delle fluttuazioni di mercato. Il diritto alla detrazione rimane anche se l'impresa non è operativa ed anche se non ha posto in essere operazioni attive.

#### **IVA – Mandato senza rappresentanza – Anticipazioni e rimborsi – Base imponibile.**

Cass., sez. trib. 16 dicembre 2013, n. 28285, in Guida Norm. 38/2014, pag. 12.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, concorrono a formare la base imponibile le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte da un mandatario senza rappresentanza nell'interesse della controparte ma in nome proprio.

### REGISTRO (Imposta di)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Registro – Agevolazioni – Decadenza – Mancato obbligo di denuncia.**

Cass., sez. trib. 13 novembre 2013, n. 27484, ne Il fisco 2/2014, fasc. n. 2, pag. 2014.

L'art. 19 del DPR n. 131/1986, relativo alla denuncia di eventi successivi alla registrazione, non trova applicazione in caso di fatti sopravvenuti comportanti la decadenza da regimi agevolativi, in

quanto la norma in questione impone l'obbligo di denunciare eventi che danno luogo ad ulteriore liquidazione di imposta, ma non fa riferimento all'obbligo di denunciare la perdita di benefici fiscali. Pertanto, non è corretto ritenere, come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, che i termini di decadenza dell'Amministrazione finanziaria per l'esperimento dell'azione di accertamento decorrano dal momento in cui la denuncia medesima sia stata presentata (tre anni) o dal momento in cui essa avrebbe dovuto essere presentata (5 anni). Invece, atteso che nessuna denuncia ex art. 19 deve essere presentata per denunciare la decadenza, i termini per l'azione di accertamento decorrono dal momento in cui il proposito del contribuente sia rimasto ineseguito o ineseguibile.

## **IRAP**

### **Dottrina**

**“Incentivi IRAP per le assunzioni a tempo indeterminato”** di R. FANELLI, in Corr. Trib. 6/2014, pag. 449.

La legge di stabilità ha reintrodotto nella normativa IRAP un'importante agevolazione, già adottata nel 2004, che prevede la possibilità di dedurre ai fini IRAP il costo del lavoro per i neoassunti con contratto a tempo indeterminato, per un importo annuale non superiore a 15.000 euro per ciascun nuovo dipendente, a condizione che la base lavorativa dei lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato risulti incrementata, rispetto ai lavoratori mediamente occupati, sempre a tempo indeterminato, nel periodo di imposta precedente.

L'A. illustra la nuova normativa avvalendosi degli importanti chiarimenti forniti dall'Agenzia nella precedente simile agevolazione.

La nuova disposizione pur mantenendo l'applicazione triennale della deduzione, a cominciare dall'esercizio in cui avviene l'assunzione, non è limitata nel tempo ma si configura come norma di carattere strutturale.

Al fine di verificare la sussistenza di un incremento occupazionale, occorre prendere in considerazione la consistenza dei lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato in forza alla fine del periodo d'imposta e confrontarla con il corrispondente valore medio del precedente periodo d'imposta.

Per calcolare la media dei lavoratori occupati in un dato anno deve farsi ricorso alla media aritmetica, computando tutti i lavoratori con contratto a tempo indeterminato e considerando, per i lavoratori a tempo parziale, il rapporto esistente tra le ore di lavoro previste dal contratto *part-time* e quelle previste da quello a tempo pieno.

Una volta che sia stata verificata la sussistenza della condizione prevista dalla norma, cioè l'incremento degli occupati con contratto a tempo indeterminato rispetto ai dipendenti con contratto a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente, la deduzione del costo spetta in relazione a tutti i neoassunti e non solo limitatamente all'incremento occupazionale.

L'A. chiarisce che mentre l'importo di 15.000 euro rappresenta un limite che deve essere verificato singolarmente per ciascun dipendente di nuova assunzione, il parametro dell'incremento complessivo del costo del lavoro costituisce un limite massimo complessivo che deve quindi prendere in considerazione tutte le nuove assunzioni effettuate.

Ai fini dell'individuazione dei costi da assumere per determinare l'incremento complessivo del costo per il personale viene chiarito che restano esclusi quelli sostenuti per i lavoratori a progetto.

Il diritto alla deduzione decade se, nei periodi di imposta successivi a quello in cui è avvenuta l'assunzione, il numero dei lavoratori dipendenti (sia a tempo determinato che indeterminato) risulti inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati in tale periodo.

L'incremento della base occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto. (EM)

## VARIE

### Dottrina

**“Sul regime fiscale degli apporti ad un *trust* autodichiarato”** di V. BANCONE e M. MARANI, in Gest. Straord. Impr. 6/2013, pag. 58.

L'A. prende spunto da un recente provvedimento di autotutela che ha parzialmente annullato un avviso di liquidazione emesso per il recupero delle imposte ipotecarie e catastali proporzionali ad un *trust* autodichiarato riconoscendole dovute in misura fissa, per effettuare alcune osservazioni sul regime di tassazione, ai fini delle imposte indirette, dell'atto dispositivo con il quale il disponente vincola i beni in un *trust*, con particolare riguardo, appunto, al *trust* autodichiarato.

Il provvedimento, nello stabilire che la costituzione dei beni immobili in un *trust* autodichiarato non ha un immediato effetto traslativo della proprietà al beneficiario, ma solo allo scadere del *trust* potrebbe costituire un precedente anche per il tributo successorio, facendo slittare la tassazione al momento della prestazione patrimoniale in favore del beneficiario del *trust*.

Individuato l'evento impositivo nell'atto dispositivo con il quale il disponente vincola i beni in *trust*, viene chiarito che anche nel *trust* autodichiarato, in cui il disponente assume le funzioni di *trustee*, l'attribuzione dei beni in *trust*, pur in assenza di formali effetti traslativi, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni.

Nell'ottica di evitare una pluralità di prelievi in relazione ai vari atti di trasferimento dei beni (dal disponente al *trustee* e da questo ai beneficiari finali), l'applicazione dell'imposta sulle donazioni deve avvenire solo al momento della dotazione patrimoniale dei beni, esonerando così la successiva devoluzione ai beneficiari finali.

In pratica, il secondo passaggio è privo di rilevanza tributaria, essendosi l'evento impositivo già realizzato a monte, con la sola eccezione delle imposte ipotecarie e catastali sui beni immobili, per i quali dette imposte si applicano in ogni fase di trasferimento di detti beni e cioè sia nel passaggio dal disponente al *trustee* che da quest'ultimo al beneficiario.

La soluzione di cui sopra non convince perché risulta essere non conforme al presupposto di applicazione del tributo sugli atti liberali che è quello di tassare “un effettivo arricchimento”.

Il profilo dell'arricchimento si coglie nella differenziazione delle aliquote di imposta o delle franchigie in funzione del grado di parentela tra disponente e beneficiario.

Tassare il mero vincolo di destinazione vuol dire sia anticipare il momento della tassazione rispetto alla produzione di un effettivo incremento patrimoniale in capo al beneficiario che omettere di tassare un effettivo incremento patrimoniale realizzato dal beneficiario, in corrispondenza della devoluzione a suo favore dei frutti accumulati dal *trust*.

Le considerazioni svolte in generale dall'A. sono ancora più appropriate nell'ipotesi di *trust* autodichiarato in cui manca sia un effetto traslativo della proprietà dei beni che un beneficio a favore di soggetti diversi dal disponente.

Nel *trust* autodichiarato la costituzione del vincolo non traslativo, (in quanto non sottende alcun trasferimento rimanendo il bene nella titolarità giuridica del disponente, senza alcun conseguente arricchimento altrui) dovrebbe sfuggire sia al prelievo ai fini dell'imposta sulle donazioni che ai fini delle imposte ipotecarie e catastali.

La giurisprudenza è orientata nel negare che l'atto dispositivo in un *trust* autodichiarato possa essere assoggettato all'imposta sulle donazioni e a quelle ipotecarie e catastali, mentre l'Amministrazione si è allineata, a detto orientamento, limitatamente però alle imposte ipotecarie e catastali. (EM)

**“Trasformazione e *trust*”** di F. CARRIROLO, in Gest. Straord. Impr. 6/2013, pag. 66.

Dopo aver esaminato la possibilità di una trasformazione da società a *trust* secondo le disposizioni del codice civile, l'A. illustra i riflessi fiscali, con particolare riguardo all'imposizione sui redditi.

L'esclusione della trasformazione di una società di capitali in *trust* sostenuta dal Consiglio Nazionale del notariato, è stata contestata dalla dottrina sulla base di un'interpretazione estensiva delle norme codicistiche.

Stabilito che, sotto il profilo tributario, la trasformazione è in linea generale un'operazione neutrale, l'A. riporta le questioni tributarie esaminate in uno studio dal Consiglio Nazionale del notariato in cui vengono ipotizzate diverse fattispecie:

- trasformazione di società in *trust* che preveda quale *trustee* un terzo e beneficiari i soci medesimi.
- trasformazione di società in *trust* che preveda quale *trustee* un terzo e beneficiari estranei rispetto ai soci (da soli o in aggiunta ai soci medesimi);
- trasformazione di società in *trust* che preveda quali *trustees* i soci e beneficiari gli stessi soci e ulteriori soggetti;
- istituzione di più *trust*, acquisto da parte dei *trustees* (anche terzi rispetto ai soci) delle partecipazioni sociali e trasformazione della società in comunione di azienda
- trasformazione di società in comunione di azienda e successivo trasferimento di essa a un *trustee* o istituzione di un *trust* autodichiarato (EM)

**“Trust e nuovo quadro RW”** di G. FELLER, in Trust e att. Fid. 1/2014, pag. 111.

In base alla nuova normativa che ha modificato il monitoraggio fiscale anche i “titolari effettivi” devono dichiarare gli investimenti e le attività finanziarie detenute nell'anno all'estero, senza esclusione di importi minori.

La nuova normativa interessa direttamente i titolari effettivi dei *trust* sia interni che esteri.

L'A. fa notare come vi sia una duplicazione di oneri dichiarativi non giustificata, poiché ai *trust* interni – che come enti non commerciali sono già soggetti all'obbligo di dichiarazione dei beni all'estero nel quadro RW – ora si aggiungono anche i titolari effettivi.

Per la determinazione del “titolare effettivo” l'A. si rifà al provvedimento della Banca d'Italia, attuativo della L. n. 231 del 30/11/2007, dal quale si deduce che non solo il beneficiario individuato e *vested* è il titolare effettivo, ma anche, quando il beneficiario non è nominato, la persona o le persone che esercitano il controllo, anche di fatto, sul 25% o più del patrimonio del *trust*.

Tale previsione non individua un titolare effettivo in via alternativa ma questa può coesistere con il beneficiario nominato e con il *trustee*.

Questo comporta che tutti questi soggetti possono essere chiamati alla compilazione del quadro RW per lo stesso *trust*. (EM)

**“L'autonoma soggettività tributaria della c.d. <<rete-soggetto>>”** di F. GALLIO e S. PISTOLESI, in Boll. Trib. 2/2014, pag. 103.

L'A. esamina la disciplina delle reti di impresa alla luce dei recenti interventi normativi contenuti nell'art. 45 del D.L. n. 83/2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 134/2012 (cd. “Decreto sviluppo”) e nell'art. 36 del D.L. n. 179/2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 221/2012 (cd. Decreto sviluppo-*bis*), con i quali è stata riconosciuta la soggettività giuridica della rete ed è stata semplificata la disciplina civilistica del contratto di rete, mediante la riduzione degli adempimenti e dei costi connessi alla costituzione e alle modifiche del contratto. In merito alla soggettività delle reti di impresa, in particolare, l'A. nota come i chiarimenti legislativi abbiano creato una sorta di doppio binario potendosi distinguere, da un lato, forme di rete che non assumono soggettività di diritto civile e al cui interno rientrano sia le reti sprovviste dei requisiti richiesti dal legislatore per iscriversi nella sezione ordinaria del registro delle imprese, sia quelle che, pur avendone il diritto, decidono di non farlo (reti-contratto); dall'altro lato, vi sono le reti dotate di un fondo patrimoniale comune e di un organo comune che decidono di eseguire l'iscrizione nel registro delle imprese e che acquisiscono *ex lege* soggettività giuridica (reti-soggetto). A seguito dei predetti interventi normativi, in merito alla regime fiscale della rete di imprese, l'Amministrazione finanziaria, condividendo la posizione della dottrina, ha riconosciuto l'autonoma soggettività tributaria della rete-soggetto (cfr. C.M. n. 20/E/2013). (SG)

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

#### **Istituzione di *trust* – Trasferimento di beni – Trasferimento della titolarità – Tassazione.**

Comm. Trib. reg. di Milano, 11 marzo 2013, n. 54/34/13, in Trusts e att. Fid. 1/2014, pag. 72.

Nel trasferimento, connesso all'istituzione di un *trust*, della totalità di un bene dal disponente al *trustee* non vi è alcun trasferimento di ricchezza e l'applicazione dell'imposta avviene in misura fissa.

**Dottrina**

ANDRANI G., TUBELLI A., "Affrancamento a regime per i valori impliciti delle partecipazioni di controllo" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>Pag. 14</b>
BANCONE V., MARANI M., "Sul regime fiscale degli apporti ad un <i>trust</i> autodichiarato" <b>(VARIE)</b>	<b>" 25</b>
BARIGAZZI F., "Principi giurisprudenziali in materia di <i>transfer pricing</i> : analisi della giurisprudenza di merito e di legittimità" <b>(IRES)</b>	<b>" 7</b>
CARPENTIERI L., LUPI R., STEVANATO D., " <i>Transfer pricing</i> interno tra abuso del diritto e valore normale" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 15</b>
CARRIROLO F., "Trasformazione e <i>trust</i> " <b>(VARIE)</b>	<b>" 25</b>
CHIRICHIGNO S., "La <i>participation exemption</i> nelle riorganizzazioni neutrali" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 15</b>
DENARO M., "L'errore scusabile in ambito tributario, tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale" <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>" 4</b>
DOLCE R., "Deducibilità IRES e IRAP di svalutazioni e perdite su crediti verso clientela di enti creditizi e finanziari" <b>(IRES)</b>	<b>" 9</b>
DRAGONE P., VALACCA R., "Deducibili le perdite sui crediti cancellati dal bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali" <b>(IRES)</b>	<b>" 7</b>
FANELLI R., "Incentivi IRAP per le assunzioni a tempo indeterminato" <b>(IRAP)</b>	<b>" 24</b>
FERRANTI G., "Le modalità di effettuazione della rivalutazione e i beni interessati" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 16</b>
FERRANTI G., "L'imposizione sostitutiva per la rivalutazione dei beni d'impresa, l'affrancamento e il riallineamento" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 17</b>
FELLER G., "Trust e nuovo quadro RW" <b>(VARIE)</b>	<b>" 26</b>
FRANSONI G., "Spunti di riflessione in tema di presupposti delle imposte sulle transazioni finanziarie" <b>(IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI FINANZIARIE (FTT))</b>	<b>" 22</b>
GALLI C., PALANCA M., "Più coerenti i criteri di deducibilità di svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni" <b>(IRES)</b>	<b>" 8</b>
GALLIO F., PISTOLESI S., "L'autonoma soggettività tributaria della c.d. <<rete-soggetto>>" <b>(VARIE)</b>	<b>" 26</b>

LIBURDI D., “Riforma del monitoraggio fiscale: indicazioni dell’Agenzia delle Entrate alla luce del provvedimento del 18 dicembre 2013” <b>(RENDITE FINANZIARIE)</b>	<b>Pag. 13</b>
MANGUSO G., SANNA C., “La gestione degli errori contabili determinanti la violazione del principio di competenza” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 17</b>
MELOTTI CACCIA C., “Residenza fiscale delle <i>holding</i> e presunzione di esteroinvestizione: insufficiente lo svolgimento di alcuni servizi amministrativi dall’Italia” <b>(IRES)</b>	<b>“ 9</b>
PARISOTTO R., “Deducibile l’imposta di bollo su depositi di denaro e titoli nel regime del risparmio gestito” <b>(BOLLO)</b>	<b>“ 20</b>
PERRONE V., LUPI R., “Detassazione dei dividendi e perdite anteriori al consolidato fiscale: può il legislatore eludere se stesso?” <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
PIAZZA M., SALA F., SCAGLIARINI A., “Le nuove imposte d’ingresso sui flussi finanziari esteri” <b>(RENDITE FINANZIARIE)</b>	<b>“ 14</b>
ORSI E., “Le nuove limitazioni alla compensazione dei crediti d’imposta” <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>“ 20</b>
VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., “ <i>Transfer pricing</i> interno” <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
VASAPOLLI G., VASAPOLLI A., “Per l’ACE aumenta il tasso di rendimento del capitale proprio” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 18</b>

### Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2014, n. 1/E <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	<b>“ 4</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 13 febbraio 2014, n. 19/E <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 1</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 18 febbraio 2014, n. 21/E <b>(IVA)</b>	<b>“ 22</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2014, n. 3/E <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2014, n. 4/E <b>(IRES)</b>	<b>“ 11</b>

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

Sez. trib. 8 aprile 2013, n. 27679 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 5</b>
---	------------

Sez. V, 9 settembre 2013, n. 36894 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>Pag. 1</b>
Sez. trib. 30 ottobre 2013, n. 24434 <b>(IRES)</b>	<b>“ 11</b>
Sez. trib. 6 novembre 2013, n. 24920 <b>(IVA)</b>	<b>“ 23</b>
Sez. trib. 13 novembre 2013, n. 27484 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 23</b>
Sez. VI 13 novembre 2013, n. 27596 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 5</b>
Sez. VI, 28 novembre 2013, n. 27975 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere))</b>	<b>“ 6</b>
Sez. trib. 4 dicembre 2013, n. 27198 <b>(IVA)</b>	<b>“ 23</b>
Sez. VI 9 dicembre 2013, n. 27458 <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
Sez. trib. 16 dicembre 2013, n. 28285 <b>(IVA)</b>	<b>“ 23</b>
Sez. trib. 21 febbraio 2014, n. 4163 <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>“ 20</b>
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. Trib. reg. del Piemonte, sez. XXVII 13 dicembre 2011, n. 101 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 19</b>
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. V, 13 dicembre 2012, n. 294 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
Comm. Trib. reg. Lazio, sez. IV 22 gennaio 2013, n. 25/4/13 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 19</b>
Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XIV 6 febbraio 2013, n. 72/14/13. <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 4</b>
Comm. Trib. prov. di Ravenna, sez. II 21 febbraio 2013, n. 245 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere))</b>	<b>“ 6</b>
Comm. Trib. reg. di Milano 11 marzo 2013, n. 54/34/13 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 27</b>
Comm. Trib. Il grado di Trento, sez. I, 4 aprile 2013, n. 30 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
Comm. Trib. reg. Lombardia Milano, sez. XXXII 18 aprile 2013, n. 59/32/2013 <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
Comm. Trib. Prov. di Torino, 8 maggio 2013, n. 55 <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)</b>	<b>“ 21</b>

Comm. Trib. reg. Lazio, sez. I 11 giugno 2013, n. 383/1/13 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	<b>Pag. 6</b>
Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XX, 11 giugno 2013, n. 92/20/13 <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XXXVII, 9 luglio 2013, n. 202/37/13 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
Comm. Trib. prov. di Pavia, 30 luglio 2013, n. 270/1/13 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 6</b>
Comm. Trib. reg. Lazio, sez. I, 12 agosto 2013, n. 508/1/13 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
Comm. Trib. reg. Lazio, sez. IV, 23 agosto 2013, n. 349/4/13 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XX, 12 settembre 2013, n. 184/20/13 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
Comm. Trib. reg. Lazio, sez. XXI, 14 novembre 2013, n. 278/21/13 <b>(IRES)</b>	<b>“ 13</b>
Comm. Trib. reg. di Roma, 28 gennaio 2014, n. 432/29/14 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
Comm. Trib. prov. di Roma, 3 febbraio 2014, n. 1696/41/14 <b>(IRES)</b>	<b>“ 13</b>