



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*2/2015*

*Marzo – Aprile*

**ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

“Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al Fisco”, di <b>M. BEGHIN.</b>	<b>Pag. 1</b>
“Note controcorrente sulla sanzionabilità dell’abuso del diritto”, di <b>A. GIOVANNINI.</b>	<b>“ 1</b>
Accertamento – Verifiche tributarie – Durata – Termine ordinario. <b>Cass., sez. VI 20 novembre 2014, n. 24690.</b>	<b>“ 2</b>
Accertamento – Abuso del diritto – Vantaggio fiscale elusivo – Inopponibilità al fisco. <b>Cass., sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 438.</b>	<b>“ 2</b>
Accertamento – Disposizioni antielusive – Contraddittorio procedimentale – Necessità – Richiesta preventiva di chiarimenti al contribuente – Necessità. <b>Cass., sez. trib. 16 gennaio 2015, n. 693.</b>	<b>“ 3</b>
Accertamento – Abuso del diritto – Sanzione per dichiarazione infedele – Applicabilità. <b>Cass., sez. trib. 6 marzo 2015, n. 4561.</b>	<b>“ 3</b>
Accertamento – IRES – Norme generali sul reddito di impresa – Inerenza. <b>Cass., sez. trib. 8 aprile 2015, n. 6972.</b>	<b>“ 4</b>

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

“Legittimità dei finanziamenti infruttiferi e prezzi di trasferimento”, di <b>D. AVOLIO e B. SANTACROCE.</b>	<b>“ 4</b>
“Accordi con il Lussemburgo e vuoti di imposizione internazionale”, di <b>S. PALESTINI.</b>	<b>“ 4</b>
“ <i>Transfer pricing</i> : la remunerazione dei servizi a basso valore aggiunto”, di <b>P. VALENTE.</b>	<b>“ 5</b>
Imposte sul reddito delle persone giuridiche – Società – Tributi (in generale) – Esterovestizione – Definizione – Art. 73, comma 5-bis DPR 917/1986 – Presupposti per la presunzione – Residenza fiscale – Abuso del diritto di stabilimento – Condizioni – Accertamento dell’obiettivo trasferimento di una società all’estero. <b>Comm. Trib. prov. di Verona, 21 luglio 2014, n. 327/4/14.</b>	<b>“ 5</b>
Operazioni straordinarie – Scambi di partecipazione mediante conferimento –Compatibilità comunitaria dell’art. 177, comma 2 TUIR. <b>Int. Parl. 1 aprile 2015, n. 05-05215.</b>	<b>“ 5</b>

**VIOLAZIONI E SANZIONI**

Sanzioni – Sanzione penale e sanzioni amministrativa – Violazioni contabili e fiscali. <b>Corte EDU, sez. V, 27 novembre 2014, n. 7356/10.</b>	<b>“ 6</b>
---	------------

## IAS

“Problematiche fiscali e contabili dell’IFRS 11 a livello internazionale”, di **C. GARBARINO**.

Pag. 6

## TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazioni dei redditi

“La Certificazione Unica per i redditi da lavoro”, di **E. INNOCENZI** e **G. MARIANETTI**. “ 7

## IRES

“Il <<nuovo>> regime tributario delle perdite su crediti nel <<segno>> del rafforzamento del principio di derivazione del reddito imponibile dalle risultanze in bilancio”, di **M. PROCOPIO**. “ 8

IRES – Principio di derivazione – Accordi a controllo congiunto – Irrilevanza fiscale.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 18 marzo 2015, n. 29/E.** “ 8

IRES – Esterovestizione – Presunzione di residenza per società estera contro controllata da società italiana – Sussistenza di un regime fiscale privilegiato – Rilevanza.  
**Comm. Trib. prov. di Milano, 25 marzo 2015, n. 2853/1/15.** “ 9

## REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Redditi diversi – *Capital gain* – Partecipazioni ricevute in donazione – Effettuazione di una rivalutazione da parte del donatario – Imposta sostitutiva dovuta.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2015, n. 40/E.** “ 10

Redditi di capitale – Tassazione separata – Opzione per il regime ordinario- Esercicabile per i redditi di fonte estera – Credito d’imposta per i redditi prodotti all’estero – Spettanza.  
**Comm. Trib. di Il grado di Bolzano, sez. I, 7 gennaio 2015, n. 1.** “ 10

## RENDITE FINANZIARIE

“Valutazioni su convenienza e oneri derivanti dalle nuove regole di tassazione delle rendite finanziarie”, di **E. MIGNARRI**. “ 10

## REDDITI DI IMPRESA

“Le minusvalenze o le differenze negative relative agli ETF non devono essere comunicate nel modello”, di **F. GALLIO**. “ 11

“Il trattamento fiscale delle “rettifiche prezzo” in caso di acquisto di aziende/partecipazioni”, di **S. FURIAN** e **F. GALLO**. “ 12

“Consolidato fiscale: in caso di riattribuzione le perdite vanno scomutate soggettivamente”, di <b>A. MASTROBERTI</b> .	<b>Pag. 12</b>
“Azioni a voto maggiorato e imposte sui redditi”, di <b>R. MICHELUTTI e F. MAISTO</b> .	<b>“ 13</b>
Redditi di impresa – Perdite su crediti – Deducibilità – Requisiti – Sussistenza di elementi certi e precisi – Dimostrazione a carico del contribuente – Lettere di sollecito al debitore – Insufficienza. <b>Cass., sez. VI civ. 14 gennaio 2015, n. 403.</b>	<b>“ 14</b>
Redditi di impresa – Costi <i>black list</i> – Regime di indeducibilità assoluta dei costi non indicati in dichiarazione – Abrogazione – Retroattività – Esclusione – Retroattività del solo nuovo regime sanzionatorio. <b>Cass., sez. trib. 11 febbraio 2015, n. 2612.</b>	<b>“ 14</b>
Redditi di impresa – Titoli ETF – Regime fiscale differente dalle azioni – Minusvalenze – Indeducibile. <b>Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. staccata di Brescia, sez. LXV 15 dicembre 2014, n. 6661.</b>	<b>“ 15</b>
Redditi di impresa – Costi <i>black list</i> – Esibizione del certificato delle autorità estere – Società estere soggette ad ordinaria imposizione e non costituenti <i>holding</i> – Deducibilità. <b>Comm. Trib. prov. di Milano, 19 dicembre 2014, n. 11619/2/14.</b>	<b>“ 15</b>

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

“Retribuzioni convenzionali: compensi variabili e << <i>foreign tax credits</i> >>”, di <b>G. MARIANETTI</b> .	<b>“ 15</b>
“Sul filo di lana l’Agenzia delle entrate chiarisce le modifiche alla tassazione della previdenza complementare”, di <b>G. SCIFONI</b> .	<b>“ 16</b>
Reddito di lavoro dipendente – Lavoro dipendente prestato all’estero – Retribuzioni convenzionali – Derogabilità. <b>Comm. Trib. prov. di Macerata, 3 marzo 2015, n. 67/2/15.</b>	<b>“ 17</b>

### **RISCOSSIONE**

Riscossione – Interessi di mora – Nuova misura. <b>Prov. 30 aprile 2015, n. 59743.</b>	<b>“ 17</b>
---	-------------

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Disposizioni antielusive**

“Le operazioni straordinarie nella nuova disciplina dell’abuso”, di <b>E. DELLA VALLE</b> .	<b>“ 17</b>
---	-------------

### **BOLLO (Imposta di)**

Bollo (imposta di) – Assolta in modo virtuale – Chiarimenti. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 14 aprile 2015, n. 16/E.</b>	<b>“ 18</b>
---	-------------

## IVA

IVA – Distacco di personale – Assoggettabilità ad imposta – esenzione – Rimborso del solo costo del personale – Necessità.

**Cass., sez. trib. 27 febbraio 2015, n. 4024.**

**Pag. 18**

## REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Cessione di quote sociali – Atto contenente più cessioni di quote sociali – Pagamento di tante imposte fisse quante sono le cessioni di quote contenute nell'atto.

**Ris. Agenzia delle Entrate 2 aprile 2015, n. 35/E.**

**“ 19**

Registro (imposta di) – Conferimento d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni – Riqualficabilità in cessione d'azienda – Abuso del diritto – Insussistenza.

**Cass., sez. trib. 29 aprile 2015, n. 8655.**

**“ 19**

## SUCCESSIONI E DONAZIONI

“La giurisprudenza in materia d'imposizione indiretta sugli atti di dotazione di beni in *trust*”, di **L. SERPIERI**.

**“ 19**

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Costituzione di un *trust* equiparabile a un fondo patrimoniale – Presupposto impositivo – Sussistenza.

**Cass., sez. Trib. 25 febbraio 2015, n. 3886.**

**“ 20**

## VARIE

“*Trust* e azione revocatoria nella recente giurisprudenza di merito”, di **S. P. CERRI**.

**“ 20**

“I *trust* davanti ai giudici tributari”, di **S. INFANTINO**.

**“ 21**

*Trust* – Soggettività giuridica – Inesistenza – Trascrizione – A favore del *trust* – Inammissibilità – A favore del *trustee* – Ammissibilità.

**App. Trieste, sez. I civ. 30 luglio 2014, n. 61.**

**“ 22**

“Partecipazione sociale – Segregazione in *trust* – Clausola statutaria di prelazione – Annotazione nel libro soci – Ricorso *ex art. 700 c.p.c.* – Ammissibilità.

**Trib. di Brescia, 30 settembre 2014, n. 2846.**

**“ 22**

“*Trust* – Nullità – Impossibilità giuridica dell'oggetto.

**Trib. di Udine, 28 febbraio 2015.**

**“ 22**

## **Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 marzo al 30 aprile 2015**

**Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 5 marzo 2015, n. 30:** "Regolamento attuativo dell'articolo 39 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (TUF) concernente la determinazione dei criteri generali cui devono uniformarsi gli Organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) italiani". (in G.U. n. 65 del 19 marzo 2015)

**Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 20 marzo 2015:** "Fondazioni Bancarie. Misure dell'accantonamento alla riserva obbligatoria e dell'accantonamento patrimoniale facoltativo per l'esercizio 2014" (in G.U. n. 72 del 27 marzo 2015)

\*\*\*\*\*

Per il 2014 l'accantonamento alla riserva obbligatoria è fissato nella misura del 20% dell'avanzo di esercizio, al netto dell'eventuale destinazione del 25% dell'avanzo stesso a copertura dei disavanzi pregressi.

Le fondazioni bancarie possono, con atto motivato, incrementare tale percentuale del 25% per salvaguardare il patrimonio e garantire continuità all'attività istituzionale.

Inoltre possono effettuare, sempre con atto motivato, per il medesimo esercizio, un accantonamento alla riserva per l'integrità del patrimonio in misura non superiore al 15% dell'avanzo dell'esercizio, sempreché i disavanzi pregressi siano stati integralmente esperti.

**Decreto Legislativo 31 marzo 2015, n. 42:** "Attuazione della direttiva 2008/8/CE, che modifica la direttiva 2006/112/CE, per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi" (in G.U. n. 90 del 18 aprile 2015)

\*\*\*\*\*

Il decreto, in vigore dal 3 maggio 2015, recepisce la Direttiva 12 febbraio 2008, n. 2008/8/CE del Consiglio, contenente le regole comunitarie sul luogo delle prestazioni di servizi, in particolare per quanto riguarda i servizi elettronici, di telecomunicazione e di tele radiodiffusione.

Le disposizioni del decreto si applicano alle operazioni effettuate dal 1 gennaio 2015.

**Decreto 20 aprile 2015: "Riscossione e ripartizione dell'IVA versata dai soggetti passivi aderenti ai regimi speciali *Mini One Stop Shop – MOSS*"** (in G.U. 99 del 30 aprile 2015):

\*\*\*\*\*

Le nuove disposizioni, che entrano in vigore il 1 maggio 2015, prevedono che il versamento dell'IVA dovuta dai soggetti passivi, sia UE che extra UE, aderenti al MOSS, sia effettuato, senza possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione:

- con addebito sul proprio conto aperto presso un intermediario della riscossione convenzionato con l'Agenzia delle Entrate;
- mediante bonifico per il tramite del portale MOSS da accreditare su un'apposita contabilità speciale aperta presso la tesoreria statale, intestata all'Agenzia delle Entrate.

L'IVA così riscossa è ripartita tra gli Stati membri di consumo secondo quanto indicato dal soggetto passivo nella dichiarazione cui il versamento si riferisce. In caso di versamento inferiore al dovuto, la ripartizione tra Stati membri di consumo avviene proporzionalmente all'imposta dichiarata dal soggetto passivo.

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

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

### **Dottrina**

**“Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al Fisco”** di M. BEGHIN, in Corr. Trib. 12/2015, pag. 895.

L'A. prende spunto dalla sentenza della Cassazione n. 438/2015 per soffermarsi sul concetto di vantaggio fiscale, presupposto per la contestazione di elusione fiscale e sulle conseguenze dell'inopponibilità al fisco del vantaggio fiscale acquisito.

Prima di addentrarsi nel merito delle questioni, l'A. fa una premessa che è quella che “non ci può essere vantaggio tributario quando il contribuente, tra più alternative dotate di pari dignità sistematica, ne scelga una e deduca, per conseguenza, un costo che sia stato in concreto sopportato per beni utilizzati all'interno del ciclo produttivo”.

Nel caso di specie, la società che ha acquisito l'azienda appartenente ad altra società avrebbe risparmiato l'imposta sostitutiva che sarebbe stata costretta altrimenti a versare qualora, anziché acquistare l'azienda, l'avesse acquisita per incorporazione. Se avesse invece optato per l'acquisizione dell'azienda mediante fusione, il disavanzo sarebbe emerso in capo alla società incorporante sotto forma di differenza tra il patrimonio netto esistente presso l'incorporata e il costo delle azioni annullate presso l'incorporante, ma non ci sarebbe stato un prezzo da tassare in capo alla società venditrice. Nella sostanza, quindi, nessun vantaggio fiscale.

La linea operativa seguita dall'Amministrazione finanziaria si basa su un concetto di “vantaggio fiscale” non proprio corretta. L'Amministrazione finanziaria ha infatti trascurato che nelle fattispecie in esame il prezzo pagato per tale acquisto misura il valore fiscalmente riconosciuto del bene e la minore imposta versata dalla società che si è dedotta le quote di ammortamento risulta compensata dall'imposta sostitutiva pagata sulla plusvalenza dalla società venditrice.

La deduzione delle quote di ammortamento non è certo espressione di un vantaggio tributario. Un problema elusivo semmai si porrebbe qualora la società, attraverso un peculiare percorso negoziale, si fosse trovata a dedurre costi mai sostenuti. Detto altrimenti: la società non sta eludendo nulla, ma sta soltanto determinando la propria ricchezza secondo le regole applicabili alla fattispecie di acquisto di azienda.

E d'altronde non è verosimile che un contribuente, trovandosi di fronte ad una pluralità di percorsi operativi dotati, nel quadro ordinamentale, di pari valore, si trovi costretto a scegliere il percorso più oneroso dal punto di vista del carico impositivo al fine di evitare che l'operazione venga considerata elusiva.

In ordine all'inopponibilità, che è l'effetto giuridico previsto dal nostro ordinamento per le fattispecie che siano state considerate elusive, l'A. chiarisce che rendere inopponibile un vantaggio fiscale significa eliminare dallo schema impositivo l'operazione elusiva, con conseguente tassazione della sola operazione elusa.

Il Fisco insomma deve qualificare la ricchezza come se l'operazione elusiva non fosse mai entrata nell'ordinamento e come se, al suo posto, ce ne fosse un'altra – quella elusa – su cui applicare la tassazione.

Ora, se la linea accusatoria si fonda sull'idea secondo la quale non si doveva acquistare l'azienda, ma la si doveva acquisire per incorporazione (i.e. fusione), l'Ufficio non avrebbe dovuto disconoscerle quote di ammortamento già dedotte, ma semmai pretendere l'imposta sostitutiva non pagata dalla società acquirente l'azienda.

Avrebbe, in altre parole, dovuto ripristinare gli effetti dell'operazione elusa. (EM)

**“Note controcorrente sulla sanzionabilità dell'abuso del diritto”** di A. GIOVANNINI, in Corr. Trib. 11/2015, pag. 823.

Lo scritto ripercorre sinteticamente le vicende che hanno contraddistinto il dibattito intorno alla sanzionabilità dell'abuso del diritto ed alla distinzione con l'elusione fiscale.

Tale distinzione per l'A. non ha sostanza giuridica. Per il diritto esiste soltanto l'abuso, e l'elusione altro non è che semplice abuso e le fattispecie indicate nell'art. 37-*bis* rappresentano forme di abuso selezionate dal legislatore in ragione della loro più frequente realizzazione.

Anche la legge delega 2014 non affronta la questione della sanzionabilità e per l'abuso si limita a stabilire "che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie e che resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie".

La nozione di abuso, come principio generale, discenderebbe dai principi di diritto civile e non, come la dottrina maggioritaria sostiene, dalla giurisprudenza comunitaria, né da quella domestica.

L'abuso del diritto sarebbe un principio giuridico generale dell'ordinamento e l'art. 37-*bis* DPR 600/73 una norma di interpretazione di una norma generale. L'abuso connoterebbe un comportamento contrario alle regole della buona fede oggettiva, lesivo del diritto dell'altra parte, contraddistinto dall'utilizzo della legge in maniera sostanzialmente impropria.

L'evasione invece sarebbe l'evento della condotta tenuta in violazione della legge.

In altre parole, l'abuso e l'evasione sarebbero due profili del medesimo fenomeno: il primo descriverebbe la condotta, la seconda il risultato.

La violazione del divieto, allora, non potrebbe non trovare corrispondenza in una reazione sanzionatoria dell'ordinamento.

In un sistema, come quello attuale, che punisce gli eventi e non i fatti a questi prodromici, l'evasione è di per sé evento che determina la reazione sanzionatoria dello Stato.

L'A. è del parere che il tipo di reazione sanzionatoria che meglio si conforma alla violazione del divieto di abuso potrebbe essere quella che applica le stesse conseguenze punitive già previste per trasgressioni di identico disvalore giuridico, nel rispetto del principio di proporzionalità della pena. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Accertamento – Verifiche tributarie – Durata – Termine ordinatorio.**

Cass., sez. VI 20 novembre 2014, n. 24690, in Corr. Trib. 8/2015, pag. 591.

In tema di verifiche tributarie, la durata deve essere calcolata avendo riguardo ai soli giorni di presenza effettiva dei verificatori presso la sede del contribuente. Il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità degli atti può ricavarsi dalla "ratio" delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo a fronte del disagio arrecato al contribuente.

#### **Accertamento – Abuso del diritto – Vantaggio fiscale elusivo – Inopponibilità al fisco.**

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 438, in Corr. Trib. 12/2015, pag. 899.

Nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto, sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell'operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali. Per conseguenza, il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta e ove manchi il presupposto dell'esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito.

**Accertamento – Disposizioni antielusive – Contraddittorio procedimentale – Necessità – Richiesta preventiva di chiarimenti al contribuente – Necessità.**

Cass., sez. trib. 16 gennaio 2015, n. 693, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973, norma di stretta interpretazione, prevede, a pena di nullità, l'osservanza da parte dell'Amministrazione di un rigoroso procedimento di instaurazione del contraddittorio, in caso di presunta elusione fiscale.

In particolare, la norma statuisce che l'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche mediante invio di lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta.

Inoltre, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.

La disposizione dunque, con scansioni procedurali predeterminate, prevede, a pena di nullità, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, la richiesta al contribuente di chiarimenti e poi, la specifica motivazione, a ulteriore pena di nullità, dell'avviso di accertamento in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente. E' evidente che, nel pieno rispetto del principio del contraddittorio, la richiesta di chiarimenti al contribuente concorre alla formazione della valutazione, preventiva rispetto all'emanazione dell'avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, circa il fine elusivo delle operazioni e che, pertanto, non possano ritenersi alla stessa equipollenti l'attività svolta dai verbalizzanti in sede di verifica e le eventuali dichiarazioni rese in tale sede dal contribuente.

**Accertamento – Abuso del diritto – Sanzione per dichiarazione infedele – Applicabilità.**

Cass., sez. trib. 6 marzo 2015, n. 4561, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, trattandosi di negare detta opponibilità, in applicazione di un principio generale antielusivo desumibile dall'art. 53 Cost., quanto ai benefici fiscali derivanti dalla combinazione di azioni ed operazioni che siano configurabili come abuso del diritto, cioè poste in essere al solo scopo di consentire al contribuente di avvalersi ad esempio di un credito d'imposta altrimenti non fruibile o ad un'altra parte di ridurre il reddito d'impresa mediante il computo della minusvalenza costituita dal differenziale tra il prezzo d'acquisto e quello di rivendita di azioni.

Detto principio non contrasta con il canone di riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali, implicando l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione. La prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti e comunque non marginali o teoriche che giustificino operazioni in quel modo strutturate.

E' evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto. Non ha trovato accoglimento la teoria circa la natura meramente procedimentale della norma antielusiva, che avrebbe consentito di escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative alle forme elusive contrastate dal citato art. 37-*bis*, discendendo invece dall' art. 1, comma 2 del D.Lgs 18 dicembre 471 che "è necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano indebite", aggettivi espressamente menzionati nel primo comma

dell'art. 37-*bis* citato, per cui, nella sostanza, le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento.

### **Accertamento – IRES – Norme generali sul reddito di impresa – Inerenza.**

Cass., sez. trib. 8 aprile 2015, n. 6972, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe al contribuente.

Quest'ultimo è, peraltro, tenuto altresì a dimostrare la coerenza economica dei costi sostenuti nell'attività d'impresa, ove sia contestata dall'Amministrazione finanziaria anche la congruità dei dati relativi a costi e ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, in difetto di tale prova essendo legittima la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa.

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

### **Dottrina**

**“Legittimità dei finanziamenti infruttiferi e prezzi di trasferimento”** di D. AVOLIO e B. SANTACROCE, in Corr. Trib. 9/2015, pag. 661.

Gli AA. commentano la sentenza della Corte di Cassazione n. 27087 del 2014, in materia di *transfer pricing* e di finanziamenti infragruppo, in cui i giudici ammettono la possibilità che, anche in ambito *cross-border* possano essere previsti finanziamenti improduttivi di interessi all'interno dei gruppi, senza che tale pattuizione sia automaticamente sindacata, come normalmente accade, perché apposta dalle parti in violazione della normativa di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR. Secondo i giudici di legittimità, infatti, la norma testè citata in materia di *transfer pricing* non disporrebbe una presunzione assoluta di onerosità per qualsiasi operazione transfrontaliera infragruppo, ma prevedrebbe, in relazione alle sole operazioni a titolo oneroso, l'automatica determinazione, ai soli fini fiscali, del valore del bene o del servizio scambiato nell'importo corrispondente al “valore normale”. Anche a voler ritenere applicabile la normativa sul *transfer pricing* ai finanziamenti infruttiferi, seppure secondo i giudici di legittimità tale assunto sarebbe errato, dovendo l'Ufficio accertatore contestare solo il profilo della antieconomicità per il soggetto mutuante, tale operazione non potrebbe essere sindacata *a priori*, ove sia possibile dimostrare ragioni economiche che hanno portato il contribuente a finanziare a tasso zero la propria partecipata. (SG)

**“Accordi con il Lussemburgo e vuoti di imposizione internazionale”**, di S. PALESTINI, RL, su Dial. Trib. 5/2014, pag. 539

Nell'articolo sono brevemente indicate alcune delle questioni di diritto tributario internazionale maggiormente attuali come le doppie deduzioni, i salti d'imposta e le cessioni di beni immateriali, che trovano fertile terreno in Stati, come il Lussemburgo, il cui sistema fiscale è sufficientemente duttile, essendo spesso assistite da accordi con le locali Autorità fiscali.

L'A. esprime adesione alle indicazioni date dall'OCSE su tali arbitraggi, per colpire situazioni fittizie o connotate da incongruità di costi e ricavi. (NM)

**“Transfer pricing: la remunerazione dei servizi a basso valore aggiunto”** di P. VALENTE, ne Il fisco 8/2015, pag. 765.

Le transazioni aventi ad oggetto il riaddebito di servizi infragruppo sono oggetto di particolare attenzione da parte delle Amministrazioni finanziarie, le quali tendono a disconoscere la deducibilità dei costi sostenuti per tali servizi in quanto considerati una delle modalità attraverso cui le imprese multinazionali riescono ad erodere la base imponibile domestica.

Come per tutte le transazioni infragruppo, anche per la prestazione di servizi, il criterio principale per la determinazione del corrispettivo è rappresentato dal confronto con il prezzo di libera concorrenza dello stesso servizio, o di servizi sufficientemente simili (comparabili), prestati dalla medesima impresa del gruppo prestatrice del servizio, a soggetti terzi (cd. “metodo del confronto esterno”).

La verifica della correttezza del corrispettivi dei servizi infragruppo sulla base dei criteri sopra menzionati può comportare notevoli difficoltà di valutazione.

Può verificarsi che i servizi infragruppo presentino caratteristiche così peculiari e correlate alla specifica struttura finanziaria e produttiva dell'impresa globale da rendere poco agevole, l'individuazione di transazioni simili tra soggetti indipendenti.

In tali casi, si deve far ricorso a criteri alternativi. A tal proposito, l'OCSE ha fornito in data 3 novembre 2014 nuove indicazioni in merito alla tipologia di servizi che possono formare oggetto di riaddebito infragruppo, alle modalità di determinazione dei corrispettivi e alla relativa documentazione di supporto. (EM)

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

**Imposta sul reddito delle persone giuridiche – Società – Tributi (in generale) – Esterovestizione – Definizione – Art. 73 comma 5-bis DPR 917/1986 – Presupposti per la presunzione – Residenza fiscale – Abuso del diritto di stabilimento – Condizioni – Accertamento dell'obiettivo trasferimento di una società all'estero.**

Comm. Trib. prov. di Verona, 21 luglio 2014, n. 327/4/14, in Gest. Straord. Impr. 1/2015, pag. 152.

Ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, nell'ipotesi di esterovestizione, non è necessario accertare la sussistenza di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma, diversamente, occorre verificare se il trasferimento in realtà vi è stato o no, vale a dire se l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella creazione di una forma giuridica, che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.

In tal senso, l'individuazione del luogo della “sede effettiva” richiede una indagine esauriente e motivata in relazione ai vari elementi indizianti. Non può, quindi, considerarsi esterovestita la società estera solo perché controllata da soggetti residenti in Italia, dovendo, invece, essere adeguatamente assolto l'onere probatorio circa l'inesistenza in ambito interno della “sede effettiva”.

### Interrogazione parlamentare

**Operazioni straordinarie – Scambi di partecipazione mediante conferimento – Compatibilità comunitaria dell'art. 177, comma 2 TUIR.**

Int. Parl. 1 aprile 2015, n. 5-05215, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Il Governo, in risposta all'interrogazione parlamentare, è intervenuto in merito alla compatibilità con il diritto comunitario dell'art. 177, comma 2, TUIR, norma che disciplina lo scambio di partecipazioni mediante conferimento.

Detta norma prevede che le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1 c.c., ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

Come ribadito anche dal Governo in sede di risposta, la norma non prevede un regime di neutralità fiscale delle operazioni di conferimento, bensì un criterio di valutazione delle partecipazioni ricevute ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente (cd. "regime di realizzo controllato").

A livello comunitario invece la direttiva 2009/133/CE (relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti, agli scambi d'azioni e al trasferimento della sede sociale tra Stati membri) prevede che "l'attribuzione ai soci della società conferente di titoli della società beneficiaria o acquirente non dovrebbe di per se stessa dar luogo ad una qualsiasi imposizione dei soci medesimi"

La questione riguardante il trattamento meno vantaggioso per i soggetti interni rispetto a quello previsto per i transnazionali, era già stata sottoposta al vaglio della Commissione Europea la quale, dopo aver evidenziato la propria incompetenza in materia, ha comunque precisato che, il requisito di mantenere una corrispondenza tra il valore fiscale delle partecipazioni trasferite per il cedente o per il cessionario non costituisce in ogni caso una norma che esclude la neutralità delle operazioni lasciando nel contempo agli operatori interessati la libertà di decidere quale valore fiscale attribuire alle partecipazioni trasferite.

Il Governo italiano, investito della questione, ha fornito una risposta sostanzialmente analoga non rinvenendo alcun profilo discriminatorio.

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte Europea dei diritti dell'uomo**

#### **Sanzioni – Sanzione penale e sanzione amministrativa – Violazioni contabili e fiscali.**

Corte EDU, sez. V, 27 novembre 2014, n. 7356/10, in Rass. Trib. 1/2015, pag. 253.

L'irrogazione di sanzioni amministrative e penali per violazioni contabili e fiscali non si pone in contrasto con il divieto di *ne bis in idem*, di cui all'art. 4 del Prot. VII della Convenzione EDU, pur se l'infedeltà contabile e quella fiscale attengono agli stessi dati.

## **IAS**

### **Dottrina**

**"Problematiche fiscali e contabili dell'IFRS 11 a livello internazionale"** di C. GARBARINO e P. SPANO', in Fisc. e comm. Int. 2/2015, pag. 5.

Il nuovo principio contabile IFRS 11 in materia di "Joint Arrangement" (JA), applicabile ai bilanci relativi agli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2014, sostituisce lo IAS 31 "Interest in Joint Venture", innovando sostanzialmente i principi di qualificazione e rappresentazione contabile degli accordi a controllo congiunto.

L'IFRS 11 individua due categorie di JA:

- 1) Joint Operation (JO), caratterizzate da un accordo in cui i partecipanti hanno diritto alle attività e sono obbligati per le passività da esso derivanti. In tale caso, il principio contabile prevede che i partecipanti debbano contabilizzare, sia nel bilancio consolidato che nel bilancio separato, la propria quota di attività, passività, costi e ricavi derivanti dalla JO, indipendentemente dalla forma e dalla autonomia giuridica del veicolo utilizzato (per es. una società di capitali);
- 2) Joint Venture (JV), caratterizzate da un accordo in cui i partecipanti hanno diritto su una quota di patrimonio netto dell'accordo e non hanno diritti ed obbligazioni direttamente sulle attività e passività. Le parti che controllano congiuntamente la JV dovranno in questo caso contabilizzare, sia nel bilancio consolidato che nel bilancio separato, la propria partecipazione.

Il nuovo principio guarda essenzialmente ai contenuti dell'accordo, non costituendo più un discrimine l'eventuale costituzione del veicolo in un autonomo soggetto giuridico. Al contrario, nel precedente IAS 31, a prescindere dall'analisi degli accordi contrattuali, in presenza di un veicolo societario questo veniva automaticamente qualificato come JV. Nel bilancio consolidato i partecipanti potevano scegliere tra il metodo del patrimonio netto o quello del consolidamento proporzionale, mentre nel bilancio separato, differentemente dal consolidato, la partecipazione nel veicolo era sempre iscritta al costo ovvero al *fair value*.

Nel caso in cui il veicolo (*i.e.* società di capitali) sia qualificato come JO, gli AA. ritengono che sotto il profilo fiscale si verifichi un fenomeno di "doppia contabilizzazione" dei medesimi componenti patrimoniali e reddituali della partecipata (nel bilancio della partecipata stessa e nel bilancio dei partecipanti per le quote di rispettiva competenza). Per ovviare a tale duplicazione, gli AA. ritengono che l'impostazione contabile dell'IFRS 11 debba essere irrilevante ai fini delle imposte dirette in capo alla partecipante, mentre i componenti patrimoniali e reddituali della partecipata debbano mantenere rilevanza fiscale. Ciò in quanto, con riferimento alla partecipante, per effetto dell'art. 3, comma 3, del D.M. n. 48/2009 e dell'art. 5 del D.M. 8 giugno 2011 il principio di derivazione rafforzata non opera nell'ipotesi in cui ci si trovi di fronte ad una partecipazione, con la conseguente irrilevanza in capo alla partecipante del consolidamento operato ai sensi dell'IFRS 11.

Gli AA. sono dell'avviso che i costi e ricavi intercompany che intercorrono tra la partecipante e la partecipata, contabilmente neutralizzati in base all'IFRS 11, siano rilevanti fiscalmente per la partecipante stessa, ancorché non siano imputati al conto economico individuale. Ne consegue che l'irrilevanza fiscale dell'IFRS 11 in capo alla partecipante implica la predisposizione di un "secondo bilancio" della partecipante stessa, in cui essa rappresenti non solo la partecipazione nella società veicolo, ma anche i costi e i ricavi intercompany che intercorrono tra essa e la partecipata, e che vengono contabilmente neutralizzati in base all'IFRS 11. (FDA)

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazioni dei redditi**

### **Dottrina**

**"La Certificazione Unica per i redditi da lavoro"** di E. INNOCENZI e G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 8/2015, pag. 594.

L'A. esamina alcuni dubbi interpretativi e difficoltà di ordine pratico in merito al nuovo modello di Certificazione Unica ("CU"), che si è reso necessario per consentire l'estrapolazione dei dati ai fini della dichiarazione precompilata (Mod. 730), già operativa da quest'anno e che, sostanzialmente, riproduce il modello 770. La CU prende il posto del CUD come certificazione dei redditi corrisposti dal sostituto d'imposta ai lavoratori dipendenti e assimilati e delle relative ritenute effettuate dal sostituto d'imposta, tuttavia, rispetto al CUD, il nuovo modello di Certificazione Unica presenta un veste grafica rinnovata e un più ricco contenuto dei dati, oltre a rilevanti novità in merito alle fattispecie reddituali che vi trovano esposizione. E' stata infatti ampliata la platea dei destinatari, da

quest'anno non solo lavoratori dipendenti e assimilati, ma anche lavoratori autonomi, nonché i percettori di provvigioni, comunque denominate, e di alcuni redditi diversi. Finora, infatti, per tali tipologie di contribuenti la certificazione era a forma libera, mentre oggi i dati da riportare sono standardizzati. A tale riguardo l'A. dubita dell'utilità della CU per tali soggetti, per i quali non è possibile avvalersi della dichiarazione precompilata, ed anzi considera tale adempimento un ulteriore aggravio per i sostituti di imposta.

E' stato poi introdotto un maggior dettaglio della tipologia di redditi certificati e nuove sezioni, quali per esempio, quella relativa ai familiari a carico e quella relativa al "bonus" Irpef. In particolare, sono stati previsti tre punti (da 119 a 121) nei quali indicare se il *bonus* è stato riconosciuto o meno, nonché l'ammontare erogato o non erogato. Particolarmente importante è la compilazione del punto 119, laddove si richiede di inserire un codice volto a distinguere tra *bonus* riconosciuto ed erogato, anche solo in parte, *bonus* non riconosciuto e *bonus* riconosciuto ma non erogato. Un'altra novità di rilievo riguarda le sanzioni, previste in 100 euro per ogni CU omessa, tardiva o errata. (SG)

## **IRES**

### **Dottrina**

**"Il <<nuovo>> regime tributario delle perdite su crediti nel <<segno>> del rafforzamento del principio di derivazione del reddito imponibile dalla risultanze di bilancio",** di M. PROCOPPIO, in Dir. e Prat. Trib., n. 1/2015, I, pag. 49

La disciplina delle perdite su crediti ha registrato un'apprezzabile rivisitazione ad opera del D.L. n. 83/2012 che ha introdotto una nuova disciplina per la deducibilità delle perdite su crediti di modesta entità.

La L. n. 147 del 2013 (legge di stabilità per il 2014), pur lasciando inalterato il principio secondo cui la deducibilità delle perdite su crediti è subordinata all'esistenza degli elementi di certezza e precisione, ha disposto che tali elementi sussistono in caso di cancellazione dei crediti operata in applicazione dei principi contabili, attribuendo rilevanza fiscale alle risultanze di bilancio e garantendo parità di trattamento nei confronti di tutte le tipologie delle imprese, a prescindere dagli *standard* contabili adottati; in tale modo, sono state evitate possibili eccezioni di legittimità costituzionale.

Rilevanti modifiche sono state apportate ai settori bancario, finanziario e assicurativo, poiché la L. n. 147 del 2013 ha ammesso in deduzione le perdite da valutazione su crediti, ancorché in modo frazionato, rafforzando, quindi, il principio di derivazione del reddito fiscale dalle risultanze di bilancio e anticipando le intenzioni della legge delega per la riforma tributaria (L. n. 23/2014).

In merito alla rilevanza ai fini Irap delle perdite su crediti per le banche, le società finanziarie e assicurative, l'A. auspica che analoga rilevanza possa essere prevista anche per la generalità delle imprese, in quanto i crediti trovano la loro fonte generatrice nella cessione di beni e nella prestazione di servizi, operazioni che assumono rilevanza ai fini Irap essendo classificabili nel valore della produzione di cui alla voce A1 dell'art. 2425 c.c.. Tali componenti positivi di reddito concorrono, da una parte, a formare la base imponibile Irap; dall'altra, i correlati componenti negativi (*rectius*, le perdite su crediti) sono considerati irrilevanti ai fini della medesima base imponibile. (FDA)

### **Prassi Amministrativa**

**IRES – Principio di derivazione – Accordi a controllo congiunto – Irrilevanza fiscale.**

Ris. Agenzia delle Entrate 18 marzo 2015, n. 29/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia fornisce chiarimenti in ordine al trattamento fiscale applicabile, dai soggetti IAS *adopter*, in relazione agli accordi a controllo congiunto, il cui trattamento contabile è disciplinato dall'IFRS 11.

L'Agenzia ha stabilito che il principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 TUIR ai fini IRES e il principio di presa diretta dal bilancio dei componenti rilevanti ai fini IRAP non trovano applicazione nella rappresentazione contabile della *joint operation* ai sensi dell'IFRS 11.

Il caso esaminato è quello di due società – una di diritto italiano e l'altra di diritto turco – che, in applicazione del citato principio contabile internazionale, hanno considerato la società veicolo – costituita appositamente per la realizzazione dell'accordo tra esse stipulato – trasparente sotto il profilo contabile rilevando in bilancio i componenti positivi e negativi di reddito per effetto dell'imputazione contabile delle attività, passività, ricavi e costi del veicolo corrispondenti alla quota di partecipazione.

L'Agenzia, nel caso esaminato, ha ritenuto di escludere la rilevanza fiscale del consolidamento proporzionale imposto dall'IFRS 11, ritenendo più corretto continuare ad applicare la disciplina tributaria prevista per il possesso delle partecipazioni.

Di qui la necessità di determinare la base imponibile IRES neutralizzando con opportune variazioni le poste di bilancio non ritenute rilevanti e includendo le poste fiscalmente rilevanti.

Si propende, quindi, in deroga al principio di derivazione rafforzata, per il riconoscimento fiscale della partecipazione detenuta nella società veicolo secondo la sua configurazione giuridica e non sulla base della titolarità *pro-quota* dei beni sottostanti.

Conseguentemente, le vicende reddituali della società partecipante, comprese quelle derivanti da operazioni intercorrenti con la società veicolo (conferimenti, cessioni ...) devono essere ricostruite in funzione della partecipazione detenuta nella società veicolo, considerata fiscalmente rilevante.

Passando al trattamento IRAP della rappresentazione contabile prevista dall'IFRS 11 per gli accordi di *joint operation*, l'Agenzia ha escluso la rilevanza degli elementi reddituali della società veicolo, imputati per trasparenza nel bilancio separato della contribuente, ammettendo solamente la rilevanza di quei componenti che derivano da operazioni autonome intercorrenti tra la società veicolo e quella partecipante. (EM)

## **Giurisprudenza**

### **Commissioni tributarie di merito**

#### **IRES – Esterovestizione – Presunzione di residenza per società estera contro controllata da società italiana – Sussistenza di un regime fiscale privilegiato – Rilevanza.**

Comm. Trib. prov. di Milano, 25 marzo 2015, n. 2853/1/15, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Il caso esaminato (presunta esterovestizione) è quello di una società francese, partecipata integralmente da due srl aventi sede in Milano, che aveva realizzato un complesso immobiliare in una nota località turistica della Francia cedendo poi le unità immobiliari costruite.

Il collegio ha escluso la sussistenza della residenza fiscale italiana per la società francese in quanto, in base ai criteri stabiliti dall'art. 73, comma 3, TUIR, non poteva rinvenirsi in Italia né la sede amministrativa, e né l'oggetto sociale.

Per quanto riguarda la presunta esterovestizione – intendendo per tale la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale – i giudici l'hanno esclusa sul presupposto che la Francia non ha un regime fiscale agevolato rispetto a quello italiano.

Ragion per cui non poteva ritenersi sussistente la volontà di sottrarsi al più gravoso regime nazionale richiesta ai fini dell'esterovestizione.

## **REDDITI DI CAPITALE**

### **Prassi Amministrativa**

**Redditi di capitale – Redditi diversi – *Capital gain* – Partecipazioni ricevute in donazione – Effettuazione di una rivalutazione da parte del donatario – Imposta sostitutiva dovuta.**

Ris. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2015, n. 40/E, ne sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'Agenzia torna su quanto affermato nella precedente risoluzione 91/2014 in ordine all'impossibilità, da parte del donatario, di scomputare l'imposta sostitutiva versata dal donante che si è avvalso di precedenti proroghe delle partecipazioni non quotate ex art. 5 L. 448/2001.

In merito, l'Agenzia osserva che l'imposta sostitutiva corrisposta dal donante, trattandosi di un'imposta personale, assolve la funzione di rideterminare il costo di acquisto della partecipazione con l'effetto di realizzare una minore plusvalenza in caso di cessione della partecipazione stessa da parte del medesimo soggetto che ha posto in essere la procedura di rideterminazione.

Di conseguenza non si ammette che l'imposta versata dal donante sia scomputabile dall'importo successivamente dovuto dal donatario.

Ai soggetti che, nelle more delle istruzioni fornite dall'Agenzia, abbiano scomputato l'imposta sostitutiva versata in occasione di precedenti rideterminazioni del costo della partecipazione effettuata dal donante, viene consentito di regolarizzare il minore versamento entro 60 giorni dall'emanazione della presente risoluzione.

### **Giurisprudenza**

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

**Redditi di capitale – Tassazione separata – Opzione per il regime ordinario – Esercicabile per i redditi di fonte estera – Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Spettanza.**

Comm. Trib. di II grado di Bolzano, sez. I, 7 gennaio 2015, n. 1, ne [Il fisco](#) 11/2015, pag. 1081.

In relazione alla tassazione sostitutiva degli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e titoli simili disposta dall'art. 2, comma 1 e 1-*bis*, del D.Lgs. n. 239/1996, sono solo i proventi citati nel comma 1 (di fonte italiana) che non godono della possibilità di tassazione ordinaria, mentre quelli di cui al comma 1-*bis* (di fonte estera) non sono interessati dalla norma che impedisce l'opzione (l'art. 4, comma 2 del medesimo D.Lgs.). Nessuna valenza è attribuibile alle istruzioni di compilazione della dichiarazione dei redditi, le quali, ove non trovino riscontro nella legge, non possono certo assurgere a fonte del diritto.

## **RENDITE FINANZIARIE**

### **Dottrina**

**“Valutazioni su convenienza e oneri derivanti dalle nuove regole di tassazione delle rendite finanziarie”** di E. MIGNARRI, ne [Il fisco](#) 12/2015, pag. 1132.

L'A. si sofferma sugli effetti che le modifiche alla tassazione delle rendite finanziarie apportate dalla legge di stabilità 2015 comportano riguardo agli utili percepiti dai *trust*, all'affrancamento delle partecipazioni non quotate, alla previdenza complementare.

Le nuove norme in tema di dividendi prevedono che fino a quando non verrà effettuata l'inclusione degli enti non commerciali tra i soggetti passivi dell'IRPEF, gli utili da essi percepiti, anche se prodotti nell'esercizio dell'impresa, non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esclusi, nella misura del 22,26% del loro ammontare (in precedenza era il 95%), senza alcun preventivo assoggettamento alle ritenute alla fonte.

Essendo, ovviamente, interessati a questa nuova disciplina anche i *trust* costituiti come enti non commerciali che detengono partecipazioni societarie, l'A. ne evidenzia l'impatto sia sui *trust* opachi che su quelli trasparenti.

In tema di affrancamento delle partecipazioni non quotate viene riproposta l'agevolazione che consente, a fronte del pagamento di una imposta sostitutiva, la rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni non negoziate sia qualificate che non, possedute alla data del 1 gennaio 2015, al di fuori dell'esercizio d'impresa. Il costo dell'agevolazione è stato raddoppiato rispetto alla precedente; coloro che hanno usufruito di precedenti rivalutazioni possono avvalersi della presente agevolazione detraendo quanto versato in passato dall'imposta dovuta sul nuovo valore di perizia.

Dalle esemplificazioni effettuate dall'A., si evince come il raddoppio del prelievo fiscale sull'affrancamento incida in maniera significativa sui calcoli di convenienza dei soggetti interessati, sia nel caso in cui in passato non abbiamo mai affrancato sia in quello in cui ne abbiano già usufruito.

Per quanto riguarda i beneficiari delle polizze vita in caso di morte, la legge di stabilità ha limitato l'esenzione IRPEF alla parte di capitale erogato a copertura del rischio demografico, mentre la parte residua viene tassata con l'aliquota ordinaria (26%) ovvero con la minore aliquota prevista se la polizza è stata in parte investita in obbligazioni pubbliche e in titoli equiparati soggetti alla tassazione agevolata del 12,5%.

Nulla cambia per le polizze temporanee caso morte, essendo la copertura del rischio demografico pari al 100%, mentre per le polizze miste – ossia quelle in cui sussiste una componente di investimento finanziario assieme a quella costituita dalla copertura del rischio di premorienza – solo il capitale corrisposto a copertura del rischio demografico rimane esente, mentre il capitale residuo è soggetto a tassazione.

L'applicazione delle nuove norme dovrà comportare una disamina delle caratteristiche delle singole polizze vita onde determinare la componente finanziaria da assoggettare a tassazione e quella demografica da considerare esente.

Al riguardo, l'A. fornisce la soluzione di quantificare l'imposta dovuta, a seguito del decesso dell'assicurato, allo stesso modo di quanto avverrebbe nel caso di una liquidazione per riscatto calcolato lo stesso giorno del decesso, di modo che la tassazione venga riferita ai soli rendimenti finanziari e non alle componenti di rischio. (EM)

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Le minusvalenze o le differenze negative relative agli ETF non devono essere comunicate nel modello”** di F. GALLIO, in Corr. Trib. 11/2015, pag. 851.

L'A. condivide le conclusioni a cui è giunta la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia nella sentenza n. 6661/2014 in merito all'obbligo o meno di comunicare all'Agenzia le minusvalenze superiori ad euro 50.000 realizzate con la vendita di titoli ETF (Exchange Traded Fund).

Dal momento che gli ETF sono sempre tassati sull'intero importo del dividendo e sull'intera plusvalenza eventualmente realizzata con la vendita si può affermare che non hanno un regime fiscale simile alle azioni e quindi, giustamente, le relative minusvalenze non devono essere indicate nel modello Unico, posto che detta comunicazione è funzionale alle operazioni di *dividend*

*washing* a fronte delle quali viene dedotta interamente la minusvalenza, mentre il provento viene tassato solo per un importo pari al 5%.

Gli ETF sono tassati sull'intero importo del dividendo e sull'intera plusvalenza eventualmente realizzata con la vendita, ma, a fronte di questa fiscalità, è consentito di dedurre eventuali minusvalenze. In pratica, gli ETF sono inutilizzabili a fini fraudolenti o elusivi per operazioni tipo "*dividend washing*", in quanto esiste una perfetta simmetria fiscale fra componenti positivi e quelli negativi, minusvalenze interamente deducibili.

L'A. quindi giunge alla conclusione che devono essere indicate nell'apposito modello le operazioni aventi per oggetto titoli che non usufruiscono della contemporanea deduzione delle minusvalenze e della completa detassazione dei dividendi. (EM)

**"Il trattamento fiscale delle "rettifiche prezzo" in caso di acquisto di aziende/partecipazioni"** di S. FURIAN e F. GALLO, ne Il fisco 13/2015, pag. 1231.

L'articolo esamina il trattamento fiscale delle somme che l'acquirente percepisce in relazione ad eventuali passività, che si verifichino successivamente al perfezionamento dell'acquisto, e che ne riducano il prezzo.

E' quello che accade frequentemente nei contratti aventi ad oggetto la cessione di aziende o partecipazioni dove vengono inserite clausole a garanzia di eventuali passività che si verifichino in data successiva alla cessione, per lo più garantite con fideiussione bancaria.

Gli AA., dopo un sintetico inquadramento civilistico/societario, effettuano una ricognizione del trattamento contabile, differente a seconda che il soggetto sia, o meno, uno IAS *adopter*, per poi trarre le conseguenze del corretto trattamento fiscale.

Dalle varie esemplificazioni (trattamento fiscale delle rettifiche di prezzo per l'acquirente OIC, per l'acquirente IAS *adopter*, per il venditore) si evince che nella maggior parte dei casi le rettifiche prezzo si traducono in variazioni patrimoniali fiscalmente irrilevanti.

Gli AA. tuttavia concludono affermando che, in mancanza di una disciplina fiscale specifica sulle rettifiche di prezzo e considerando la tendenza dell'Amministrazione Finanziaria a ritenere tassabili i componenti positivi e a rendere indeducibili quelli negativi, è fondamentale l'inserimento nei contratti di idonee clausole di garanzia che possono ridurre al minimo il rischio di una contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria prevedendo come *extrema ratio* che le rettifiche prezzo siano da corrispondersi al lordo dell'effetto fiscale. (EM)

**"Consolidato fiscale: in caso di riattribuzione le perdite vanno scomutate soggettivamente"** di A. MASTROBERTI, in La gest. Straord. Impr. 1/2015, pag. 74.

L'articolo esamina talune particolarità relative allo scomputo delle perdite del consolidato in sede di accertamento, avendo riguardo alle questioni risolte dall'art. 40-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e a quelle che invece restano dubbie, riassunte poi nelle conclusioni.

*Perdite pregresse all'opzione e rilievo su un anno oggetto di consolidamento*

L'A. esamina il caso avendo riguardo in primo luogo al primo periodo del terzo comma dell'art. 40-*bis* del D.P.R. n. 600 in base al quale la consolidante ha facoltà di chiedere che le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo, siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato.

Per le perdite prodotte da ogni società consolidata prima del consolidato non vi è una disposizione esplicita, tuttavia l'A. ritiene che anche in questo caso deve intervenire il regime ordinario e cioè lo scomputo su base soggettiva, anche se il gruppo consolidato avesse perdite pregresse.

*Scomputo delle perdite riattribuite alle consolidate in caso di interruzione.*

L'A. esamina poi il caso dell'utilizzo delle perdite riattribuite in caso di interruzione del consolidato. In tal caso la natura delle perdite riattribuite è assimilabile a quella delle perdite maturate ante consolidato e quindi utilizzabili a scomputo dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche del reddito complessivo proprio del soggetto cui sono state riattribuite, sia nel caso in cui il rilievo è riferito ad un anno in cui era valida l'opzione sia nel caso in cui il rilievo è riferito ad un anno successivo alla fuoriuscita dal gruppo.

### *Scomputo delle perdite riattribuite alla consolidante in caso di interruzione*

Nel caso in cui l'interruzione sia parziale e il consolidato viene meno solo rispetto ad una o più consolidate e dunque l'opzione rimane in piedi tra la consolidante ed anche una sola società consolidata, le perdite attribuite alla consolidante possono essere utilizzate anche a scomputo dei redditi apportati al consolidato da società consolidate che abbiano esercitato l'opzione in un momento successivo (vd. circolare Agenzia delle entrate n. 53/2004).

Se invece l'interruzione è totale, le perdite attribuite alla consolidante e alle società consolidate assumono natura soggettiva per tutte le società.

### *Recupero di altre posizioni attive in sede di accertamento: l'ACE*

L'A. ricorda in via preliminare la gestione dell'ACE a livello di gruppo. L'ACE va necessariamente attribuita alla *fiscal unit* fino a concorrenza del reddito complessivo del gruppo, senza possibilità di scelta diversa, per cui se vi è capienza le eccedenze non trasferite si perdono.

L'A. esamina il caso dell'eccedenza ACE non utilizzata e quindi la possibilità del suo utilizzo a scomputo del reddito accertato a seguito di un determinato rilievo posto in essere su un'altra società aderente al gruppo.

Trattandosi di una normativa di favore, sarebbe razionale consentirne lo scomputo anche in tal caso, anche utilizzando il ravvedimento operoso che è stato da ultimo rivisto in senso favorevole al contribuente dalla legge di stabilità 2015 (n. 190 del 2014). (GDA)

**“Azioni a voto maggiorato e imposte sui redditi”** di R. MICHELUTTI e F. MAISTO, in Corr. Trib. 11/2015, pag. 843.

Gli AA. valutano gli effetti dell'introduzione del voto maggiorato, con riguardo alle norme in materia di imposte sui redditi che attribuiscono rilevanza al coinvolgimento nella gestione sociale ed individuano il diritto di voto come misura di tale coinvolgimento.

Pur in assenza di espresse previsioni normative, gli AA. ritengono che l'attribuzione del voto maggiorato non costituisca evento imponibile ai fini reddituali in capo al socio.

L'assegnazione del voto maggiorato potrebbe determinare la conversione di una partecipazione non qualificata in una partecipazione qualificata.

Parimenti, atteso che la cessione delle azioni a voto maggiorato determina la perdita del voto maggiorato in capo al soggetto acquirente, può accadere che la partecipazione ceduta si consideri “qualificata” in capo al cedente e invece assuma la natura di partecipazione “non qualificata” in capo all'acquirente, per effetto del venir meno del voto maggiorato.

In tale caso, il regime applicabile in capo al soggetto cedente dovrebbe essere quello delle partecipazioni qualificate, a nulla rilevando la natura non qualificata che assume la medesima partecipazione in capo al cessionario, posto che la verifica in merito alla natura della partecipazione deve riguardare esclusivamente i diritti esercitabili da parte del soggetto cedente che realizza il presupposto impositivo.

Gli AA. si chiedono se le azioni con voto maggiorato determinino ai fini fiscali la formazione di una distinta categoria omogenea ai sensi dell'art. 94, comma 3, TUIR, per il quale non si deve tener conto delle differenze di valore ma occorre considerare soltanto la diversa natura, ponendo riguardo a tal fine al soggetto emittente e alle caratteristiche del titolo.

Non essendo il voto maggiorato una caratteristica intrinseca dell'azione, gli AA. giungono alla conclusione che anche ai fini fiscali le azioni a voto maggiorato confluiscono nella medesima categoria delle azioni a voto ordinario.

In ordine al consolidato fiscale il voto di maggioranza non è di per sé idoneo ad ampliare il perimetro di consolidamento rimanendo ferma la necessità di soddisfare gli ulteriori requisiti della partecipazione agli utili e al capitale ex art. 120 TUIR, rispettivamente lett. a) e b).

L'attribuzione del voto maggiorato potrebbe consentire di accedere al consolidato nel caso in cui già siano integrati i requisiti della partecipazione agli utili e della partecipazione al capitale, ma difetti il requisito della percentuale dei diritti di voto.

Al contrario, il voto maggiorato potrebbe integrare una fattispecie interruttiva del consolidato fiscale nell'ipotesi in cui il periodo di detenzione minima, maturi prima in capo a qualche azionista di minoranza.

In tal caso l'attribuzione del voto maggiorato all'azionista di minoranza potrebbe determinare il venir meno del requisito del controllo in capo al socio maggioritario, laddove i suoi voti scendano sotto la soglia richiesta.

L'emissione di azioni a voto plurimo potrebbero precludere contemporaneamente l'accesso al regime di trasparenza fiscale, in virtù del possesso da parte del socio con azioni a voto plurimo di diritti di voto eccedenti la percentuale massima del 50%, e l'accesso al consolidato fiscale, laddove al controllo di diritto non si accompagni una partecipazione al capitale e agli utili superiore al 50%. Per superare tale anomalia, gli AA. suggeriscono la eliminazione del requisito della percentuale massima di diritti di voto mantenendo al contempo una soglia minima che permetterebbe di preservare la finalità di limitare il regime della trasparenza alle sole partecipazioni rappresentanti uno stretto rapporto socio-società escludendo le partecipazioni che costituiscono un mero investimento finanziario.

L'attribuzione del voto maggiorato potrebbe produrre effetti in capo agli azionisti non residenti, in quanto l'incremento nei diritti di voto potrebbe consentire il superamento delle percentuali di diritto di voto previste per l'applicazione di particolari regimi per le ritenute in uscita. E' il caso del regime di esenzione da ritenuta previsto per gli interessi corrisposti a società consociate non residenti, per i quali è richiesta una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria, non inferiore al 25%.

Diversamente, l'attribuzione del voto maggiorato non ha effetti per quanto attiene al regime di esenzione da ritenuta sui dividendi corrisposti a società madri non residenti. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Redditi di impresa – Perdite su crediti – Deducibilità – Requisiti – Sussistenza di elementi certi e precisi – Dimostrazione a carico del contribuente – Lettere di sollecito al debitore – Insufficienza.**

Cass., sez. VI civ. 14 gennaio 2015, n. 403, ne Il fisco 8/2015, pag. 773.

Spetta al contribuente che voglia portare in deduzione la perdita su crediti dimostrare gli elementi certi e precisi che hanno dato luogo a tale perdita, la quale può così essere definita soltanto se il debitore non ha pagato volontariamente quanto dovuto ed il credito non risulta attuabile coattivamente. Il riferimento normativo agli "elementi certi" lascia intendere che un solo elemento non sia di sicuro sufficiente ai fini della prova della certezza della perdita, sicché le sole lettere di sollecito inviate al debitore non costituiscono elemento sufficiente ai fini della deduzione della perdita.

#### **Redditi di impresa – Costi *black list* – Regime di indeducibilità assoluta dei costi non indicati in dichiarazione – Abrogazione – Retroattività – Esclusione – Retroattività del solo nuovo regime sanzionatorio.**

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2015, n. 2612, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Per la normativa entrata in vigore il 1° gennaio 2007, la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni intercorse con soggetti residenti in Paesi "*black list*" risulta subordinata solo alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente e dell'effettività della transazione commerciale. La separata indicazione in dichiarazione dei costi suddetti è degradata da presupposto sostanziale di relativa deducibilità ad obbligo di carattere formale passibile di corrispondente sanzione amministrativa.

L'Agenzia ha escluso la retroattività della sopravvenuta eliminazione del previgente regime d'ineducibilità, se non separatamente indicati in dichiarazione, dei costi scaturenti da operazioni

intercorse con soggetti residenti e fiscalmente domiciliati in Stati o territori “ a fiscalità privilegiata”, limitando la retroattività al solo nuovo regime sanzionatorio. Tanto premesso, il Collegio si esprime nel senso dell’irretroattività dell’abolizione del regime di assoluta indeducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Redditi di impresa – Titoli ETF – Regime fiscale differente dalle azioni – Minusvalenze – Indeducibile.**

Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. staccata di Brescia, sez. LXV, 15 dicembre 2014, n. 6661, in Corr. Trib. 11/2015, pag. 856.

Le minusvalenze realizzate su titoli, che non hanno un regime fiscale simile alle azioni, non devono essere comunicate all’Agenzia delle Entrate. Oggetto della comunicazione devono essere soltanto le operazioni che rientrano nella normativa del “*dividend washing*”, in conseguenza delle quali viene dedotta interamente la minusvalenza, mentre il provento viene tassato solo per un importo pari al 5%.

#### **Redditi di impresa – Costi *black list* – Esibizione del certificato delle autorità estere – Società estere soggette ad ordinaria imposizione e non costituenti *holding* – Deducibilità.**

Comm. Trib. prov. di Milano 19 dicembre 2014, n. 11619/2/14, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

I componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse tra un soggetto residente ai fini fiscali in Italia ed imprese localizzate in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata, non appartenente all’Unione Europea, non sono fiscalmente deducibili in capo all’entità italiana.

Le imprese residenti in Italia possono sottrarsi all’applicazione della norma e, quindi, portare in deduzione dal proprio reddito imponibile i costi sostenuti per operazioni poste in essere con imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, a condizione che diano dimostrazione, alternativamente del fatto che:

- le imprese estere svolgono, in via prevalente, un’attività commerciale effettiva nel paese in cui sono situate. A tal fine, occorre dimostrare che il fornitore “*black list*”, si avvale in loco di una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della propria attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione;
- le operazioni perfezionate, oltre ad aver avuto concreta esecuzione, rispondono ad un effettivo interesse economico per l’impresa localizzata in Italia. Non può essere applicato il regime di indeducibilità dei costi “*black list*” qualora dalla documentazione prodotta in atti e, in particolare dalle certificazioni rilasciate dalle Amministrazioni fiscali estere, si evince che i soggetti con cui sono state poste in essere le operazioni oggetto di contestazione sono fiscalmente residenti all’estero ed ivi ordinariamente assoggettati alle imposte e che non sono società “*holding*”, “ausiliarie”, o di “domicilio”.

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

#### **Dottrina**

**Retribuzioni convenzionali: compensi variabili e <<*foreign tax credit*>>”** di G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 12/2015, pag. 924.

Il breve scritto approfondisce alcune problematiche sulle interrelazioni tra le retribuzioni convenzionali e i compensi variabili a maturazione pluriennale e sulle modalità di determinazione del credito per le imposte pagate all’estero nel caso del regime impositivo forfetario.

In ordine alla prima problematica, l'A. offre una tesi che mostra una certa coerenza sotto un profilo logico normativo. In particolare ritiene che, da un lato, il compenso variabile erogato in corso di assegnazione all'estero, ma legato all'attività italiana, debba essere sottoposto ad imposizione (e, probabilmente, tale tassazione dovrebbe essere quella ordinaria, visto che l'erogazione difficilmente potrebbe essere considerata ai fini dell'individuazione delle retribuzioni convenzionali) e, dall'altro lato, il compenso corrisposto dopo il rientro in Italia e riferito al periodo di lavoro nel Paese straniero debba considerarsi assorbito nelle retribuzioni convenzionali a suo tempo applicate.

Un aspetto molto delicato è quello che attiene al fenomeno della doppia imposizione. La questione è stata già risolta con una norma di interpretazione autentica (art. 36, comma 30 D.L. n. 223/2006) che ha chiarito che anche la tassazione su base convenzionale rappresenta una ipotesi di concorrenza parziale alla formazione del reddito complessivo e, conseguentemente, anche in questo caso si rende necessario la riproporzione delle imposte pagate all'estero, nell'accezione di cui all'art. 165, comma 10 TUIR.

Per chiarire meglio questo aspetto l'A. riporta quanto affermato dall'Agenzia nella circolare n. 9/2015 a proposito della riduzione dell'imposta estera detraibile: la riduzione dell'imposta estera detraibile, nei limiti della quota imponibile del reddito estero, non riguarda le ipotesi in cui l'ammontare del reddito estero assoggettato a tassazione in Italia non corrisponda al "*quantum*" tassato nello Stato estero.

Ciò si verifica, ad esempio, per le stabili organizzazioni all'estero o per il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero diversi da quello determinato ai sensi del citato art. 51, comma 8-bis, TUIR. (EM)

**“Sul filo di lana l’Agenzia delle entrate chiarisce le modifiche alla tassazione della previdenza complementare”**, di G. SCIFONI, in Corr. Trib. 11/2015, pag. 837.

L'A. evidenzia i chiarimenti più significativi dell'Agenzia delle entrate contenuti nella circolare n. 2/E del 2015 di commento delle novità introdotte dalla legge di stabilità 2015 nel campo della tassazione delle forme di previdenza complementare.

Viene *in primis* evidenziato il chiarimento riguardante l'ambito soggettivo di applicazione dell'aumento dell'imposta sostitutiva (al 20%) che, ad avviso dell'Agenzia, trova applicazione anche nei confronti dei fondi pensione negoziali cui aderiscono i pubblici dipendenti ritenendo che ciò non contravvenga al disposto dell'art. 23, comma 6, del D.Lgs. n. 252 del 2005. Sul punto viene riferita, in nota 7, la contrarietà del fondo pensione della P.A. e della sanità a tale interpretazione formalizzata in un esposto all'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato.

Riguardo al meccanismo applicativo delineato legge di stabilità per garantire la tassazione effettiva al 12,50% in favore dei rendimenti ascrivibili ai titoli pubblici, l'Autore evidenzia che l'Agenzia delle entrate, in caso di investimento indiretto delle forme pensionistiche complementari in titoli pubblici, ritiene applicabili i criteri dettati dal D.M. 13 dicembre 2011 per cui al provento derivante dalla partecipazione del fondo pensione ad un OICR si dovrà applicare la medesima percentuale media utilizzata dall'OICR al fine della tassazione in capo ai relativi partecipanti *ex art. 26-quinquies* del D.P.R. n. 600 del 1973 mentre fuori dai casi di investimento indiretto il risultato di gestione sarà determinato tenendo conto dei redditi effettivamente derivanti dal possesso di tali titoli e maturati alla fine del periodo d'imposta.

Per le posizioni fuoriuscite nel 2014 per le quali, in base al comma 624 della legge di stabilità, resta ferma la tassazione dell'11% o dell'11,50%, per cui il reddito, che confluisce nel risultato di gestione del 2014, riferito a tali posizioni viene ridotto del 48%, l'A. condivide la posizione dell'Agenzia secondo cui il termine "erogazioni" utilizzato dalla norma deve essere inteso in senso lato per cui in esse vanno compresi "non solo i riscatti veri e propri, ma anche tutte le erogazioni di prestazioni previdenziali ..." ma evidenzia che la piena perequazione richiederebbe la correzione in base alla percentuale del 50,56% anziché a quella (48%) prevista dalla norma.

Riguardo alle modalità di utilizzo in compensazione degli eventuali risultati negativi di gestione rivenienti dai precedenti periodi d'imposta, maturati in vigenza di un'aliquota inferiore al 20%, viene evidenziato che l'Agenzia ha ritenuto di dover ridurre le perdite in misura proporzionalmente corrispondente al rapporto tra l'aliquota pro tempore vigente nel periodo di maturazione della

perdita e quella, più elevata, in vigore nell'anno di utilizzo in compensazione. L'A. ritiene che tale posizione può essere accettata per le perdite dei periodi anteriori al 2014 ma non per quelle relative a tale anno. Infatti non sembra sostenibile la tesi dell'Agenzia secondo cui l'aliquota del 20% si applicherebbe soltanto ai fini della determinazione dell' "imposta complessivamente dovuta" e quindi non ai fini della determinazione del risparmio d'imposta derivante dalle perdite eventualmente subite. (GDA)

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

#### **Reddito di lavoro dipendente – Lavoro dipendente prestato all'estero – Retribuzioni convenzionali – Derogabilità.**

Comm. Trib. prov. di Macerata, 3 marzo 2015, n. 67/2/15, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'art. 51, comma 8-*bis*, TUIR nel prevedere un sistema basato sulle retribuzioni convenzionali, costituisce una deroga alle regole di determinazione analitica della base imponibile previste dai primi 8 commi, e ciò ancorché tale discrasia possa determinare l'effetto che il reddito convenzionale superi quello effettivo.

Secondo la Commissione il regime delle "retribuzioni convenzionali" è derogabile se lede il principio di capacità contributiva stabilito dall'art. 53 della Costituzione.

## RISCOSSIONE

### Prassi Amministrativa

#### **Riscossione – Interessi di mora – Nuova misura.**

Prov. 30 aprile 2015, n. 59743, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

A decorrere dal 15 maggio 2015 il tasso degli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo passa dal 5,14% al 4,88% in ragione annuale.

### TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: disposizioni antielusive

## Dottrina

**“Le operazioni straordinarie nella nuova disciplina dell'abuso”** di E. DELLA VALLE, in Gest. Straord. Impr. 2/2015, pag. 55.

Le nuove norme sull'abuso del diritto contenute nello schema di decreto delegato attuativo della delega di cui alla L. 23/2014 non sembrano apportare rilevanti novità al tema. I punti chiariti dalla nuova disciplina, nella quale abuso ed elusione si fondono, sono, in estrema sintesi, l'obbligatorietà del contraddittorio procedimentale, l'accertamento parziale "dedicato" alle contestazioni di abuso, la non rilevabilità d'ufficio delle medesime contestazioni, la depenalizzazione della condotta abusiva (o elusiva) e l'applicazione delle sanzioni amministrative. In questo quadro, la sorte delle operazioni straordinarie rimane legata, da un lato, alla verifica circa la sussistenza, nel caso di loro utilizzo, di un vantaggio fiscale indebito o, in presenza di tale

vantaggio, alla dimostrazione da parte del contribuente di ragioni extrafiscali non marginali, e, dall'altro, al ruolo che verrà ad assumere, nel nuovo sistema dell'abuso, l'art. 20 del DPR 131/1986, norma su cui oggi l'Agenzia fonda la riqualificazione in funzione antielusiva, di alcune combinazioni negoziali. (PT)

## **BOLLO (imposta di)**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Bollo (imposta di) – Assolta in modo virtuale – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 14 aprile 2015, n. 16/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare fornisce chiarimenti in merito alla competenza degli uffici dell'Agenzia delle entrate, in ordine al procedimento di autorizzazione e alle modalità di liquidazione del tributo, ai criteri per lo scomputo dell'acconto e alle sanzioni applicabili.

In ordine alla competenza:

- le Direzioni Provinciali delle Entrate sono competenti in via generale sia al rilascio dell'autorizzazione che alla liquidazione dell'imposta assolta in modo virtuale;
- le Direzioni Regionali delle Entrate sono delegate ad adottare il provvedimento di autorizzazione al pagamento in modo virtuale dell'imposta di bollo.

La competenza territoriale spetta alla Direzione Provinciale nel cui ambito ha il domicilio fiscale il contribuente.

La concessione dell'autorizzazione al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale deve essere valutata dagli uffici competenti al rilascio, verificando l'affidabilità e la capacità economica del richiedente, nonché la quantità di atti e documenti da assoggettare ad imposta e l'entità del tributo.

Non esiste una "soglia minima" al di sotto della quale l'autorizzazione non possa essere rilasciata. L'autorizzazione è rilasciata a tempo indeterminato e può essere revocata con atto notificato all'interessato; similmente deve essere notificato anche il provvedimento di diniego. Entrambi gli atti sono impugnabili davanti al giudice tributario.

Nell'ipotesi di omesso o tardivo versamento dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale si applica una sanzione pari al 30% di ogni importo non versato. (EM)

## **IVA**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **IVA – Distacco di personale – Assoggettabilità ad imposta – Esenzione – Rimborso del solo costo del personale – Necessità.**

Cass., sez. trib. 27 febbraio 2015, n. 4024, ne il [Fisco](#) 12/2015, pag. 1193.

In tema di IVA, il rimborso del costo del personale dipendente di una società, distaccato presso un'altra, è esente da IVA soltanto se la controprestazione del distaccatario consista nel rimborso di una somma pari alle retribuzioni ed agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti sul distaccante.

## **REGISTRO (Imposta di)**

### **Prassi Amministrativa**

**Registro (imposta di) – Cessione di quote sociali – Atto contenente più cessioni di quote sociali – Pagamento di tante imposte fisse quante sono le cessioni di quote contenute nell'atto.**

Ris. Agenzia delle Entrate 2 aprile 2015, n. 35/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'atto contenente più cessioni di quote sociali è soggetto a tante imposte di registro in misura fissa quante sono le cessioni realizzate.

In tal caso occorre far riferimento all'art. 21 DPR 131/86 che detta le regole da applicare per l'assoggettamento ad imposta di registro degli "atti contenenti più disposizioni" stabilendo che trovi applicazione la c.d. tassazione unica solo nel caso in cui le molteplici disposizioni derivino necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, cioè solo ove le disposizioni siano legate da un vincolo di derivazione necessaria. (EM)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Registro (imposta di) – Conferimento d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni – Riqualficabilità in cessione d'azienda – Abuso del diritto – Insussistenza.**

Cass., sez. trib. 29 aprile 2015, n. 8655, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Ai sensi dell'art. 20 DPR 131/86 è legittima la riqualficazione ai fini dell'imposta di registro, quale cessione unitaria d'azienda, di una serie di operazioni aventi ad oggetto, prima, il conferimento di un ramo d'azienda e, poi, la cessione a terzi delle quote di nuova emissione della società conferitaria.

I giudici di legittimità evidenziano, infatti, che l'art. 20 citato stabilisce che l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda "il titolo o la forma apparente". Impone il prevalere, ai fini dell'imposta di registro, della causa reale dell'operazione sull'assetto cartolare impresso dalle parti.

L'autonomia contrattuale nella scelta degli strumenti ritenuti più idonei per il conseguimento dello scopo perseguito e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi a esso preordinati non si estendono alla loro rilevanza fiscale.

La Corte evidenzia inoltre che l'art. 20 è norma che, per quanto ispirata a finalità genericamente antielusive, non configura una disposizione antielusiva, per cui il richiamo all'art. 37-bis DPR 600/73 non è pertinente.

E dunque, non essendo essenziale in tale prospettiva l'intento elusivo, non possono neppure rilevare le condizioni procedurali previste nell'ambito della disciplina di cui all'art. 37-bis.

## **SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)**

### **Dottrina**

**"La giurisprudenza in materia d'imposizione indiretta sugli atti di dotazione di beni in *trust*" di L. SERPIERI, in Trusts e att. Fid. 2/2015, pag. 152.**

Il contributo in commento opera un ampio *excursus* sulla giurisprudenza di merito formatesi in tema di *trust*.

Dopo aver dato conto delle posizioni espresse dall’Agenzia delle entrate nelle Circolari n. 48/E del 2007 e n. 3/E del 2008 - che riconducono il *trust* nell’ambito dei vincoli di destinazione e considerano da assoggettare ad imposta sulle successioni e donazioni i relativi atti di dotazione -, evidenzia le posizioni contrarie assunte dai giudici, secondo le quali, in assenza di *animus donandi* tra disponente e *trustee*, l’atto di dotazione non può configurarsi quale presupposto per l’applicazione dell’imposta sulle successioni e donazioni. Ciò soprattutto nel caso di istituzione di *trust* non liberali e di *trust* auto dichiarati. (PT)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Successioni e donazioni (imposta sulle) – Costituzione di un trust equiparabile a un fondo patrimoniale – Presupposto impositivo – Sussistenza.**

Cass., sez. trib. 25 febbraio 2015, n. 3886, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L’imposta sulla costituzione di vincolo di destinazione è un’imposta nuova, accomunata solo per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali, che conserva connotati peculiari e disomogenei rispetto a quelli dell’imposta classica sulle successioni e sulle donazioni.

Nell’imposta in esame, a differenza che in quella tradizionale, il presupposto impositivo è correlato alla predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti; là dove l’oggetto consiste nel valore dell’utilità della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all’ordinario esercizio delle proprie facoltà proprietarie, finisce con l’impoverirsi.

Il peso del prelievo va a gravare sull’utilità e, in definitiva, sul beneficiario finale, al quale essa è destinata a pervenire.

L’atto denominato *trust*, funzionale, *quoad effectum*, all’applicazione di un regolamento equiparabile ad un fondo patrimoniale, va qualificato ai fini tributari come atto costitutivo di vincolo di destinazione, con le conseguenti assoggettabilità alla relativa imposta dei beneficiari della destinazione e responsabilità d’imposta del notaio rogante.

## VARIE

### Dottrina

**“Trust e azione revocatoria nella recente giurisprudenza di merito”** di S. P. CERRI, in Trusts e att. Fid. 2/2015, pag. 137.

Prendendo spunto da cinque pronunce di merito in ordine alla revocabilità del *trust* interno, l’A. si sofferma su alcuni elementi di analogia del *trust* con il fondo patrimoniale.

Le fattispecie esaminate contemplanò un uso distorto del *trust*, ove quest’ultimo viene istituito e dotato di mezzi patrimoniali in danno dei creditori del disponente, ovvero del garantito.

Non bisogna dimenticare che il *trust*, per quanto regolato dalla legge straniera, soggiace anche a norme e principi inderogabili interni, di tutela di interessi pubblicistici, tra cui la tutela del creditore lesi da atti dispositivi del debitore.

La costituzione di un fondo patrimoniale è un atto che, come la costituzione del *trust*, comporta per sua natura diminuzione del patrimonio personale di chi conferisce i beni.

Il *family trust*, volto ad assicurare ai beneficiari un reddito sufficiente a garantire loro un tenore di vita ordinario, è assimilabile, in via di principio, al fondo patrimoniale. Attraverso quest'ultimo istituto, infatti, determinati beni immobili, mobili registrati ovvero titoli di credito, sono destinati a soddisfare i bisogni della famiglia, in maniera tale da non essere consentita l'esecuzione forzata del fondo.

Certamente anche il fondo, come il *trust*, ha subito nella prassi, applicazioni pratiche poco rispettose della *ratio* delle relative norme regolatrici, con conseguente abuso dell'istituto ed elusione delle finalità sue proprie.

Anche per il *trust* possono ritenersi validi i medesimi rilievi esperibili nei confronti del fondo patrimoniale, nel caso in cui la sua attuazione sia in frode ai creditori, con conseguente revocabilità dello stesso.

L'A. rileva che in tema di applicazione dell'art. 15 della Convenzione dell'Aja, parte della dottrina ha avuto modo di considerare inutile estendere totalmente, alle fattispecie costitutive del *trust*, le conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza nelle ipotesi in cui un soggetto, al fine di sottrarsi alla propria responsabilità patrimoniale, ricorra a strumenti di separazione legalmente previsti e disciplinati come il fondo patrimoniale. In tali casi, infatti, opinione maggioritaria ritiene che la tutela dei creditori pregiudicati nel proprio diritto debba essere affidata unicamente all'azione revocatoria. Così non è invece per il *trust*, riguardo al quale è necessario verificare gli interessi concretamente perseguiti dal disponente in ordine al negozio destinatario: se la causa in concreto perseguita dal disponente non è meritevole di tutela, infatti, il negozio dispositivo deve essere dichiarato nullo, ove risulti elusivo di norme imperative.

L'azione revocatoria è finalizzata alla declaratoria d'inefficacia dell'atto pregiudizievole nei riguardi di uno o più creditori e non ha funzione restitutoria. A mezzo di esperimento dell'azione revocatoria il negozio, diversamente che essere posto nel nulla, viene dichiarato inefficace nei confronti dei creditori interessati.

Gli effetti della dichiarazione di nullità del negozio istitutivo del *trust*, invece, ricadono nei confronti di tutti i potenziali interessati. E questo garantisce maggiormente i diritti creditori. (EM)

**“I *trust* davanti ai giudici tributari”** di S. INFANTINO, in Trusts e att. Fid. 2/2015, pag. 129.

Nell'articolo vengono esaminate alcune sentenze delle Commissioni tributarie in materia di tassazione indiretta relativamente alla costituzione dei vincoli di destinazione, con particolare riferimento ai *trust* di famiglia.

L'A. estrapola alcuni principi comuni a tutte che, per semplicità, possono essere così sintetizzati:

- la previsione della non applicabilità del tributo successorio agli atti dispositivi riguardanti i trasferimenti dei beni dal disponente al *trustee*;
- la non costituzione di un vincolo di destinazione per effetto del *trust*, quanto piuttosto la separazione dei beni del disponente, senza per questo creare un'autonoma personalità giuridica del *trust*;
- la mancanza dell'*animus donandi* da parte del disponente e quindi la mancanza di arricchimento da parte di terzi, posto che l'intento del disponente non è quello di arricchire il *trustee*, bensì quello di trasferire il proprio patrimonio in *trust*, affinché il *trustee* lo amministri e lo tuteli in favore di taluni beneficiari o di uno scopo determinato;
- l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, quando nel *trust* è stata apposta la condizione sospensiva relativa alla sopravvivenza dei beneficiari – solo determinabili ma non determinati – al momento dell'attribuzione patrimoniale.

Dalle letture delle sentenze è interessante analizzare l'*iter* logico seguito dalle Commissioni per giungere alle considerazioni conclusive che riflettono i principi comuni anzidetti.

Le Commissioni, pur riconoscendo un istituto non presente nella normativa civilistica italiana, recepiscono il *trust* come uno strumento neutro, creato per regolamentare in un unico momento vari aspetti relativi all'attribuzione e gestione di un patrimonio.

A parere dell'A. la tesi della tassazione immediata del vincolo di destinazione, nei *trust* di famiglia con beneficiario individuato, risulta senza dubbio vantaggiosa per il disponente, posto che nella maggior parte dei casi il tributo successorio non viene applicato per effetto delle elevate franchigie. Quindi con la sola tassazione fissa di registro dell'atto impositivo, i beneficiari finali avranno

neutralizzato la tassazione, e pertanto le successive attribuzioni del fondo del *trust* saranno fiscalmente irrilevanti.

Non altrettanto può dirsi per i *trust* di scopo, dove la tassazione dell'8% al momento della costituzione del vincolo in capo al beneficiario mal si coordina col rispetto del principio di capacità contributiva visto che il beneficiario, titolare di una aspettativa giuridica, dovrebbe addossarsi subito il peso del tributo, ma per un arricchimento futuro. In altre parole il momento della costituzione del vincolo non coincide con alcuna manifestazione di ricchezza attuale.

Analoghe considerazioni valgono nei casi di *trust* con beneficiari non ancora determinati al momento dell'istituzione del *trust* e segregazione dei beni.

Pertanto, in tutti questi casi la fattispecie impositiva potrà ritenersi perfezionata solo quando la posizione giuridica del beneficiario diventerà diritto attuale all'apprensione della ricchezza prodotta dal programma destinatario del *trust*, come confermato dalle sentenze analizzate. (EM)

## Giurisprudenza

### Tribunali

#### ***Trust – Soggettività giuridica – Inesistenza – Trascrizione – A favore del trust – Inammissibilità – A favore del trustee – Ammissibilità.***

App. Trieste, sez. I civ. 30 luglio 2014, n. 61, in Riv. Not. 6/2014, II, pag. 1308.

La pubblicità del *trust* può avvenire unicamente mediante trascrizione in favore del *trustee*, perché il *trust* non ha alcuna autonoma personalità giuridica e soggettività giuridica.

#### ***Partecipazione sociale – Segregazione in trust – Clausola statutaria di prelazione – Annotazione nel libro soci – Ricorso ex art. 700 c.p.c. – Ammissibilità.***

Trib. di Brescia, 30 settembre 2014, n. 2846, in Trusts e att. Fid. 3/2015, pag. 195.

Può essere ordinata in via d'urgenza l'annotazione nel libro soci del trasferimento della partecipazione azionaria a nome del *trustee*, non essendo ostativa la clausola di prelazione statutaria che si riferisce espressamente ai soli casi di vendita delle azioni, ossia a un negozio traslativo caratterizzato da onerosità e fungibilità dell'acquirente, in cui non rientra la segregazione della partecipazione in *trust*, che comporta un trasferimento *inter vivos* della proprietà delle azioni privo di corrispettivo e avente una causa propria estranea alla vendita.

#### ***Trust – Nullità – Impossibilità giuridica dell'oggetto.***

Tribunale di Udine, 28 febbraio 2015, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

I *trust* non possono essere riconosciuti dal nostro ordinamento o, meglio, i relativi atti di costituzione devono essere dichiarati nulli per impossibilità giuridica dell'oggetto, in quanto volti a creare una forma di segregazione patrimoniale non prevista e non consentita dal nostro ordinamento.

\*\*\*\*\*

Si tratta di una tesi minoritaria ormai superata da molte sentenze dei giudici di legittimità che hanno riconosciuto la liceità del *trust* nel nostro ordinamento.

**Dottrina**

AVOLIO D., SANTACROCE B., "Legittimità dei finanziamenti infruttiferi e prezzi di trasferimento", <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>Pag. 4</b>
BEGHIN M., "Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al Fisco" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>" 1</b>
CERRI S. P., "Trust e azione revocatoria nella recente giurisprudenza di merito" <b>(VARIE)</b>	<b>" 20</b>
DELLA VALLE E., "Le operazioni straordinarie nella nuova disciplina dell'abuso" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Disposizioni antielusive)</b>	<b>" 17</b>
FURIAN S., GALLO F., "Il trattamento fiscale delle "rettifiche prezzo" in caso di acquisto di aziende/partecipazioni" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 12</b>
GALLIO F., "Le minusvalenze o le differenze negative relative agli ETF non devono essere comunicate nel modello" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 11</b>
GARBARINO C., "Problematiche fiscali e contabili dell'IFRS 11 a livello internazionale" <b>(IAS)</b>	<b>" 6</b>
GIOVANNINI A., "Note controcorrente sulla sanzionabilità dell'abuso del diritto" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>" 1</b>
INFANTINO S., "I trust davanti ai giudici tributari" <b>(VARIE)</b>	<b>" 21</b>
INNOCENZI E., MARIANETTI G., "La Certificazione Unica per i redditi da lavoro" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazioni dei redditi)</b>	<b>" 7</b>
MARIANETTI G., "Retribuzioni convenzionali: compensi variabili e <<foreign tax credit>> <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 15</b>
MASTROBERTI A., "Consolidato fiscale: in caso di riattribuzione le perdite vanno scomputate soggettivamente" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 12</b>
MICHELUTTI R., MAIESTO F., "Azioni a voto maggiorato e imposte sui redditi" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 13</b>
MIGNARRI E., "Valutazioni su convenienza e oneri derivanti dalle nuove regole di tassazione delle rendite finanziarie" <b>(RENDITE FINANZIARIE)</b>	<b>" 10</b>
PALESTINI S., "Accordi con il Lussemburgo e vuoti di imposizione internazionale" <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>" 4</b>
PROCOPIO M., "Il <<nuovo>> regime tributario delle perdite su crediti nel <<segno>> del rafforzamento del principio di derivazione del reddito imponibile dalle risultanze in bilancio" <b>(IRES)</b>	<b>" 8</b>
SCIFONI G., "Sul filo di lana l'Agenzia delle entrate chiarisce le modifiche alla tassazione della previdenza complementare" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 16</b>

SERPIERI L., “La giurisprudenza in materia di imposizione indiretta sugli atti di dotazione di beni in *trust*”  
**(SUCCESSIONI E DONAZIONI)** **Pag. 19**

VALENTE P., “*Transfer pricing*: la remunerazione dei servizi a basso valore aggiunto”  
**(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))** “ 5

### Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 18 marzo 2015, n. 29/E  
**(IRES)** “ 8

Ris. Agenzia delle Entrate 2 aprile 2015, n. 35/E  
**(REGISTRO (Imposta di))** “19

Circ. Agenzia delle Entrate 14 aprile 2015, n. 16/E  
**(BOLLO (Imposta di))** “ 18

Ris. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2015, n. 40/E  
**(REDDITI DI CAPITALE)** “ 10

### Giurisprudenza

#### Corte EDU

Sez. V 27 novembre 2014, n. 7356/10  
**(VIOLAZIONI E SANZIONI)** “6

#### Appello

App. Trieste, sez. I civ. 30 luglio 2014, n. 61  
**(VARIE)** “ 22

#### Tribunali

Trib. di Brescia, 30 settembre 2014, n. 2846  
**(VARIE)** “ 22

Trib. di Udine, 28 febbraio 2015  
**(VARIE)** “ 22

#### Provvedimenti

30 aprile 2015, n. 59743  
**(RISCOSSIONE)** “ 17

#### Corte di Cassazione

Sez. VI, 20 novembre 2014, n. 24690 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>Pag. 2</b>
Sez. VI civ. 14 gennaio 2015, n. 403 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 14</b>
Sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 438 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
Sez. trib. 16 gennaio 2015, n. 693 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
Sez. trib. 11 febbraio 2015, n. 2612 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 14</b>
Sez. trib. 25 febbraio 2015, n. 3886 <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI)</b>	<b>“ 20</b>
Sez. trib. 27 febbraio 2015, n. 4024 <b>(IVA)</b>	<b>“ 18</b>
Sez. trib. 6 marzo 2015, n. 4561 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
Sez. trib. 8 aprile 2015, n. 6972 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 4</b>
Sez. trib. 29 aprile 2015, n. 8655 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 19</b>
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. Trib. prov. di Verona, 21 luglio 2014, n. 327/4/14 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 5</b>
Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. staccata di Brescia, sez. LXV 15 dicembre 2014, n. 6661 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 15</b>
Comm. Trib. prov. di Milano, 19 dicembre 2014, n. 11619/2/14 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 15</b>
Comm. Trib. prov. di II grado di Bolzano, sez. I 7 gennaio 2015, n. 1 <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 10</b>
Comm. Trib. prov. di Macerata, 3 marzo 2015, n. 67/2/15. <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 17</b>
Comm. Trib. prov. di Milano, 25 marzo 2015, n. 2853/1/15. <b>(IRES)</b>	<b>“ 9</b>
Int. Parl. 1 aprile 2015, n. 05-052115 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 5</b>