



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*4/2012*

*Luglio – Agosto*

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

- “Sull’ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di “elusione codificata” e “abuso/elusione””, di **A. CONTRINO.** **Pag. 1**
- “Sentenza <<Dolce e Gabbana>>: preoccupanti orientamenti in tema di abuso del diritto”, di **M. GIACONIA e A. PREGAGLIA.** **“ 2**
- “Abuso del diritto rilevabile d’ufficio anche se il comportamento rientra nella specifica norma antielusiva”, di **F. TUNDO.** **“ 2**
- “La giurisprudenza in materia di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito”, di **G. ZIZZO.** **“ 3**
- Reati tributari – operazioni elusive – Nozione di “imposta evasa” – Non punibilità in caso di interpello – Poteri del giudice penale – Possibile verifica dei reati suddetti anche in presenza di operazioni elusive.  
**Cass., sez. II 28 febbraio 2012, n. 7739.** **“ 3**
- Accertamento – Diritto d’interpello – Provvedimento di declaratoria di improcedibilità dell’istanza di disapplicazione della normativa antielusiva – Non è un atto autonomamente impugnabile se sostanzialmente interlocutorio e privo di contenuto definitivo di diniego.  
**Cass., sez. trib. 13 aprile 2012, n. 5843.** **“ 4**
- Accertamento – Accertamento e controlli – Abuso del diritto – Rilevabilità d’ufficio da parte del giudice.  
**Cass., sez. trib. 11 maggio 2012, n. 7393.** **“ 4**
- Accertamento – Dichiarazioni – Emendabilità della dichiarazione – Condizioni e limiti – Riporto a nuovo delle perdite.  
**Cass., sez. trib. 11 maggio 2012, n. 7294.** **“ 4**
- Accertamento – Solidarietà tributaria – Estensione del giudicato favorevole – Sospensione del processo – Art. 1306 del codice civile.  
**Cass., 1 giugno 2012, n. 8816.** **“ 5**
- Accertamento – Interpello disapplicativo di norme antielusive – Impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive.  
**Cass., sez. trib. 5 ottobre 2012, n. 17010.** **“ 5**
- Abuso del diritto – Acquisto di immobile – Successiva cessione in comodato gratuito alla società venditrice – Strategia di gruppo – Carattere elusivo – Esclusione.  
**Comm. Trib. reg. della Lombardia, 10 maggio 2010.** **“ 5**

### **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

- Mediazione tributaria – Risposte a quesiti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2012, n. 33/E.** **“ 6**

### **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

- “Reclamo e mediazione: profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario”, di **C. ATTARDI.** **“ 6**

Contenzioso – Processo tributario – Procedimento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale – Fase istruttoria – Poteri di disapplicazione – Nesso strumentale con i motivi di ricorso – Art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

**Cass., sez. trib. 4 maggio 2012, n. 6724.**

**Pag. 6**

### **TRIBUTI ERARIAI DIRETTI (in genere)**

Imposte dirette – Disposizioni comuni – Credito per le imposte pagate all'estero – Certificazioni rilasciate dalle autorità fiscali estere – Valore probatorio.

**Comm. Trib. reg. di Milano, 24 febbraio 2012, n.16/29/12.**

**“ 7**

Imposte dirette – Disposizioni comuni – Stabile organizzazione – interessi sui finanziamenti concessi dalla casa madre – Deducibilità – Condizioni.

**Comm. Trib. reg. di Milano, 12 giugno 2012, n. 62/18/12.**

**“ 7**

### **ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali CFC**

“La rete italiana delle CFC sulle controllate europee”, di **F. ANTONACCHIO.**

**“ 7**

“Cautele contro le esenzioni di dividendi esteri: perché cambiare da corrisposti a provenienti?”, di **L.R. CORRADO e R. LUPI.**

**“ 8**

“Il significato di “contribuente residente” e “contribuente non residente” nella Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società”, di **G. MAISTO.**”

**“ 8**

“L'accesso alla <<Mutual Agreement Procedure>> nell'<<arbitration convention>> di **A. TOMASSINI e A. MARTINELLI.**

**“ 9**

### **TRIBUTI ERARIAI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni**

Agevolazioni – Attività per imposte anticipate iscritte in bilancio – Trasformazione in crediti di imposta cedibili, compensabili e rimborsabili.

**Circ. Agenzia delle Entrate 28 settembre 2012, n. 37/E.**

**“ 10**

### **IRES**

“La soggettività degli OICR ai fini delle imposte sui redditi”, di **N. ARQUILLA.**

**“ 10**

“Aiuto alla crescita economica: effetti delle operazioni straordinarie”, di **M. CAMERINO.**

**“ 11**

“L'utilizzo in caso di accertamento delle perdite riportate dai periodi d'imposta precedenti”, di **G. FERRANTI.**

**“ 12**

“Differenze di fusione: rilevazione in bilancio e aspetti fiscali. Problematiche riscontrabili”, di **E. FUSA.**

**“ 13**

“Le disposizioni di attuazione dell'art. 1 del DL 6 dicembre 2011, n. 201, concernente l'aiuto alla crescita economica (ACE)”, di **G. MANGUSO.**

**“ 13**

“Scissione d'azienda: problematiche civilistiche e fiscali”, di **F. ROSSI RAGAZZI.**

**“ 13**

“Cessione di eccedenze IRES da consolidato alla luce delle novità introdotte dal Decreto: semplificazioni fiscali”, di **F. TRIVISANO.**

**“ 14**

“Le norme antielusione in materia di ACE”, di <b>M. ZANNI</b> .	<b>Pag. 15</b>
IRES – Spese per prestazioni di lavoro – Costi per spese di viaggio del personale dipendente – Mancanza di autorizzazione scritta – Deducibilità. <b>Cass., sez. trib. 8 giugno 2012, n. 9333.</b>	<b>“ 15</b>
IRES – Norme generali sulle valutazioni – <i>Transfer pricing</i> – Natura elusiva dell’operazione – onere della prova – Art. 2697 del codice civile. <b>Cass., sez. trib. 13 luglio 2012, n. 11949.</b>	<b>“ 15</b>
IRES – Consolidato nazionale – Accertamento – Definitività degli accertamenti di “primo livello” – Effetti nel processo contro l’atto di “secondo livello” – Art. 127 del TUIR. <b>Comm. Trib. prov. di Firenze, 5 aprile 2012, n. 68/9/12.</b>	<b>“ 16</b>
IRES – Consolidato nazionale – Accertamento – Annullamento degli accertamenti di “primo livello” – Riflessi sugli atti di “secondo livello” – Art. 127 del TUIR. <b>Comm. Trib. prov. di Firenze, 10 aprile 2012, n. 51/1/12.</b>	<b>“ 16</b>

### REDDITI DI CAPITALE

“L’Agenzia illustra la procedura per affrancare le partecipazioni societarie non qualificate” di <b>G. FERRANTI</b> .	<b>” 16</b>
“Redditi di capitale – Interessi corrisposti da società fiduciarie a istituti di credito esteri – Modalità di effettuazione della ritenuta. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2012, n. 89/E.</b>	<b>“ 17</b>

### REDDITI DI IMPRESA

“La disciplina fiscale non modifica la classificazione contabile delle DTA”, di <b>G. MOLINARO</b> e <b>E. PADOVANI</b> .	<b>“ 17</b>
“Le modalità di attuazione di riallineamento e rivalutazione volontari di valore contabile”, di <b>R. PARISOTTO</b> .	<b>“ 18</b>
“I disallineamenti tra valori di bilancio e fiscali nel nuovo regime di deducibilità dei canoni di <i>leasing</i> ” di <b>R. VALACCA</b> .	<b>“ 18</b>
Redditi di impresa – Deduzione – Costi superiori a quelli di mercato – Esclusione dal beneficio – Art. 75 DPR n. 917/1986. <b>Cass. Sez. V 8 giugno 2011, n. 20451.</b>	<b>“19</b>

### REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Trattamento fiscale in capo al dipendente e al datore di lavoro delle spese sostenute per l’alloggio” di <b>F. GALLIO</b> e <b>S. PISTOLESI</b> .	<b>“ 19</b>
--	-------------

### REGISTRO

“Registro (imposta di) – Abuso del diritto – Riqualficazione dell’atto ai fini dell’imposta – Riorganizzazione d’azienda – Risparmio d’imposta – Sussiste. <b>Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XLIV 11 febbraio 2011, n. 52.</b>	<b>“ 20</b>
--	-------------

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

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Imposta ipotecarie e catastali – Presupposto e base imponibile – Trasferimento di beni e diritti – *Trust* – Solutorio – Attribuzione di immobili al *trustee* – Assenza di un trasferimento di ricchezza – Applicazione imposte in misura fissa.  
**Comm. Trib. prov. di Lodi, sez. II 4 aprile 2011, n. 60.**

“ 21

### **IRAP**

“Ammessa la deducibilità ai fini IRAP della svalutazione dei <<noni pregressi>> per le banche”,  
di **G. MOLINARO.**

“ 21

### **VARIE**

“Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione”, di **G. BERSANI.**

“ 22

“Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione”, di **P. CORSO.**

“ 22

“Trattamento tributario dei dividendi spettanti ad un *trust*: il fisco e il *donum ferens*”, di **G. GALLIZIA.**

“ 23

“La collocazione nello stato passivo fallimentare del credito erariale per ritenute d'acconto non versate”,  
di **G. INGRAO.**

“ 23

“I titoli <<ibridi>> emessi dalle banche per rafforzare il patrimonio: problematiche fiscali”,  
di **N. MANUTI e A. TRABUCCHI.**

“ 24

“Conferimento d'azienda: problematiche civilistiche e fiscali”, di **F. ROSSI RAGAZZI.**

“ 24

“Evoluzione del concetto di fattispecie imponibile”, di **M.V. SERRANO'**

“ 24

VARIE – Imposta sul valore aggiunto degli immobili situati all'estero – Determinazione dell'imposta.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 2 luglio 2012, n. 28/E.**

“ 25

VARIE – Costi correlati ad illeciti – Indeducibilità delle spese direttamente legate all'illecito – Disposizioni in materia di indeducibilità di costi e spese direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo nonché in materia di sanzionabilità dell'utilizzo di componenti reddituali negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati. Articolo 8, commi 1, 2 e 3, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, recante “Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento”  
**Circ. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2012, n. 32/E.**

“ 25

Semplificazioni – Inosservanza di adempimenti formali per accedere a benefici fiscali o regimi opzionali – Modalità di regolarizzazione – Art. 2, commi 1, 2, 3 e 3-*bis*, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 – Primi chiarimenti.

**Circ. Agenzia delle Entrate 28 settembre 2012, n. 38/E**

“ 25

*Trust* – Italia – Riconoscibilità – Numero chiuso dei diritti reali – Recessività – Art. 2740, comma 2, cod. civ. – Erosione – Altre ipotesi di segregazione patrimoniale.

**Trib. di Urbino, 11 novembre 2011.**

**Pag. 26**

*Trust* interni – Autonomia negoziale – Validità – Criterio – residualità – Insussistenza – Meritevolezza degli interessi.

**Trib. di Urbino 11 novembre 2001**

**“ 26**

*Trust* – Atto di trasferimento – Fondamento – Fiducia – Intento liberale – Mancanza – Imposta fissa – Applicabilità.

**Comm. Trib. prov. di Torino 9 giugno 2011**

**“ 26**

Proprietà quiritaria – Imposta proporzionale – Fondamento – *Trust* – Differenza – Locupletazione – Mancanza – Imposta fissa – Applicabilità.

**Comm. Trib. reg. di Roma, sez. dist. di Latina, 29 settembre 2011**

**“ 27**

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 luglio al 30 agosto 2012**

**Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 20 giugno 2012, n. 144:** "Regolamento concernente le modalità di iscrizione e cancellazione dal Registro dei revisori legali, in applicazione dell'articolo 6 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati" (in GU 29 agosto 2012, n. 201)

\*\*\*\*\*

Il regolamento entrerà in vigore il 13 settembre 2012.

**Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 20 giugno 2012, n. 145:** "Regolamento in applicazione degli articoli 2, commi 2, 3, 4 e 7 e 7, comma 7, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE in materia di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati" (in G.U. 29 agosto 2012, n. 201)

\*\*\*\*\*

Il regolamento entrerà in vigore il 13 settembre 2012.

**Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 25 giugno 2012, n. 146:** "Regolamento riguardante il tirocinio per l'esercizio dell'attività di revisione legale, in applicazione dell'articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati" (G.U. 29 agosto 2012, n. 201)

\*\*\*\*\*

Il regolamento entrerà in vigore il 13 settembre 2012.

**Legge 7 agosto 2012, n. 134:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, recante misure urgenti per la crescita del Paese" (Suppl. 171/L alla G.U. 11 agosto 2012, n. 187)

\*\*\*\*\*

Tra le modifiche apportate in sede di conversione si segnalano:

- l'innalzamento a 2 milioni di euro della soglia di volume d'affari che consente la liquidazione dell'Iva per cassa;
- l'introduzione, tra le cause di decadenza dal beneficio del credito d'imposta riservato a tutte le imprese che effettuano nuove assunzioni con profili altamente qualificanti, dell'ipotesi di delocalizzazione all'estero con riduzione delle attività produttive in Italia nei tre anni successivi al periodo di imposta in cui l'impresa ha usufruito del contributo;
- l'individuazione di tre ipotesi di perdite su crediti immediatamente deducibili: le perdite su crediti sono deducibili "in ogni caso" (senza che sia necessaria la presenza di elementi "certi e precisi") se il debitore ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti; gli elementi "certi e precisi" sussistono in ogni caso se il credito è di modesta entità e siano decorsi 6 mesi dalla scadenza, quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto, e, per i soggetti IAS ADOPTER, se il credito è stato cancellato dal bilancio a causa di eventi estintivi.

**Legge 7 agosto 2012, n. 135:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, recante disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini" (in G.U. 14 agosto 2012, n. 189)

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

### **Dottrina**

**“Sull’ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di “elusione codificata” e “abuso/elusione””** di A. CONTRINO, in Riv. Dir. Trib. 3/2012, I, pag. 261.

L’A. ripercorre l’evoluzione della giurisprudenza di merito in tema di sanzionabilità delle condotte elusive fino ad arrivare alla sentenza 30 novembre 2011 n. 25537 della Corte di Cassazione che ha sconfessato la concorde giurisprudenza di merito.

Questi i punti fermi della giurisprudenza di merito sintetizzati dall’A.: le condotte elusive censurate ai sensi dell’art. 37-*bis* non sono passibili di sanzioni amministrative, mentre quelle censurate in base al divieto di abuso del diritto, se anteriori all’affermazione di tale divieto, non sono sanzionabili per obiettive condizioni di incertezza, se successive, possono subire la stessa sorte soltanto se l’abuso non è talmente conclamato da farlo ritenere presente al contribuente al momento della realizzazione della condotta.

Detti punti fermi sono stati superati in parte dalla Cassazione nella citata sentenza in cui si afferma da un verso la sanzionabilità delle condotte di elusione fiscale ex art. 37-*bis* individuando in questa disposizione un chiaro ed univoco fondamento normativo indispensabile per la punibilità di una condotta, e dall’altro la negazione della punibilità di tutte le condotte contestate in base al principio dell’abuso del diritto ritenuto immanente al sistema.

In sostanza, secondo la sentenza, se una certa condotta rientra tra quelle censurabili ai sensi dell’art. 37-*bis*, si dovrà applicare la sanzione amministrativa per infedele dichiarazione; se non vi rientra, invece, la condotta elusiva, censurabile mediante il ricorso al divieto di abuso del diritto, non sarà sanzionabile.

Le conclusioni del giudice di legittimità vengono condivise dall’A. nella parte in cui la Cassazione ha escluso che una sanzione amministrativa in materia tributaria possa trovare applicazione a fronte della violazione di un principio generale, quale è del divieto dell’abuso del diritto.

La configurabilità come illecito amministrativo della condotta in violazione del divieto presuppone, infatti, una nozione precisa del comportamento abusivo che è desumibile da una specifica disposizione di legge ed è incompatibile con una definizione indeterminata.

Criticabili invece sono le conclusioni in quella parte relativa all’elusione ex art. 37-*bis* DPR 600/73.

Il percorso argomentativo seguito dalla Suprema Corte – ritenuto dall’A. poco convincente – si articola sostanzialmente in tre punti:

- individuazione nell’art. 37-*bis* del fondamento normativo della sanzionabilità dei comportamenti abusivi;
- conseguente applicabilità dell’art. 1, comma 2, DLgs. 471/97, in presenza di un mero scostamento tra reddito dichiarato e accertato, indipendentemente dal tipo di condotta elusiva che lo ha determinato;
- richiamo del comma 6 dell’art. 37-*bis* a conforto della applicabilità delle sanzioni nella misura in cui, nel rinviare ai criteri di riscossione di cui all’art. 68 del DLgs 546/92, menziona insieme ai tributi anche le sanzioni pecuniarie.

Ma a prescindere dalle argomentazioni svolte, la soluzione della Cassazione favorevole alla punibilità dell’elusione ex art. 37 non convince l’A. perché di fatto, due condotte che definiscono lo stesso disvalore (abuso del diritto/elusione fiscale) vengono trattate in modo diverso sotto il profilo sanzionatorio.

L’A. ritiene invece che “le condotte attuative di un aggiramento di una norma non dovrebbero essere sanzionate sotto il profilo amministrativo, sia se qualificabili come elusive in quanto ricadenti nella sfera dell’art. 37-*bis*, sia se etichettabili come abusive”. (EM)

**“Sentenza <<Dolce e Gabbana>>: preoccupanti orientamenti in tema di abuso del diritto”** di M. GIACONIA e A. PREGAGLIA, in Fisc. Comm. Int. 7/2012, pag. 5.

La sentenza 4 gennaio 2012, n. 1 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano si è pronunciata in merito ad una complessa operazione di riorganizzazione del gruppo societario Dolce & Gabbana che, in estrema sintesi, ha portato a localizzare in una società di diritto lussemburghese la titolarità dei marchi, prima dell'operazione detenuti dagli stilisti personalmente, nonché le royalties su detti marchi, soggette in Lussemburgo ad una imposizione sul reddito del 4% grazie ad un ruling con le autorità fiscali locali.

L'Amministrazione finanziaria ha contestato l'operazione sotto il profilo dell'abuso del diritto e la Commissione Tributaria ha condiviso il rilievo in quanto, a suo dire, la riorganizzazione non era giustificata da ragioni economiche apprezzabili, ma esclusivamente finalizzata a sottrarre ad imposizione fiscale in Italia sulle persone fisiche i proventi derivanti dallo sfruttamento dei marchi.

L'Agenzia delle Entrate ed i Giudici hanno richiamato ed applicato alla fattispecie il principio dell'abuso del diritto per asserite violazioni: i) dell'art. 9 del Tuir in tema di determinazione secondo il criterio del valore normale, essendo il corrispettivo di cessione dei marchi dagli stilisti alla società lussemburghese inferiore al valore effettivo; e ii) dell'art. 73 Tuir ai fini della qualificazione in Italia della residenza della società lussemburghese acquirente detti marchi, dovendosi essa considerare società estero vestita in presenza di un suo centro decisionale ed amministrativo nel nostro Paese. Gli Autori ritengono che il richiamo dell'art. 9 Tuir sia erroneo in quanto la norma si applica letteralmente per le persone fisiche non imprenditori soltanto ai componenti reddituali espressi in natura o di conferimento in società.

Nel caso in esame, trattandosi di cessione effettuata da non soci non parrebbe sostenibile neppure la tesi espressa in passato dall'Amministrazione finanziaria dell'estensione dell'ambito applicativo della norma ai casi di cessione di beni effettuata ad una società dall'unico socio o da tutti i soci in via proporzionale.

In tale ipotesi, infatti, secondo l'Amministrazione, siccome in ogni caso il socio cedente non acquista la qualità di socio né consegue una nuova partecipazione in società (ma semmai incrementa il valore di quelle già possedute), per lui c'è una tendenziale indifferenza verso l'ammontare del corrispettivo perché ciò che non è prezzo rappresenta comunque un maggior valore della partecipazione. E siccome in entrambi i casi l'unico risultato è quello di incrementare il valore della partecipazione, ciò secondo l'Amministrazione consentirebbe di applicare anche alle cessioni effettuate dai soci il criterio del valore normale ex art. 9 Tuir citato.

Portato alle estreme conseguenze tale ragionamento consentirebbe anche l'applicazione del valore normale alle cessioni effettuate dal socio alle società partecipate di secondo livello (quale è il caso esaminato dalla sentenza in commento).

Sulla violazione dell'art. 73 Tuir, gli Autori ritengono che allorquando la società sia impiantata fisicamente e giuridicamente in un altro Paese, con la propria consistenza organizzativa, non vi sia spazio per applicare alcuna norma antielusiva.

La scelta di ubicare una società in altro Stato estero risulta peraltro insindacabile perché conforme al diritto di libertà di stabilimento riconosciuto in sede europea (cfr. Corte di Giustizia, sent. 28.1.1986, causa C-270/83 (Commissione vs Francia) e sent. 9.3.1999, causa C-212/97 (Centros)). (AF)

**“Abuso del diritto rilevabile d'ufficio anche se il comportamento rientra nella specifica norma antielusiva”**, di F. TUNDO, in Corr. Trib. 31/2012, pag. 2368.

L'A. critica la recente sentenza pronunciata dalla Corte di Cassazione (sent. n. 7393 del 5.4.2012, dep. il 11.5.2012), che ha qualificato come elusiva un'operazione in quanto effettuata in violazione del principio del divieto di abuso del diritto. Secondo l'A., il riconoscimento da parte dei giudici di legittimità del potere di rilevare d'ufficio l'elusività di un'operazione comporta rilevanti riflessi sul piano procedimentale, poiché non sarebbero garantite adeguatamente le garanzie procedurali previste dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73 e, in particolar modo, il contraddittorio tra le parti. (SG)

**“La giurisprudenza in materia di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito”** di G. ZIZZO, in Corr. Trib. 14/2012, pag. 1019.

L'A. esamina la giurisprudenza di legittimità in materia di divieto di abuso del diritto in campo tributario e si sofferma sul fatto che la Corte di cassazione si serve del divieto per risolvere controversie riguardanti fenomeni che non hanno nulla in comune con l'abuso del diritto in senso proprio e che, pertanto, per essere efficacemente combattuti non richiedono il ricorso allo stesso divieto. Secondo l'A. la Corte di cassazione, nell'identificare la pratica abusiva, trascura il rapporto tra il risparmio d'imposta conseguito e la *ratio* della normativa interessata, nonostante il conflitto tra questi fattori sia una componente essenziale della nozione di abuso tanto secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia europea, quanto secondo la clausola antielusiva di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, diretta "ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario".

Secondo la Corte di cassazione, invece, compete all'Amministrazione finanziaria l'onere di spiegare perché la forma giuridica impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa. Nell'ambito delle imposte sui redditi emerge per la giurisprudenza una seconda questione relativa ai rapporti tra abuso ed elusione di cui all'art. 37-bis. L'A. respinge la soluzione interpretativa fornita da una recente sentenza della Corte di cassazione, nella quale si afferma la possibilità di colpire con il divieto di abuso del diritto i risparmi generati da un'operazione attuata sotto la vigenza dell'art. 37-bis, ma estranea (almeno all'epoca della sua realizzazione) alla fattispecie di cui al terzo comma. Infatti, come noto, l'art. 37-bis riconosce (ai commi primo e secondo) il potere che l'Amministrazione finanziaria esercita quando contesta la violazione del divieto di abuso del diritto di matrice giurisprudenziale, ma allo stesso tempo precisa la fattispecie costitutiva del potere stabilendo che possa essere esercitato solo quando la manovra elusiva si avvale di uno degli atti che identifica (al terzo comma), e secondo un determinato modulo procedurale (commi quarto e quinto). In sostanza, nella prima parte indica i caratteri dei fenomeni qualificati come elusivi/abusivi, nella seconda individua le operazioni che tra queste possono essere in concreto contestate dagli uffici mediante il disconoscimento dei loro effetti fiscali. Nelle imposte coperte dall'art. 37-bis, è da escludere che si possa applicare il divieto di abuso del diritto al di fuori delle ipotesi e delle forme previste, posto che di detto divieto questa disposizione rappresenta una concretizzazione a livello legislativo. Infatti, in presenza di una clausola antielusiva, l'applicazione del divieto di abuso del diritto non può che passare dall'applicazione della clausola, con i limiti e con le condizioni che il legislatore ha fissato nel modellarla. Diversamente l'Amministrazione si troverebbe ad esercitare un potere che il legislatore le ha espressamente sottratto, ledendo i principi di legalità, dell'affidamento e della certezza del diritto. L'A. conclude auspicando un intervento legislativo in materia che assicuri certezza nei presupposti e nelle forme applicative del divieto, a condizione che la Corte abbandoni le sue tendenze all'autoreferenzialità e dal conseguente distacco dal diritto positivo. (EF)

Corte di Cassazione

### Giurisprudenza

**Reati tributari – Operazioni elusive – Nozione di “imposta evasa” – Non punibilità in caso di interpello – Poteri del giudice penale – Possibile verifica dei reati suddetti anche in presenza di operazione elusive.**

Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, in Riv. Dir. Trib. 3/2012, III, pag. 61.

Dalla definizione di “imposta evasa” di cui all'art. 1 lett. f) D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, non escludente la rilevanza penale delle operazioni meramente “elusive”, e dalla previsione di una causa di non punibilità quale quella di cui all'art. 16 D.Lgs. cit., concernente specifiche operazioni elusive, è possibile desumere il principio generale della punibilità di operazioni – peraltro

riconducibili ad ipotesi di elusione previste dalla legge – che portano al medesimo risultato di sottrazione di materia imponibile al Fisco.

\*\*\*\*\*

Con nota di I. CARACCIOLI, “Imposta evasa” e reati tributari “di evasione” nell’impostazione della Cassazione”.

Cfr. anche G. BERSANI, “Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione”, e P. CORSO, “Una elusiva sentenza della Corte di Cassazione sulla rilevanza penale dell’elusione” a pag. 22.

**Accertamento – Diritto d’interpello – Provvedimento di declaratoria di improcedibilità dell’istanza di disapplicazione della normativa antielusiva – Non è un atto autonomamente impugnabile se sostanzialmente interlocutorio e privo di contenuto definitivo di diniego.**

Cass., sez. trib. 13 aprile 2012, n. 5843, ne Boll. Trib. 13/2012, pag. 1019.

La risposta resa dalla DRE a seguito di interpello disapplicativo ai sensi dell’art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/1973 non sempre è impugnabile, in quanto possono essere oggetto di ricorso solo gli atti impositivi in senso proprio. Nella specie, si conferma quanto detto con la precedente sentenza n. 8663/2011, in merito alla necessità di impugnare la risposta, in quanto si tratta di un diniego di agevolazione, ma occorre contestualizzare il caso. Non è impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie il provvedimento di declaratoria di improcedibilità dell’istanza per la disapplicazione della normativa antielusiva basato sull’insufficiente descrizione e documentazione della fattispecie, poiché tale provvedimento negativo non costituisce un definitivo diniego della richiesta di disapplicazione della norma antielusiva, bensì un provvedimento sostanzialmente interlocutorio che rende l’istanza come non proposta, in quanto insuscettibile di qualsiasi plausibile valutazione.

\*\*\*\*\*

Con nota di P. ACCORDINO, “Riflessioni in tema di impugnabilità del provvedimento di diniego della disapplicazione di norme antielusive”

**Accertamento – Accertamento e controlli – Abuso del diritto – Rilevabilità d’ufficio da parte del giudice.**

Cass., 11 maggio 2012, n. 7393, ne Il fisco 21/2012, fasc. n. 2, pag. 3364.

L’abuso del diritto è rilevabile autonomamente dal giudice anche se l’ufficio non ha formulato una specifica contestazione in tal senso.

La Cassazione afferma infatti che, in materia tributaria, l’abuso del diritto si traduce in un principio generale che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto della norma, in assenza di ragioni economiche apprezzabili idonee a giustificare l’operazione. I giudici hanno poi ribadito che detto divieto trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione.

**Accertamento – Dichiarazioni – Emendabilità della dichiarazione – Condizioni e limiti – Riporto a nuovo delle perdite.**

Cass., sez. trib. 11 maggio 2012, n. 7294, ne Il fisco 25/2012, fasc. n. 1, pag. 3960.

Il principio secondo cui la dichiarazione dei redditi costituisce un’esternazione di scienza e di giudizio e, come tale, è sempre modificabile a seguito dell’acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione dei fatti, non si applica in ogni caso, ma deve circoscriversi a quelle fattispecie che tipicamente integrano errori materiali o formali. La ritrattabilità della dichiarazione, infatti, non può estendersi alle ipotesi in cui con la compilazione di un dato dichiarativo il contribuente manifesti la propria volontà negoziale, come nel caso di esercizio di una facoltà di opzione riconosciutagli dalle norme tributarie (nel caso di specie, l’opzione per la compensazione delle perdite pregresse).

\*\*\*\*\*

Con commento di P. TURIS.

**Accertamento – Solidarietà tributaria – Estensione del giudicato favorevole – Sospensione del processo – Art. 1306 del codice civile.**

Cass., 1 giugno 2012, n. 8816, ne Il fisco 25/2012, fasc. n. 2, pag. 4035.

L'art. 1306 del codice civile prevede che il coobbligato che non ha impugnato l'atto impositivo possa beneficiare degli effetti del giudicato favorevole ottenuto da altro coobbligato.

Divenuto definitivo l'accertamento nei confronti del coobbligato non impugnante, quindi:

- l'Amministrazione finanziaria può agire nei confronti di quest'ultimo per riscuotere la pretesa;
- la fase di riscossione può essere impedita solo quando sopravviene il giudicato ottenuto dall'altro coobbligato.

Non può essere accolta, in quanto non si verte in un caso di pregiudizialità necessaria, la domanda di sospensione del processo proposta dal coobbligato (non impugnante l'atto impositivo) in seno al ricorso contro l'atto di riscossione, in attesa che termini il processo instaurato contro l'accertamento dall'altro coobbligato.

**Accertamento – Interpello disapplicativo di norme antielusive – Impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive.**

Cass., sez. trib. 5 ottobre 2012, n. 17010, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Il diniego del direttore regionale delle entrate di disapplicazione di norme antielusive, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, DPR 600/1973, rientra nel novero degli atti impugnabili, in via facoltativa. All'atto *de quo* non può attribuirsi natura meramente endoprocedimentale o di semplice parere interpretativo.

La risposta all'interpello, positiva o negativa, costituisce il primo atto con il quale l'amministrazione, a seguito di una fase istruttoria, porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine ad una specifica richiesta ed ha la capacità di incidere immediatamente sulla sfera giuridica del destinatario.

Non può, pertanto, negarsi che il contribuente, destinatario della risposta, abbia l'interesse *ex art.* 100 cpc., ad invocare il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto.

L'omessa impugnazione dell'atto di diniego non pregiudica la posizione del contribuente in quanto tale atto è privo di efficacia vincolante nei confronti del contribuente stesso.

Commissioni tributarie di merito

**Abuso del diritto – Acquisto di immobile – Successiva cessione in comodato gratuito alla società venditrice – Strategia di gruppo – Carattere elusivo – Esclusione.**

Comm. Trib. reg. della Lombardia, 10 maggio 2010, in Dir. Prat. Trib. 2/2012, I, pag. 446.

Non vi è elusione se un'operazione è effettuata in una logica di gruppo, e la scelta di acquistare per poi cedere in comodato gratuito l'immobile alla società venditrice è stata effettuata poiché quest'ultima, essendo una società consortile, non avrebbe potuto sopportare il costo dell'affitto e detto immobile serviva alla società ricorrente per svolgere l'attività promossa dalla società venditrice (tanto è che in tre anni venivano riscontrati profitti). Scelte gestionali non consentite ad un tempo possono diventare compatibili successivamente per la logica in cui tali operazioni sono state organizzate.

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Mediazione tributaria – Risposte a quesiti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2012, n. 33/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Si riportano in sintesi i chiarimenti di maggior rilievo:

- il contribuente che intende proporre ricorso avverso il provvedimento di sola irrogazione di sanzione tributaria, di valore non superiore a 20.000 euro, emesso dall'Agenzia delle Entrate è tenuto preliminarmente a presentare istanza di mediazione tributaria;
- in caso di definizione dell'atto in sede di mediazione le sanzioni si applicano nella misura del 40%, fermo restando che in ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo;
- se in sede di mediazione la sanzione accertata viene confermata oppure rideterminata non è ammessa in nessun caso l'applicazione di una riduzione diversa rispetto a quella del 40%;
- nell'ipotesi in cui venga emesso un atto unico nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale il valore della controversia è determinato dall'importo del tributo accertato, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate.

Qualora la consolidante si avvalga della facoltà di chiedere che siano computate, in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche, le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, l'Ufficio ricalcolerà il maggior imponibile tenendo conto delle perdite del consolidato non utilizzate, ma il valore della controversia deve essere sempre determinato con riferimento all'imposta accertata nell'atto unico originario.

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

### **Dottrina**

**“Reclamo e mediazione: profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario”** di C. ATTARDI, ne Il fisco 30/2012, fasc. n. 1, pag. 4796.

L'articolo analizza i collegamenti tra il procedimento di reclamo e mediazione previsto dal nuovo art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 39, comma 9, del D.L. n.98/2011, convertito con modificazioni dalla L. n. 111/2011, e gli istituti dell'autotutela e dell'accertamento con adesione. In particolare, mediante l'analisi delle differenze tecniche tra i diversi istituti, l'A. intende affermare che il reclamo e la mediazione non possono essere considerati degli inutili doppioni di strumenti deflativi già presenti nell'ordinamento. (SG)

**Contenzioso – Processo tributario – Procedimento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale – Fase istruttoria – Poteri di disapplicazione – Nesso strumentale con i motivi di ricorso – Art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.**

Cass., sez. trib. 4 maggio 2012, n. 6724, ne Il fisco 20/2012, fasc. n. 2, pag. 3182.

Il potere di disapplicazione degli atti amministrativi generali e dei regolamenti illegittimi non può essere esercitato dalla Commissione tributaria in via indiscriminata.

Infatti, deve “escludersi che sussista in capo al giudice tributario un generale potere di disapplicazione degli atti presupposti, assolutamente prescindente dai motivi di impugnazione dedotti in relazione all’atto”.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)**

### **Giurisprudenza**

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

#### **Imposte dirette – Disposizioni comuni – Credito per le imposte pagate all’estero – Certificazioni rilasciate dalle autorità fiscali estere – Valore probatorio.**

Comm. Trib. reg. di Milano, 24 febbraio 2012, n. 16/29/12, ne Il fisco 24/2012, fasc. n. 2, pag. 3842.

Le certificazioni rilasciate dalle Autorità fiscali straniere attestanti la percezione di retribuzioni in uno Stato estero e l’assolvimento delle relative imposte fanno piena prova nel processo tributario. L’Amministrazione finanziaria che intenda disconoscerne la genuinità deve avanzare querela di falso davanti al giudice civile (avendo queste il valore di atto pubblico), con conseguente sospensione del processo tributario ai sensi dell’art. 39 del D.Lgs. n. 546/1992.

#### **Imposte dirette – Disposizioni comuni – Stabile organizzazione – Interessi sui finanziamenti concessi dalla casa madre – Deducibilità – Condizioni.**

Comm. Trib. reg. di Milano, 12 giugno 2012, n. 62/18/12, ne Il fisco 30/2012, fasc. n. 2, pag. 4900.

La Stabile organizzazione italiana di una società estera è tenuta a determinare il reddito imponibile in Italia secondo le stesse regole previste per una società di diritto italiano svolgente la medesima attività nelle identiche condizioni, e piena indipendenza da altre imprese.

Conseguenza di tale assunto è quella per cui le componenti negative possono essere dedotte nella misura in cui esse sarebbero dedotte dall’impresa italiana; con riferimento agli interessi passivi dedotti dalla succursale italiana della banca estera, ad esempio, essi possono concorrere alla formazione del reddito solo per la parte del finanziamento eccedente un fondo di dotazione “virtuale”, nel caso di specie quantificato nella misura prevista dalle istruzioni di vigilanza della Banca d’Italia per le banche italiane.

Ne deriva che, per dedurre gli interessi, la *branch* deve avere una struttura patrimoniale adeguata, in quanto non può fare concorrere al proprio reddito i costi connessi all’attribuzione delle risorse “minime” per lo svolgimento dell’attività da parte della casa madre.

## **ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC**

### **Dottrina**

‘**La rete italiana delle CFC sulle controllate europee**’ di F. ANTONACCHIO ne Il fisco 22/2012, fasc. n. 1, pag. 3438.

L’A. esamina le novità fornite dall’Agenzia delle Entrate (in particolare con le Circ. n. 51/E, n. 23/E e n. 28/E) in merito all’applicazione delle disposizioni sulla tassazione per trasparenza dei redditi prodotti dalle CFC, nonché all’estensione del medesimo regime alle controllate estere residenti

anche in Paesi a fiscalità ordinaria che godono, però, di regimi fiscali vantaggiosi e che svolgono determinate attività che generano c.d. “passive income”, oppure che prestano servizi “intercompany”. Per una più approfondita analisi, l’A. affronta il caso (molto diffuso), delle società controllate olandesi (l’Olanda, infatti, è tra gli Stati “rientranti” nella nuova “rete”) presenti in numerosi gruppi nazionali, in via prioritaria, con funzioni di “sub-holding” o “parent companies”. In particolare, mostra come i vantaggi offerti dal regime attualmente offerto dall’Olanda, rispetto ad analoghe previsioni vigenti in diversi Stati membri - tra cui l’Italia – siano significativi, basti pensare alla ridotta percentuale di capitale sociale richiesto per qualificare la partecipazione esente, la mancata previsione di un divieto per la holding di svolgere attività ulteriori rispetto alla detenzione e gestione di partecipazioni societarie e la mancata introduzione di disposizioni restrittive con riferimento alle società controllate e collegate residenti in paradisi fiscali. Infine l’A., sottolinea l’intento dell’Amministrazione finanziaria nell’adottare tali novità legislative, ovvero porre in essere una strategia di contrasto all’evasione ed all’elusione fiscale internazionale già sdoganata in ambito comunitario dalla Corte di Giustizia Europea, in sede di valutazione delle norme anti-abuso vigenti in altri Paesi membri, oltre che l’effetto che tali disposizioni stanno producendo in termini di sovraccarico di lavoro per i gruppi multinazionali, richiedendo peraltro la necessità di adottare in tempi rapidi delle scelte circa la destinazione di tali strutture societarie, valutandone strategicamente l’attuale utilità. (EF)

**‘Cautele contro le esenzioni di dividendi esteri: perché cambiare da “corrisposti” a “provenienti”?’** di L. R. CORRADO, R. LUPI, in Dial. Trib. 3/2012, pag. 326.

Il presente intervento verte sul coordinamento della tassazione sugli utili distribuiti da società non residenti. Tra le metodologie predisposte dai vari ordinamenti per coordinare la tassazione reddituale, evitando che la medesima ricchezza sia soggetta a una doppia tassazione, il sistema del «credito di imposta» si è rivelato difficoltoso da gestire a livello internazionale ed ha pertanto lasciato spazio al sistema dell’«esenzione». Quest’ultima però subisce un’«eccezione» quando i proventi sono erogati da soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata e la tassazione in misura piena in capo al percettore è giustificata dalla ridotta necessità di attenuare la doppia imposizione su proventi sottoposti a tassazione modesta per effetto del regime privilegiato applicabile alla società distributrice.

Un correttivo all’esenzione indiscriminata dei dividendi di fonte estera è la provenienza, che non deve, quindi, essere da Paesi “black listed”. In precedenza, infatti, la legislazione faceva riferimento alla corresponsione da Paesi “black listed”. Tale modifica, però, pur essendo volta ad evitare l’intromissione di società ubicate in Paesi a fiscalità ordinaria, che fungerebbero essenzialmente da «conduits», non giustificerebbe però la scomposizione dell’utile della società erogante che porterebbe alla costruzione di una filiera di conti economici virtuali, in funzione della materiale tassazione effettiva dei vari cespiti. (EF)

**“Il significato di “contribuente residente” e “contribuente non residente” nella Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l’imposta sulle società”** di G. MAISTO, in Riv. Dir. Trib. 4/2012, I, pag. 315.

La proposta è fondata sull’autonomia dei suoi presupposti soggettivi rispetto a quelli previsti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse tra Stati membri.

Tale impostazione si esprime nelle definizioni autonome di “soggetto residente e soggetto non residente ai fini fiscali in uno Stato membro” e di “stabile organizzazione” entrambe difformi da quelle previste nel Modello di Convenzione dell’OCSE.

La scelta di definizioni autonome risiede nel fatto di non rendere il sistema contenuto nella proposta in qualche modo dipendente dalle disposizioni pattizie che possono essere modificate solo su base bilaterale, mentre la soluzione più ragionevole sarebbe, secondo l’A., quella di una revisione del testo della proposta da attuarsi con l’introduzione delle definizioni contenute nelle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

Il criterio dell'elencazione delle forme giuridiche societarie contenuta nell'Allegato della Proposta mostra svariate criticità nella misura in cui l'elencazione restrittiva esclude altre e diverse forme giuridiche dall'ambito applicativo del sistema comune.

Tale restrizione, in controtendenza con la politica degli Stati membri che negli anni ha sostanzialmente rimosso il requisito della forma giuridica ai fini dell'applicazione dei regimi comuni di imposizione (dividendi, interessi e canoni) viola il principio della libertà di stabilimento e contrasta con il principio di uguaglianza in quanto opera una discriminazione tra forme giuridiche che hanno caratteristiche simili ai fini dell'applicazione del sistema comune e impedisce ad altre forme introdotte nelle legislazioni nazionali degli Stati membri dopo l'adozione della proposta di rientrare nell'ambito applicativo del sistema di imposizione consolidata comune. (EM)

**‘L'accesso al “Mutual Agreement Procedure” nell’“arbitration convention”** di A. TOMASSINI e A. MARTINELLI, in Corr. Trib. 32/2012, pag. 2494.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 2012 ha affrontato, per la prima volta, l'«iter» procedurale per attivare la cd. “Mutual Agreement Procedure” (di seguito “MAP”), disciplinata nella convenzione 90/436/CEE del 1990. La “MAP” è uno strumento, di diritto internazionale, di risoluzione delle controversie a cui poter far ricorso in caso di contestazioni in materia di prezzi di trasferimento infragruppo. La circolare si pone altresì l'obiettivo di chiarire i rapporti esistenti con il contenzioso tributario e gli strumenti deflattivi del contenzioso. Gli AA., nell'illustrare i contenuti della circolare, si soffermano sulle diverse posizioni assunte dalla convenzione arbitrale 90/436/CEE e dall'Amministrazione finanziaria. L'ambito oggettivo di applicazione, ad esempio, per la Convenzione si riferisce alle imposte sui redditi mentre è da circoscrivere alle contestazioni in materia di prezzi di trasferimento per l'Amministrazione finanziaria. Sembrano quindi volersi escludere implicitamente eventuali richieste di arbitrato fondate su contestazioni di altra natura e secondo gli AA., soprattutto in caso di stabile organizzazione occulta, si ritiene esperibile la procedura in quanto la contestazione di stabile organizzazione occulta comporta abitualmente che l'Amministrazione finanziaria faccia sorgere «ex officio» un nuovo contribuente al quale imputare il reddito sulla base di metodologia di «transfer pricing». Per quanto concerne invece le tempistiche di presentazione dell'istanza, la Convenzione prevede che debba essere presentata «entro i tre anni che seguono la prima notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione » ed ha una durata di ventiquattro mesi entro cui le autorità fiscali coinvolte dovrebbero addivenire ad un accordo. Secondo l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria il termine «tre anni» deve essere inteso nel modo più favorevole al contribuente, e cioè con decorrenza dalla data di notifica dell'avviso di accertamento che rettifica i prezzi di trasferimento infragruppo. In merito poi alle questioni attinenti ai rapporti tra la procedura arbitrale ed il contenzioso fiscale domestico, l'Agenzia delle Entrate – ad avviso degli AA. -, adotta una stringente interpretazione che suscita alcune perplessità. Infatti, secondo l'Agenzia delle entrate la procedura arbitrale 90/436/CEE può «convivere» con un eventuale (e parallelo) procedimento contenzioso domestico fondato sui rilievi che hanno generato la doppia imposizione. Di conseguenza la fase arbitrale diverrebbe percorribile soltanto nei casi di mancata impugnazione dell'avviso di accertamento ovvero di rinuncia al contenzioso prima dell'intervento della sentenza di primo grado. Le perplessità nascono dalla considerazione che la preclusione all'accesso alla fase arbitrale dovrebbe essere circoscritta a situazioni giuridiche più pregnanti rispetto alla decisioni di primo grado alla luce del fatto che per l'Amministrazione è prassi impugnare le decisioni di primo grado ad essa non favorevoli. Un'ulteriore interpretazione dell'Ufficio, non pienamente condivisa dagli AA. riguarda la mancata impugnazione dell'avviso di accertamento in caso di “MAP” comunitaria, dalla quale, secondo l'Agenzia delle Entrate, non discende la definitività dell'imposta accertata in Italia e quindi non consente di definire la controversia tra le autorità fiscali, principio quest'ultimo alla base della convenzione che non intende, come l'Amministrazione, ridiscutere la controversia in un diverso ambito ed attraverso un differente istituto. Infine, nulla viene detto nella circolare in merito alle ripercussioni di un eventuale procedimento penale (originatosi dalla contestazione fiscale) sulla procedura amichevole convenzionale. (EF)

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Agevolazioni – Attività per imposte anticipate iscritte in bilancio – Trasformazione in crediti di imposta cedibili, compensabili e rimborsabili.**

Circ. Agenzia delle Entrate 28 settembre 2012, n. 37/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare illustra la disciplina della trasformazione delle attività per imposte anticipate (“DTA”) in crediti d’imposta, soffermandosi in particolare, sugli aspetti operativi della disciplina.

In particolare, la norma individua ipotesi di trasformazione delle DTA: in presenza di perdita civilistica, in presenza di perdita fiscale, in caso di liquidazione volontaria o assoggettamento a procedure concorsuali o di gestione delle crisi, disponendo le modalità con le quali il credito d’imposta derivante da ognuna delle tre ipotesi di trasformazione può essere utilizzato.

Nel caso in cui si manifesti una perdita di esercizio, sono trasformate in credito d’imposta le DTA (*Deferred Tax Asset*), iscritte nel bilancio della società, riferite a due tipologie di componenti negativi di reddito: per gli enti creditizi e finanziari e per le società di assicurazioni le svalutazioni di crediti non dedotte, ai sensi del comma 3 dell’art. 106 TUIR; i componenti negativi relativi al valore dell’avviamento e delle altre attività immateriali, deducibili in più periodi di imposta ai fini delle imposte sui redditi.

Con riferimento all’ambito oggettivo l’Agenzia specifica che:

- la disciplina debba essere estesa anche alle imposte anticipate relative alle svalutazioni di crediti non dedotte ai sensi del comma 3-*bis* dell’art. 106 TUIR;
- tra le “altre attività immateriali” sono ricompresi i marchi e, per i soggetti IAS adopter, le attività a vita utile indefinite, per le quali la deduzione del costo è ammessa alle stesse condizioni previste per marchi ed avviamento;
- sono oggetto di trasformazione le DTA correttamente iscritte in applicazione del secondo metodo previsto dall’applicazione IAS/IFRS dell’OIC 1 del febbraio 2009 relativo alla contabilizzazione dell’imposta sostitutiva sull’affrancamento dell’avviamento effettuato ai sensi dell’art. 15, comma 10, DL 29 dicembre 2008, n. 185.

La circolare indica quali siano le voci di patrimonio netto che debbano essere considerate ai fini del comma 56 dell’art. 2 del DL 225/2010 e fornisce il criterio in base al quale individuare, in presenza di una trasformazione parziale di imposte differite, le componenti negative relative non più deducibili.

La disciplina in esame opera anche nei confronti delle società estere che operano in Italia mediante una stabile organizzazione di cui all’art. 162 TUIR e che, ai sensi dell’art. 152, determinano il reddito complessivo sulla base di un conto economico relativo alla gestione della stabile organizzazione.

La circolare si sofferma da ultimo sugli aspetti sanzionatori in caso di errata applicazione della disciplina.

## **IRES**

### **Dottrina**

“La soggettività degli OICR ai fini delle imposte sui redditi” di N. ARQUILLA, in Corr. Trib. 17/2012, pag. 1294.

Il decreto liberalizzazioni ha introdotto alcune modifiche al regime fiscale degli OICR residenti in Italia. Le nuove disposizioni, attraverso le modifiche ai commi 1 e 3 dell’art. 73 del T.U.I.R., prevedono che gli OICR residenti nel territorio dello Stato rientrano tra i soggetti passivi ai fini IRES.

Tale novità ha lo scopo di chiarire che agli OICR istituiti in Italia si debbano ritenere applicabili i trattati contro le doppie imposizioni qualora i redditi provengano da Stati con cui sono in vigore trattati bilaterali. Per effetto di quanto previsto dal nuovo comma 5-quinquies, gli OICR, pur risultando teoricamente soggetti passivi IRES, sono dichiarati esenti dalle imposte sui redditi a condizione che i fondi (istituiti in Italia) siano assoggettati a forme di vigilanza prudenziale. L'A. ritiene che tale requisito sia stato previsto al fine di dimostrare all'estero l'omogeneità di trattamento agli OICR che operano in Italia e, quindi, andrà a supportare in futuro le richieste di applicazione dei benefici convenzionali. Occorre sottolineare, inoltre, che da tale regime di esenzione sono esclusi i fondi di investimento immobiliare, non essendo soggetti passivi di imposta. E' evidente quindi come l'art. 73 del T.U.I.R., pur sancendo il passaggio da un regime di non soggettività ad un regime di esenzione delle imposte sui redditi, non ha comportato l'emersione di nuove e diverse fattispecie tassabili in capo agli OICR.

Un'ulteriore modifica di notevole rilievo riguarda l'estensione dell'esenzione dalla ritenuta del 27% ai proventi dei depositi, costituiti presso intermediari bancari, intrattenuti con intermediari esteri percepiti dagli OICR. Tale novità è, secondo quanto afferma l'A., rilevante in quanto tiene conto dell'evoluzione della normativa primaria di settore che ammette espressamente che gli OICR possano investire il proprio patrimonio non soltanto in strumenti finanziari ma, anche in strumenti rappresentativi della raccolta bancaria. Nessuna modifica è stata invece prevista per il regime fiscale degli altri redditi di capitale percepiti dagli OICR. (EF)

**“Aiuto alla crescita economica: effetti delle operazioni straordinarie”** di M. CAMERINO, ne Il fisco 31/2012, fasc. n. 1, pag. 4934.

L'A. esamina gli effetti che le operazioni straordinarie determinano sull'ACE facendo riferimento ai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria in occasione della DIT (Circolare n. 76/E del 6 marzo 1998) e dalla Circolare Assonime n. 17 del 7 giugno 2012.

In merito al conferimento di azienda, l'agevolazione ACE non si trasferisce alla conferitaria poiché quest'ultima subentra nei valori fiscali preesistenti dei componenti attivi e passivi del compendio aziendale conferito mentre la deduzione ACE si configura come una posizione soggettiva della conferente destinata a rimanere presso tale società. Tuttavia, il conferimento d'azienda può determinare un beneficio ai fini ACE ove l'eventuale plusvalenza conseguita incrementi l'utile d'esercizio suscettibile di essere accantonato a riserva disponibile. Per la conferitaria, l'apporto dell'azienda non è idoneo a determinare un incremento di capitale rilevante ai fini ACE trattandosi di conferimento in natura e non in denaro.

Per quanto riguarda la fusione, la società incorporante o risultante dalla fusione eredita la variazione del capitale proprio rilevante ai fini ACE delle società fuse o incorporate che si somma alla propria. Tale subentro vale anche per l'eccedenza di ACE non utilizzata dalla incorporata per incapienza del relativo reddito imponibile, che non soggiace alle limitazioni previste per il riporto delle perdite dal comma 7 dell'art. 172 del TUIR. L'inapplicabilità di tale disciplina sembra essere in linea con il meccanismo applicativo dell'ACE e, in particolare, con la scelta di introdurre la soglia di patrimonio netto contabile come regola limite che vale solo in relazione agli incrementi del capitale proprio e non anche con riguardo alla fruibilità delle eccedenze ACE non dedotte e non riportate a nuovo. Se a seguito della fusione il patrimonio netto si incrementa, questo fenomeno può consentire di utilizzare anche le quote delle società partecipanti alla fusione che fossero rimaste latenti per effetto della regola-limite del patrimonio netto.

Anche la scissione, come la fusione, non determina di per sé variazioni rilevanti del patrimonio netto ai fini ACE, tanto per la società scissa quanto per le società beneficiarie. Le variazioni in aumento e in diminuzione rilevanti ai fini ACE che si sono verificate sulla scissa sono attribuite a ciascuna società partecipante alla scissione in proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto contabile, rispettivamente, trasferite o rimaste sulla scissa secondo il criterio stabilito dall'art. 173, comma 4, del TUIR per l'attribuzione delle posizioni soggettive della scissa. Considerato che, in ambito ACE, le riserve di utili che concorrono a formare l'incremento di capitale proprio rilevante sono quelle che non sono soggette a vincolo di indisponibilità, il passaggio dal comparto delle riserve indisponibili a quello delle riserve disponibili (e viceversa), per effetto della istituzione o il venir meno del vincolo, determina corrispondenti variazioni della base ACE. Ne consegue che la

società scissa, oltre ad essere titolare di una base ACE “attuale”, può essere titolare anche di una base ACE costituita da riserve di utili che sono soggette a vincolo di indisponibilità e che potranno eventualmente assumere rilevanza in futuro. Con riferimento a tali riserve, l'applicazione di un criterio proporzionale di ripartizione non parrebbe appropriata, tenuto conto che la rimozione del vincolo di indisponibilità viene a dipendere dalle dinamiche che tali riserve potranno avere presso la beneficiaria e, quindi, dalla composizione delle riserve trasferite. A tale fine, sembrerebbe forse più corretto attenersi a un criterio analitico-contabile, quantomeno nel caso in cui sia possibile ricostruire quali sono le riserve di utili vincolate e non, in concreto attribuite alle società beneficiarie.

Per quanto riguarda la trasformazione, la Circolare n. 76/E del 1998, riguardante la DIT, aveva ritenuto che le nuove regole divenute applicabili a seguito del mutamento della veste societaria dovessero operare anche in relazione al capitale proprio già esistente al momento della trasformazione. Pertanto, in caso di trasformazione regressiva da società di capitali a società di persone si ammetteva la possibilità di adottare il criterio di calcolo dell'incremento agevolabile basato sullo *stock* di patrimonio netto, in luogo di quello basato sul solo incremento del patrimonio valevole per i soggetti Irpeg. Non dovrebbe dunque considerarsi elusiva la trasformazione che realizzi il passaggio dal regime ACE previsto per i soggetti Ires a quello dei soggetti Irpef. Al riguardo, tuttavia l'A. ricorda che l'Agenzia delle Entrate ha considerato elusiva la trasformazione da S.p.A. a S.r.l. al fine di fruire del regime di determinazione dell'imponibile su base catastale per le società agricole (cfr. risoluzione n. 177/E del 28 aprile 2008). (FDA)

**“L'utilizzo in caso di accertamento delle perdite riportate dai periodi d'imposta precedenti”**  
di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 31/2012, pag. 2357.

L'eliminazione del vincolo quinquennale per il riporto delle perdite per i soggetti IRES ha reso attuale la questione relativa alla decorrenza del termine per l'accertamento dei periodi d'imposta chiusi in perdita e, in particolare, se tale termine decorra dal periodo d'imposta nel quale la perdita è realizzata o da quello nel quale la stessa è utilizzata in diminuzione del reddito.

Al riguardo, la CTR del Veneto, Sez. VI, nella sentenza 12 giugno 2007, n. 18 ha affermato che la perdita va accertata con riguardo al periodo d'imposta di determinazione ed indicazione quale riportabile e non con decorrenza successiva. D'altra parte una diversa interpretazione dilaterrebbe, di fatto, notevolmente i termini per l'accertamento, in presenza di una normativa che impone comunque di utilizzare le perdite non appena trovano capienza in redditi imponibili. Tale conclusione è stata condivisa dall'Istituto di Ricerca dei Dottori commercialisti e degli Esperti Contabili (cfr. Circolare n. 24/IR del 14 settembre 2011) sul presupposto che l'art. 43 del DPR n. 600/73 stabilisce il termine di decadenza dell'attività di accertamento senza operare alcuna distinzione fondata sulla circostanza che la rettifica riguardi una perdita ovvero un reddito imponibile. Infatti, si ritiene difficilmente sostenibile che, in presenza di perdite riportabili in avanti senza alcun limite temporale, il detto termine di decadenza finisca per assumere anch'esso una durata illimitata costringendo l'impresa a conservare per molti anni la documentazione contabile e l'evidenza delle motivazioni delle variazioni in aumento e in diminuzione effettuate in sede di determinazione del reddito d'impresa.

La questione è stata recentemente affrontata anche dall'Assonime nella Circolare n. 18 dell'11 giugno 2012 che ha affermato che per poter utilizzare le perdite pregresse in compensazione di un maggior reddito accertato di un periodo d'imposta successivo è necessario dimostrare che tali perdite erano presenti alla chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento e che le stesse risultano ancora disponibili nel momento in cui si intende utilizzarle. Tali condizioni risultano soddisfatte se e nel limite in cui le perdite, oltre ad essere presenti alla chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento, trovino anche capienza nell'ammontare complessivo delle perdite disponibili nei successivi periodi d'imposta sino a quello in cui l'accertamento è eseguito, prescindendo, quindi, da un'analisi cronologica della loro formazione. Secondo l'A., le conclusioni cui è pervenuta l'Assonime appaiono più convincenti di quelle formulate dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 7294 dell'11 maggio 2012, secondo cui il principio della ritrattabilità della dichiarazione non si applica in presenza di manifestazioni di volontà negoziale, quale l'opzione di utilizzare le perdite pregresse portandole in diminuzione del reddito nell'anno oggetto di

dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei successivi periodi d'imposta. Infatti, in caso di accertamento del reddito di un determinato periodo d'imposta è sempre possibile portare in diminuzione del reddito accertato le perdite dei periodi d'imposta precedenti non ancora utilizzate. Inoltre è normativamente stabilito (cfr. art. 84 del TUIR) che la perdita debba essere computata in diminuzione del reddito nei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in detto reddito. L'unica eccezione a tale principio è costituita dalla possibilità che la perdita sia computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti d'imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto e dalle eccedenze di cui all'art. 80. Tale previsione risponde all'esigenza di evitare che l'imposta corrispondente al reddito imponibile, assunto al netto della perdita riportabile, sia insufficiente a compensare i detti crediti, ritenute ed eccedenze, determinando l'insorgere o l'incremento del credito del contribuente. (FDA)

**“Differenze di fusione: rilevazione in bilancio e aspetti fiscali. Problematiche riscontrabili”** di E. FUSA, ne Il fisco 24/2012, fasc. n. 1, pag. 3711.

L'A., nell'analizzare le caratteristiche e le finalità principali delle operazioni di fusione per incorporazione, si sofferma sulla rilevazione di eventuali differenze che emergono dal confronto tra partecipazione o aumento del capitale dell'incorporante e patrimonio netto dell'incorporata. Tale aspetto, in particolare, assume rilievo soprattutto alla luce della necessaria indagine volta a definire la natura sostanziale di queste differenze ai fini della loro corretta evidenza nel bilancio post fusione. L'A. si concentra anche sui correlati riflessi fiscali e, in particolare, sulle possibili conseguenze dovute all'affrancamento fiscale di eventuali maggiori valori attribuiti agli *assets* della società, soffermandosi sulla necessità di disporre di una perizia di stima che costituirebbe un valido supporto sia ai fini civilistici (relativamente all'operato degli amministratori) che fiscali (poiché consentirebbe una corretta determinazione dei valori che si affrancano e la conseguente deducibilità dei correlati ammortamenti). (EF)

**“Le disposizioni di attuazione dell'art. 1 del DL 6 dicembre 2011, n. 201, concernente l'aiuto alla crescita economica (ACE)”** di G. MANGUSO, in Boll. Trib. 6/2012, pag. 415.

L'articolo in esame si pone l'obiettivo di analizzare gli aspetti salienti e più critici emersi dal Decreto Monti relativamente alla disciplina dell'Ace. Il Decreto ha lasciato al relativo provvedimento di attuazione il compito di meglio definire il contenuto dei singoli aspetti della misura agevolativa Ace. L'A. si sofferma dapprima sull'ambito soggettivo di tale agevolazione chiarendo quali sono i soggetti che possono accedervi e quali quelli esclusi, al fine di analizzarne i criteri di calcolo. L'A. spiega che, ai fini del calcolo del beneficio Ace, occorre identificare il rendimento nozionale cui far corrispondere la deduzione del reddito complessivo netto dichiarato e, a tal proposito, cerca di fornire dei chiarimenti per risolvere i dubbi sorti in dottrina individuando la *ratio* della norma, ovvero l'incentivo alla patrimonializzazione delle imprese mediante apporti di liquidità da parte dei soci. Passa poi all'analisi delle modalità di utilizzo dell'ammontare corrispondente al rendimento nozionale in presenza dell'esercizio dell'opzione per i regimi di tassazione di gruppo e di trasparenza fiscale. Infine, conclude esaminando l'applicazione delle disposizioni antielusive previste dal Decreto, tese ad evitare il moltiplicarsi dei benefici ACE. (EF)

**“Scissione di azienda: problematiche civilistiche e fiscali”** di F. ROSSI RAGAZZI, ne Il fisco 28/2012, fasc. n. 1, pag. 4429.

Il lavoro compie innanzitutto una analisi, organica e completa, dei principali connotati e delle correlate problematiche civilistiche e fiscali delle operazioni di scissione, soffermandosi in particolare sui seguenti profili:

- determinazione del capitale sociale delle società beneficiarie;

- ammissibilità della scissione con patrimonio netto negativo;
- criteri di determinazione delle differenze di scissione, da annullamento e da concambio;
- profili fiscali dell'operazione con particolare riguardo a: i) la neutralità fiscale della scissione; ii) la disciplina applicabile nei casi di conguaglio in denaro; iii) la ripartizione del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni detenute nella società scissa tra queste e le nuove azioni della/e beneficiaria/e; iv) le regole di riporto a nuovo delle perdite fiscali pregresse della società scissa e della/e beneficiaria/e; v) la ripartizione delle posizioni soggettive fra le società partecipanti alla scissione; vi) il regime delle riserve in sospensione di imposta; vii) i criteri di ripartizione dei costi fiscalmente riconosciuti (rimanenze di titoli, quote di ammortamento) in ipotesi di scissione parziale o di scissione totale non retroattiva; viii) l'adempimento degli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data di efficacia dell'operazione.

Nel seguito, si sofferma sui possibili profili di elusività delle operazioni di *spin off* immobiliare attuate mediante scissione, rilevando, alla luce delle numerose pronunce di prassi esistenti sull'argomento, che tale elusività debba potersi escludere a condizione che: i) la scissione sia "proporzionale"; ii) non emergano avanzi né disavanzi di scissione e i beni (immobili) trasferiti mantengano nella beneficiaria gli stessi valori contabili (e fiscali) che si sono formati in capo alla società scissa; iii) non sia riscontrabile la preordinata volontà di assegnare ai soci, successivamente alla scissione, i beni trasferiti alla beneficiaria; iv) non sia riscontrabile la preordinata volontà di cedere a terzi, successivamente alla scissione, la partecipazione rappresentativa del capitale sociale della beneficiaria e/o la partecipazione di controllo nella società scissa.

Da ultimo, viene illustrata la disciplina del riallineamento dei (minori) valori fiscali ai (maggiori) valori civilistici disciplinata dal comma 2-*ter* dell'art. 176, TUIR, applicabile anche nei casi di scissione in virtù del rinvio operato alla disposizione dall'art. 173, comma 15-*bis*, TUIR, nonché di quella, successivamente introdotta, di cui all'art. 15, commi da 10 a 12, del D.L. n. 185/2008. (PT)

**“Cessione di eccedenze IRES da consolidato alla luce delle novità introdotte dal Decreto: semplificazioni fiscali” di F. TRIVISANO, ne Il fisco 21/2012, fasc. n. 1, pag. 3267.**

L'art. 2, comma 3, del D.L. n. 16/2012 (c.d. “decreto semplificazioni”) ha introdotto il comma 2-*bis* dell'art. 43-*ter* del D.P.R. n. 602/1973, disciplinante la cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del gruppo. In base alla nuova norma, la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia della cessione del credito.

L'introduzione nell'art. 43-*ter* del comma 2-*bis* risolve essenzialmente a favore del contribuente la questione, fonte di numerosi contenziosi negli ultimi anni, della mancata indicazione nel quadro CK del Modello CNM dei dati della consolidante quale beneficiario della cessione, nei casi in cui essa intendesse utilizzare le eccedenze emergenti dal consolidato per la compensazione di propri debiti tributari e/o previdenziali.

Occorre far rilevare, poi, che rispetto al testo originario del D.L. n. 16/2012, in sede di conversione è stata cancellata la previsione normativa di coincidenza tra soggetto cessionario dell'eccedenza e soggetto consolidante, quale condizione in presenza della quale poter considerare la cessione efficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria anche in assenza degli adempimenti formali di cui al comma 2 dell'art. 43-*ter*, ampliandone così l'ambito di applicazione.

In sede di conversione del D.L. n. 16/2012, è stato altresì introdotto - sempre in una prospettiva di semplificazione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente - il comma 3-*bis* dell'art. 43-*ter* cit. disponendo che “In caso di cessione di eccedenze utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, tra soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo, la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario, dell'importo ceduto o della tipologia di tributo oggetto di cessione non determina l'inefficacia della cessione”.

In tutti i casi sopra indicati, l'inosservanza degli adempimenti formali in sede dichiarativa, pur non incidendo sull'efficacia della cessione, comporta l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 nella misura massima stabilita dalla norma, ovvero 2.065,00 euro, riducibile ad un terzo ai sensi dell'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997. (PT)

**“Le norme antielusione in materia di ACE”** di M. ZANNI, ne Il fisco 23/2012, fasc. n. 1, pag. 3560.

L'A., dopo aver illustrato la disciplina relativa all'applicazione dell'ACE, si sofferma sulle disposizioni antielusive introdotte dall'art. 10 del D.M. 14 marzo 2012 allo scopo di evitare, soprattutto nell'ambito dei gruppi societari, capitalizzazioni di “comodo” in grado di produrre fenomeni moltiplicativi della base ACE. Dette disposizioni antielusive comportano una riduzione dell'incremento di capitale proprio suscettibile di agevolazione al verificarsi delle seguenti operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo: (i) conferimenti in denaro; (ii) incremento dei crediti di finanziamento; (iii) acquisizione di partecipazioni e di aziende. Diversamente da quanto previsto per la DIT, per l'ACE non è stato riproposto il meccanismo di sterilizzazione che limitava la fruibilità del beneficio nell'ipotesi in cui l'aumento del patrimonio netto fosse impiegato per investimenti in titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni.

Per quanto riguarda, in particolare, la riduzione della base ACE per conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in Paesi esteri con i quali non è previsto un adeguato scambio di informazioni ai fini fiscali, l'A. osserva che in occasione della DIT- per la quale il legislatore aveva previsto un'analogia neutralizzazione – l'Agenzia delle Entrate ha negato la possibilità di ottenere la disapplicazione della norma antielusiva sulla base del comma 8 dell'art. 37-bis del DPR n. 600/73 poiché la mancanza di un adeguato scambio di informazioni con il Paese del soggetto conferente non consente di accertare che i conferimenti effettuati rappresentino effettivamente “nuovo” capitale. L'A. rileva inoltre che il combinato disposto di commi 1 e 3 dell'art. 10 del D.M. 14 marzo 2012 lascerebbe intendere che la fattispecie antielusiva legata ai conferimenti provenienti da soggetti esteri non *white-listed* presupponga la necessità che l'operazione avvenga comunque tra soggetti appartenenti al gruppo. La questione peraltro non è affatto pacifica in quanto, con riferimento alla DIT, l'Amministrazione finanziaria ebbe modo di affermare che la sterilizzazione operava in ogni caso, a prescindere dal rapporto che legava conferente e conferitario (cfr. Circolare n. 76/E del 6 marzo 1998). (FDA)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **IRES – Spese per prestazioni di lavoro – Costi per spese di viaggio del personale dipendente – Mancanza di autorizzazione scritta – Deducibilità.**

Cass., sez. trib. 8 giugno 2012, n. 9333, ne Il fisco 28/2012, fasc. n. 2, pag. 4550.

La deducibilità dei costi per le spese di viaggio del personale dipendente non può essere esclusa solo in ragione della mancata autorizzazione scritta al dipendente.

Con la pronuncia in esame, la Suprema Corte ha accolto il ricorso della società contribuente che nel periodo di imposta 1997 aveva dedotto costi riferiti a spese di trasferta del personale, documentati da biglietti aerei e ferroviari, nonché da fatture relative a spese di soggiorno e conti delle agenzie di viaggio; in presenza di fatture fiscalmente regolari attestanti costi di viaggio riferiti ai singoli dipendenti che hanno operato in trasferta deve ritenersi provata la certezza del costo.

#### **IRES – Norme generali sulle valutazioni – Transfer pricing – Natura elusiva dell'operazione – Onere della prova – Art. 2697 del codice civile.**

Cass., sez. trib. 13 luglio 2012, n. 11949, ne Il fisco 31/2012, fasc. n. 1, pag. 4991.

E' indeducibile per difetto di inerenza il costo addebitato a una società italiana da una società “sorella” non residente a rettifica in aumento dei costi già addebitati nel corso dell'esercizio sociale. Ha giocato un ruolo decisivo nella valutazione della Corte soprattutto la data dell'operazione,

rappresentata dall'ultimo giorno dell'esercizio fiscale, quando presumibilmente erano noti a consuntivo i dati sulla redditività della società italiana e della società estera. La Suprema Corte ha, in particolare, desunto il principio di diritto secondo cui l'onere di fornire la dimostrazione dell'inerenza dei costi – e, qualora si tratti di cessioni infragruppo soggette alla disciplina dei prezzi di trasferimento, di ogni elemento che consenta all'Amministrazione di verificare il valore normale dei relativi corrispettivi – incombe sul contribuente e non sull'Amministrazione finanziaria.

### Commissioni tributarie di merito

#### **IRES – Consolidato nazionale – Accertamento – Definitività degli accertamenti di “primo livello” – Effetti nel processo contro l’atto di “secondo livello” – Art. 127 del TUIR.**

Comm. Trib. prov. di Firenze, 5 aprile 2012, n. 68/9/12, ne Il fisco 26/2012, fasc. n. 2, pag. 4205.

Se gli avvisi di accertamento di “primo livello” divengono definitivi, non può essere accolto l'assunto secondo cui il ricorso contro gli accertamenti di “secondo livello” deve concernere solo vizi propri di tali atti, e non questioni, in sostanza, relative al merito della pretesa, in quanto sollevabili unicamente nel processo concernente gli atti di “primo livello”.

#### **IRES – Consolidato nazionale – Accertamento – Annullamento degli accertamenti di “primo livello” – Riflessi sugli atti di “secondo livello” – Art. 127 del TUIR.**

Comm. Trib. prov. di Firenze, 10 aprile 2012, n. 51/1/12, ne Il fisco 26/2012, fasc. n. 2, pag. 4205.

L'annullamento giudiziale degli accertamenti di primo livello contenenti l'IRES teorica accertata in capo alla singola consolidata priva di giustificazione gli accertamenti di secondo livello, con la conseguenza che il ricorso contro detti atti deve essere accolto.

Inoltre, i motivi di ricorso contro l'atto di “secondo livello” non devono essere necessariamente diversi rispetto a quelli sollevati dalle parti nel ricorso contro i provvedimenti di “primo livello”, stante il regime di responsabilità che vige nel consolidato fiscale.

## **REDDITI DI CAPITALE**

### **Dottrina**

**“L’Agenzia illustra la procedura per affrancare le partecipazioni societarie non qualificate”**  
di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 18/2012, pag. 1345.

Nell'articolo l'A. esamina i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare 11/E del 2012, in merito alla procedura di affrancamento del valore delle partecipazioni non qualificate detenute al 31 dicembre 2011 nell'ambito del regime dichiarativo. Una delle principali novità concerne la misura dell'aliquota per le ritenute e le imposte sostitutive da applicare in relazione ai redditi di capitale e a quelli diversi di natura finanziaria, che dal 1° gennaio 2012 è salita dal 12,5% al 20%. Con l'introduzione della procedura di affrancamento è stato concesso ai contribuenti di non ricadere negli effetti penalizzanti della nuova disciplina, ciò assicurando alle plusvalenze maturate in epoca precedente alla data di entrata in vigore della riforma un trattamento tributario analogo a quello che sarebbe stato applicato qualora gli stessi avessero ceduto le loro partecipazioni non qualificate entro il 2011. I più importanti chiarimenti forniti riguardano la possibilità di “cumulare” l'affrancamento, infatti non sarà possibile affrancare soltanto alcune partecipazioni non qualificate ma si dovrà procedere con riguardo all'intero comparto delle partecipazioni possedute in regime «dichiarativo», e la non deducibilità del costo di perizia. Illustrando i metodi per la determinazione del valore delle partecipazioni, l'A si sofferma sul chiarimento fornito in merito al costo della perizia

sostenuto dalla società che risulta non deducibile in sede di determinazione del reddito d'impresa in quanto non è un costo inerente alla produzione dello stesso, essendo evidentemente sostenuto nell'interesse dei soci. Diversamente, se la spesa per la perizia è stata sostenuta dal socio, la stessa incrementa il valore affrancato della partecipazione ai fini della determinazione del reddito diverso derivante dalla cessione a titolo oneroso delle attività finanziarie. (EF)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Redditi di capitale – Interessi corrisposti da società fiduciarie a istituti di credito esteri – Modalità di effettuazione della ritenuta.**

Ris. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2012, n. 89/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Il caso oggetto dell'interpello è quello di una società fiduciaria residente in Italia che, in virtù del mandato conferito da persone fisiche anch'esse residenti, corrisponde a banche estere interessi a fronte di finanziamenti accesi in favore delle persone fisiche stesse.

Secondo l'Agenzia la società fiduciaria è tenuta ad operare su tali proventi la ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 20% prevista dall'art. 26, comma 5, DPR 600/73.

Naturalmente rimane in ogni caso ferma l'applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni nella misura in cui siano previste aliquote di tassazione inferiore a quelle stabilite dalla normativa italiana.

Nel caso in esame, infatti la fiduciaria agisce quale controparte negoziale nell'ambito del contratto di finanziamento, anche se l'operazione è strumentale all'esecuzione del mandato fiduciario conferito dalle persone fisiche. E', quindi, la società stessa obbligata alla corresponsione degli interessi alla banca estera, benché l'onere economico effettivo sia sopportato dai fiducianti, e ad assumere i conseguenti obblighi in veste di sostituto d'imposta.

### **REDDITI DI IMPRESA**

#### **Dottrina**

**“La disciplina fiscale non modifica la classificazione contabile delle DTA”** di G. MOLINARO e E. PADOVANI, in Corr. Trib. 32/2012, pag. 2458.

Il Documento n. 5 del 15 maggio 2012 emanato dal Tavolo di coordinamento fra Banca d'Italia, CONSOB ed ISVAP si esprime sul trattamento contabile degli effetti derivanti dalla trasformazione delle attività per imposte anticipate (“DTA”) in crediti d'imposta, come prevista dall'art. 2, commi da 55 a 58, del D.L. n. 225/2010 e dall'art. 9 del D.L. n. 201/2011.

Si evidenzia che la disciplina della conversione non influenza il meccanismo di generazione delle DTA che restano definibili in termini oggettivi come il pagamento anticipato d'imposta connesso con una differenza temporanea deducibile, mentre introduce una modalità di recupero delle DTA che risulta aggiuntiva ed integrativa, ma non sostitutiva, rispetto a quella ordinaria. Inoltre gli effetti della disciplina fiscale non determinano alcuna variazione nella classificazione contabile delle DTA per cui esse devono continuare a figurare nell'attivo di bilancio tra le attività per imposte anticipate. La trasformazione in crediti non genera alcun impatto a conto economico e il momento della conversione va individuato, per la trasformazione della DTA in conseguenza di perdita civilistica, alla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci; per la trasformazione delle DTA in conseguenza di una perdita fiscale, alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi. Nel caso la perdita fiscale sia di società che partecipa al consolidato fiscale, il credito d'imposta da conversione rimane iscritto nel bilancio della partecipata, a prescindere dagli accordi di consolidamento. Di conseguenza, la perdita fiscale attribuita al consolidato si deve ridurre dell'importo corrispondente alle DTA trasformate.

Anche le DTA non rilevate per mancanza delle condizioni di iscrivibilità dello IAS 12 possono essere ora suscettibili di *reassessment*, ma per la parte ancora utilizzabile ossia al netto di quelle che qualora fossero state rilevate in passato sarebbero state imputate al conto economico dei successivi esercizi. (AF)

**“Le modalità di attuazione di riallineamento e rivalutazione volontari di valori contabili”** di R. PARISOTTO, in Corr. Trib. 18/2012, pag. 1395.

Il D.L. 6 dicembre 2011, n.201, convertito con modificazioni dalla L. n. 214 del 2011 (c.d. “Decreto Monti) ha ampliato l’ambito temporale di applicazione delle disposizioni sul riallineamento delle partecipazioni già contenute nel D.L. n. 98/2011, consentendo, da un lato, di considerare anche le operazioni effettuate nel 2011 e, dall’altro, di considerare efficaci anche i versamenti tardivi sulle operazioni realizzate in periodi anteriori. Sul piano oggettivo le operazioni interessate dall’opzione per il riallineamento dei valori contabili e che pertanto rilevano, sono tutte quelle che possono condurre all’iscrizione nel bilancio di esercizio/separato di una partecipazione di controllo (l’ABI nella sua circolare n.5 del 2012 ritiene non esaustiva l’elencazione fornita nel provvedimento all’art 2, comma 2). Sotto il profilo soggettivo le società interessate sono quelle di capitali, le società di persone e gli enti commerciali. Quando, nell’ambito di un gruppo il requisito di controllo sia ripartito tra più società, il provvedimento attuativo del Direttore dell’Agenzia delle entrate prevede che ciascun soggetto facente parte della catena partecipativa possa avvalersi del riallineamento fino al maggior valore della partecipazione detenuta. Quanto alle modalità applicative, il citato provvedimento dell’Agenzia delle entrate ha fissato un criterio generale valido per tutte le diverse fattispecie: è affrancabile il maggior valore contabile di iscrizione delle partecipazioni nel bilancio individuale rispetto alle risultanze della situazione contabile redatta al momento dell’operazione nel limite, peraltro, del valore residuo delle rispettive attività immateriali presenti nel bilancio consolidato. Un aspetto meritevole di attenzione è rappresentato dalla verifica di compatibilità dell’affrancamento con quanto già previsto dall’art. 15, comma 10, del D.L. n. 185/2008, e dall’art. 176, comma 2-ter, del T.U.I.R.: il provvedimento citato non preclude tale possibilità, a condizione che il medesimo valore non sia oggetto di affrancamento fiscale plurimo. A tale riguardo l’Assonime ritiene che, se la sovrapposizione non si verifica nell’immediato non impedisce che, a seguito di ulteriori operazioni, possano coesistere più deduzioni. Come sopra anticipato, il Decreto Monti ha previsto un ampliamento, prevedendo che le disposizioni sul riallineamento siano applicate anche alle operazioni effettuate sino al periodo in corso al 31 dicembre 2011, ed ha, inoltre, disposto il versamento rateale dell’imposta in tre rate di pari importo. Il riallineamento così effettuato produce effetti fiscali, cioè la deducibilità delle dieci quote di ammortamento lineare annuo, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014. Infine, l’A. si sofferma sui commenti forniti sull’argomento in esame dall’ABI. Uno dei temi affrontati riguarda il caso di acquisti di partecipazioni frazionati nel tempo. L’ABI sostiene che le quote antecedenti al controllo vanno assoggettate alle regole per la determinazione del maggior valore previsto per le diverse tipologie di operazioni solo nel momento in cui si realizza il controllo, mentre gli acquisti successivi all’avvenuto controllo costituiscono ulteriori singole fattispecie contemplate dalla norma, ferma la libertà di affrancare anche tale quota. La scelta di rilevare le imposte differite attive ne consente, al verificarsi delle condizioni previste, la trasformazione in crediti verso l’Erario. (EF)

**“I disallineamenti tra valori di bilancio e fiscali nel nuovo regime di deducibilità dei canoni di *leasing*”** di R. VALACCA, in Corr. Trib. 27/2012, pag. 2051.

Traendo spunto dalla Circolare Assonime 28 maggio 2012, n. 14, l’A. analizza alcuni aspetti del nuovo regime di deducibilità dei canoni di leasing introdotto dall’art. 4-bis del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 conv. con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44.

La nuova disciplina che mantiene inalterato il periodo entro il quale dedurre i canoni di leasing, consente alle parti di determinare una diversa durata del contratto con ciò determinandosi disallineamenti tra valori di bilancio e valori fiscali.

Con riferimento agli interessi impliciti, si ritiene che sia preferibile la tesi, condivisa anche dall'Assonime, secondo la quale detti interessi vengano spalmati lungo la durata "fiscale" del contratto piuttosto che siano calcolati lungo la durata effettiva del contratto.

Altra questione concerne la sorte delle quote di canoni non dedotte alla scadenza del contratto.

Se l'utilizzatore acquista il bene (o se esercita il riscatto anticipato), secondo l'Assonime il disallineamento si dovrebbe trasferire al cespite riscattato e quindi il valore ammortizzabile fiscalmente sarebbe costituito dal costo di acquisto del bene maggiorato delle quote dei canoni non dedotte. Per l'A. è preferibile assumere che vi sia coesistenza della deducibilità, in capo a colui che ha esercitato il riscatto, dell'ammortamento del bene con la deducibilità, in capo alla società di leasing, della quota di canone ripresa a tassazione nei precedenti esercizi.

Nel caso in cui non vi sia invece da parte dell'utilizzatore l'esercizio del diritto di opzione all'acquisto, sembra all'Assonime preferibile la tesi che ammette la deduzione integrale da parte della società di leasing del costo residuo nell'esercizio di mancato riscatto sul presupposto che il bene – analogamente a quanto accade nell'ipotesi di perdita di cespiti - ha esaurito la sua utilità. Secondo l'A. la soluzione più convincente sembrerebbe essere quella che mantiene il flusso delle deduzioni come se il contratto di leasing fosse stato stipulato tenendo conto del previgente vincolo di durata minima.

Ai fini dell'Irap si ritiene che rilevi la quota dei canoni imputata a conto economico depurata degli interessi impliciti che secondo l'Agenzia delle entrate per le imprese che applicano gli Italian GAP va calcolata distribuendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi per la durata del contratto. (AF)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Redditi di impresa – Deduzione – Costi superiori a quelli di mercato – Esclusione dal beneficio – Art. 75, DPR n. 917/1986.**

Cass., sez. V, 8 giugno 2011, n. 20451, in Riv. Dir. Trib. 3/2012, II, pag. 197.

Non sono deducibili i costi sostenuti quando superiori a quelli di mercato. In tal caso, se non adeguatamente giustificati, tali componenti negativi di reddito possono essere considerati dall'amministrazione finanziaria come fittizi.

\*\*\*\*\*

Con nota di A. BALLANCIN, "L'antieconomicità tra occultamento di capacità contributiva, elusione fiscale ed il "dover essere" tributario"

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### Dottrina

**"Trattamento fiscale in capo al dipendente e al datore di lavoro delle spese sostenute per l'alloggio"** di F. GALLIO e S. PISTOLESI, ne Il fisco, 24/2012, fasc. n. 1 pag. 3751

Tra i compensi in natura rilevanti ai fini fiscali rientra anche la concessione in locazione, in uso o in comodato dell'alloggio al lavoratore dipendente.

L'articolo analizza le conseguenze fiscali sia in capo al lavoratore che in capo alla società prendendo anche in considerazione l'eventuale indennità monetaria erogata dalla società quale rimborso per le spese inerenti all'alloggio, specificatamente disciplinata dall'art. 51, comma 7 TUIR.

Al contrario della predetta indennità, nella distinta ipotesi di concessione in uso dell'alloggio, il TUIR all'art. 51, c. 4, lett. c) stabilisce uno speciale criterio di determinazione del reddito da assoggettare a tassazione (la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso e delle utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto eventualmente corrisposto dal lavoratore per il godimento mediante versamento o trattenuta), derogatorio rispetto al criterio generale di valorizzazione dei *fringe benefit* individuati nel valore normale.

Con riferimento ai dipendenti la concessione in uso dell'alloggio dovrebbe determinare una minore imposizione fiscale rispetto all'ipotesi di erogazione dell'indennità monetaria.

Con riguardo al datore di lavoro, per il periodo di imposta in cui si verifica il trasferimento della sede e i due successivi, entrambe le alternative dovrebbero garantire l'integrale deducibilità delle spese sostenute. Ai fini IRAP, mentre non sussistono particolari dubbi in ordine all'indeducibilità dell'indennità di trasferimento, più dibattuta è, invece, la deducibilità dei costi sostenuti per fabbricati concessi in uso ai dipendenti. (EM)

## **REGISTRO (Imposta di)**

### **Giurisprudenza**

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

#### **Registro (imposta di) – Abuso del diritto – Riqualificazione dell'atto ai fini dell'imposta – Riorganizzazione d'azienda – Risparmio d'imposta – Sussiste.**

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XLIV 11 febbraio 2011, n. 52, in Dir. Prat. Trib. 2/2012, I, pag. 446.

Non può essere in alcun modo preclusa al contribuente la possibilità di ricercare un risparmio di imposta, nel rispetto dei principi costituzionali, utilizzando il ricorso ad atti leciti che gli consentono benefici fiscali, poiché le scelte economiche rientrano tra i poteri dell'imprenditore e vanno lasciate alla sua piena libertà. Gli avvenimenti aziendali (ad esempio aumento di capitale sociale, eventuali conferimenti di rami d'azienda, cessioni di quote e quant'altro) non possono soggiacere ad un'analisi critica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

#### **Registro (imposta di) – Principi generali – Interpretazione degli atti – Conferimento d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni – Profili elusivi – Esclusione – Art. 20 del DPR n. 131/1986.**

Comm. Trib. prov. di Milano, 29 maggio 2012, n. 168/3/12, ne Il fisco 28/2012, fasc. n. 2, pag. 4550.

E' illegittimo l'operato dell'Agenzia delle Entrate, che ha riqualificato in atto di cessione d'azienda l'operazione di conferimento di azienda seguita dalla successiva cessione delle quote da parte della società conferente.

Le argomentazioni utilizzate dalla Commissione Milanese per censurare l'operato dell'Amministrazione finanziaria sono le seguenti:

- da un lato, la Commissione rileva che l'art. 20 del DPR n. 131/1986 legittima una riqualificazione dell'atto basata sui suoi effetti giuridici, ma non può essere utilizzato per riqualificare l'atto basandosi sui suoi presunti effetti economici;
- d'altro canto, i giudici milanesi affermano che nel caso di specie non sussiste alcuna elusione, in quanto la finalità elusiva non è stata posta come elemento predominante e assorbente: è perfettamente lecito scegliere, tra i diversi strumenti messi a disposizione del contribuente, la via fiscalmente meno onerosa.

## SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

### Giurisprudenza

#### Commissioni tributarie di merito

**Successioni e donazioni (imposta sulle) – Imposte ipotecarie e catastale – Presupposto e base imponibile – Trasferimento di beni e diritti – Trust – Solutorio – Attribuzione di immobili al trustee – Assenza di un trasferimento di ricchezza – Applicazione imposte in misura fissa.**

Comm. Trib. prov. di Lodi, sez. II 4 aprile 2011, n. 60, in Riv. Dir. Trib.2/2012, II, pag. 146.

La costituzione di un *trust* liquidatorio di un patrimonio immobiliare, con finalità solutorie, non determina alcun trasferimento di ricchezza in favore del *trustee*. Pertanto, la relativa attribuzione di immobili al *trustee* è soggetta ad imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

\*\*\*\*\*

Con nota di E.M. BARTOLAZZI MENCHETTI, “Considerazioni su affidamento di beni al *trustee* e imposte sui trasferimenti di ricchezza”.

### IRAP

#### Dottrina

**“Ammissa la deducibilità ai fini IRAP della svalutazione dei <<noni progressi>> per le banche”,** di G. MOLINARO, in Corr. Trib. 30/2012, pag. 2332

L'indeducibilità ai fini IRAP delle svalutazioni dei crediti delle banche e degli enti e società finanziari, introdotta dal 2005 ad opera del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, ha posto il tema della rilevanza delle quote delle svalutazioni effettuate fino al 2004 e deducibili negli anni successivi in applicazione dell'art. 106, comma 3, del TUIR. Il legislatore non si è dato carico di stabilire una disciplina transitoria e l'Amministrazione finanziaria (cfr. comunicato stampa del 19 giugno 2006) ha ritenuto che le “quote progressive” fossero irrilevanti ai fini IRAP. Oltre che dalle commissioni tributarie di merito, tale posizione è stata smentita dalla Corte di Cassazione (cfr. sentenza n. n. 5403 del 4 aprile 2012) la quale ha ammesso la deducibilità delle quote delle svalutazioni progressive. In particolare, la Suprema Corte ha affermato che la svalutazione dei crediti risultanti dal bilancio d'esercizio possiede valenza giuridica immediata, nel senso che determina immediatamente la decurtazione del valore fiscale dei crediti; la relativa deduzione è solo rinviata, per noni, agli esercizi successivi, secondo il criterio dell'art. 106, comma 3, del TUIR. Ne deriva che l'indeducibilità ai fini IRAP, introdotta dall'art. 2, comma 2, del D.L. n. 168/2004, a partire dall'esercizio 2005, non riguarda le quote (cd. noni progressi) che, in quanto di competenza degli esercizi anteriori, perché relative a svalutazioni di crediti operate nei corrispondenti bilanci, sono oggetto di una situazione giuridica sostanziale già consolidata in forza della normativa antecedente. (FDA)

### VARIE

#### Dottrina

**“Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione”** di G. BERSANI, ne Il fisco 27/2012, fasc. n. 1, pag. 4263.

La sentenza della Corte di Cassazione Sez. II penale 22 novembre 2011 – 28 febbraio 2012, n. 7739, ha riaperto il dibattito in ordine alla rilevanza penale delle condotte elusive.

La sentenza tratta di una fattispecie di “estero vestizione” al fine di accertarne la rilevanza penale ex D.Lgs. n.74/2000 e più in generale si pone l’interrogativo se le pratiche elusive poste in essere dai contribuenti, allo scopo di minimizzare gli oneri fiscali, siano penalmente rilevanti ed in particolare se possano rientrare nel concetto di indicazioni di “elementi attivi” per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi previsti dalla fattispecie di reato della dichiarazione infedele di cui all’art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

La sentenza della Cassazione nell’affermare la tesi della rilevanza penale delle condotte elusive riconosce che se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell’infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l’ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile.

Peraltro, dalla sentenza della Cassazione sembra evincersi anche una distinzione tra condotte che pur avendo come obiettivo anche una condotta elusiva, possono giustificarsi con una logica economica d’impresa e condotte che, a causa della mancanza di una oggettiva giustificazione, oltre a quella di ottenere un risparmio d’imposta, vanno considerate solamente elusive. In assenza di un apprezzabile interesse “economico” delle parti all’operazione, si può concludere che si è abusato della norma di legge e che il negozio è stato realizzato solo ed esclusivamente per raggiungere finalità proibite e che esiste, quindi, un intento elusivo.

In tale prospettiva il presupposto per la sanzionabilità penale della condotta elusiva diventa il fatto che a seguito dell’operazione vi sia stato un risparmio d’imposta ritenuto fiscalmente illegittimo e che tale condotta sia stata posta in essere con finalità evasiva.

Una conferma di tale conclusione secondo la Cassazione si ritrae dall’art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000 che prevede una causa di non punibilità per coloro che si uniformino al parere dell’Amministrazione finanziaria ad un interpello preventivo, nel senso che non vi sarebbe necessità di una esimente speciale se l’elusione fosse penalmente irrilevante, né, del resto, esistono elementi testuali o sistematici che inducano a ritenere che la norma si riferisca esclusivamente ai casi di evasione in senso stretto e non anche di elusione.

La Corte di Cassazione pone anche l’accento sulla importanza di una attenta valutazione da parte del giudice dell’elemento psicologico del reato, che deve necessariamente essere costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi o l’Iva, evidenziando poi che nel sistema tributario per poter sostenere la buona fede e quindi, l’insussistenza del reato per mancanza di dolo, debbono ricorrere le obiettive condizioni di incertezza sulla portata delle norme tributarie e sul loro ambito di applicazione, secondo quanto disposto dall’art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000. (AF)

**“Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell’elusione”** di P. CORSO, in Corr. Trib. 14/2012, pag. 1074.

L’A. osserva che la sentenza n. 7739 del 2012 della Corte di Cassazione sul tema della rilevanza penale dell’elusione fiscale non prende una posizione definitiva e quindi non definisce la questione, ma riconosce alla stessa il merito per alcune puntualizzazioni.

La sentenza ha infatti espresso apprezzabili precisazioni in merito alla rilevanza del principio di legalità, da cui fa discendere la sanzionabilità penale delle condotte elusive a condizione che esista una norma di legge che dichiari fiscalmente elusiva una determinata condotta. La Corte, a suo avviso, non considera che, anche ammettendo che esista una specifica norma anti elusiva, la comminatoria di sanzioni penali deve essere esplicita, proprio in forza del principio di legalità, e non considera che in base al principio di specialità l’esistenza di una specifica norma antielusiva

esclude l'applicazione della norma penaltributaria, salvo che il legislatore esprima una diversa volontà sanzionatoria. (EF)

**“Qualificazione fiscale dei contratti di impresa: abuso e sanzionabilità”** di S. FIORENTINO, in Riv. Dir. Trib. 2/2012, I, pag. 177. (per segnalazione)

**“Trattamento tributario dei dividendi spettanti ad un *trust*: il fisco e il *donum ferens*”** di G. GALLIZIA, in Trusts e att. Fid. 7/2012, pag. 391.

L'articolo fa riferimento ad un interpello ed alla relativa risposta dell'Agenzia nella quale vengono individuate le caratteristiche che un *trust* deve possedere per essere considerato non elusivo.

L'elusività viene riscontrata nei *trusts* che non realizzano un effettivo distacco dei beni dal disponente a favore del *trustee*; nei casi di distacco non irreversibile; tutte le volte in cui il disponente conservi, rispetto alla dotazione del *trust*, un qualche potere di direzione, amministrazione o disposizione.

In altre parole il *trust* non deve tradursi in una mera interposizione nel possesso dei beni o dei redditi del fondo in *trust*, ma deve realizzare, nelle clausole dell'atto istitutivo, come nei fatti, una realtà patrimoniale di per sé sussistente.

Il *trust* oggetto dell'interpello appartiene alla categoria dei *trust* opachi nel quale il beneficiario, seppur individuato, non ha diritto durante la vita del *trust* – ma solo al momento del suo scioglimento – ai redditi del *trust*.

Nel caso di specie, oggetto passivo della tassazione è il *trust* stesso il quale, non avendo natura commerciale, gode di una fiscalità agevolata rispetto al disponente.

L'A. ritiene che non vi siano elementi idonei a configurare l'operazione elusiva. La costituzione del *trust* opaco non può di per sé stessa essere considerata come un'operazione messa in atto al fine di perseguire un risparmio di imposta dal momento che il *settlor*, sulla base degli elementi forniti, si è effettivamente spogliato della proprietà e della disponibilità dei beni posti nel patrimonio del *trust*. Quanto alla possibilità da parte del beneficiario di percepire qualche utilità ritraibile dal fondo durante la vigenza del *trust*, l'A. non vede alcun contrasto con l'opacità fiscale.

Dal punto di vista fiscale, ciò che conta è che il *trust* non contenga meccanismi di automatica traslazione dei redditi al beneficiario, tali da rendere il *trustee* un semplice meccanismo di cassa, privo di alcuna discrezione circa il loro utilizzo. (EM)

**“La collocazione nello stato passivo fallimentare del credito erariale per ritenute d'acconto non versate”** di G. INGRAO, in Riv. Dir. Trib. 2/2012, I, pag. 161.

L'A. sostiene che la ritenuta d'acconto, non essendo collegata ad una manifestazione di capacità economica del sostituto, sia una prestazione amministrativa non avente natura tributaria; conseguentemente ritiene che l'eventuale credito erariale per ritenute non versate non possa godere del privilegio ai sensi dell'art. 2752 c.c.

Le sentenze della giurisprudenza che hanno specificamente affrontato la questione sono giunte a conclusioni ondivaghe: alcune si sono espresse in senso favorevole all'applicazione del privilegio, altre, meno recenti, in senso contrario.

Le pronunce che hanno assegnato il privilegio al credito erariale non hanno argomentato in modo esaustivo la soluzione cui sono giunte.

Diversamente, la giurisprudenza di legittimità, che ha affermato la tesi della configurabilità del privilegio al credito erariale per ritenute d'acconto non versate ha offerto un'ampia e convincente motivazione circa il carattere meramente strumentale della ritenuta muovendo dalla diversità ontologica tra ritenuta di acconto e imposta sul reddito. (EM)

**“I titoli <<ibridi>> emessi dalle banche per rafforzare il patrimonio: problematiche fiscali”** di N. MANUTI e A. TRABUCCHI, in Corr. Trib. 31/2012, pag. 2401.

L'articolo esamina accuratamente le problematiche fiscali correlate all'emissione di particolari titoli (ccdd. titoli ibridi) emessi dalle banche e da altri soggetti “vigilati” dello stesso settore oltre che di quello assicurativo. Il D.L. n. 138/2011 ha, infatti, introdotto una speciale disciplina al fine di semplificare il non agevole inquadramento per tali titoli. L'obiettivo di favorire tali emissioni consiste nel migliorare il profilo patrimoniale delle imprese domestiche, sia sul piano qualitativo che quantitativo, e nel rendere più neutrale la tassazione societaria rispetto alle scelte di finanziamento delle imprese. Gli AA. hanno ritenuto opportuno soffermarsi sulle affermazioni dell'Agenzia delle Entrate secondo le quali la norma consente l'applicazione del più favorevole regime dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 239/1996, in luogo del regime proprio dei titoli atipici che prevede l'applicazione del regime della ritenuta del 20% nei confronti di tutti i percettori. Infatti, la normativa oltre a porre in evidenza i vantaggi dell'applicazione della suddetta disciplina, sia per gli investitori che per gli emittenti, consente di classificare con maggiore chiarezza le singole emissioni nella categorie dei titoli obbligazionari o atipici. Nell'analizzare la disciplina in materia di fondi propri delle banche, attualmente sottoposta ad una profonda revisione, che a livello comunitario ha visto il tentativo della Commissione europea di allineare le nuove regole con la legislazione vigente formulando una proposta di regolamento relativo ai requisiti prudenziali per gli enti creditizi e le imprese di investimento, gli AA. si sono soffermati sugli strumenti di capitale di prima classe (cd. “Tier one”). Delle caratteristiche previste nella citata Proposta, le più “sensibili”, ai fini tributari, sono quelle secondo cui deve trattarsi, al fine di distinguere dalle ordinarie obbligazioni, di strumenti finanziari senza scadenza (“perpetual”), e quelle secondo cui la remunerazione non è obbligatoria, ovvero è a discrezionalità dell'emittente, anche per un tempo indefinito ed anche se successivamente si decida un nuovo pagamento, cioè la cd. non cumulatività.

Gli AA. concludono affrontando un tema critico relativo al pagamento delle cedole, subordinato al verificarsi o al non verificarsi di determinati eventi societari (afferenti alla situazione economica, patrimoniale o finanziaria dell'emittente) per i suddetti titoli ibridi emessi dai soggetti «vigilati» residenti o localizzati nel territorio dello Stato. Si tratta pertanto di proventi che, seppure vengano giornalmente computati come interessi, non possono considerarsi giunti giuridicamente ad esistenza finché non sarà certo che verranno effettivamente corrisposti dall'emittente/debitore. Affermano, infine, che sotto il profilo tributario sembra corretto degradare la componente cedolare ancora «incerta» al livello di una semplice aspettativa di guadagno per il possessore del titolo, sicché il suo conseguimento darebbe luogo ad un reddito da negoziazione per il venditore, soggetto a tassazione come reddito «diverso» ove non sia conseguito nell'esercizio di impresa commerciale. (EF)

**‘Conferimento d'azienda: Problematiche civilistiche e fiscali’** di F. ROSSI RAGAZZI ne Il fisco 25/2012, fasc. n. 1, pag. 3937.

L'A. ripercorre i punti salienti delle novità introdotte con la riforma del diritto societario sulla fattispecie del conferimento d'azienda soffermandosi, in particolare, sui conferimenti in natura, sul controllo dell'operato del perito e sui metodi per la valutazione dell'azienda oggetto di conferimento. Illustra poi i profili fiscali ed in particolare le novità apportate in materia dalla Finanziaria del 2008, soffermandosi sul regime di neutralità fiscale (e quindi sulle disposizioni dell'art. 176 del Tuir) e sulle diversità tra valori civilistico/contabili e valori fiscali che tale regime genera. In ultimo, l'A. fa un breve cenno a delicati temi che vengono coinvolti nel trattare il conferimento, quali l'abuso del diritto, l'assoggettamento all'imposta di registro dovuta per gli atti traslativi di immobili e di aziende e le responsabilità fiscali del conferitario di azienda. (EF)

**“Evoluzione del concetto di fattispecie imponibile”** di M.V. SERRANO', IN Boll. Trib. 14/2012, pag. 1045.

E' ormai accettato il concetto della fattispecie imponibile quale fattispecie a formazione successiva articolata in moduli procedimentali in cui ciascun segmento di essa può dar luogo soltanto ad effetti

parziali mentre per ottenere l'effetto finale bisognerà aspettare il completamento di tutte le fasi che la compongono.

I moduli procedurali possono essere suscettibili di numerose altre applicazioni non solo quanto alle singole forme di imposizione bensì anche con riferimento ad alcuni istituti del Diritto tributario positivo.

L'A. fa riferimento, tra l'altro, al regime fiscale della previdenza complementare nella quale contribuzione, accumulo e tassazione realizzano quel coordinamento di distinti momenti che unitariamente, come parti rispetto al tutto, concorrono alla formazione di una fattispecie, appunto progressiva.

Si sottolinea come non sempre però lo schema di fattispecie imponibile a formazione successiva sia in astratto applicabile a tutti gli istituti di Diritto tributario, in quanto il presupposto d'imposta non può essere ricostruito in modo aprioristico assumendo uno schema di fattispecie a formazione successiva, ovvero una sequenza procedimentale, valida per tutte le ipotesi configurate nella disciplina tributaria e, infatti, in tali ipotesi, il siffatto schema procedimentale non può operare in via automatica. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **VARIE – Imposta sul valore degli immobili situati all'estero – Determinazione dell'imposta.**

Circ. Agenzia delle Entrate 2 luglio 2012, n. 28/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia ha fornito i primi chiarimenti in materia di imposta patrimoniale sugli immobili detenuti all'estero.

In particolare, è stata chiarita l'applicazione dell'imposta per gli immobili in Francia.

#### **VARIE – Costi correlati ad illeciti – Indeducibilità delle spese direttamente legate all'illecito – Disposizioni in materia di indeducibilità di costi e spese direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo nonché in materia di sanzionabilità dell'utilizzo di componenti reddituali negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati. Articolo 8, commi 1, 2 e 3, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, recante “Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento”**

Circ. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2012, n. 32/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare illustra l'art. 8 del DL 16/2012 che ha modificato la disciplina relativa all'indeducibilità dei costi da reato.

L'Agenzia ha precisato innanzitutto che l'indeducibilità dei costi da reato colpisce i costi di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento della fattispecie criminosa non essendo sufficiente che siano semplicemente relativi alla fattispecie criminosa.

L'indeducibilità riguarda sia i fattori produttivi che si pongono in rapporto diretto con la commissione del reato e sia, naturalmente pro-quota, tutti i componenti negativi afferenti all'ordinaria attività di impresa che abbiano avuto un rapporto di strumentalità con la commissione del reato.

#### **Semplificazioni – Inosservanza di adempimenti formali per accedere a benefici fiscali o regimi opzionali – Modalità di regolarizzazione – Art. 2, commi 1, 2, 3 e 3-bis, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 – Primi chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 28 settembre 2012, n. 38/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'art. 2, comma 1, del DL 16/2012 ha introdotto una particolare forma di ravvedimento operoso (cd remissione in *bonis*) che consente ai contribuenti di fruire di benefici fiscali o di regime opzionali

anche ove essi non adempiano, nei tempi previsti, agli obblighi di preventiva comunicazione o ad altri adempimenti di natura formale previsti dalla legge.

Per sanare l'omissione è però necessario che non siano iniziate attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria conosciute dal contribuente, che sussistano i requisiti sostanziali richiesti dalla normativa vigente, che l'adempimento venga eseguito entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e che venga contestualmente versata la sanzione minima di € 258,00.

Relativamente alla decorrenza, preso atto dell'incertezza in merito all'individuazione del termine entro il quale sanare l'adempimento omesso, l'Agenzia ritiene che la regolarizzazione possa avvenire entro il 31 dicembre 2012.

La nuova forma di ravvedimento trova applicazione per il consolidato nazionale, per il regime della tassazione per trasparenza delle società di capitali, l'IVA di gruppo, l'opzione per la determinazione dell'IRAP in base al bilancio, l'omesso invio del modello EAS.

La nuova forma di regolarizzazione non trova invece applicazione con riferimento alle comunicazioni o agli adempimenti fiscali la cui non tempestiva esecuzione assume natura di mera irregolarità.

Con specifico riferimento all'ipotesi di cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato in base alle novità introdotte dal decreto 16/2012 la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia della cessione.

Resta ferma l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 1, del DLgs 18 dicembre 1997, n. 471 nella misura massima stabilita.

## Giurisprudenza

### Tribunali

***Trust – Italia – Riconoscibilità – Numero chiuso dei diritti reali – Recessività – Art. 2740, comma 2, cod. civ. – Erosione – Altre ipotesi di segregazione patrimoniale.***

Trib. di Urbino 11 novembre 2011, in Trusts e att. Fid. 4/2012, pag. 401.

Il *trust* è riconoscibile in Italia in forza della recessività del principio del numero chiuso dei diritti reali; sulla scorta delle altre ipotesi di segregazione patrimoniale conosciute al nostro ordinamento e della progressiva erosione del principio di cui all'art. 2740, comma 2, cod. civ.

***Trust interni – Autonomia negoziale – Validità – Criterio – residualità – Insussistenza – Meritevolezza degli interessi.***

Trib. di Urbino 11 novembre 2001, in Trusts e att. Fid. 4/2012, pag. 401.

I *trust* interni sono espressione dell'autonomia negoziale. In forza di ciò, si può, ricorrere al *trust* anche nei casi in cui esiste uno strumento civilistico idoneo ad adempiere la stessa funzione. Quindi per valutare la validità di un *trust* occorre fare riferimento esclusivamente alla causa al fine di verificare se è diretto a realizzare interessi meritevoli di tutela.

### Commissioni tributarie di merito

***Trust – Atto di trasferimento – Fondamento – Fiducia – Intento liberale – Mancanza – Imposta fissa – Applicabilità.***

Comm. Trib. prov. di Torino 9 giugno 2011, Trusts e att. Fid. 4/2012, pag. 417.

L'atto di trasferimento di beni dal disponente al *trustee* trova fondamento nella fiducia sottesa al trasferimento stesso; ossia nelle capacità di amministrazione e gestione del *trustee*. Pertanto,

mancando qualsiasi intento liberale nei confronti del *trustee*, il trasferimento deve essere assoggettato a imposta fissa sia di registro, sia ipotecaria.

**Proprietà quiritaria – Imposta proporzionale – Fondamento – Trust – Differenza – Locupletazione – Mancanza – Imposta fissa – Applicabilità.**

Comm. Trib. reg. di Roma, sez. dist. di Latina, 29 settembre 2011, in Trusts e att. Fid. 4/2012, pag. 410.

La proprietà trasferita nel negozio fiduciario, e – per analogia – nel *trust*, assume uno status diverso da quello della proprietà quiritaria, e quindi diverso da quello assunto a paradigma dall'imposta di registro come presupposto dell'imposta proporzionale. Il negozio di trasferimento si caratterizza per una sostanziale neutralità sotto il profilo economico e, ai fini fiscali, si deve escludere l'annovero del negozio tra quelli a contenuto patrimoniale. Non è quindi applicabile né l'imposta sulle successioni e donazioni, né l'imposta di registro in misura proporzionale.

**Dottrina**

ANTONACCHIO F., “La rete italiana delle CFC sulle controllate europee” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>Pag. 7</b>
ARQUILLA N., “La soggettività degli OICR ai fini delle imposte sui redditi” <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
ATTARDI C., “Reclamo e mediazione: profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario” <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 6</b>
BERSANI G., “Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 22</b>
CAMERINO M., “Aiuto alla crescita economica: effetti delle operazioni straordinarie” <b>(IRES)</b>	<b>“ 11</b>
CONTRINO A., “Sull’ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di elusione codificata” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 1</b>
CORRADO L.R., LUPI R., “Cautele contro le esenzioni di dividendi esteri: perché cambiare da <<corrisposti>> a <<provenienti>>?” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 8</b>
CORSO P., “Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell’elusione” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 22</b>
FERRANTI G., “L’Agenzia illustra la procedura per affrancare le partecipazioni societarie non qualificate” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 16</b>
FERRANTI G., “L’utilizzo in caso di accertamento delle perdite riportate dai periodi d’imposta precedenti” <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
FUSA E., “Differenze di fusione: rilevazione in bilancio e aspetti fiscali. Problematiche riscontrabili” <b>(IRES)</b>	<b>“ 13</b>
GALLIO F., PISTOLESI S., “Trattamento fiscale in capo al dipendente e al datore di lavoro delle spese sostenute per l’alloggio” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 19</b>
GALLIZIA G., “Trattamento tributario dei dividendi spettanti ad un <i>trust</i> : il fisco e il <i>donum ferens</i> ” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 23</b>
GIACONIA M., PREGAGLIA A., “Sentenza <<Dolce e Gabbana>>: preoccupanti orientamenti in tema di abuso del diritto” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
INGRAO G., “La collocazione nello stato passivo fallimentare del credito erariale per ritenute d’acconto non versate” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 23</b>
MAISTO G., “Il significato di “contribuente residente” e “contribuente non residente” nella Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l’imposta sulle società” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 8</b>

MANGUSO G., “Le disposizioni di attuazione dell’art. 1 del DI 6 dicembre 2011, n. 201, concernente l’aiuto alla crescita economica (ACE) <b>(IRES)</b>	<b>Pag. 13</b>
MANUTI N., TRABUCCHI A., “I titoli <<ibridi>> emessi dalle banche per rafforzare il patrimonio: problematiche fiscali” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 24</b>
MOLINARO G., “Ammessa la deducibilità ai fini IRAP della svalutazione dei <<noni pregressi>> per le banche” <b>(IRAP)</b>	<b>“ 21</b>
MOLINARO G., PADOVANI E., “La disciplina fiscale non modifica la classificazione contabile delle DTA” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 17</b>
PARISOTTO R., “Le modalità di attuazione di riallineamento e rivalutazione volontari di valore contabile” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 18</b>
ROSSI RAGAZZI F., “Conferimento d’azienda: problematiche civilistiche e fiscali” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 24</b>
ROSSI RAGAZZI F., “Scissione d’azienda: problematiche civilistiche e fiscali” <b>(IRES)</b>	<b>“ 13</b>
SERRANO’ M.V., “Evoluzione del concetto di fattispecie imponibile” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 24</b>
TOMASSINI A., MARTINELLI A., “L’accesso alla “Mutual Agreement Procedure” nell’arbitration convention” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 9</b>
TRIVISANO F., “Cessione di eccedenze IRES da consolidato alla luce delle novità introdotte dal Decreto: semplificazioni fiscali” <b>(IRES)</b>	<b>“ 14</b>
TUNDO F., “Abuso del diritto rilevabile d’ufficio anche se il comportamento rientra nella specifica norma antielusiva” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
VALACCA R., “I disallineamenti tra valori di bilancio e fiscali nel nuovo regime di deducibilità dei canoni di leasing” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 18</b>
ZANNI M., “Le norme antielusione in materia di ACE” <b>(IRES)</b>	<b>“ 15</b>
ZIZZO G., “La giurisprudenza in materia di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>

### Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 2 luglio 2012, n. 28/E <b>(VARIE)</b>	<b>“ 25</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2012, n. 32/E <b>(VARIE)</b>	<b>“ 25</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2012, n. 33/E <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	<b>“ 6</b>

Ris. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2012, n. 89/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	Pag. 17
Circ. Agenzia delle Entrate 28 settembre 2012, n. 37/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 10
Circ. Agenzia delle Entrate 28 settembre 2012, n. 38/E <b>(VARIE)</b>	“ 25

### Giurisprudenza

#### Tribunali

Urbino, 11 novembre 2011 <b>(VARIE)</b>	“ 26
Urbino, 11 novembre 2011 <b>(VARIE)</b>	“ 26

#### Corte di Cassazione

Sez. V 8 giugno 2011, n. 20451 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 19
Sez. II 28 febbraio 2012, n. 7739 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 3
Sez. trib. 13 aprile 2012, n. 5843 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 4
Sez. trib. 4 maggio 2012, n. 6724 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 6
Sez. trib. 11 maggio 2012, n. 7393 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 4
Sez. trib. 11 maggio 2012, n. 7294 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 4
Sez. trib. 1 giugno 2012, n. 8816 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 5
Sez. trib. 8 giugno 2012, n. 9333 <b>(IRES)</b>	“ 15
Sez. trib. 13 luglio 2012, n. 11949 <b>(IRES)</b>	“ 15
Sez. trib. 5 ottobre 2012, n. 17010 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 5

#### Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. reg. della Lombardia 10 maggio 2010 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>Pag. 5</b>
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XLIV 11 febbraio 2011, n. 52 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 20</b>
Comm. Trib. prov. di Lodi, sez. II 4 aprile 2011, n. 60 <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	<b>“ 21</b>
Comm. Trib. prov. di Torino 9 giugno 2011 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 26</b>
Comm. Trib. reg. di Roma, sez. dist. di Latina, 29 settembre 2011 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 27</b>
Comm. Trib. reg. di Milano 24 febbraio 2012, n. 16/29/12 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere))</b>	<b>“ 7</b>
Comm. Trib. prov. di Firenze, 5 aprile 2012, n. 68/9/12 <b>(IRES)</b>	<b>“ 16</b>
Comm. Trib. prov. di Firenze, 10 aprile 2012, n. 51/1/12 <b>(IRES)</b>	<b>“ 16</b>
Comm. Trib. prov. di Milano 29 maggio 2012, n. 168/3/12 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 20</b>
Comm. Trib. reg. di Milano 12 giugno 2012, n. 62/18/12 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere))</b>	<b>“ 7</b>