



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

5/2012

Settembre – Ottobre

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

- “Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative”, di **A. CARINCI**. Pag. 1
- “Gli inutili particolarismi dell’abuso del diritto”, di **D. DEOTTO**. “ 1
- “Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze”, di **S. LA ROSA**. “ 1
- “Rilevazione in bilancio delle passività potenziali da accertamenti tributari”, di **D. STEVANATO**. “ 2
- “Elusione e abuso nel diritto tributario italiano”, di **F. TESAURO**. “ 2
- Abuso del diritto – Costituzione di un trust su un immobile di famiglia e successivo acquisto di detto immobile ad uso prima abitazione – Non è elusione.
Ord. Cass. civ., sez. VI 19 novembre 2012, n. 20254. “ 3
- Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto – Disconoscimento da parte dell’Amministrazione finanziaria di atti negoziali e loro riqualificazione sotto il profilo sostanziale – Regole di ripartizione dell’onere probatorio.
Imposta di registro – Atti e contratti – Interpretazione degli atti – Art. 20 del DPE n. 131/1986 – Costituisce una norma antielusiva – Disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti dalle parti per mezzo dell’abuso del diritto – Legittimità.
Imposta di registro – Società – Conferimento di un ramo di azienda in una società di capitali a seguito della deliberazione di un aumento di capitali – Successiva cessione delle partecipazioni della società conferente e della società conferitaria ad un’altra società di capitali – Applicazione dell’imposta in misura fissa alle diverse operazioni societarie – Non spetta – Prospettazione di un abuso del diritto e qualificazione della fattispecie come un’unica operazione societaria tesa alla cessione di un ramo d’azienda – Fondatezza – Liquidazione dell’imposta in misura proporzionale – Consegue.
Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XXVI 16 luglio 2012, n. 89. “ 3
- Accertamento – Fattispecie – Ristrutturazione di società – Fusione per incorporazione – Trasferimento di partecipazioni – Valore – Rettifica – Disavanzo di fusione – Recupero – Natura elusiva.
Comm. Trib. reg. di Roma, sez. IX, 18 maggio 2012, n. 64. “ 4

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

- “La Corte UE boccia il regime italiano sul riallineamento fiscale applicabile al settore bancario”, di **M. DI SIENA** e **G. MOLINARO**. “ 4

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- Contenzioso tributario – Processo tributario – Definizione delle liti ultradecennali pendenti in Commissione tributaria centrale.
Circ. Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2012, n. 39/E. “ 5

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

- Procedimento – Ricorsi – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Provvedimento di declaratoria di inammissibilità dell’istanza di disapplicazione della normativa antielusiva ex art. 37-bis del DPR n.

600/1973 – E' un atto ricettizio immediatamente impugnabile rientrante tra gli atti di diniego o di revoca di agevolazioni fiscali.

Procedimento – Commissioni – Giudizio avanti le Commissioni – Impugnazione del provvedimento di declaratoria di inammissibilità dell'istanza di disapplicazione della normativa antielusiva ex art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Cognizione del merito della vertenza da parte del giudice tributario – Necessità.

Imposte e tasse – Elusione fiscale – Norme antielusive – Istanza di disapplicazione della normativa antielusiva ex art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Termine di presentazione della istanza e conseguenze della sua inosservanza.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XVI 7 maggio 2012, n. 181.

Pag. 6

IAS

“Coordinamento tra il regime fiscale e contabile dei nuovi strumenti finanziari <<ibridi>> per le imprese <<IAS adopter>>” di **N. MANUTI** e **A. TRABUCCHI**.

“ 6

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Operazioni transfrontaliere: un'occasione di allineamento di disciplina interna e comunitaria”, di **M. PIAZZA**.

“ 7

Fiscalità – Dir.90/434/CEE – regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo e agli scambi d'azione concernenti società di Stati membri diversi – Clausola antiabuso – Valide ragioni economiche – Ristrutturazione o razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'opposizione – Gruppo – Nozioni.

Corte di Giust. UE, sez. V, 10 novembre 2011, causa n. 126/10.

“ 8

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Imposte in genere – Imposta reddito persone fisiche – Società di capitali ed equiparati – Fusione per incorporazione – Possibilità di beneficiare del riporto delle perdite – Art. 123, comma 5, DPR n. 917/1986 – Requisiti della società incorporata – Ricavi e spese per prestazioni di lavoro dipendente non inferiore al 40 per cento rispetto alla media dei due esercizi precedenti – necessità – Ragione – Funzione antielusiva – Valore – Presunzione di legge di operatività della società – Non invocabilità.

Cass., sez. V 20 ottobre 2011, n. 21782.

“ 9

IRES

“*Leveraged Buy Out*: la società veicolo deve farsi rimborsare gli interessi dalla controllante, come un mandatario?”, di **S. COVINO** e **R. LUPI**.

“ 9

“Le norme antielusive della disciplina ACE al vaglio dell'Assonime”, di **P. DRAGONE** e **R. VALACCA**.

“ 10

“L'affrancamento fiscale nelle operazioni straordinarie di impresa e il regime del riallineamento dei plusvalori iscritti nelle partecipazioni di controllo”, di **G. LEONI** e **M. LEOTTA**.

“ 10

“Costi <<black list>> deducibili se il beneficiario del pagamento è un'emanazione del fornitore materiale”, di **A. VIGNOLI**, **F. GALLIO** e **R. LUPI**.

“ 11

Imposte sui redditi – Interessi passivi – Deducibilità – Disconoscimento – Finanziamento infragruppo – Art. 110 comma 7 del TUIR – Operazione elusiva – Applicabilità del principio giurisprudenziale di divieto di abuso del diritto – Sussiste.

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2012, n. 2193.

“ 12

IRES – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Collaborazioni coordinate e continuative –

Deduzione anno per anno dell'accantonamento dell'indennità di fine mandato degli amministratori – Atto avente data certa – Necessità - Esclusione.
Comm. Trib. prov. di Brescia, sez. I, 21 giugno 2012, n. 90. “ 12

IRES – Sopravvenienze attive – Finanziamenti infragruppo – Riqualificazione in sopravvenienza attiva – Esclusione.
Comm. Trib. reg. di Milano, sez. II 12 settembre 2012, n. 129. Pag. 12

REDDITI DI CAPITALE

“Polizze assicurative estere: come districarsi nella selva degli adempimenti”, di **M. LONGHI.** “ 13

Redditi di capitale – Imposta sostitutiva sui redditi di capitale di natura assicurativa – Assicurazioni estere operanti in Italia in regime di libera prestazione di servizi.
Circ. Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2012, n. 41/E. “ 14

REDDITI DI IMPRESA

“Ostacoli di natura fiscale per gli strumenti di finanziamento delle imprese”, di **C. GALLI.** “ 14

“Perdite su crediti di modesta entità, da prescrizione del diritto e da *derecognition* IAS dei crediti”, di **L. MIELE e A. TRABUCCHI.** “ 15

“La nozione di “stabile organizzazione” nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto”, di **M. VITI.** “ 16

Elusione – Operazioni infragruppo – Minusvalenza da cessione di partecipazione acquistata dopo remissione del debito – Indeducibilità.
Cass., sez. trib. 20 luglio 2012, n. 12622. “ 16

Redditi di impresa – Cessione di azienda in cambio di un corrispettivo costituito da una rendita vitalizia – Costituisce realizzo di plusvalenza imponibile.
Cass., sez. V, 14 novembre 2012, n.19839. “ 17

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Redditi di lavoro dipendente – Fondi pensione – Fondo di previdenza complementare per il personale della banca – Regime fiscale applicabile ai rendimenti maturati fino al 31 dicembre 2000.
Ris. Agenzia delle Entrate 26 novembre 2012, n. 102/E. “ 17

Redditi di lavoro dipendente – Compensi in natura – Assegnazione di azioni a lavoratori dipendenti in misura eccedente rispetto all'importo del conferimento in denaro.
Ris. Agenzia delle Entrate 4 dicembre 2012, n. 103/E. “ 17

RISCOSSIONE

Riscossione – Rimborsi - Sostituto d'imposta – Versamento di ritenute eccedenti il dovuto – Istanza di rimborso – Termine decadenziale – E' quello previsto dall'art. 38 del DPR n. 602/1973 – Termine decennale di cui all'art. 37 dello stesso decreto – Inapplicabilità.
Cass., sez. trib. 20 aprile 2012, n. 6236. “ 18

IVA

IVA – Liquidazione – Liquidazione secondo la contabilità di cassa, cd. *Cash accounting*
Circ. Agenzia delle Entrate 26 novembre 2012, n. 44/E. “ 18

REGISTRO (Imposta di)

“Elusività degli *share deals*” preceduti da conferimento d’azienda: verso una soluzione definitiva?” di
D. AVOLIO e B. SANTACROCE. **Page. 19**

Registro (imposta di) – Trust in garanzia – Atto di costituzione – E’ un atto strumentale e neutro –
Applicazione dell’imposta di registro in misura fissa.
Comm. Trib. prov. di Macerata, sez. II 19 aprile 2012, n. 207. “ 19

SUCCESSIONI E DONAZIONI

“Imposizione indiretta nel passaggio generazionale: donazioni indirette, vincoli di destinazione e *trust*”,
di **M. SARACENO.** “ 20

IRAP

IRAP – Base imponibile delle banche – Svalutazione dei crediti appostata in bilancio in anni precedenti –
Deducibilità dei “noni pregressi” – Sussiste.
Cass., sez. trib. 4 aprile 2012, n. 5403. “ 21

VARIE

L’asserita rilevanza penale dell’elusione di imposta e l’insormontabile barriera del principio di legalità”,
di **G. CHIARAVIGLIO.** “ 21

“Il *trust* nell’imposta municipale propria”, di **G. DI CAMPLI.** “ 22

“Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso”,
di **G. ESCALAR.** “ 22

L’abuso (del diritto) dei fondi comuni di investimento immobiliare”, di **G. FORMICA e P. FORMICA.** “ 23

“Il *trust* nell’IRAP” di **S. GIORGI.** “ 23

“La fiscalità dei *trust* aspettando il “*Trust* di diritto italiano””, di **P. LAROMA JEZZI.** “ 24

“Derivati di copertura di attività e passività: principio di simmetria fiscale”, di **L. MARRAFFA.** “ 25

“Gli strumenti di finanziamento per le Pmi previsti dal Decreto Crescita”, di **E. PUCCI e L. SCAPPINI.** “ 25

Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata – Chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate.
Circ. Agenzia delle Entrate 20 settembre 2012, n. 35/E. “ 26

IVA – Accertamento – Abuso del diritto – Generale clausola antielusiva – Principio di rango comunitario
primario – Diretta applicabilità nell’ordinamento e rispetto dell’art. 23 Cost. – Sussistono.
Procedimento – Commissioni – Abuso del diritto – Principio di rango comunitario primario – Applicazione
d’ufficio da parte del giudice – Consegue.
Procedimento – Ricorso per cassazione – Abuso del diritto – Principio di rango comunitario primario –
Applicazione d’ufficio da parte del giudice – Consegue.

Cass., sez. trib. 26 ottobre 2011, n. 22258.

“ 26

IRPEG – IRES – Accertamento – Reddito d'impresa – Partecipazioni in società – Sottoscrizione – Permuta – Società non residente – Diritto comunitario – Direttiva n. 90/434/CEE – Artt. 1 e 2, D.Lgs. 544/1992 – sede legale – Fittizietà – Contestazione.

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2012, n. 1553

“ 27

Accertamento – Ritenute alla fonte – Dividendi – Dividendi erogati da società italiane a società residenti in altri Stati membri dell'Unione europea – Ritenuta applicabile.

Comm. Trib. reg. de L'Aquila, 19 luglio 2012, n. 390.

“27

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 settembre al 30 ottobre 2012

Decreto Legislativo 11 ottobre 2012, n. 184: “Attuazione della direttiva 2010/73/UE, recante modifica delle direttive 2003/71/CE relativa al prospetto da pubblicare per l’offerta pubblica o l’ammissione alla negoziazione di strumenti finanziari e 2004/109/CE sull’armonizzazione degli obblighi di trasparenza riguardanti le informazioni sugli emittenti i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato” (in G.U. n. 353 del 29 ottobre 2012)

Decreto 30 ottobre 2012: “Approvazione del modello di dichiarazione dell’imposta municipale propria (IMU) e delle relative istruzioni” (in G.U. n. 258 del 5 novembre 2012)

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative” di A. CARINCI, in Dir. Prat. Trib. 4/2012, I, pag. 785.

L'A. esamina il problema dell'applicazione delle sanzioni tributarie alla fattispecie elusiva, già al centro di dibattiti dottrinali e giurisprudenziali caratterizzati da posizioni diametralmente opposte. Per i fautori dell'applicazione delle sanzioni, l'elusione costituisce un fenomeno che può essere efficacemente contrastato solo accompagnando, al recupero dei vantaggi fiscali goduti, l'irrogazione delle sanzioni. Per i sostenitori della tesi avversa, invece, l'unica reazione possibile all'elusione è il recupero dei vantaggi fiscali conseguiti e ciò in ragione della natura procedimentale delle norme di contrasto all'elusione. L'A. condivide questa seconda soluzione, in quanto il contrasto all'elusione si compie mediante strumenti, come le clausole generali, che attribuiscono il potere di derogare ai tradizionali canoni di interpretazione delle leggi, ma proprio perché attribuiscono un potere derogatorio, tali strumenti presuppongono l'intervento dell'Amministrazione finanziaria e, conseguentemente, non possono essere utilizzati spontaneamente dal contribuente che, pertanto, non può essere sanzionato per non averne tenuto conto in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi. Tale conclusione trova conferma anche nella giurisprudenza della Suprema Corte che tende a valorizzare l'art. 53 della Costituzione nel contrasto all'elusione fiscale. In definitiva, secondo l'A., le sanzioni amministrative tributarie sono congeunate per punire la sottrazione di materia imponibile, laddove il contrasto all'elusione si configura essenzialmente come reazione dell'ordinamento a comportamenti che ne mettono in discussione la coerenza e la funzionalità. La reazione e, quindi, la sanzione dell'ordinamento all'elusione deve essere la sola applicazione delle norme impositive eluse, in luogo di quelle che, in conformità con la gerarchia delle fonti, andrebbero applicate al caso concreto. (SG)

“Gli inutili particolarismi dell'abuso del diritto” di D. DEOTTO, in Corr. Trib. 39/2012, pag. 3005.

“Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze” di S.LA ROSA, in Dir. Prat. Trib. 4/2012, I, pag. 707.

Gli articoli traggono spunto dall'art. 6 del recente disegno di legge delega fiscale di riforma fiscale per svolgere alcune riflessioni sul rapporto tra l'abuso del diritto e l'elusione fiscale.

La condotta abusiva viene considerata nel disegno di legge di riforma fiscale come “uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione”. Secondo Deotto, se si intende disciplinare nel diritto tributario il concetto di abuso del diritto, occorre ridefinire anche il concetto di elusione. Elusione ed abuso del diritto dovrebbero essere individuati, per tutti i comparti impositivi, in quei comportamenti che realizzano un vantaggio fiscale che risulta contrario alla “*ratio legis*”. In questo modo, si eviterebbe di avere due concezioni di abuso: una valida per i tributi di matrice comunitaria, ancorché al conseguimento di un vantaggio fiscale illegittimo, ed un'altra, se si seguisse l'elaborazione giurisprudenziale e il testo proposto con il disegno di legge delega, per i tributi “interni”, subordinata all'ottenimento di un vantaggio fiscale come causa prevalente dell'operazione. Non viene condivisa la scelta, contenuta nel disegno di legge delega in esame, di delegare il Governo ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di introdurre il principio generale di divieto dell'abuso del diritto, esteso ai tributi non armonizzati, in quanto la disciplina positiva dell'abuso sarà rivolta necessariamente a qualsivoglia operazione e comparto

impositivo, mentre l'elusione, sempre sotto il profilo del diritto positivo, rimarrà confinata a fattispecie casistiche nell'ambito dell'imposizione diretta. L'abuso del diritto va considerato un'ipotesi in cui l'attribuzione di un certo diritto, effettuata in via generale ed astratta dall'ordinamento, finisce per disattendere nel caso concreto le finalità che la giustificano o comunque finisce con il determinare una situazione che l'ordinamento non dovrebbe tollerare. Trasponendo questi concetti nel diritto tributario, gli stessi coincidono con quelli a base dell'elusione e, peraltro, con le conclusioni raggiunte dalla Corte UE. L'abuso del diritto e l'elusione sono, pertanto, figure sovrapponibili. Sarebbe sufficiente, quindi, ridisciplinare in ambito domestico, il principio di elusione allargandolo a tutti i comparti impositivi e dotandolo delle garanzie procedurali già previste dall'art. 37-*bis*, del D.P.R. n. 600/73. (SG)

“Rilevazione in bilancio delle passività potenziali da accertamenti tributari” di D. STEVANATO, in Dial. Trib. 4/2012, pag. 391.

L'A commenta la nota dell'8 agosto 2012 emanata dalla Banca d'Italia sul problema dell'iscrizione e valutazione delle passività potenziali conseguenti a contenziosi tributari. La posizione assunta dall'Istituto di vigilanza, conformemente a quanto previsto dallo IAS 37 sulla rilevazione degli “attivi potenziali” - in ragione del quale tali attività non devono essere rilevate in bilancio a meno che non vi siano elementi che rendano virtualmente certo il realizzo del relativo reddito -, prevede che un credito derivante dall'iscrizione a ruolo provvisoria in corso di giudizio (sorto a fronte delle imposte pagate in corso di causa) possa essere iscritto solo se soddisfatta la condizione di “virtuale certezza” dell'esito positivo del contenzioso. In questo modo però, osserva l'A., la Banca d'Italia introduce una sorta di “doppio binario” valutativo, per cui la passività potenziale va iscritta soltanto se ritenuta di tipo “probabile”, mentre l'iscrizione di un costo a fronte dei pagamenti a titolo provvisorio potrà essere evitata solo se si giudicherà “virtualmente certa” la recuperabilità degli importi. Il rischio per le imprese bancarie, aggiunge, è quello di dover comunque iscrivere un costo in corrispondenza di ogni accertamento tributario, nonostante le elevate prospettive di vittoria in giudizio. Questo creerà non poche difficoltà agli intermediari finanziari destinatari di un accertamento fiscale che con difficoltà riusciranno ad evitare perdite a bilancio pur a fronte di accertamenti reputati infondati. (EF)

“Elusione e abuso nel diritto tributario italiano” di F. TESAURO, in Dir. Prat. Trib. 4/2012, I, pag. 797.

Lo scritto analizza la disciplina positiva contenuta nell'art. 37-*bis* DPR 600/73 che delinea una speciale conformazione del potere impositivo in quanto attribuisce all'amministrazione il potere di tassare una fattispecie che il contribuente non ha realizzato ma che avrebbe dovuto porre in essere.

Ferme restando le imposte dovute sul comportamento effettivamente posto in essere, l'Amministrazione finanziaria può imporre il pagamento di un *quid* supplementare, pari alla differenza tra la maggiore imposta dovuta in base ad un comportamento che doveva essere e non è stato posto in essere e le imposte dovute sul comportamento effettivamente realizzato.

E' un potere speciale, esercitabile, in quanto tale, solo nelle ipotesi previste dallo stesso art. 37-*bis*, non nelle fattispecie ritenute elusive in base alla clausola generale inespressa.

Viene considerato inaccettabile quanto sostenuto dalla Cassazione in ordine all'inapplicabilità della sanzione amministrativa a fronte di un principio generale, quale quello antielusivo non scritto.

Per l'A. infatti è irrilevante la differenza tra clausola antielusiva inespressa e espressa. Ciò che rilevarebbe invece, se al dettato dell'art. 37-*bis* corrispondessero obblighi dichiarativi, è se il contribuente che pone in essere una fattispecie elusiva abbia violato o meno l'obbligo di dichiarare, oltre ai redditi prodotti, anche i vantaggi tributari che sono il risultato del comportamento elusivo.

In assenza di una clausola generale espressa, la nostra Cassazione ha utilizzato la giurisprudenza comunitaria e ne ha desunto l'applicabilità nel diritto interno – per quel che concerne i tributi armonizzati (IVA, accise, diritti doganali) – dal principio antiabuso comunitario, principio che, a sua volta è racchiuso in una clausola inespressa, e per gli altri tributi, dall'art. 53 della Costituzione.

L'A. critica la giurisprudenza che rinviene nell'art. 53 il fondamento della clausola antiabuso perché mal si presta a tale funzione.

E' infine criticata sia la nozione giurisprudenziale di abuso comprensiva dell'evasione e della simulazione, sia il rilievo d'ufficio dei comportamenti elusivi. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Abuso del diritto – Costituzione di un trust su un immobile di famiglia e successivo acquisto di detto immobile ad uso prima abitazione – Non è elusione.

Ord. cass. civ., sez. VI 19 novembre 2012, n. 20254.

La figura dell'abuso del diritto in materia tributaria richiede il concorso di due fattori. In primo luogo, che il contribuente abbia conseguito una positiva ricaduta fiscale dal suo operato.

Ma occorre anche che tale vantaggio fiscale costituisca la ragione determinante dell'operazione, cioè che non concorrano ragioni e giustificazioni economico-sociali di altra natura, o almeno che esse siano di minimo rilievo. Di guisa che si possa affermare che l'operazione è stata determinata da considerazioni fiscali.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto – Disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria di atti negoziali e loro riqualificazione sotto il profilo sostanziale – Regole di ripartizione dell'onere probatorio.

Imposta di registro – Atti e contratti – Interpretazione degli atti – Art. 20 del DPR n. 131/1986 – Costituisce una norma antielusiva – Disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti dalle parti per mezzo dell'abuso del diritto – Legittimità.

Imposta di registro – Società – Conferimento di un ramo di azienda in una società di capitali a seguito della deliberazione di un aumento di capitali – Successiva cessione delle partecipazioni della società conferente e della società conferitaria ad un'altra società di capitali – Applicazione dell'imposta in misura fissa alle diverse operazioni societarie – Non spetta – Prospettazione di un abuso del diritto e qualificazione della fattispecie come un'unica operazione societaria tesa alla cessione di un ramo d'azienda – Fondatezza – Liquidazione dell'imposta in misura proporzionale – Conseguo.

Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XXVI, 16 luglio 2012, n. 89, in Boll. Trib. 19/2012, pag. 1425.

L'art. 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, consente all'Amministrazione finanziaria di valutare, ai fini della giusta tassazione, non il "*nomen iuris*" dell'operazione economica che le parti utilizzano, ma l'effettiva sostanza giuridica che emerge dagli atti, e considerato che un'operazione economica, oltre allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, può perseguire diversi obiettivi di natura commerciale, finanziaria e contabile, potendo integrare un comportamento abusivo qualora e nella misura in cui lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale si ponga come elemento predominante ed assorbente della transazione, spetta all'Amministrazione finanziaria prospettare il disegno elusivo e le modalità di manipolazione e alterazione degli schemi classici, mentre spetta al contribuente dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche, alternative o concorrenti al mero risparmio di imposta, che giustificano il particolare atteggiarsi dell'operazione indagata.

Il divieto dell'abuso di diritto è regola generale dettata dal diritto comunitario e dalla Costituzione, sicché deve ritenersi insito nell'ordinamento giuridico, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzazione distorta, se pur non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti

giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale, di talché se dall'analisi dell'intera operazione si evince che i vari atti negoziali posti in essere rappresentano una fattispecie complessa finalizzata, a prescindere dalla loro "forma", alla effettiva cessione di un ramo di azienda, tale comportamento deve essere considerato un "abuso del diritto", per l'avvenuta utilizzazione di negozi giuridici astrattamente leciti non al fine di addivenire ad una "riorganizzazione aziendale", ma per il precipuo obiettivo di ottenere un rilevante risparmio fiscale nell'ambito dell'imposizione indiretta su una vera e propria operazione di cessione d'azienda, eludendo lo schema della tassazione ordinaria.

Accertamento – Fattispecie – Ristrutturazione di società – Fusione per incorporazione – trasferimento di partecipazioni – Valore – Rettifica – Disavanzo di fusione – Recupero – Natura elusiva.

Comm. Trib. reg. di Roma, sez. IX, 18 maggio 2012, n. 64, ne Il fisco 32/2012, fasc. n. 1, pag. 5167.

Deve ritenersi elusiva in quanto non supportata da valide ragioni economiche, ai sensi dell'art. 10 della L. n. 408 del 1990, la complessa operazione di ristrutturazione delle partecipazioni di società facenti parte di un gruppo, non essendo l'obiettivo della quotazione in mercati regolamentati elemento sufficiente per escludere l'eminente scopo dell'ottenimento del risparmio d'imposta così perseguito secondo uno schema per il quale l'acquisizione di partecipazioni è eseguita a fronte della contrazione di debiti con il soggetto che detiene il capitale sociale della società obiettivo.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

“La Corte UE boccia il regime italiano sul riallineamento fiscale applicabile al settore bancario” di M. DI SIENA e G. MOLINARO, in Corr. Trib. 36/2012, pag. 2817.

Gli artt. da 17 a 20 della legge n. 342 del 2000 e l'art. 3, comma 11, della legge 448 del 2001 hanno previsto la possibilità per le società conferitarie (bancarie e non) di *asset* (in regime di neutralità fiscale in base sia alla cd. legge Amato n. 218/1990 che in base all'art. 4 del D.Lgs. n. 358 del 1997) di affrancare la differenza tra il valore dei beni ricevuti a seguito dei conferimenti e il loro costo fiscalmente riconosciuto, pagando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap su detta differenza.

Nel 2008 la Commissione UE si è pronunciata a favore dei regimi di riallineamento fiscale menzionati. Tuttavia, la Commissione rilevava che una delle proroghe delle menzionate disposizioni ed in particolare quella prevista dall'art. 2, comma 26, della legge n. 350 del 2003 non costituiva invece una misura generale in quanto interveniva riservando l'applicazione del regime sostitutivo di riallineamento ai soli istituti di credito interessati dalle riorganizzazioni attuate in base alla legge n. 218 del 1990, mentre gli altri istituti di credito e le società non bancarie non potevano fruire del medesimo regime. Pertanto, a parere della Commissione la norma configurava un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune e da recuperare nei confronti delle singole banche beneficiarie della specifica misura.

Con la sentenza T-335/08 del 1° luglio 2010 il Tribunale UE respingeva la domanda di annullamento della citata decisione della Commissione UE proposta da una banca italiana, beneficiaria dell'aiuto di Stato in questione, la quale impugnava tale sentenza dinanzi alla Corte di Giustizia dell'UE.

Con la sentenza 21 giugno 2012, causa C-452/10 P, la Sezione II della Corte, pur accogliendo uno dei motivi di impugnazione della banca, ha sostanzialmente confermato l'illegittimità del regime dell'art. 2, comma 26, citato, non ritenendo nel merito condivisibile la tesi del contribuente

secondo cui il regime fiscale controverso sarebbe stato giustificato dalle modifiche introdotte dalla riforma Ires in tema di neutralità fiscale delle plusvalenze realizzate a seguito di operazioni di conferimento di attivi tra società (sia nell'ambito della ristrutturazione del settore bancario con gli artt. 17 e 18 della legge n. 342/2000 che per i conferimenti di aziende).

Secondo la banca italiana una volta entrato in vigore il regime della *participation exemption* ("pex") verrebbero meno le motivazioni per qualificare come aiuto di Stato la disciplina dei riallineamenti ex art. 2 dove si consideri che le operazioni di conferimento ex lege Amato generavano un doppio disallineamento, a rischio di duplice imposizione economica della medesima ricchezza, dapprima in capo all'entità conferente in occasione dell'eventuale effettuazione di atti disposizivi della partecipazione conseguita in esito all'apporto dell'azienda bancaria e in seconda istanza in capo alla banca conferitaria che avesse ceduto gli attivi del compendio ricevuto senza averli rivalutati fiscalmente. Con l'introduzione del regime pex, tale rischio sarebbe, invece, escluso per i contribuenti diversi da quelli interessati dalla legge n. 218/1990, in quanto l'eventuale effetto impositivo si concentra solo in capo alla società destinataria del conferimento dell'azienda.

Non vi sarebbe dunque nel regime dell'art. 2, comma 26, nessuna finalità agevolativa ma si tratterebbe di un rimedio per evitare la tassazione della medesima ricchezza ad un duplice livello.

La Corte di Giustizia UE sottolinea come lo Stato italiano avrebbe dovuto dimostrare nel corso dell'istruttoria dell'art. 2, comma 26, citato - di pertinenza della Commissione UE - che il regime era connaturato al sistema fiscale nazionale come modificato per effetto dell'introduzione della pex. Diversamente, lo Stato italiano ha sostenuto la complementarità della specifica disciplina rispetto al generale disegno riorganizzativo del sistema creditizio pubblico e la sostanziale equivalenza degli effetti economici del riallineamento per le società bancarie conferitarie rispetto ad istituti analoghi applicabili alla generalità dei contribuenti.

Secondo la Corte, l'analisi dell'argomentazione proposta dalla banca italiana ricorrente esula dalla competenza del giudice comunitario, in quanto era, in prima istanza, compito della Repubblica italiana valutare la coerenza del regime di cui all'art. 2, comma 26, citato rispetto al sistema fiscale di riferimento e, ove fosse stata rinvenuta, l'avrebbe dovuta proporre alla Commissione UE. (AF)

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Prassi Amministrativa

Contenzioso tributario – Processo tributario – Definizione delle liti ultradecennali pendenti in Commissione tributaria centrale.

Circ. Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2012, n. 39/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La circolare fornisce chiarimenti in ordine all'ambito applicativo della definizione automatica delle liti ultradecennali pendenti alla data del 26 maggio 2010 in Commissione tributaria centrale, per le quali risulti soccombente l'Amministrazione nei primi due gradi di giudizio.

La definibilità della controversia sussiste anche qualora l'Amministrazione finanziaria sia rimasta soltanto parzialmente soccombente in primo grado, a patto, tuttavia, che tale soccombenza sia stata confermata dal giudice di secondo grado.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Procedimento – Ricorsi – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – provvedimento di declaratoria di inammissibilità dell’istanza di disapplicazione della normativa antielusiva ex art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – E’ un atto ricettizio immediatamente impugnabile rientrante tra gli atti di diniego o di revoca di agevolazioni fiscali.

Procedimento – Commissioni – Giudizio avanti le Commissioni – impugnazione del provvedimento di declaratoria di inammissibilità dell’istanza di disapplicazione della normativa antielusiva ex art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Cognizione del merito della vertenza da parte del giudice tributario – Necessita.

Imposte e tasse – Elusione fiscale – Norme antielusive – Istanza di disapplicazione della normativa antielusiva ex art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Termine di presentazione della istanza e conseguenze della sua inosservanza.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XVI, 7 maggio 2012, n. 181, in Boll. Trib. 19/2012, pag. 1417.

Il rilevante ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie ha inevitabilmente comportato un ampliamento degli atti impugnabili previsti dall’art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la cui elencazione non può certo ritenersi tassativa, di talché non si può escludere che si possano comunque impugnare anche atti atipici che concernono la sussistenza, in tutto o in parte, dell’obbligazione tributaria e, pertanto, deve ritenersi impugnabile il diniego di disapplicazione emesso in seguito ad una istanza di interpello presentata in base all’art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, perché rientra tra gli atti di diniego o di revoca di agevolazioni, in quanto la disapplicazione della disciplina delle società non operative è da qualificarsi come una sorta di agevolazione fiscale.

Il diniego di disapplicazione della norma antielusiva integra un caso di negazione di agevolazione fiscale e il relativo provvedimento, ai sensi dell’ottavo comma dell’art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, è un atto recettizio di immediata rilevanza esterna direttamente impugnabile ai sensi dell’art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, essendo chiara la sussistenza dell’interesse ad agire, posto che il diniego preclude all’istante il trattamento fiscale favorevole.

Il giudice tributario investito del ricorso contro il diniego di disapplicazione di una norma antielusiva non deve limitarsi ad appurare la legittimità dell’atto, ma deve esaminare nel merito la pretesa, eventualmente stabilendo la natura non elusiva dell’operazione.

Il contribuente è tenuto alla presentazione dell’istanza di disapplicazione di una norma antielusiva prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione fiscale, ma il fatto di non averla presentata prima dei novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione stessa, non fa decadere il contribuente dal beneficio e non pregiudica l’efficacia della validità dell’istanza stessa, atteso che il citato termine di novanta giorni non costituisce un termine decadenziale, non essendo ciò stabilito da alcuna disposizione normativa ma solo da una circolare ministeriale che non costituisce fonte di diritti ed obblighi.

IAS

Dottrina

“Coordinamento tra i regimi fiscale e contabile dei nuovi strumenti finanziari <<ibridi>> per le imprese <<IAS adopter>>” di N. MANUTI e A. TRABUCCHI, in Corr. Trib. 37/2012, pag. 2899.

L’articolo completa l’analisi¹ (cfr. osservatorio 4 2012 Consorzio Srf) dei ccdd. titoli ibridi emessi dai soggetti “vigilati”, esaminando accuratamente le questioni correlate al coordinamento tra le regole contabili (per gli IAS *adopter*) e quelle tributarie. Il lavoro si apre con un’ipotesi di classificazione, ai fini fiscali, dei suddetti strumenti finanziari emessi dalle S.p.A. per provvedere

¹ N. Manuti e A. Trabucchi, «I titoli “ibridi” emessi dalle banche per rafforzare il patrimonio: problematiche fiscali», in Corr. Trib. n. 31/2012, pag. 2401

alla raccolta delle proprie fonti di finanziamento (*equity*, di debito e ibridi). Un punto decisivo, ai fini dell'analisi condotta, è stato ritenere che il D.M. 8 giugno 2011 (cd. secondo decreto IAS), pur limitandosi ad affermare la validità delle definizioni fiscali di strumento simile alle azioni e strumento simile alle obbligazioni, sancisca per «differenza» anche la validità della categoria fiscale degli atipici in maniera coincidente con quanto previsto per i soggetti non *IAS adopter* e quindi non obblighi il contribuente *IAS adopter* a classificare nell'una o nell'altra categoria titoli che fiscalmente non sono né azioni né obbligazioni. Un secondo profilo di analisi ha riguardato la deducibilità per l'emittente delle remunerazioni pagate sui titoli di debito emessi, non consentita, ai sensi dell'art. 109, c. 9, lett. a, del TUIR, se e nella misura in cui la remunerazione stessa comporti direttamente o indirettamente la partecipazione ai risultati economici dell'emittente, di altre società del gruppo o dell'affare. Questa norma «trasversale» nella disciplina del reddito d'impresa, consiste in un divieto di valenza prettamente fiscale che deve trovare applicazione sia per le imprese non *IAS adopter* sia per le altre. Un'ulteriore questione analizzata, ha riguardato la possibilità di dedurre le remunerazioni relative a titoli di debito e atipici senza «copertura nel conto economico», ammessa in virtù del disposto dell'art. 109, comma 4, del TUIR («si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali»). In tal caso, le relative remunerazioni verrebbero fiscalmente qualificate come interessi. Un'ulteriore questione di non semplice soluzione riguarda il problema qualificatorio degli strumenti finanziari nell'ambito delle imprese *IAS adopter*. Detti principi, infatti, richiedono spesso, in capo al prenditore e/o all'emittente, la «separazione» contabile degli strumenti finanziari complessi e quindi non è ancora chiaro se l'attuale assetto normativo comporti l'integrale disconoscimento di questa «scomposizione contabile» dello strumento oppure se debba essere applicata sui singoli strumenti separati. Per tali titoli, riconducibili sul piano fiscale a quelli atipici, confermata la deducibilità delle relative remunerazioni (classificate come interessi), data la loro qualificazione di bilancio resta da capire se sono da assoggettate alle limitazioni alla deduzione poste dall'art. 96 del TUIR o ad altre disposizioni limitative estranee al TUIR. Seguendo la *ratio* della normativa, tesa a rendere omogeneo per tutte le imprese il trattamento degli interessi e dei dividendi, gli AA. sembrerebbero orientati a prevedere l'applicabilità di tali previsioni normative anche ai componenti patrimoniali che sul piano fiscale vengono trattati al pari degli interessi passivi. Infine, gli AA. si soffermano sui possibili riflessi di questi strumenti finanziari ai fini dell'«ACE». Anche laddove siano contabilizzati a patrimonio netto, i nuovi strumenti rilevanti in materia di adeguatezza patrimoniale dei soggetti vigilati non danno luogo presso l'emittente all'aumento del capitale sociale e, dunque, non attribuiscono la qualità di socio al possessore di tali strumenti. Pertanto, posto che restano esclusi gli apporti a fronte dei quali non si può acquisire la qualità di socio, le movimentazioni in aumento e riduzione di tali appostazioni patrimoniali e dei relativi proventi dovrebbero rimanere irrilevanti ai fini ACE. (EF)

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Operazioni transfrontaliere: un'occasione di allineamento di disciplina interna e comunitaria” di M. PIAZZA, in Corr. Trib. 35/2012, pag. 2716.

Lo schema di legge delega per la riforma fiscale, che prevede, fra l'altro, anche la revisione della disciplina impositiva delle operazioni transfrontaliere, potrebbe costituire l'occasione per aggiornare la normativa interna ai recenti orientamenti dell'OCSE.

A tal riguardo, l'A. formula alcune considerazioni di carattere generale con particolare riferimento alla individuazione della residenza fiscale, al regime di imputazione per trasparenza dei redditi delle società estere controllate e collegate, al regime di rimpatrio dei dividendi provenienti dagli Stati con regime fiscale privilegiato, al regime di deducibilità dei costi di transazione commerciale dei soggetti insediati in tali Stati, al regime di applicazione delle ritenute transfrontaliere, al regime

di tassazione delle stabili organizzazioni all'estero e di quelle insediate in Italia di soggetti non residenti, al regime di rilevanza delle perdite di società del gruppo residenti all'estero.

Per quanto riguarda la nozione di residenza l'A. ne suggerisce l'allineamento a quella contenuta nel modello OCSE.

Per le persone fisiche, l'applicazione delle "tie break rules" (art. 4 Convenzione OCSE), limiterebbe i casi di doppia residenza fiscale anche nei confronti dei Paesi con i quali l'Italia non ha una convenzione contro le doppie imposizioni.

Per quanto riguarda le società, il concetto di "oggetto principale dell'attività" ai fini della residenza fiscale, dovrebbe essere circoscritto a quelle funzioni esecutive che sono poste direttamente in staff al Consiglio d'amministrazione e alla direzione generale.

Dovrebbe inoltre essere chiarito per legge che non possono essere considerati indicatori della esistenza della sede dell'amministrazione in Italia la presenza presso la sede italiana di documentazione riferita alla società estera o corrispondenza fra i responsabili di funzione della capogruppo e gli omologhi della controllata estera.

Per quanto riguarda le CFC l'A. osserva che mentre i presupposti di applicazione della disciplina sono definiti in modo oggettivo dalla legge, non altrettanto può dirsi per l'interposizione che spesso richiede valutazioni soggettive.

La legge dovrebbe precisare espressamente che la disciplina CFC non si applica nei casi di interposizione fittizia.

Nell'applicazione delle ritenute transfrontaliere alcune situazioni si presentano confuse, come nel caso della tassazione dei proventi dei titoli atipici esteri e quello in cui un soggetto residente percepisca interessi su finanziamenti concessi a soggetti non residenti. Per tali situazioni sarebbe corretto rendere esplicito che il sostituto d'imposta italiano, ove sia stato incaricato dal contribuente di incassare il reddito per suo conto, sia tenuto ad operare la ritenuta. Sarebbe inoltre utile che venissero omogeneizzate anche le procedure per le certificazioni di residenza fiscale e sulla sussistenza delle condizioni per applicare le convenzioni contro le doppie imposizioni, la direttiva madri e figlie, la direttiva interessi e "royalties", la riduzione della ritenuta sui dividendi all'1,375%, ecc. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Fiscalità – Dir. 90/434/CEE – Regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo e agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi – Clausola antiabuso – Valide ragioni economiche – Ristrutturazione o razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'opposizione – Gruppo – Nozioni.

Corte di Giust. UE, sez. V, del 10 novembre 2011, causa n. 126/10, in Rass. Trib. 4/2012, pag. 1075.

La disposizione antiabuso della Direttiva Fusioni va interpretata nel senso che, nel caso di fusione tra due società di uno stesso gruppo, può costituire una presunzione del difetto di "valide ragioni economiche", nonostante l'operazione presenti un effetto positivo in termini di economia di costi strutturali per il gruppo, il fatto che, al momento della sua realizzazione, la società incorporata non eserciti alcuna attività, non detenga alcuna partecipazione finanziaria e si limiti a trasferire alla società incorporante solo perdite fiscali di importo elevato e di origine indeterminata.

Con nota di P. PIANTAVIGNA, "La "ragionevolezza economica" della fusione in caso di trasferimento di perdite infragruppo"

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte in genere – Imposta reddito persone giuridiche – Società di capitali ed equiparati – Fusione per incorporazione – Possibilità di beneficiare del riporto delle perdite – Art. 123, comma 5, DPR n. 917/1986 – Requisiti della società incorporata – Ricavi e spese per prestazioni di lavoro dipendente non inferiore al 40 per cento rispetto alla media dei due esercizi precedenti – Necessità – Ragione – Funzione antielusiva – Valore – Presunzione di legge di operatività della società – Non invocabilità.

Cass., sez. V, 20 ottobre 2011, n. 21782, in Riv. Dir. Trib. 6/2012, II, pag. 347.

In tema di imposte sui redditi, l'art. 123, comma 5, DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (nel testo vigente *ratione temporis* ed applicabile fino al 31 dicembre del 2003) nel prevedere, quale uno dei criteri per beneficiare del riporto delle perdite in esito alla fusione, che nell'esercizio anteriore alla delibera di fusione risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese di prestazioni di lavoro dipendente e relativi contributi superiore al 40 per cento rispetto alla media dei due periodi di imposta immediatamente precedenti, persegue l'obiettivo di evitare la fusione di "scatole vuote" o cariche solo di perdite da portare "in dote" all'incorporante, ma ormai svuotate di ogni concreta operatività, ed esige che la società abbia una residua efficienza, costituendo il limite predetto una presunzione di legge di operatività, rendendo irrilevanti, ai presenti fini, depotenziamenti dell'attività in esso contenuti, ma senza, nel contempo, esigere alcun depotenziamento.

Con nota di S. LA ROSA, "Ancora sugli incerti confini tra abuso del diritto, elusione ed illecito".

IRES

Dottrina

"Leveraged Buy Out: la società veicolo deve farsi rimborsare gli interessi dalla controllante, come un mandatario?" di S. COVINO e R. LUPI, in Dial. Trib. 4/2012, pag. 384.

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano Sez. 7^a del 24 novembre-23 dicembre 2010, n. 321, confermata dalla sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 26 del 2012 in un caso di LBO considera come identico soggetto la società che investe indebitandosi e quella italiana, considerata come se fosse un mandatario all'acquisto. Nel caso in esame la società veicolo avrebbe acquisito la società *target* per conto di un'altra società estera sua socia e, per effetto del rapporto di mandato, la società veicolo avrebbe dovuto riaddebitare gli interessi al socio, facendo così ricadere gli effetti dell'operazione di LBO direttamente in capo alla controllante estera. Conseguentemente si disconosce la deduzione degli interessi passivi in capo alla società veicolo italiana sulla base della Direttiva OCSE in materia di *transfer price*, assumendo che nessuna azienda indipendente avrebbe agito in tal guisa in quanto l'operazione ha realizzato un interesse esclusivo della casa madre che è così tenuta a sopportarne il costo.

Per Covino, tale assunto determina effetti paradossali nella misura in cui appiattire il veicolo italiano sul socio estero comporterebbe un surrettizio ritorno della vecchia disciplina sulla capitalizzazione sottile e ciò quand'anche fosse lo stesso acquirente estero a finanziare direttamente la società veicolo italiana con debito (quindi con interessi attivi per il socio e interessi passivi per la società italiana). La differenza tra la fattispecie concreta e quella che configura il veicolo come un mandatario è lampante ove si consideri che se viene venduta la

partecipazione nella *target*, la plusvalenza è realizzata in Italia e non all'estero.

Per Lupi - ancorché la società veicolo italiana abbia acquistato dalla sua controllante estera una partecipazione in altra società italiana già detenuta dal socio, pagando interessi di mercato -, la tesi dell'Amministrazione finanziaria, avallata dai giudici di merito, è del tutto fuori luogo sul piano logico, contabile e giuridico. Infatti, se la controllante estera non ha più la partecipazione in modo diretto, ma la possiede per il tramite del veicolo italiano, non si comprende perché la controllante dovrebbe rimborsare gli interessi passivi.

E' vero che sul piano fiscale la controllata "scambia" interessi passivi, a favore della controllante, con un ipotetico flusso positivo per dividendi e plusvalenze future e che tale scambio danneggia l'Erario perché gli interessi sono deducibili mentre i dividendi e le plusvalenze sono esclusi da tassazione in base alle regole sulla *participation exemption*. Tuttavia la contestazione in termini di prezzi di trasferimento appare grottesca. (AF)

“Le norme antielusive della disciplina ACE al vaglio dell’Assonime” di P. DRAGONE e R. VALACCA, in Corr. Trib. 39/2012, pag. 3062.

Gli AA., rifacendosi alla Circolare Assonime n. 17 del 2012, illustrativa della disciplina relativa all'applicazione dell'ACE, si soffermano 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, Gli AA. osservano che in occasione della DIT- per la quale il legislatore aveva previsto un'analoga 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. Gli AA. rilevano 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)

“L'affrancamento fiscale nelle operazioni straordinarie di impresa e il regime del riallineamento dei plusvalori iscritti nelle partecipazioni di controllo” di G. LEONI, M. LEOTTA, in Boll. Trib. 19/2012, pag. 1381.

Gli AA. effettuano un esaustivo esame delle opportunità offerte dalla vigente normativa avente ad oggetto il riconoscimento fiscale dei maggiori valori di avviamento e altri *intangibile* emersi a seguito di operazioni straordinarie. In particolare, viene esaminato l'affrancamento di cui al comma 2-ter dell'art. 176 del TUIR, che deroga al regime di neutralità e continuità dei valori fiscali previsto dall'ordinamento per le operazioni di fusione, scissione e conferimento di aziende, la sua variante introdotta dall'art. 15, comma 10, del D.L. n. 185/2008 nonché quello introdotto dall'art. 23, commi da 12 a 15, del D.L. n. 98/2011 che consente, in presenza di operazioni straordinarie (neutrali e non) il riconoscimento fiscale dell'avviamento e di altri *intangibile*, risultanti dal bilancio consolidato,

i cui valori hanno concorso a formare il costo della partecipazione di controllo iscritta nel bilancio individuale. A differenza degli altri, tale ultimo affrancamento non è a regime ma *una tantum*, riguardando soltanto le operazioni effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010 e precedenti (termine successivamente esteso dall'art. 20 del D.L. n. 201/2011 alle operazioni effettuate entro il per periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011). (FDA)

“Costi <<black list>> deducibili se il beneficiario del pagamento è un’emanazione del fornitore materiale” di A. VIGNOLI, F. GALLIO e R. LUPI, in Dial. Trib. 4/2012, pag. 449.

La sentenza n. 1 del 2012 della Commissione tributaria provinciale di Venezia ha annullato la contestazione con la quale l'Ufficio aveva disconosciuto la deduzione delle provvigioni pagate dal contribuente a due società ubicate nell'Isola di Man che i suoi agenti greci e irlandesi (fornitori materiali della prestazione) avevano interposto per fatturare e riscuotere le provvigioni ad esse dovute. Gli AA. condividono le conclusioni cui sono pervenuti i giudici veneziani, in quanto la mancata coincidenza tra il soggetto che ha concretamente posto in essere l'operazione e quello in favore del quale è stato effettuato il pagamento, non può comportare la indeducibilità di costi effettivamente sostenuti. Infatti, nel caso di specie non si verifica sottrazione di materia imponibile per il Fisco italiano, poiché i costi, sebbene fatturati da soggetti ubicati in un paese *black list*, corrispondono a prestazioni effettivamente rese alla ricorrente e a prezzi in linea con quelli di mercato. La fatturazione compiuta dai soggetti ubicati nel paradiso fiscale è, semmai, finalizzata a sottrarre materia imponibile al Fisco greco e irlandese. Secondo Vignoli, il cliente italiano non può sindacare l'utilizzazione di un determinato schermo giuridico, utilizzato dal fornitore materiale per fatturare la prestazione e incassare il corrispettivo; tuttavia esso può pretendere che, nella descrizione della prestazione resa (per il tramite di terzi), la fattura del beneficiario del pagamento descriva adeguatamente il servizio reso.

La sentenza costituisce l'occasione per chiedersi se una violazione della normativa sui costi *black list* debba essere sanzionata, qualora il contribuente non riesca a documentare una delle esimenti previste dall'art. 110, comma 11, del TUIR, ma sia abbastanza chiaro che l'operazione abbia un senso economico. Secondo Gallio, l'applicazione di una specifica sanzione risulterebbe eccessiva, dal momento che non verrebbe messa in dubbio l'inerenza del costo alla produzione del reddito, ma solamente non sarebbe considerata sufficiente la documentazione prodotta a giustificazione del suo sostenimento. D'altra parte, i motivi per cui la documentazione richiesta dalla norma possa essere ritenuta insufficiente possono essere molteplici. È questo il caso, ad esempio, di un operatore italiano costretto ad acquistare ad un prezzo esorbitante un determinato bene necessario alla propria produzione da un determinato fornitore residente in un paese *black list*, il quale è l'unico produttore mondiale che permette di ottenere determinate *performances*, ma non ha nessuna intenzione di fornire documenti in merito alla sua attività. In tale caso, potrebbe essere eccepito in capo al soggetto italiano di aver posto in essere un'operazione economicamente ingiustificata, visto l'elevato prezzo di acquisto, e di non aver dimostrato le esimenti richieste dalla normativa, se non quella che l'operazione è stata effettivamente posta in essere. Secondo l'A. la sanzione non dovrebbe essere irrogata, a meno che non venga dimostrato che il soggetto italiano abbia ricevuto indietro una parte del maggior prezzo pagato. A favore della mancata applicazione della sanzione dovrebbe, inoltre, deporre la struttura dispositiva della norma, analoga a quella prevista in materia di elusione dall'art. 37-bis del DPR n. 600/73 (si pensi, ad esempio, all'invio del questionario prima di emettere l'avviso di accertamento).

Infine, Lupi osserva che i giudici non si liberano facilmente dal sospetto di una patologica retrocessione parziale del prezzo da parte del soggetto interposto ubicato nel paradiso fiscale, anche quando si rendono conto che la tesi del contribuente è verosimile e credibile. Sotto tale profilo, la sentenza della CTP di Venezia ha il merito di essere coraggiosa, confortando il lavoro – che spetta agli studiosi – di “sistematizzazione” della ricchezza ai fini tributari. (FDA)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi – Interessi passivi – Deducibilità – Disconoscimento – Finanziamento infragruppo – Art. 110 comma 7 del TUIR – operazione elusiva – Applicabilità del principio giurisprudenziale di divieto di abuso del diritto – Sussiste.

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2012, n. 2193, in Riv. Dir. Trib. 5/2012, V, pag. 19.

L'amministrazione finanziaria è legittimata a contestare, in quanto ad essa inopponibile, la deducibilità di interessi passivi corrisposti da una società fiscalmente residente in Italia al socio finanziatore non residente in forza del generale principio antielusivo, immanente nell'ordinamento, e la cui fonte va rinvenuta nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, di cui all'art. 53, commi 1 e 2, Cost.

Secondo l'orientamento oramai consolidato di questa Corte deve, infatti, ritenersi presente nell'ordinamento, come diretta derivazione delle menzionate norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

Con nota di F. PEDROTTI, "Il non condivisibile utilizzo dell'art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973 n. 600 e del principio giurisprudenziale di divieto di abuso del diritto al fine di contrastare una presunta violazione in materia di "prezzi di trasferimento"".

Commissioni tributarie di merito

IRES – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Collaborazioni coordinate e continuative – Deduzione anno per anno dell'accantonamento dell'indennità di fine mandato degli amministratori – Atto avente data certa – Necessità – Esclusione.

Comm. Trib. prov. di Brescia, sez. I, 21 giugno 2012, n. 90, ne Il fisco 37/2012, fasc. n. 1, pag. 5992.

La Commissione tributaria provinciale si è pronunciata in merito al regime fiscale degli accantonamenti relativi al trattamento di fine mandato degli amministratori in capo all'impresa, avvalorando la tesi della dottrina prevalente, secondo la quale il requisito della data certa anteriore all'inizio del rapporto (richiesto dall'art. 17, comma 1, lettera c), del TUIR per l'assoggettamento al regime di tassazione separata delle indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa) non è necessario al fine della deducibilità per competenza degli accantonamenti per le indennità di fine mandato degli amministratori (Tfm). Secondo i giudici, infatti, l'interpretazione fornita dalla Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2008, n. 211 presuppone che l'art. 105, comma 4, del TUIR "*minus dixit quam voluit*" (ha detto meno di quanto intendeva affermare) e ciò non si può ritenere non solo per il tenore letterale della norma, ma anche per la diversa collocazione dell'art. 17 del TUIR e la diversa modalità di tassazione (tassazione separata), mentre bene altro oggetto e soggetti d'imposta ha l'art. 105 del TUIR.

IRES – Sopravvenienze attive – Finanziamenti infragruppo – Riqualficazione in sopravvenienza attiva – Esclusione.

Comm. Trib. reg. di Milano, sez. II 12 settembre 2012, n. 129, ne Il fisco 38/2012, pag. 6144.

L'erogazione di un finanziamento da parte di una società controllata ad una società controllante (mutuataria) non costituisce una sopravvenienza attiva in quanto, in virtù dell'art. 88, comma 4, del TUIR, "non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo

perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b), dai propri soci e la rinuncia dei soci ai crediti".

Si afferma, inoltre, che la validità di un finanziamento infragruppo non può necessariamente dipendere da aspetti meramente formali come la presenza di delibere degli organi direttive delle due società in relazione a tale operazione.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

"Polizze assicurative estere: come districarsi nella selva degli adempimenti" di M. LONGHI, in Fisc. e Comm. Int. 10/2012, pag. 16.

L'articolo fornisce un quadro generale e aggiornato delle imposte che gravano sulle polizze estere e sugli adempimenti ai quali sono tenuti i contribuenti che le sottoscrivono e gli intermediari coinvolti.

Le novità riguardano l'applicazione dell'imposta sostitutiva sul reddito di capitale da parte degli intermediari che intervengono nella riscossione del capitale, qualora la compagnia estera non abbia già optato per operare in Italia come sostituto d'imposta.

L'intermediario residente che interviene nella riscossione dei proventi della polizza deve altresì applicare un prelievo pari allo 0,35% sul valore della polizza.

Il soggetto passivo dell'imposta sul valore della polizza è il contraente il quale è tenuto a fornire provvista all'intermediario per il pagamento dell'imposta, in assenza di tale provvista, l'intermediario segnala all'Amministrazione finanziaria i contraenti nei confronti dei quali non è stata applicata l'imposta per la riscossione mediante iscrizione a ruolo, senza sanzioni.

Un'altra novità riguarda l'imposta di bollo. Sulle polizze estere detenute in Italia è dovuta un'imposta di bollo della misura del:

- 0,10% con un minimo di 34,20 euro e un massimo di 1.200 euro per il 2012;
- 0,15% con un minimo di 34,20 euro a partire dal 2013.

L'importo è calcolato sul valore di riscatto al 31 dicembre di ogni anno, oppure sul valore effettivamente rimborsato o riscattato, ed è rapportato al periodo di detenzione.

All'applicazione e al versamento dell'imposta, sono tenuti, in ordine successivo:

- le compagnie "LPS" (cioè operanti in regime di libera prestazione di servizi) che hanno optato per l'imposta di bollo e per l'imposta sostitutiva o, in assenza di opzione;
- le fiduciarie o eventuali altri intermediari ai quali il cliente abbia affidato l'amministrazione della polizza.

Sulle polizze estere detenute all'estero è dovuta l'IVAFE nella misura di:

- 0,10% per il 2012;
- 0,15% a decorrere dal 2013.

Alla dichiarazione e al versamento dell'imposta è tenuto il contribuente persona fisica residente in Italia. L'imposta è calcolata sul valore di riscatto o di rimborso della polizza al 31 dicembre, oppure sul valore effettivamente rimborsato o riscattato nel corso dell'anno, ed è rapportata ai giorni di detenzione e alla percentuale di possesso. Se il valore della polizza è espresso in valuta estera, esso va convertito al cambio dell'anno della dichiarazione.

Ne consegue che l'importo dell'IVAFE, anche se non varia il valore della polizza denominato in valuta, può variare da un anno all'altro in parallelo con il variare dell'importo della giacenza da indicare nel modulo RW il quale è convertito in euro con lo stesso criterio.

Secondo l'Agenzia delle Entrate sono soggette a IVAFE anche le polizze detenute tramite soggetti interposti: fiduciari esteri, e alcune tipologie di società e istituti giuridici esteri da individuare caso per caso in base alle caratteristiche del soggetto interposto.

L'A. esamina anche gli obblighi di compilazione del quadro RW per i contraenti di polizze estere.

In generale, il contraente di polizze di diritto estero, se persona fisica, ente non commerciale, società semplice ed equiparate, è tenuto alla compilazione del modulo RW presente nel mod. UNICO.

In particolare va compilata la sezione II del modulo con la consistenza delle polizze presenti a fine anno, se di importo superiore a 10.000 euro (da calcolare cumulativamente ad eventuali altre attività finanziarie detenute all'estero), e la sezione III con i trasferimenti da e verso l'estero, cioè il montante dei premi versati o delle prestazioni ricevute, anche qualora la polizza non fosse più indicata tra le consistenze in essere al termine del periodo d'imposta e qualora la relativa somma per ciascun anno risulti di importo superiore a 10.000 euro.

Il sottoscrittore è esonerato dagli obblighi di compilazione del quadro RW se da un punto di vista procedurale sono messi in atto i seguenti accorgimenti:

- intervento di una fiduciaria o di un altro intermediario che amministri la polizza, oppure,
- conclusione del contratto assicurativo mediante l'intervento di intermediari italiani, e riscossione dei redditi e dei flussi finanziari derivanti dal contratto assicurativo per il tramite degli intermediari stessi. (CLP)

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Imposta sostitutiva sui redditi di capitale di natura assicurativa – Assicurazioni estere operanti in Italia in regime di libera prestazione di servizi

Circ. Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2012, n. 41/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Le polizze emesse da imprese di assicurazione estere operanti nel territorio dello Stato in regime di libera prestazione di servizi sono assoggettate ad un regime fiscale analogo a quello previsto per le polizze stipulate da imprese di assicurazione residenti in Italia.

I redditi di capitale corrisposti in dipendenza di contratti assicurativi sono soggetti all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi di cui all'art. 26-ter DPR 29 settembre 1973, n. 600.

La predetta imposta sostitutiva può essere applicata, anziché dal contraente in sede di dichiarazione annuale dei redditi, dall'impresa di assicurazione estera direttamente o tramite un rappresentante fiscale residente in Italia che risponde in solido con l'impresa estera per gli obblighi di determinazione e versamento dell'imposta.

L'Agenzia ha chiarito che l'obbligo di riscuotere l'imposta del 20% riguarda non solo gli intermediari che abbiano la polizza in gestione o in amministrazione o che abbiano ricevuto mandato dal cliente o dalla compagnia, ma anche quelli che abbiano semplicemente ricevuto l'accredito dalla società di assicurazione.

L'imposta sulle riserve matematiche (ex art. 1, comma 2 *sexies* DL 209/2002) è dovuta dall'intermediario (quando la compagnia estera non ha optato per il ruolo di sostituto e quindi non paga l'imposta sulle riserve matematiche) solo nel caso in cui l'intermediario stesso operi quale sostituto d'imposta del contribuente o della compagnia estera.

La base imponibile dell'imposta è costituita dal valore del contratto assicurativo "intermediato" e, a tal fine, l'intermediario potrà far riferimento alle comunicazioni obbligatoriamente rese dall'impresa estera ai sensi della normativa di settore.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Ostacoli di natura fiscale per gli strumenti di finanziamento delle imprese” di C. GALLI, in Corr. Trib. 34/2012, pag. 2609.

Il D.L. n. 83/2012 (cd. Decreto crescita) è intervenuto, sotto il profilo fiscale, sulla disciplina delle obbligazioni emesse da società non quotate, delle cambiali finanziarie e delle obbligazioni subordinate e di progetto, anche per il regime legale. L'obiettivo che ha mosso il legislatore è stato quello di allineare il nostro ordinamento a quello dei più avanzati sistemi industriali e finanziari, rimuovendo gli ostacoli di natura fiscale tramite l'accesso alla raccolta obbligazionaria anche alle società non quotate. Fornendo chiarimenti sull'ambito oggettivo, oltre che su quello soggettivo, della deducibilità degli interessi su obbligazioni emesse da società non quotate, l'A. ritiene auspicabile un intervento da parte dell'Amministrazione finanziaria data la confusione creatasi nel testo della legge di conversione nel quale si legge che lo speciale regime di indeducibilità si applica anche alle cambiali finanziarie, senza far alcun riferimento ai titoli similari alle obbligazioni. Un ulteriore aspetto su cui si sofferma l'A. concerne l'applicazione dell'imposta sostitutiva: a differenza della condizione per la disapplicazione della limitazione alla deducibilità degli interessi, il regime dell'imposta sostitutiva trova applicazione ai soli titoli quotati. Pertanto, non si comprende il motivo di tale differenziazione, su cui anche la relazione illustrativa tace, per cui un titolo, ancorché quotato, darebbe diritto alla ordinaria deducibilità degli interessi passivi da parte dell'emittente soltanto qualora lo stesso fosse anche offerto in sottoscrizione soltanto a investitori qualificati. Alla luce della considerazione che l'applicazione di entrambi i regimi agli strumenti destinati ad operazioni che non consentano un arbitraggio fiscale parrebbe più funzionale al fine di aumentare gli strumenti fruibili dalle imprese per raccogliere disponibilità finanziarie, l'A. ritiene necessario, anche in questo caso, un nuovo intervento normativo. Un'ulteriore questione trattata riguarda le obbligazioni subordinate e partecipative, in quanto il decreto crescita ha conservato la possibilità anche per le società non quotate di emettere tali strumenti, purché con scadenza iniziale uguale o superiore a 36 mesi, pur non disponendo nulla in ordine alla qualificazione degli stessi. Anche in tal caso secondo l'A., sarebbe auspicabile un ulteriore intervento normativo. Per quanto concerne invece gli interessi su cambiali finanziarie, il decreto crescita ha previsto che non siano soggetti a limiti di deducibilità, ma il regime è esteso unicamente alle cambiali finanziarie emesse dai ccdd. grandi emittenti. Si ripropone quindi il pregiudizio a carico delle società non quotate, per le quali la disponibilità di una concreta alternativa alla raccolta bancaria a breve e medio termine sarebbe stata molto importante per sottrarsi, almeno in parte, alla stretta creditizia. Infine, il decreto crescita ha previsto che ai «project bond» trovi applicazione il regime, di maggiore favore, di imposizione sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 239/1996, previsto per i titoli pubblici, rappresentato dall'applicazione dell'imposta con aliquota del 12,5% soltanto in relazione, però, ai redditi di capitale. I redditi diversi realizzati per il tramite della cessione quote o di rimborso del «project bond» saranno invece assoggettati a tassazione ordinaria con aliquota del 20%. (EF)

“Perdite su crediti di modesta entità, da prescrizione del diritto e da *derecognition* IAS dei crediti” di L. MIELE e A. TRABUCCHI, in Corr. Trib. 34/2012, pag. 2601.

Gli AA. commentano le disposizioni introdotte in sede di conversione del D.L. n. 83/2012 (“decreto crescita”) che hanno ampliato le ipotesi di deducibilità “immediata” delle perdite su crediti, in quanto risultanti da elementi che possano ritenersi “*ex lege*” certi e precisi. Si tratta dei casi in cui il credito sia di modesta entità e siano decorsi sei mesi dalla scadenza, o nei quali il diritto alla riscossione del credito sia prescritto e, infine, di cancellazione dei crediti dal bilancio per opera di eventi estintivi per i soli soggetti che redigono il bilancio in base a principi contabili internazionali. Le novità suscitano alcuni dubbi interpretativi e criticità operative che richiedono un'analisi più approfondita. Le perdite su crediti scaduti da oltre sei mesi, il cui importo non supera 5.000 euro per le imprese con ricavi non inferiori a 100 milioni di euro e 2.500 euro per le altre imprese, sono deducibili, in quanto sussistono “*ex lege*” elementi certi e precisi. Laddove sussistano le due condizioni, temporale e quantitativa, la perdita su crediti si può dedurre automaticamente senza espletamento di alcuna formalità. La norma introdotta in sede di conversione del “decreto crescita” sulla deducibilità immediata delle perdite su crediti di modesta entità scaduti da almeno sei mesi produce i suoi effetti a decorrere dal periodo di imposta 2012 e, in assenza di una disposizione transitoria, dovrebbe riguardare anche i crediti di modesto importo per i quali l'anzianità di sei mesi dei crediti sia già maturata prima del 2012. Pertanto, se una società ha posizioni pregresse per le quali già sussistevano i requisiti ora previsti dalla norma, ma non ha ancora dedotto le perdite su

crediti, si ritiene che la stessa possa imputare la perdita a conto economico nel 2012 e dedurre tale perdita – in base alle disposizioni di legge – nel medesimo esercizio. In sostanza, sembra doversi escludere che il criterio dei sei mesi possa valere solo per le posizioni di insoluto che raggiungono questa anzianità nel 2012 (o nei periodi successivi). In sede di conversione del “decreto crescita” è stata prevista anche la sussistenza *ex lege* degli elementi certi e precisi in caso di prescrizione del diritto di credito. La norma trova applicazione per i crediti la cui prescrizione opera dal periodo di imposta 2012 e, data la sua genericità, a prescindere dall’importo dei crediti. E’ invece prevista per i soli soggetti IAS, la possibilità di ritenere sussistenti gli elementi certi e precisi in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in dipendenza di eventi estintivi. Secondo gli AA. sarebbe auspicabile un intervento correttivo o interpretativo che estenda questa possibilità anche alle altre imprese, consentendo loro di dedurre le perdite su crediti senza dover dimostrare gli elementi di certezza e precisione in presenza di eventi realizzativi del credito che implicino la cancellazione dello stesso dal bilancio.

Anche in assenza di una previsione normativa, si sarebbe potuto almeno addivenire alla conclusione, in via interpretativa, di ritenere sussistenti gli elementi certi e precisi della perdita quando la cessione del credito *pro soluto* avviene nei confronti di soggetti vigilati (banche o altri istituti finanziari) che non appartengono al gruppo e che siano residenti in Paesi con i quali è consentito un effettivo scambio di informazioni. In questi casi, l’indipendenza del soggetto terzo cessionario è di per sé sufficiente garanzia che la valutazione del credito ceduto sia attendibile e rispondente all’effettiva esigibilità del credito; peraltro, poiché il cessionario iscrive il credito al corrispettivo pagato e tale valore si identifica con quello fiscale, laddove l’incasso del credito avvenga per un importo superiore, l’eccedenza darà luogo ad una sopravvenienza attiva imponibile e, quindi, non sussistono possibilità di salti d’imposta. (SG)

“La nozione di “stabile organizzazione” nelle imposte sui redditi e nell’imposta sul valore aggiunto” di M. VITI, ne Il fisco 37/2012, fasc. n. 1, pag. 5965.

L’A. dopo aver esaminato ed illustrato alcuni contributi della dottrina e della giurisprudenza, interna e comunitaria, relativi alle problematiche concernenti la definizione del concetto di stabile organizzazione, si sofferma sulle discipline della stessa ai fini delle imposte dirette e dell’IVA. L’A. sottolinea, a riguardo, la differenza tra il “settore” delle imposte dirette e dell’IVA anche sul piano nozionistico. Infatti, mentre in materia di IVA si fa riferimento ad una stabile organizzazione concepita come centro di attività stabile – ai sensi dell’art. 9 della VI Direttiva del Consiglio 77/388, ispirato all’art. 5 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni -; ai fini delle imposte dirette la stabile organizzazione è concepita come una sede fissa di affari – secondo quanto previsto dall’art. 162 del Tuir - ed è possibile effettuare una distinzione di tipo materiale e personale della stessa. Inoltre, in merito alla sussistenza di una stabile organizzazione, sulla scorta della giurisprudenza comunitaria, i giudici di legittimità hanno affermato che mentre ai fini dell’Iva per la configurazione di un centro di attività stabile è richiesta l’esistenza congiunta dell’elemento materiale e di quello personale, ai fini delle imposte dirette tali elementi rilevano anche disgiuntamente e pertanto tale regola non opera. (EF)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Elusione – Operazioni infragruppo – Minusvalenza da cessione di partecipazione acquistata dopo remissione del debito – Indeducibilità.

Cass., sez. trib. 20 luglio 2012, n. 12622, in Corr. Trib. 40/2012, pag. 3078.

La minusvalenza da cessione di partecipazione acquistata dopo una precedente remissione del debito nei confronti della società oggetto di cessione non è deducibile, non in quanto difetta dei

requisiti previsti ai fini della deducibilità, ma in quanto realizza un risultato fiscalmente vantaggioso per l'impresa ma inopponibile all'Amministrazione finanziaria, perché derivante dal collegamento di operazioni economiche infragruppo compiute con esclusiva finalità di elusione d'imposta (nel caso di specie si trattava di operazioni compiute in stretta sequenza temporale da società appartenenti al medesimo gruppo e facenti riferimento ad una medesima persona fisica).

Redditi di impresa – Cessione di azienda in cambio di un corrispettivo costituito da una rendita vitalizia – Costituisce realizzo di plusvalenza imponibile.

Cass., sez. V, 14 novembre 2012, n. 19839.

La cessione d'azienda a fronte di una rendita vitalizia costituisce per il cedente realizzo di plusvalenze imponibile, nella quale il corrispettivo è rappresentato dalla costituzione del credito ad una rendita vitalizia.

Il valore del corrispettivo, in tal caso, è determinabile attraverso la capitalizzazione della rendita.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Fondi pensione – Fondo di previdenza complementare per il personale della banca – Regime fiscale applicabile ai rendimenti maturati fino al 31 dicembre 2000.

Ris. Agenzia delle Entrate 26 novembre 2012, n. 102/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La risoluzione ha chiarito che per le prestazioni integrative relative ai montanti maturati fino al 31 dicembre 2000 erogate, in forma di capitale, da fondi di previdenza complementare ai vecchi iscritti (iscritti cioè a forme pensionistiche complementari già alla data del 28 aprile 1993) può essere riconosciuta l'applicazione della ritenuta nella misura del 12,50% limitatamente alla quota che risulti essere costituita dal rendimento netto inteso come somma imputabile alla gestione del capitale accantonato sui mercati finanziari da parte del Fondo in quanto solo tali somme sono assimilabili, anche sotto il profilo fiscale, ai redditi di capitale.

Per le liquidazioni già effettuate i vecchi iscritti possono presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 DPR 602/73 per le maggiori imposte pagate sui rendimenti finanziari maturati fino al 31 dicembre 2000.

Il termine di presentazione dell'istanza di rimborso è di 48 mesi dalla data in cui la ritenuta è stata effettuata in misura superiore al dovuto.

In alternativa, per le prestazioni erogate nel 2011, il Fondo pensione potrà recuperare la maggiore imposta versata riliquidando le prestazioni erogate e presentando una dichiarazione 770 integrativa.

Redditi di lavoro dipendente – Compensi in natura – Assegnazione di azioni a lavoratori dipendenti in misura eccedente rispetto all'importo del conferimento in denaro.

Ris. Agenzia delle Entrate 4 dicembre 2012, n. 103/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Le azioni attribuite agli amministratori di società (titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa) in misura eccedente rispetto all'importo del conferimento in denaro dagli stessi effettuato costituiscono attribuzione di un reddito di lavoro dipendente o assimilato, e come tali tassabili secondo il valore normale.

Detta fattispecie è riconducibile nell'ambito dei *fringe benefits* imponibili, in ragione del principio di onnicomprensività secondo cui tutte le somme e i valori ricevuti da soggetti che percepiscono

redditi di lavoro dipendente o assimilati, anche da terzi, in relazione al rapporto di lavoro, sono redditi di lavoro dipendente.

Con riferimento ai dividendi, invece, gli stessi continuano ad essere trattati come redditi di capitale, perché la partecipazione agli utili non è subordinata all'esistenza del rapporto di lavoro.

RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione – Rimborsi – Sostituto d'imposta – Versamento di ritenute eccedenti il dovuto – Istanza di rimborso – Termine decadenziale – E' quello previsto dall'art. 38 del DPR n. 602/1973 – Termine decennale di cui all'art. 37 dello stesso decreto – inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 20 aprile 2012, n. 6236, in Boll. Trib. 17/2012, pag. 1254.

La richiesta di rimborso delle ritenute per IRPEF effettuate, come sostituto d'imposta, dal datore di lavoro sulle somme corrisposte al dipendente a vario titolo, quale retribuzioni, premi, indennità, ivi compreso il trattamento di fine rapporto, espressamente prevista dal secondo comma dell'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, deve essere presentata nel termine di decadenza di diciotto mesi (ora di quarantotto mesi) dalla data in cui la ritenuta è stata operata, poiché tali ritenute non rientrano nella disciplina delle "ritenute dirette" di cui all'art. 37 dello stesso decreto, in quanto la nozione di ritenuta diretta implica una sorta di compensazione che lo stato opera tra il credito fiscale ed il controcredito del contribuente e pertanto riguarda esclusivamente le Amministrazioni statali.

IVA

Prassi Amministrativa

IVA – Liquidazione – Liquidazione secondo la contabilità di cassa, cd. *Cash accounting*.

Circ. Agenzia delle Entrate 26 novembre 2012, n. 44/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La circolare fornisce chiarimenti in merito al nuovo regime IVA per cassa, applicabile alle operazioni effettuate dall'1 dicembre 2012, da soggetti con volume d'affari non superiore a € 2.000.000.

La normativa di riferimento prevede il differimento dell'esigibilità/detraibilità dell'IVA al momento dell'incasso/pagamento dei corrispettivi, specificando che l'IVA diviene, comunque, esigibile/detraibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, salvo il caso in cui, prima del decorso di tale termine, il cessionario o committente sia stato assoggettato a procedure concorsuali.

Sul punto la circolare specifica che le procedure concorsuali si considerano avviate al momento di emissione del provvedimento di apertura della procedura.

In caso di superamento del limite di € 2.000.000 di volume d'affari si esce dal nuovo regime a partire dal mese o trimestre successivo a quello in cui il limite è stato superato.

La nuova disciplina si applica anche agli enti non commerciali relativamente alla attività commerciale svolta ove questi siano in possesso di tutte le condizioni previste per accedere a detto regime.

REGISTRO (Imposta di)

Dottrina

“Elusività degli “*share deals*” preceduti da conferimento d’azienda: verso una soluzione definitiva?” di D. AVOLIO e B. SANTACROCE, in Corr. Trib. 35/2012, pag. 2697.

L’articolo commenta la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 168/2012) che ha escluso l’elusività, ai fini dell’imposta di registro, di un’operazione di riorganizzazione societaria in ambito bancario in cui un istituto di credito aveva conferito in regime di neutralità fiscale il ramo d’azienda costituito da 29 filiali e aveva poi ceduto a terzi le azioni avute in cambio. Secondo i giudici gli atti sopra decritti debbono essere considerati indipendenti l’uno dall’altro e, non possono quindi essere caratterizzati da collegamento negoziale, in quanto intercorsi fra soggetti terzi.

Su questi presupposti, ritengono quindi illegittimo l’operato dell’Ufficio che, in mancanza di una specifica norma di legge, pretenda di interpretare unitariamente, attraverso la configurazione di un’unica presunta causa negoziale, quelli che sono in realtà distinti atti giuridici.

La Commissione ribadisce poi un principio già espresso in passato secondo cui la libertà di iniziativa economica e negoziale accordata all’imprenditore non è suscettibile di essere sindacata dall’Amministrazione finanziaria sotto il profilo dell’elusione, allorquando non ci siano circostanze univoche che lascino intendere che un indebito risparmio d’imposta abbia costituito motivo principale della condotta del contribuente, posto che è legittimo che quest’ultimo ricerchi il risparmio di imposte.

Un’operazione di conferimento d’azienda e successiva cessione della partecipazione a terzi rappresenta un’operazione naturale, legittimata dall’ordinamento tributario, come tale non finalizzata all’aggiornamento di alcuna norma tributaria.

Se così non fosse sarebbe un’anomalia del sistema che un’operazione, incentivata dal legislatore ai fini dell’imposizione diretta, venga invece considerata elusiva ai fini dell’imposta di registro e come tale tassata in misura proporzionale anziché fissa.

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

REGISTRO (Imposta di) – *Trust* in garanzia – Atto di costituzione – E’ un atto strumentale e neutro – Applicazione dell’imposta di registro in misura fissa.

Comm. Trib. Prov. di Macerata, sez. II, 19 aprile 2012, n. 207.

Il negozio di attribuzione dei beni in *trust* non genera un incremento di ricchezza a favore del *trustee* e presenta una sostanziale neutralità sotto il profilo economico.

Pertanto si deve escludere l’assunzione del negozio tra quelli aventi contenuto patrimoniale.

Non si ritiene quindi applicabile l’imposta sulle successioni e donazioni, né l’imposta di registro in misura proporzionale e parimenti deve escludersi la tassazione dei trasferimenti dal disponente al *trustee* nel quadro dei “vincoli di destinazione” se non quando i beneficiari del *trust* conseguano un arricchimento. (EM)

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Dottrina

“Imposizione indiretta nel passaggio generazionale: donazioni indirette, vincoli di destinazione e *trust*” di M. SARACENO, ne Il fisco 37/2012, fasc. n. 1, pag. 5934.

L'articolo opera un attento esame del regime fiscale applicabile alle donazioni indirette con le quali può realizzarsi il trasferimento della ricchezza nei passaggi generazionali nonché di quello relativo ai vincoli di destinazione, con particolare riguardo al fondo patrimoniale e al trust.

In particolare, sul presupposto che l'art. 1, comma 4-*bis*, del Tus esclude l'applicazione dell'imposta di donazione soltanto per le liberalità *“collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale o dell'imposta sul valore aggiunto”*, sono analizzate nel dettaglio le seguenti fattispecie negoziali:

- contratto a favore del terzo con effetti reali *“donandi causa”*, che rappresenta uno dei tipici strumenti attraverso i quali si realizza la sistemazione del patrimonio familiare laddove il genitore voglia investire danaro per l'acquisto di beni, generalmente improduttivi, da intestare direttamente al figlio;
- intestazione dei beni al figlio con denaro dei genitori;
- rinuncia abdicativa;
- costituzione o aumento di capitale di società, nel caso in cui uno o più soci sottoscrivano l'aumento di capitale con sovrapprezzo e gli altri alla pari;
- conferimento di un bene in natura per un valore inferiore a quello corrente, realizzato senza apostazione a riserva della relativa eccedenza;
- costituzione o aumento di capitale con partecipazioni non proporzionali ai conferimenti;
- cessione/donazione di quote sociali, con concentrazione dell'intero capitale nelle mani di un unico soggetto, e successivo scioglimento della società per mancata ricostituzione della pluralità dei soci nei termini previsti dalla legge.

Con riferimento al regime impositivo dei vincoli di destinazione, sul presupposto dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, in base ai quali, nonostante l'ampio significato dell'espressione *“vincoli di destinazione”* contenuta nell'art. 2, comma 47, del D.L. n. 262/2006, quale presupposto della nuova imposta sulle successioni e donazioni, tale tributo deve comunque essere applicato nel rispetto del principio generale dell'art. 20 del Tur (vale a dire avendo riguardo agli effetti giuridici di volta in volta riconducibili ai singoli atti), con la conseguenza di dover assoggettare all'imposta di donazione solo i *“vincoli di destinazione costituiti mediante trasferimento di beni”*, vengono analizzati gli effetti fiscali conseguenti a:

- l'attribuzione della proprietà di un fondo patrimoniale proveniente da un terzo ad uno o ad entrambi i coniugi;
- la costituzione di un fondo patrimoniale con beni di proprietà di uno dei coniugi, comportante effetti traslativi dall'uno all'altro di essi;
- il venir meno del fondo patrimoniale per annullamento, scioglimento e cessazione degli effetti civili del matrimonio, con attribuzione in proprietà ai figli per disposizione del giudice (relativamente a tale fattispecie è criticabile la posizione espressa dall'Agenzia in merito all'applicazione dell'imposta di donazione anche in conseguenza di tale scioglimento);
- gli atti di destinazione di cui all'art. 2645-*ter* del codice civile, per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela riferibili a persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni o ad altri enti o persone fisiche (anche per tale fattispecie consta una poco condivisibile posizione dell'Amministrazione finanziaria, secondo la quale, nell'ipotesi di vincoli di destinazione traslativi, è dovuta l'imposta di donazione con l'aliquota determinata in riferimento al rapporto di parentela o di coniugio eventualmente esistente fra il disponente e il soggetto destinatario del trasferimento, senza che rilevi alcuna distinzione fra trasferimenti strumentali e trasferimenti finali né tra assetti complessivamente onerosi e liberali).

Con specifico riguardo al regime impositivo, ai fini delle imposte indirette, del trust, viene fortemente criticato l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, di considerare applicabile l'imposta sulle successioni e donazioni al momento della costituzione dei beni in trust, anche

qualora alla costituzione di tale vincolo (come accade, ad esempio, nei trust autodichiarati, nei trust di scopo e nei trust discrezionali) non consegua un contestuale - e, in taluni casi, neppure futuro - arricchimento di altro soggetto. Nel senso auspicato dall'Autore, di comunque rinviare l'imposizione indiretta all'effettivo incremento della sfera patrimoniale dell'eventuale beneficiario, si sono espresse talune Commissioni provinciali (cfr. per tutte Comm. Prov. Caserta, sentenza n. 481 dell'11 giugno 2009 e Comm. Prov. Bologna, sentenza n. 120 del 30 ottobre 2009). Anche in ordine alle imposte ipotecarie e catastali, l'atteggiamento dell'Agenzia risulta particolarmente rigoroso, statuendo che le stesse debbano essere applicate in misura proporzionale tanto al momento del trasferimento dei beni dal disponente al *trustee* quanto al momento della devoluzione finale, in quanto considerate come "corrispettivo per l'esecuzione della formalità". Da considerare, invece, favorevolmente, quale indicativa della possibile apertura dell'Amministrazione ad una riconsiderazione dei restrittivi orientamenti sin qui manifestati in materia di trust, la Risoluzione n. 110/E del 2009, che ha ritenuto applicabili, ricorrendo determinate caratteristiche del trust, l'esenzione da imposta di successione dei trasferimenti di aziende o partecipazioni ex art. 3, comma 4-ter, Tus. (PT)

IRAP

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRAP – Base imponibile delle banche – Svalutazione dei crediti appostata in bilancio in anni precedenti – Deducibilità dei “noni pregressi” – Sussiste.

Cass., sez. trib. 4 aprile 2012, n. 5403, in Rass. Trib. 4/2012, pag. 1034.

La sopravvenuta irrilevanza, a partire dall'esercizio 2005 (art. 2 D.L. n. 168/2004), delle rettifiche di valore sui crediti alla clientela, quanto alla determinazione della base imponibile dell'IRAP per le imprese bancarie, non pregiudica (salvo affermarne un'applicazione retroattiva, non giustificata dal testo della legge soppressiva) la deducibilità dei noni correlabili a svalutazioni già riconosciute per effetto dell'appostazione in un bilancio anteriore.

Con nota di M. PROCOPIO, "La deducibilità dei c.d. "noni" pregressi dalla base imponibile IRAP delle imprese bancarie".

VARIE

Dottrina

“L’asserita rilevanza penale dell’elusione di imposta e l’insormontabile barriera del principio di legalità” di G. CHIARAVIGLIO, in Riv. Dott. Comm. 3/2012, pag. 643.

Nell'articolo si commenta, con numerosi spunti critici in merito alla fondatezza delle argomentazioni addotte dalla Suprema Corte a sostegno delle proprie statuizioni, la Sentenza Cass. Penale, Sez. II, 28:2.2012, n. 7739, che si pronuncia sulla rilevanza penale dell'elusione di imposta, affermando: i) il principio secondo il quale non ogni condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge; ii) che la rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità. Relativamente a tale pronuncia, l'Autore

si sofferma in particolare: i) sul rimando operato nella sentenza all'art. 37-*bis*, D.P.R. n. 600/1973, che se da un lato sembrerebbe volto a fornire il catalogo delle condotte penalmente rilevanti, dall'altro non vale, neppure nel pensiero della Suprema Corte, ad esaurirlo, in virtù del contestuale rinvio ai comportamenti elusivi previsti dalla normativa di settore, che necessariamente travalica l'ambito applicativo della richiamata norma; ii) la inconferenza dell'insistito richiamo alla inutilizzabilità nel processo penale delle presunzioni tributarie, per la decisiva ragione che le regole di assunzione della prova che devono essere osservate nell'ambito di quest'ultimo escludono l'utilizzabilità delle presunzioni; iii) la insuperabile difficoltà, che emerge dalla pronuncia proprio in virtù del richiamo all'art. 37-*bis*, nell'individuare criteri sufficientemente determinati per stabilire quando ricorrano quelle valide ragioni economiche che costituiscono l'elemento decisivo ai fini di stabilire la lesività della condotta; iv) il conseguente insanabile contrasto tra l'incriminazione dell'elusione e il principio di legalità. (PT)

“Il *trust* nell'imposta municipale propria” di G. DI CAMPLI, in Trust e att. Fid. 9/2012, pag. 469.

Effettuato un breve *excursus* sulle principali problematiche sottese all'imposizione locale sugli immobili ed individuato nel *trust* il soggetto che effettivamente dispone del bene oggetto di tassazione, l'A. giunge alla conclusione che è il *trust*, e non il *trustee*, il soggetto passivo dell'IMU. Infatti il *trustee* è sì il proprietario dei beni affidati dal disponente, ma per effetto della segregazione, il *trust fund* è sottoposto ad un vincolo di destinazione. In altri termini la titolarità del *trustee* è solo funzionale alla gestione del patrimonio nell'interesse dei beneficiari o per il perseguimento degli scopi indicati dal disponente nell'atto istitutivo. (EM)

“Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso” di G. ESCALAR, in Corr. Trib. 35/2012, pag. 2707.

L'articolo fornisce una ricostruzione univoca del divieto di abuso del diritto sulla scorta degli orientamenti della giurisprudenza comunitaria e di legittimità e della normativa antielusiva vigente. Ad una preliminare ricostruzione dei presupposti del principio così come delineati dalla giurisprudenza comunitaria fa seguito l'analisi dei riflessi di tali presupposti sulla nozione di abuso del diritto fiscale teorizzata dalla Cassazione.

Dall'esame delle sentenze è emerso che la Cassazione non ha univocamente individuato i presupposti dell'abuso del diritto fiscale.

Sebbene vi sia sostanziale accordo sul fatto che due siano i presupposti – e cioè il perseguimento di uno scopo di risparmio di imposta e il difetto di ragioni extrafiscali apprezzabili – per quanto attiene al primo, se talune sentenze richiedono che il risparmio d'imposta perseguito debba essere indebito, altre non lo richiedono, considerando sufficiente l'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale. Peraltro, anche le sentenze che richiedono che il risparmio di imposta sia indebito, lo definiscono di volta in volta diversamente.

Vista la notevole incertezza che regna, l'A. ha tentato una ricostruzione univoca di tali presupposti giungendo alla conclusione che l'abuso c'è quando un'operazione viene realizzata non per conseguire un risparmio d'imposta, ma per conseguire un risparmio d'imposta che non avrebbe dovuto essere conseguito. In pratica è soltanto l'indebito che comporta l'abuso e non anche il risparmio di imposta.

Il risparmio d'imposta può configurarsi indebito soltanto ove si ponga in contrasto con gli scopi perseguiti dalle norme fiscali.

Peraltro, poiché gli scopi delle norme fiscali non sono oggettivati nella relativa formulazione, diversamente da quelli delle disposizioni comunitarie che sono invece oggettivati nel preambolo, tali scopi non possono che essere desunti da specifici obblighi o divieti previsti da norme di legge che abbiano ad oggetto condotte che consentano il conseguimento di risultati equivalenti a quelli contestati.

In tal modo si garantisce che l'Amministrazione non disponga di una assoluta discrezionalità nella qualificazione come indebito del risparmio d'imposte.

E' questa la scelta operata dall'art. 37-*bis* DPR 600/73 che considera "indebiti" i risparmi d'imposta che derivino dall'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento.

In conclusione quindi possono dar luogo ad un abuso del diritto fiscale soltanto le operazioni che siano preordinate ad ottenere un risparmio d'imposta qualificabile come indebita in quanto derivante dall'aggiramento di specifici divieti od obblighi previsti dalla legge tributaria e che non sarebbero state realizzate in assenza di tale risparmio d'imposta. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria non può ritenersi legittimata a contestare le operazioni realizzate per un valido obiettivo extrafiscale, quand'anche abbiano comportato un minor carico fiscale rispetto ad altre possibili operazioni alternative. (EM)

"L'abuso (del diritto) dei fondi comuni di investimento immobiliare" di G. FORMICA e P. FORMICA, in Corr. Trib. 40/2012, pag. 3134.

Il D.L. n. 78/2010 ha riscritto l'intera disciplina civilistica dei fondi immobiliari, rafforzando il riferimento alla pluralità dei partecipanti e all'autonomia della SGR e negando *a priori* legittimazione giuridica a un'applicazione distorta dell'istituto in funzione esclusiva del risparmio di imposta. Ciò al fine di precludere i diffusi utilizzi impropri dello strumento "fondo immobiliare" - per finalità di mero godimento del patrimonio personale o familiare di pochi quotisti apportanti gli immobili al fondo, quale alternativa alle fiscalmente più onerose detenzione diretta o societarizzazione degli investimenti - che si erano riscontrati nel passato e che erano stati stigmatizzati dalla stessa Banca d'Italia nella Comunicazione del 7 luglio 2005.

Con il D.L. n. 70/2011 sono state introdotte ulteriori disposizioni, questa volta di natura eminentemente fiscale, che disincentivano le "grandi" partecipazioni ai fondi immobiliari di persone fisiche non imprenditori, attraverso un regime impositivo, sostanzialmente analogo a quello previsto per i soci di società di persone, di imputazione per trasparenza dei redditi generati dal fondo ai quotisti: i) residenti; ii) non appartenenti alle categorie dei quotisti istituzionali; iii) titolari di una quota di partecipazione, anche indiretta (i.e. anche per il tramite di familiari) "qualificata", cioè superiore al 5%.

Alla luce del nuovo quadro normativo, sembrerebbe doversi concludere che lo stesso presupposto del risparmio di imposta, evidentemente cruciale per un eventuale disconoscimento (ai fini fiscali) di un fondo immobiliare, risulti di assai difficile verifica. Ciò quantomeno con riferimento ai periodi di imposta successivi all'entrata in vigore delle disposizioni in commento.

Tenuto conto peraltro che l'ordinamento attribuisce alla Banca d'Italia, in collaborazione con la Consob, compiti di vigilanza ispettiva su base costante, al fine di assicurare, tra l'altro, che i regolamenti approvati dei fondi comuni siano in concreto applicati e sia garantita l'attuazione di ogni altra norma posta a presidio di un corretto svolgimento delle attività di gestione, non appaiono ipotizzabili, se non al prezzo di introdurre elementi di conflittualità nel sistema delle competenze disegnato dal legislatore, interventi dell'Amministrazione che concretizzino autonome contestazioni su profili che implicano un giudizio di merito (se non un provvedimento) di altra autorità. (PT)

"Il trust nell'IRAP", di S. GIORGI, in Trust e att. Fid. 9/2012, pag. 477.

Mentre sotto il profilo civilistico non ci sono dubbi in ordine alla qualificazione del trust come ente, non altrettanto può dirsi dal punto di vista fiscale, attesa l'ambigua formulazione dell'art. 73 TUIR che si presta a due diverse interpretazioni.

La prima, accolta dall'amministrazione finanziaria, equipara in toto il *trust* agli enti non societari, facendone derivare la presunzione di soggettività IRAP e, quindi, l'assoggettamento al tributo.

La seconda, sostenuta dalla dottrina pressoché unanime, considera il *trust* un'autonoma categoria soggettiva desumendone, ai fini IRAP, la necessità di verificare, caso per caso, la sussistenza di un'autonoma organizzazione.

Sulla base di questa seconda interpretazione sarebbero assoggettati all'IRAP i *trust* commerciali in grado di creare valore aggiunto e la quantificazione della base imponibile discenderebbe dalle regole applicabili in base al tipo di attività esercitata.

“La fiscalità dei *trust* aspettando il “*Trust* di diritto italiano” di P. LAROMA JEZZI, in Riv. Dir. Trib. 6/2012, I, pag. 585.

L'articolo illustra il “disegno di legge delega al governo per le modifiche al codice civile, in materia di disciplina della fiducia e del contratto autonomo di garanzia” che dovrebbe introdurre nel titolo III del IV libro del c.c. il “contratto di fiducia” mediante il quale il fiduciante trasferisce beni o diritti o somme di denaro a un fiduciario che, tramite la separata gestione, li destina ad uno scopo determinato operando nell'interesse di uno o più beneficiari determinati.

L'A. evidenzia innanzitutto come l'istituto risponda, in merito agli aspetti essenziali, alla nozione di *trust* contenuta nell'art. 2 della Convenzione dell'Aja.

La destinazione patrimoniale può avvenire nell'interesse dei beneficiari determinati ma anche solo ad uno scopo determinato, sia esso di garanzia, assistenziale o altro.

Il fiduciante può essere sia una persona fisica che un ente.

La destinazione patrimoniale può avvenire anche in forma auto-dichiarata e, dunque, senza passare da un trasferimento del bene dal fiduciante al fiduciario.

Vista l'intelaiatura del contratto ed in particolare la segregazione patrimoniale si devono ritenere ad esso applicabili le norme tributarie dettate in materia di *trust* sia ai fini dell'imposizione diretta che indiretta.

A proposito di *trust*, l'A. coglie l'occasione per trattare alcune questioni teoriche ed applicative in tema di trasparenza fiscale e di tassazione indiretta della costituzione del vincolo di destinazione, tenendo conto dei più recenti sviluppi normativi ed interpretativi.

Viene osservato che i *trust* sono stati inseriti tra i soggetti IRES tramite loro inclusione nell'elencazione del comma 1, dell'art. 73 TUIR, tra gli enti residenti commerciali e non, diversi dalle società e tra gli enti non residenti di ogni tipo, e non già nel comma 2 dove si individua il sostrato comune ai soggetti passivi IRES nell'essere “organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi”.

I *trusts* dunque non sarebbero “organizzazioni” perché nominati al comma 1 dell'art. 73 TUIR.

Sul punto l'A. osserva che la scelta del legislatore di aver nominato i *trusts* al comma 1 non li priva di alcune delle caratteristiche descritte a livello generale al comma 2 posto che l'espressione “altre organizzazioni” ivi utilizzata si riferisce a tutti i soggetti passivi elencati al comma 1 e, dunque, anche ai *trusts*.

Nemmeno la prevista trasparenza fiscale dei *trusts*, in quanto vi sono beneficiari individuati, priva l'istituto della riconosciuta soggettività tributaria.

L'A. non concorda con la tesi contraria alla soggettività dei *trust* ed, in particolare, con le conclusioni che da detta tesi derivano e cioè che la imputazione dei redditi dei *trust* ai beneficiari ha valore generale e rappresenta la categoria di riferimento mentre la soggettivazione dei *trust* costituisce una regola residuale introdotta per mere ragioni tecniche ed operante solo nelle ipotesi in cui non si possa adottare la soluzione di imputare i redditi ai beneficiari del *trust*, a causa della assoluta loro indeterminazione.

L'aspetto criticabile sul piano sistematico e anche costituzionale è costituito dall'imputazione per trasparenza, e dunque indipendentemente dalla percezione, dei redditi del *trust* ai beneficiari.

L'A. ritiene che l'applicazione della competenza quale criterio dell'imputazione temporale delle componenti reddituali possa operare solo se calata all'interno di un sistema coerente, dove tale imputazione riguardi sia le componenti positive che quelle negative (ove esistenti) e possa essere successivamente sterilizzata qualora ne sia venuta meno la giustificazione.

Ebbene, la tassazione per competenza dei redditi del *trust* in capo ai beneficiari, da un lato, non opera all'interno di un sistema coerente e razionale di misurazione della capacità contributiva che si informi ad un simile criterio – potendo facilmente darsi l'ipotesi che il prelievo sia sganciato da una effettiva manifestazione di capacità contributiva – e dall'altro, e correlativamente, non risulta bilanciata dagli appropriati strumenti che permettano un recupero di tale prelievo, laddove il conseguimento non si materializzi mai (specificamente previsti all'interno della categoria di reddito d'impresa e fondiari, dove la competenza costituisce il criterio di riferimento).

Passando alla fase della distribuzione ai beneficiari del patrimonio iniziale o del reddito patrimonializzato in capo *trust*, l'A. chiarisce che il capitale distribuito si configura come una mera entrata patrimoniale e non già reddituale, con la conseguenza che essa sfugge per definizione al prelievo IRPEF.

Alla stessa conclusione è giunta anche l'Agenzia delle Entrate sia pure passando attraverso un diverso e non del tutto convincente percorso argomentativo incentrato sul divieto di doppia imposizione. (EM)

“Derivati di copertura di attività e passività: principio di simmetria fiscale” di L. MARRAFFA, ne Il fisco 37/2012, fasc. n. 1, pag. 5919.

Come noto, le norme sul reddito d'impresa prevedono una specifica disciplina per i derivati stipulati a copertura di attività/passività. Nell'articolo, l'A. analizza detta disciplina sviluppando delle considerazioni relative al principio di simmetria fiscale, in essa compreso, ed evidenziando come lo stesso potrebbe porsi in contrasto con i principi costituzionali di eguaglianza e di capacità contributiva, se non correttamente interpretato. L'A., infatti, dopo aver ripercorso i diversi effetti dell'interpretazione del principio, in ragione del quale i componenti positivi e negativi derivanti dalla valutazione o dal realizzo dei derivati di copertura devono concorrere alla formazione del reddito secondo le medesime disposizioni che regolano i componenti positivi e negativi derivanti dalla valutazione o dal realizzo delle attività/passività coperte, giunge alla conclusione che non può essere interpretato né in maniera strettamente letterale, né adottando un'impostazione tesa, limitatamente, a risolvere le distorsioni impositive relative alle coperture produttive di flussi reddituali di importo pari e segno opposto rispetto a quelli prodotti dalle attività/passività coperte, in quanto potrebbero discenderne distorsioni sul piano impositivo difficilmente compatibili con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva. Pertanto, a suo avviso, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, da assoggettare alle norme tributarie previste per l'attività/passività coperta dovrebbe considerarsi il solo risultato netto derivante dalla sommatoria tra i componenti di reddito relativi ai derivati di copertura ed ai componenti di reddito relativi alle attività/passività coperte. Infine, l'A. ritiene auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate per definire in maniera esaustiva il significato da attribuire al principio di simmetria fiscale oltre che per confermare l'inapplicabilità delle sanzioni ai comportamenti tenuti dai contribuenti, in virtù sia del principio dell'affidamento e della buona fede, sia delle cause di non punibilità previste dal nostro ordinamento.(EF)

“Gli strumenti di finanziamento per le Pmi previsti dal Decreto Crescita” di E. PUCCI e L. SCAPPINI, ne Il fisco 38/2012, fasc. n. 1, pag. 6085.

Gli AA. esaminano le novità civilistiche e tributarie introdotte dall'art. 32 del cd “Decreto Crescita”, in tema di nuovi strumenti di finanziamento per le PMI (cambiali finanziarie e obbligazioni emesse da Pmi).

Per quanto concerne gli aspetti fiscali, le modifiche più rilevanti riguardano sia l'emittente sia gli investitori. In tema di deducibilità degli interessi passivi erogati, la novità riguarda la disapplicazione della norma antielusiva di cui all'art. 3, comma 115 della L. 28 dicembre 1995, n. 549 alle cambiali finanziarie e obbligazioni sottoscritte da investitori qualificati che non risultino, nemmeno per il tramite di fiduciarie o interposte persone, direttamente o indirettamente soci dell'emittente.

Anche dal lato della tassazione dell'investitore, il “Decreto Crescita” ha parificato il regime fiscale a quello presente negli altri Paesi comunitari, rendendo applicabile il regime dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 239/1996, in luogo di quello che prevede la ritenuta di cui all'art. 26 del DPR n. 600/1973, con conseguente esenzione per gli investitori esteri “White List”.

L'altra novità riguarda le obbligazioni con clausola di subordinazione e partecipazione agli utili.

Dal punto di vista fiscale, l'Abi, con parere n. 1234 del 13 settembre 2010, ha affermato che la subordinazione non compromette l'assimilazione alle obbligazioni.

Per le obbligazioni con clausola di partecipazione agli utili, è prevista l'erogazione, nei confronti del finanziatore (il portatore dell'obbligazione) di una parte fissa e di una variabile, quest'ultima commisurata ai risultati economici dell'emittente e che riguarda solamente la remunerazione dell'investimento, senza intaccare il diritto al rimborso in linea capitale dell'investimento.

Ai fini fiscali, pertanto, tali strumenti sono titoli similari alle obbligazioni.

Va segnalato, tuttavia, che la disciplina descritta nell'articolo è stata già emendata dal cd. "Decreto Crescita due", (DL 18 ottobre 2012, n. 179). L'articolo in commento non tiene conto dell'evoluzione normativa. (CLP)

Prassi Amministrativa

Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata – Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.
Circ. Agenzia delle Entrate 20 settembre 2012, n. 35/E, ne Il fisco 36/2012, fasc. n. 1, pag. 5842.

L'agenzia delle Entrate pubblica le risposte fornite dai suoi funzionari in occasione dell'incontro Map tenutosi il 31 maggio 2012.

I chiarimenti attengono principalmente a:

- la disciplina del cosiddetto "Aiuto alla Crescita Economica" o Ace introdotta dall'art. 1 del DL 6 dicembre 2011, n. 201 (conv. L. 22 dicembre 2011, n. 214);
- la compilazione del Modello Unico 2012 da parte delle società "in perdita sistematica" secondo le disposizioni di cui all'art. 2, comma 36-*decies* e seguenti, del DL 13 agosto 2011, n. 138 (conv. L. 14 settembre 2011, n. 148);
- i rimedi cui può far ricorso il contribuente in caso di non corretta imputazione temporale di componenti positivi di reddito;
- i redditi di lavoro autonomo professionale;
- il regime IVA delle prestazioni di servizi "generiche" scambiate con soggetti passivi non stabiliti in Italia;
- la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese localizzate fiscalmente in Paesi a fiscalità privilegiata, costi c.d. "*black list*"(art. 110, comma 10, del TUIR).

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IVA – Accertamento – Abuso del diritto – Generale calusola antielusiva – Principio di rango comunitario primario – Diretta applicabilità nel9l'ordinamento e rispetto dell'art. 23 Cost. – Sussistono.

Procedimento – Commissioni – Abuso del diritto – Principio di rango comunitario primario – Applicazione d'ufficio da parte del giudice – Consegue.

Procedimento – Ricorso per cassazione – Abuso del diritto – Principio di rango comunitario primario – Applicazione d'ufficio da parte del giudice – Consegue.

Cass., sez. trib. 26 ottobre 2011, n. 22258, in Boll. Trib. 17/2012, pag. 1260.

In tema di IVA, le pratiche abusive consistenti nell'impiego di una forma giuridica o di un regolamento contrattuale, seppur non contrastante con alcuna specifica disposizione, al fine di realizzare quale scopo principale, seppur non esclusivo, un risparmio di imposta, anche se allo stesso si accompagnano secondarie finalità di contenuto economico, consistono in abusi di diritti fondamentali garantiti dall'ordinamento comunitario e pertanto assumono rilievo normativo primario in tale ordinamento, indipendentemente dalla presenza di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento italiano, né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Ove il giudice tributario rilevi elementi di fatto ad esso sottoposti dalle parti in causa in base ai quali sia nel concreto riscontrabile una serie di atti o negozi giuridici fra loro concatenati e volti a conseguire un indebito vantaggio ai fini IVA realizzato con abuso del diritto, ha il dovere, anche d'ufficio, di rilevare la problematica dell'eventuale applicabilità del generale principio antiabusivo al caso devolutogli.

IRPEG – IRES – Accertamento – Reddito d'impresa – Partecipazioni in società – Sottoscrizione – Permuta – Società non residente – Diritto comunitario – Direttiva n. 90/434/CEE – Artt. 1 e 2, D.Lgs. 544/1992 – Sede legale – Fittizietà – Contestazione.

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2012, n. 1553, in Rass. Trib. 4/2012, pag. 1016.

Laddove il Giudice del merito abbia congruamente motivato sulla residenza in altro Stato membro dell'Unione Europea (nella specie, Paesi Bassi) della società aderente all'operazione di permuta di partecipazioni al capitale, deve richiamarsi il D.Lgs. n. 544/1992, in quanto la differenza tra il valore delle azioni o quote ricevute e l'ultimo valore dei beni conferiti riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi non concorre a formare il reddito imponibile dell'impresa o società apportante fino a quando non sia stata realizzata o distribuita ai soci. Se le partecipazioni ricevute sono iscritte in bilancio ad un valore superiore a quello contabile dell'azienda conferita la differenza deve essere iscritta in apposito fondo e concorrere alla formazione del reddito imponibile in caso di distribuzione.

Con nota di G. MARINO, "Esterovestizione ed estero certificazione: due facce della stessa medaglia".

Commissioni tributarie di merito

Accertamento – Ritenute alla fonte – Dividendi – Dividendi erogati da società italiane a società residenti in altri Stati membri dell'Unione europea – Ritenuta applicabile.

Comm. Trib. reg. de L'Aquila, 19 luglio 2012, n. 390, ne Il fisco 36/2012, fasc. n. 2, pag. 5893.

Ai sensi dell'art. 27, comma 3-ter, del DPR n. 600/1973, viene operata la ritenuta a titolo di imposta con l'aliquota dell'1,375% sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società:

- residenti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo;
- che sono incluse nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 168-bis del TUIR.

Nel caso in cui l'intermediario applichi una maggiore ritenuta a titolo di imposta in quanto prevista dalla Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni, la sentenza Comm. Trib. reg. de L'Aquila 19 luglio 2012, n. 390 ha stabilito che la differenza tra quanto trattenuto e quanto effettivamente dovuto deve essere rimborsata dall'Agenzia delle Entrate.

Il caso di specie riguardava una società di diritto belga, con sede legale a Bruxelles, che aveva percepito circa 5.000.000 di euro di dividendi da una società italiana, sui quali gli intermediari avevano applicato una ritenuta a titolo d'imposta del 15% ai sensi dell'art. 10 della L. n. 148/1989, recante la ratifica della Convenzione tra la Repubblica italiana e il Regno del Belgio per evitare le doppie imposizioni.

Dottrina

CARINCI A., "Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	Pag. 1
COVINO S., LUPI R., " <i>Leveraged Buy Out</i> : la società veicolo deve farsi rimborsare gli interessi dalla controllante, come un mandatario?" (IRES)	" 9
AVOLIO D., SANTACROCE B., "Elusività degli " <i>share deals</i> " preceduti da conferimento d'azienda: verso una soluzione definitiva?" (REGISTRO (Imposta di))	" 19
CHIARAVIGLIO G., "L'asserita rilevanza penale dell'elusione di imposta e l'insormontabile barriera del principio di legalità" (VARIE)	" 21
DEOTTO D., "Gli utili particolarismi dell'abuso del diritto" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
DI CAMPLI G., "Il <i>trust</i> nell'imposta municipale propria" (VARIE)	" 22
DI SIENA M., MOLINARO G., "La Corte UE boccia il regime italiano sul riallineamento fiscale applicabile al settore bancario" (AGEVOLAZIONI E SANZIONI)	" 4
DRAGONE P., VALACCA R., "Le norme antielusive della disciplina ACE al vaglio dell'Assonime" (IRES)	" 10
ESCALAR G., "Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso" (VARIE)	" 22
FORMICA G., FORMICA P., "L'abuso (del diritto) dei fondi comuni di investimento immobiliare" (VARIE)	" 23
GALLI C., "Ostacoli di natura fiscale per gli strumenti di finanziamento delle imprese" (REDDITI DI IMPRESA)	" 14
GIORGI S., "Il <i>trust</i> dell'IRAP" (VARIE)	" 23
LAROMA JEZZI P., "La fiscalità dei <i>trust</i> aspettando il " <i>trust</i> di diritto italiano" (VARIE)	" 24
LA ROSA S., "Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
LEONI G., LEOTTA M., "L'affrancamento fiscale nelle operazioni straordinarie di impresa e il regime del riallineamento dei plusvalori iscritti nelle partecipazioni di controllo" (IRES)	" 10
LONGHI M., "Polizze assicurative estere: come districarsi nella selva degli adempimenti" (REDDITI DI CAPITALE)	" 13

MANUTI N., TRABUCCHI A., “Coordinamento tra il regime fiscale e contabile dei nuovi strumenti finanziari <<ibridi>> per le imprese” (IAS)	Pag. 6
MARRAFFA L., “Derivati di copertura di attività e passività: principio di simmetria fiscale” (VARIE)	“ 25
MIELE L., TRABUCCHI A., “Perdite su crediti di modesta entità, da prescrizione del diritto e da <i>derecognition</i> IAS dei crediti” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 15
PIAZZA M., “Operazioni transfrontaliere: un’occasione di allineamento di disciplina interna e comunitaria” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 7
PUCCI E., SCAPPINI L., “Gli strumenti di finanziamento per le Pmi previsti dal Decreto Crescita” (VARIE)	“ 25
SARACENO M., “Imposizione indiretta nel passaggio generazionale: donazioni indirette, vincoli di destinazione e <i>trust</i> ” (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	“20
STEVANATO D., “Rilevazione in bilancio delle passività potenziali da accertamenti tributari” (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 2
TESAURO F., “Elusione e abuso nel diritto tributario italiano” (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 2
VIGNOLI A., GALLIO F., LUPI R., “Costi << <i>black list</i> >> deducibili se il beneficiario del pagamento è un’emanazione del fornitore materiale” (IRES)	“ 11
VITI M., “La nozione di “stabile organizzazione” nelle imposte sui redditi e nell’imposta sul valore aggiunto” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 16

Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 20 settembre 2012, n. 35/E (VARIE)	“ 26
Circ. Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2012, n. 39/E (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 5
Circ. Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2012, n. 41/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 14
Circ. Agenzia delle Entrate 26 novembre 2012, n. 44/E (IVA)	“ 18
Ris. Agenzia delle Entrate 26 novembre 2012, n. 102/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 17
Ris. Agenzia delle Entrate 4 dicembre 2012, n. 103/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 17

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Sez. V, 10 novembre 2011, n. C. n. 126/10.

(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)

Pag. 7

Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 20 ottobre 2011, n. 21782

(IMPOSTE E TASSE (in genere))

“ 9

Cass., sez. trib. 26 ottobre 2011, n. 22258

(VARIE)

“ 26

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2012, n. 1553

(VARIE)

“ 27

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2012, n. 2193

(IRES)

“ 12

Cass., sez. trib. 4 aprile 2012, n. 5403

(IRAP)

“ 21

Cass., sez. trib. 20 aprile 2012, n. 6236

(RISCOSSIONE)

“ 18

Cass., sez. trib. 20 luglio 2012, n. 12622

(REDDITI DI IMPRESA)

“ 16

Cass., sez. trib. 14 novembre 2012, n. 19839

(REDDITI DI IMPRESA)

“ 17

Ord. cass. civ. sez. VI 19 novembre 2012, n. 20254

(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 3

Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. prov. di Macerata, sez. II 19 aprile 2012, n. 207

(REGISTRO (Imposta di))

“ 19

Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XXVI 16 luglio 2012, n. 89.

(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 3

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XVI 7 maggio 2012, n. 181.

(CONTENSIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)

“ 6

Comm. Trib. reg. di Roma, sez. IX, 18 maggio 2012, n. 64

(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 4

Comm. Trib. prov. di Brescia, sez. I 21 giugno 2012, n. 90.

(IRES)

“ 12

Comm. Trib. reg. de L'Aquila 19 luglio 2012, n. 390
(VARIE)

Pag. 27

Comm. Trib. reg. di Milano, sez. II 12 settembre 2012, n. 129.
(IRES)

“ 12