



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*6/2014*

*Novembre – Dicembre*

## **STATUTO DEL CONTRIBUENTE**

Statuto del contribuente – Diritti e garanzie del contribuente – Circolari ministeriali – Adeguamento – Nuova interpretazione del Fisco – Nullità dell’atto impositivo – Illegittimità – Sanzioni – Inapplicabilità.  
**Cass., sez. trib. 1 ottobre 2014, n. 20710.**

Pag. 1

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

“L’interpello e le sue problematiche”, di **U. PERRUCCI**. “ 1

“La non obbligatorietà dell’interpello “disapplicativo””, di **F. PISTOLESI**. “ 1

“Disapplicazione norme antielusive: verso la facoltatività dell’istanza?”, di **D. STEVANATO**. “ 2

Accertamento – Elusione e abuso del diritto – Sede dell’amministrazione – Coincidenza con la sede effettiva – Rilevanza decisiva – Esterovestizione delle società – Prova – Società estera posseduta da società nazionale – Residenza di alcuni amministratori in Italia o tenuta di alcune riunioni in Italia – Decisività – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 7 febbraio 2013, n. 2869.** “ 2

Accertamento – Elusione – Operazioni di ristrutturazione aziendale – Abuso del diritto – Esclusione - Condizione.

**Cass., sez. trib. 16 dicembre 2013, n. 28078.** “ 3

Accertamento – Interpello disapplicativo – Non obbligatorietà.

**Cass., VI-T, 15 luglio 2014, n. 16183.** “ 3

Accertamento – Disciplina antielusiva – Interposizione – Comportamento fraudolento – Irrilevanza.

**Cass., sez. trib. 15 ottobre 2014, n. 21794.** “ 3

Accertamento – Interpello disapplicativo – Non è impugnabile.

**Comm. Trib. prov. di Bari, 14 ottobre 2014, n. 2355/3/14.** “ 3

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

“I nuovi criteri di individuazione dei paradisi fiscali” di **G. ALBANO** e **A. VERGATI**. “ 4

“Dividendi: diversa tassazione verso i territori d’oltremare a prova di evasione”, di **G. LIBERATORE**. “ 4

“Il *beneficial owner* tra convenzioni internazionali e antiriciclaggio”, di **R. RIZZARDI**. “ 4

### **ELUSIONE**

“Elusione ed abuso del diritto: (in) applicabilità delle sanzioni?” di **P. BORRELLI**. “ 5

“Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega”, di **A. GUIDARA**. “ 5

Norma antielusiva – Operazioni di ristrutturazione aziendale – Abuso del diritto – Esclusione – Condizioni.

**Cass., sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 439.** “ 6

## VIOLAZIONI E SANZIONI (Imposta sulle)

Sanzioni – Normativa tributaria – Obiettiva incertezza – Non applicabilità delle sanzioni.  
**Cass., sez. VI 29 luglio 2014, n. 17250.**

Pag. 6

### TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Libertà di stabilimento e normativa sul consolidato fiscale nazionale”, di **E. BUONO.** “ 7

“Pianificazione fiscale aggressiva. Il caso degli *hybrid mismatch arrangements*”  
di **R. GABRIELLI e F. DI CESARE.** “ 7

### IRES

“Gli utili accantonati ai fini dell’ACE e il trattamento della riserva di rivalutazione”, di  
**G. ANDRANI e A. TUBELLI.** “ 9

“Il regime tributario dell’aggiustamento (del) prezzo delle partecipazioni e le clausole di *earn-out*”,  
di **F. BRUNELLI e P. SERVA.** “ 9

“Compravendita di aziende e di partecipazioni sociali: le clausole di rettifiche del prezzo”, di **L. MIELE.** “ 11

“Stabile organizzazione e circolazione transnazionale delle perdite”, di **A. CARINCI.** “ 11

“*Exit tax*: tra l’analisi da Assonome e il decreto estivo”, di **D. DE SANTIS.** “ 12

“Svalutazioni su crediti “coperti” da garanzia”, di **L. MIELE.** “ 12

“*Exit tax*: questioni ancora aperte dopo l’emanazione delle norme attuative”,  
di **M. PIAZZA e M. VALSECCHI.** “ 12

“*Transfer pricing*: servizi infragruppo o accordi di ripartizione dei costi?” di **G. ROLLE e F.F. MIOTTO.** “ 13

“L’affrancamento dei valori impliciti delle partecipazioni di controllo a seguito delle modifiche  
apportate dalla legge di stabilità per il 2014”, di **C. SANNA e M. DE BLASI.** “ 13

“Quale valore fiscale per i beni ricevuti a titolo di conferimento?” di **D. STEVANATO, R. LUPI.** “ 14

IRES – Trasformazione DTA in credito d’imposta in ipotesi di liquidazione volontaria”  
**Ris. Agenzia delle Entrate 20 ottobre 2014, n. 92/E.** “ 14

IRES – Conferimento del socio – Credito restitutorio del conferente – Esclusione –  
Mera aspettativa di attribuzione di valori pro rata al momento della liquidazione – Configurabilità.  
**Cass., sez. trib. 8 ottobre 2014, n. 21218.** “ 15

IRES – Indennità suppletiva di clientela – Accantonamenti annuali – Deducibilità.  
**Cass., sez. trib. 17 dicembre 2014, n. 26534.** “ 16

IRES – Transazioni infragruppo – *Transfer pricing* – Calcolo del valore delle *Transactional Net Margin  
Method* (TNMM) – Transazioni infragruppo – Individuazione dei soggetti comparabili.  
**Comm. Trib. reg. di Milano, 25 giugno 2014, n. 3406/7/14.** “ 16

IRES – Individuazione del luogo dell’attività della società – Irrilevanza dell’attività di controllo esercitata  
dall’azionista – Esterovestizione – Non sussiste.  
**Comm. Trib. prov. di Modena, sez. I 17 novembre 2014, n. 744.** “ 16

## REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Sostituto d'imposta – Cessione quote fondi mobiliari chiusi – Regime risparmio amministrato – Chiarimenti.

**Ris. Agenzia delle Entrate 19 novembre 2014, n. 101/E.**

Pag. 16

## REDDITI DI IMPRESA

“*Transfer pricing* e distacco di personale rilevante solo il costo del personale”,  
di **M. GHIRINGHELLI** e **R. DE PIRRO**.

“ 17

“Il <<modico valore>> degli omaggi e le spese di rappresentanza, tra <<bene merce>>  
e <<gadgets>> pubblicitari”, di **R. VALACCA**, **V. PERRONE** e **R. LUPI**.

“ 17

Redditi di impresa – Spese di rappresentanza – Deducibilità – Inerenza – Necessità.  
**Cass., sez. trib. 10 ottobre 2014, n. 21450.**

“ 18

Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità – Principio di inerenza – Irrilevanza.  
**Cass., sez. trib. 10 ottobre 2014, n. 21467.**

“ 18

Redditi di impresa – Mutuo gratuito da società capogruppo residente a favore di controllate estere –  
*Transfer pricing* – Inapplicabilità.  
**Cass., sez. trib. 19 dicembre 2014, n. 27087.**

“ 18

Redditi di impresa – Valutazioni – *Transfer pricing* – Rettifica dei prezzi di trasferimento a norma  
dell'art. 10, settimo comma, del TUIR, basata su elementi non comparabili – Mancata valutazione  
di adeguati elementi comparabili dei mercati di riferimento – Insufficienza della presunzione  
utilizzata dall'Ufficio – Infondatezza dell'accertamento – Conseguenze.  
**Comm. Trib. prov. di Milano, sez. II 10 dicembre 2013, n. 408.**

“ 19

## RISCOSSIONE

Riscossione – Cessione di credito da richiesta di rimborso della maggiore IRES versata per  
effetto mancata deduzione IRAP – Ammissibilità.

**Ris. Agenzia delle Entrate 29 dicembre 2014, n. 117.**

“ 19

## IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

“Finanziamenti erogati da banche estere: tra accertamenti fiscali e decreto crescita e competitività”,  
di **L. DEZZANI**.

“ 20

imposta sostitutiva sui finanziamenti – Finanziamento a lungo termine per estinguere  
passività a breve termine – Non si applica.

**Cass., sez. V, 16 gennaio 2015, n. 695.**

“ 20

## TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle)

“Disegno di legge di stabilità 2015: la logica dell'oggi prevale sulla tutela delle esigenze di  
protezione del domani”, di **G. SCIFONI**.

“ 21

## IVA

- IVA – *Pro rata* – Detraibilità – Art. 19 DPR 633/72 – Interpretazione.  
**Interpello Agenzia delle Entrate n. 954-49/2014.** Pag. 21
- IVA – VI direttiva CEE – Applicazione diretta delle norme comunitarie – Disposizioni alternative del diritto interno – Prevalenza – Esclusione.  
**Corte di Giust. UE 3 settembre 2014, causa n. 589/12.** “ 22
- IVA – Operazioni intracomunitarie – Prestazioni di servizi – Luogo di imposizione – Stabile organizzazione – Permanenza – Struttura idonea in termini di risorse umane e tecniche.  
**Corte di Giust. UE 16 ottobre 2014, causa n. 605/12.** “ 22
- IVA – Operazioni intracomunitarie – Prestazioni di servizi – Luogo di imposizione – Stabile organizzazione – Permanenza – Struttura idonea in termini di risorse umane e tecniche.  
**Cass. sez. trib. 1 ottobre 2014, n. 20708.** “ 23
- IVA – Conferimento di ramo d'azienda – Credito IVA maturato dalla conferente – Utilizzo in compensazione dalla conferitaria – Ammissibilità.  
**Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XLIV 28 agosto 2014, n. 7245.** “ 23

## SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

- Successioni e donazioni (imposta sulle) – Costituzione di un *trust*.  
**Comm. Trib. reg. di Firenze, 22 settembre 2014, n. 1702/1/14.** “ 23

## IRAP

- IRAP – Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi – Mutamento del quadro normativo di riferimento – Efficacia retroattiva – Sussiste – Rimborso delle quote dell'IRES pagate nel triennio 2004/2006 – Compete.  
**Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XX, 15 maggio 2013, n. 101.** “ 24

## VARIE

- “L'istituto del *trust* tra riconoscimento nell'ordinamento e problematiche tributarie connesse”, di **G.M. COMMITTERI** e **E. RIBACCHI**. “ 24
- “Legge interpretativa e legge retroattiva: note minime alle modifiche recate al decreto IRAP dalla legge di stabilità per il 2014”, di **A. VICINI RONCHETTI**. “ 24
- Varie – Semplificazione fiscale.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2014, n. 31/E.** “ 25
- Varie – Penale tributario – Sequestro preventivo per equivalente – Omessa dichiarazione – Esterovestizione – Abuso del diritto.  
**Cass., sez. pen. 23 gennaio 2015, n. 3307.** “ 26

## **Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 novembre al 31 dicembre 2014**

**Legge 30 ottobre 2014 n. 161:** “Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea - Legge europea 2013-bis”. (in S.O. n. 83 alla G.U. n.261 del 10 novembre 2014)

\*\*\*\*\*

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, per i soggetti residenti in uno Stato UE o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazione, l'Irpef è determinata in base agli artt. da 1 a 23 TUIR a condizione che il reddito prodotto da tali soggetti in Italia sia pari almeno al 75 % del reddito complessivamente prodotto e che essi non beneficino nel loro stato di residenza di agevolazioni fiscali analoghe.

Si segnala la disposizione che recepisce la normativa europea in tema di obblighi di relazione e documentazione in caso di fusioni e scissioni.

**Legge 11 novembre 2014, n. 164:** “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, recante misure urgenti per l'apertura dei cantieri, la realizzazione delle opere pubbliche, la digitalizzazione del Paese, la semplificazione burocratica, l'emergenza del dissesto idrogeologico e per la ripresa delle attività produttive”. (in S.O. n. 85 alla GU Serie Generale n. 262 del 11 novembre 2014)

**Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175:** “Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata”. (in GU n.277 del 28 novembre 2014)

\*\*\*\*\*

Si illustrano di seguito le principali novità:

- Dichiarazione dei redditi  
Negli artt. da 1 a 6, nell'ambito del Capo I, dedicato alle semplificazioni per le persone fisiche, viene disciplinata la cosiddetta dichiarazione precompilata.  
A decorrere dal 2015 è infatti previsto che, l'Agenzia delle Entrate renda disponibile telematicamente ai titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati, la dichiarazione precompilata relativa ai redditi prodotti nell'anno precedente, che può essere accettata o modificata. Tale dichiarazione sarà resa disponibile direttamente al contribuente, mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, o tramite il sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale o ancora tramite i CAF.  
Per l'elaborazione della dichiarazione dei redditi da parte dell'Agenzia delle Entrate e ai fini dei controlli sugli oneri deducibili e detraibili, i soggetti che erogano mutui agrari e fondiari, le imprese assicuratrici, gli enti previdenziali e le forme pensionistiche complementari trasmettono entro il 28 febbraio di ogni anno all'Agenzia delle Entrate i dati, relativi a tutti i soggetti del rapporto, relativi a quote di interessi passivi e oneri accessori per mutui in corso; premi di assicurazione sulla vita, causa di morte e contro gli infortuni; contributi previdenziali e assistenziali e contributi versati alle forme pensionistiche complementari.
- IRES  
E' uniformato il termine per esercitare l'opzione per i regimi della trasparenza fiscale, del consolidato fiscale, della *tonnage tax* e di quello che permette di determinare il valore della produzione netta ai fini IRAP per le società di persone e le imprese individuali secondo le regole previste per le società di capitali e gli enti commerciali, in precedenza soggetti a termini diversi.  
Per tutti i regimi citati la relativa opzione andrà espressa con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si vuole esercitare l'opzione stessa.  
A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 13 dicembre 2014, il presupposto per l'applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica è costituito da 5 periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale, o 4 in perdita fiscale e uno inferiore al reddito minimo previsto dalla disciplina delle società di comodo.  
Le società e gli enti che non hanno la sede legale o amministrativa in Italia non dovranno più indicare nella dichiarazione dei redditi l'indirizzo dell'eventuale stabile organizzazione in Italia e le generalità e l'indirizzo in Italia di un rappresentante per i rapporti tributari. La comunicazione <<black list>> avrà cadenza annuale.  
Ai soli fini della liquidazione, dell'accertamento, del contenzioso e della riscossione dei tributi, l'estinzione della società avrà effetto trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.
- IVA  
Viene ampliato l'ammontare dei rimborsi eseguibili senza alcun adempimento (da € 5.000 a € 15.000) e non sono posti limiti all'ammontare dei rimborsi ottenibili dai contribuenti non a rischio che presentino solo la dichiarazione con visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva di atto notorio.  
Per i rimborsi di importo superiore a € 15.000 non è più richiesta la garanzia, ma sono sufficienti la dichiarazione o l'istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso con il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa, con l'allegazione di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che attesti l'operatività.

Viene adeguato a € 50 il limite già previsto dal DPR 917/1986 per l'acquisto di beni omaggio, con IVA detraibile e il limite per considerare fuori campo IVA cessioni e prestazioni gratuite.

**Provvedimento 2 dicembre 2014:** “Fissazione dell'aliquota per il calcolo degli oneri di gestione da dedursi dai premi assicurativi incassati nell'esercizio 2015 ai fini della determinazione del contributo di vigilanza sull'attività di assicurazione e riassicurazione, ai sensi dell'art. 335, comma 2, del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209”. (in GU n. 290 del 15 dicembre 2014)

**Legge 15 dicembre 2014, n. 186:** “Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di auto riciclaggio”. (in GU n. 292 del 17 dicembre 2014)

**Decreto Legislativo 17 dicembre 2014, n. 198:** “Composizione, attribuzioni e funzionamento delle commissioni censuarie, a norma dell'articolo 2, comma 3, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23” ( in G.U. n. 9 del 13 gennaio 2015)

\*\*\*\*\*

Il decreto, in vigore dal 28 gennaio 2015 definisce la composizione, le attribuzioni e il funzionamento delle commissioni censuarie, nell'ambito del perfezionamento e della revisione del sistema catastale.

**Legge 23 dicembre 2014, n. 190:** “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2015)” (in S.O. n. 99 all G.U. n. 300 del 29 dicembre 2014)

\*\*\*\*\*

Ecco in sintesi le principali novità:

- viene confermato il credito d'imposta IRPEF in favore dei lavoratori dipendenti e dei percettori di taluni redditi assimilati (cd “bonus 80 euro”) originariamente introdotto per il solo anno 2014;
- a decorrere dal 1° luglio 2015 si innalza la quota non sottoposta a tassazione dei buoni pasto da 5,29 a 7 euro nel caso in cui essi siano di formato elettronico;
- viene ammessa in deduzione ai fini IRAP a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente a tempo indeterminato e le vigneti deduzioni spettanti a titolo analitico o forfetario riferibili sempre al costo del lavoro (cfr. ns. Circolare Informativa n. 5/2014);
- viene disposto, in relazione ai periodi di paga 1 marzo 2015 al 30 giugno 2018, che i lavoratori dipendenti del settore privato possano richiedere di percepire la quota maturanda del TFR compresa quella eventualmente destinata ad una forma pensionistica complementare, tramite liquidazione diretta mensile. La predetta parte integrativa della retribuzione è soggetta a tassazione ordinaria e non è imponibile ai fini previdenziali;
- viene previsto l'innalzamento dell'aliquota di tassazione dall'11 al 20% per i fondi pensione e dall'11 al 17% per la rivalutazione del Tfr (cfr. ns. Circolare Informativa n. 5/2014);
- a decorrere dal 2015, alle Casse professionali e agli enti di previdenza privata è riconosciuto un credito d'imposta pari alla differenza tra le ritenute e le imposte sostitutive applicate nella misura del 26% sui redditi di natura finanziaria e l'ammontare di tali ritenute e imposte sostitutive computate nella misura del 20%, a condizione che i proventi assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva siano investiti in attività di carattere finanziario a medio o lungo termine, individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
- a decorrere dal 2015, ai fondi pensione è riconosciuto un credito d'imposta pari al 9% del risultato netto maturato assoggettato all'imposta sostitutiva, a condizione che un ammontare corrispondente al risultato netto maturato assoggettato alla predetta imposta sostitutiva sia investito in attività di carattere finanziario a medio o lungo termine, individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
- si estende il meccanismo di reverse charge IVA ad ulteriori ambiti del settore edile ed energetico (cfr ns. Circolare informativa n. 5/2014);
- si ampliano le modalità, i termini e le agevolazioni connesse all'istituto del ravvedimento operoso;
- si innalza dal 5 al 77,74 % la quota imponibile degli utili percepiti, anche nell'esercizio d'impresa, dagli enti non commerciali. La norma ha efficacia retroattiva (si applica agli utili messi in distribuzione dal 1 gennaio 2014). Al fine di compensare la retroattività viene riconosciuto un credito di imposta pari alla maggiore IRES dovuta, nel solo periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2014;
- sono imponibili i proventi finanziari corrisposti ai beneficiari di un'assicurazione sulla vita a copertura del rischio demografico, corrisposti a seguito del decesso dell'assicurato. (cfr ns. circolare informativa n. 5/2014);
- viene introdotto uno specifico criterio, espresso in termini percentuali, per individuare i Paesi nei quali vige un livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, al fine di individuare i contribuenti cui si applica la disciplina CFC;
- viene affidato al ministro dell'Economia e finanze il compito di individuare, con decreto, gli Stati o territori nei quali sono presenti regimi fiscali privilegiati indicando quale criterio esclusivo per la scelta la mancanza di un adeguato scambio di informazioni.

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

## **STATUTO DEL CONTRIBUENTE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Statuto del contribuente – Diritti e garanzie del contribuente – Circolari ministeriali – Adeguamento – Nuova interpretazione del Fisco – Nullità dell’atto impositivo – Illegittimità – Sanzioni – Inapplicabilità.**

Cass., sez. trib. 1 ottobre 2014, n. 20710, ne Il fisco 40/2014, pag. 3990.

In nome della tutela della buona fede, l’adeguamento del contribuente alle istruzioni poi riviste dell’Amministrazione finanziaria non elide anche il corrispondente obbligo tributario, giacché l’inosservanza dell’obbligo per fatto dell’Amministrazione può riflettersi solo sulle conseguenze di quell’inosservanza ovvero sulle sanzioni e sugli interessi moratori ordinariamente applicabili in quel caso, ma non fa perciò venire meno il dovere del contribuente di adempiere comunque l’obbligazione tributaria, che resta vincolante e perciò pienamente cogente.

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

### **Dottrina**

“L’interpello e le sue problematiche” di U. PERRUCCI, in Boll. Trib. 18/2014, pag. 1303.

Dopo aver illustrato i vari tipi di interpello presenti nel nostro ordinamento (ordinario, disapplicativo, antielusivo ed altre forme non qualificate) l’A. affronta in maniera critica alcuni degli elementi più problematici dell’applicazione dell’istituto quale quelli della disparità nella posizione reciproca delle parti e della pubblicità delle risposte offerte dall’Amministrazione.

Per questo secondo aspetto è chiaro che una divulgazione delle relative risposte potrebbe meglio orientare il comportamento di contribuenti che si trovassero in analoghe situazioni di incertezza e nello stesso tempo sollevare l’Amministrazione dall’onere di affrontare una serie di quesiti ricorrenti realizzando così più specificatamente lo scopo di “*compliance*” perseguito dallo Statuto del contribuente all’art. 11.

Sul tema dell’impugnabilità o meno delle risposte rese in sede di interpello, si sono formati orientamenti giurisprudenziali contrapposti, mentre, dal canto suo, l’Amministrazione finanziaria è rimasta ferma nel sostenere la non impugnabilità della risposta, stante la natura di parere al quale il contribuente può decidere di non uniformarsi. (EM)

“La non obbligatorietà dell’interpello “disapplicativo”” di F. PISTOLESI, in Corr. Trib. 38/2014, pag. 2932.

L’A. commenta, condividendone le conclusioni, la sentenza della Corte di Cassazione n. 16183/2014 secondo la quale l’interpello disapplicativo ex art. 37-*bis*, DPR 600/73 non costituisce un obbligo.

La risposta fornita dall’Agenzia all’interpello disapplicativo vincola solo quest’ultima e, conseguentemente, qualora il contribuente intenda applicare la norma antielusiva potrebbe agire

per il rimborso del tributo versato o, se, invece, non intenda applicare la norma antielusiva, potrebbe impugnare il provvedimento recante la pretesa impositiva e nel giudizio che ne seguirà il giudice non dovrà attribuire alla risposta all'interpello alcun valore.

Ad opposte conclusioni è dato, invece, pervenire per il responso all'interpello ordinario, previsto come obbligatorio, per la disapplicazione di norme antielusive.

In questa circostanza, infatti, il contribuente non solo non può esimersi dal presentarlo, ma il responso lo vincola anche, dovendo lo stesso sottostare al relativo esito.

Stabilito dalla sentenza in commento che l'interpello "disapplicativo" non è obbligatorio, l'A. si chiede se sia impugnabile la risposta negativa resa dall'Agenzia.

Il convincimento che man mano si è andato formando in ragione di una consolidata giurisprudenza della Cassazione, è quello della "facoltatività" dell'impugnazione.

Trattandosi però di una mera facoltà d'impugnazione, il relativo mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento. (EM)

**"Disapplicazione norme antielusive: verso la facoltatività dell'istanza?"** di D. STEVANATO e R. LUPI, in Dial Trib. 3/2014, pag. 249.

Gli AA. commentano criticamente la sentenza della Corte di Cassazione (16183 del 2014) che afferma la facoltatività dell'istanza d'interpello disapplicativa al fine di ottenere il superamento delle presunzioni poste a carico del contribuente dalle norme antielusive.

Gli AA. concordano sull'importanza dell'istanza amministrativa di disapplicazione rispetto ad una auto disapplicazione di disposizioni di legge ad iniziativa del contribuente.

Viene chiarito che la funzione dell'interpello disapplicativo non è quella, come affermato dalla Cassazione, di conseguire, in caso di risposta positiva dell'Ufficio, una certezza nei rapporti con l'Amministrazione, ma quella di adattare il regime giuridico tributario allo specifico caso concreto secondo un criterio di ragionevolezza.

Almeno in apparenza la tesi della facoltatività dell'istanza di interpello disapplicativo sembra la più coerente con la possibilità concessa al contribuente che abbia presentato l'istanza e ricevuto un diniego, di opporsi alla decisione amministrativa, non applicando la norma antielusiva specifica, e quindi ricorrendo al giudice tributario avverso l'eventuale provvedimento di accertamento o di diniego di rimborso dell'imposta. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Accertamento – Elusione e abuso del diritto – Sede dell'amministrazione – Coincidenza con la sede effettiva – Rilevanza decisiva – Esteroinvestizione delle società – Prova – Società estera posseduta da società nazionale – Residenza di alcuni amministratori in Italia o tenuta di alcune riunioni in Italia – Decisività – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 7 febbraio 2013, n. 2869, nel sito web [www.teleconsul.it](http://www.teleconsul.it).

Ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, nell'ipotesi di esteroinvestizione, ossia di fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, non è necessario accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma accertare se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.

### **Accertamento – Elusione – Operazioni di ristrutturazione aziendale – Abuso del diritto – Esclusione – Condizioni.**

Cass., sez. trib. 16 dicembre 2013, n. 28078, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che trova fondamento nel DPR 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-*bis*, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, comma 2, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale-conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto.

### **Accertamento – Interpello disapplicativo – Non obbligatorietà.**

Cass., sez. VI-T, 15 luglio 2014, n. 16183, in Corr. Trib. 38/2014, pag. 2938.

Il procedimento di interpello, di cui all'art. 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600/1973, non è obbligatorio per il contribuente, cui è pertanto sempre consentito fornire in sede giurisdizionale la prova delle condizioni che consentono di disapplicare la norma antielusiva.

### **Accertamento – Disciplina antielusiva – Interposizione – Comportamento fraudolento – Irrilevanza.**

Cass., sez. trib. 15 ottobre 2014, n. 21794, ne Il fisco 41/2014, pag. 4096.

La disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dall'art. 37 comma 3, DPR 600/73 non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta.

### Commissioni tributarie di merito

### **Accertamento – Interpello disapplicativo – Non è impugnabile.**

Comm. Trib. prov. di Bari, 14 ottobre 2014, n. 2355/3/14, ne Il fisco 42/2014, pag. 4198.

Il diniego di disapplicazione di norme antielusive non può essere equiparato ad un "avviso di accertamento" in senso lato poiché l'atto con il quale è negata la disapplicazione di una norma di legge non comporta alcuna attività di accertamento e, anche se potenzialmente preordinato all'emissione di un avviso di accertamento, non è allo stato che un provvedimento direttoriale che "non ha un contenuto di carattere impositivo, sia dal punto di vista formale che sostanziale, tale da suscitare l'interesse immediato del destinatario ad insorgere giudizialmente contro di esso per evitare effetti lesivi della propria sfera giuridica".

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

#### **Dottrina**

**“I nuovi criteri di individuazione dei paradisi fiscali”**, di G. ALBANO e A. VERGATI, in Corr. Trib. 44/2014, pag. 3407.

I criteri adottati per l'individuazione dei Paesi *black list* sono stati interessati da numerose rivisitazioni tra le quali, ultima in ordine di tempo, quella contenuta nella legge di stabilità 2015.

La predetta legge prevede che l'individuazione dei regimi a fiscalità privilegiata rilevanti ai fini dell'art. 110, comma 10, TUIR sia effettuata, con decreto del Ministero delle finanze, con esclusivo riferimento alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni.

Tale modifica andrebbe quindi a restringere il campo applicativo del vigente art. 110 in quanto andrebbero esclusi dalla *black list* quegli stati o territori che, pur presentando un livello di tassazione modesto, si dimostrino collaborativi.

In particolare tra i paesi oggi considerati “*black list*”, e che invece dovrebbero restare fuori dal futuro decreto dovrebbero esserci le Filippine, Singapore, Emirati Arabi Uniti, Ecuador, Mauritius.

La nuova normativa, per essere applicata, necessita dell'emanazione di detto decreto e pertanto fino ad allora si continuerà ad applicare il Decreto 23/1/2002.

La modifica introdotta dalla legge di stabilità 2015 non sembrerebbe risolvere la questione del potenziale conflitto tra la disciplina prevista dal TUIR in materia di costi “*black list*” e le previsioni di alcune Convenzioni contro le doppie imposizioni.

In particolare, il regime di indeducibilità sancito dall'art. 110 del TUIR sembrerebbe porsi in contrasto con la clausola di non discriminazione contenuta in alcune Convenzioni, stipulate a partire dal 1991, secondo cui gli interessi, i canoni e le altre spese pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono deducibili per l'impresa erogante alle stesse condizioni che sarebbero applicabili qualora la controparte fosse residente.

Gli effetti delle modifiche contenute nel disegno di legge di stabilità sono legati esclusivamente ad una riduzione del numero dei Paesi considerati *black list* e non ad un superamento effettivo di detto contrasto.

In altre parole il disegno di legge di stabilità, restringendo il numero degli Stati cui si rende applicabile la disciplina di cui all'art. 110, riduce di fatto i casi in cui potrebbe insorgere il contrasto tra norma domestica e norma convenzionale. (EM)

**“Dividendi: diversa tassazione verso i territori d'oltremare a prova di evasione”**, di G. LIBERATORE, in Fisc. e Comm. Int. 10 /2014, pag. 25.

L'articolo dà notizia della questione sorta in Olanda sul trattamento dei dividendi e delle royalties pagati a soggetti residenti nelle Antille Olandesi e per le quali, trattandosi di possedimenti territoriali di oltre mare (PTOM) dotati di un certo grado di autonomia e non costituenti territorio comunitario, non si considerano applicabili né le norme comunitarie (in particolare, quelle sulle libertà di circolazione dei capitali) né le norme interne olandesi. La Corte di Giustizia ha confermato che dato il particolare legame tra alcuni Stati membri ed i relativi PTOM, i primi sono liberi di prendere misure dirette a contrastare l'utilizzo dei PTOM quando si connotano come paradisi fiscali. (NM)

**“Il “*beneficial owner*” tra convenzioni internazionali e antiriciclaggio”**, di R. RIZZARDI, in Corr. Trib. 38/2014, pag. 2945.

L'A. mette in guardia sul diverso significato che i medesimi termini di diritto tributario possono avere a seconda del contesto in cui sono utilizzati.

In particolare, la nozione di beneficiario effettivo – ovvero quella, simile, di “titolare effettivo” – nella normativa antiriciclaggio (alla quale rinvia il “monitoraggio fiscale”) identifica la o le persone fisiche che hanno un diritto di natura economica sul bene patrimoniale. Nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, invece, il *beneficial owner* è chiunque, persona fisica o giuridica, che ha diritto ad un determinato reddito e non ha l'obbligo di trasferirlo ad altri, come si verifica invece nei rapporti che seguono lo schema generale del mandato. (NM)

## ELUSIONE

### Dottrina

**“Elusione ed abuso del diritto: (in) applicabilità delle sanzioni?”** di P. BORRELLI, ne il fisco 40/2014, pag. 3936.

L’A. si occupa della sanzionabilità delle operazioni connotate da elusione o da abuso, tema ricorrente sia in dottrina che in giurisprudenza, cercando di cogliere l’essenza del profilo connesso alla verifica dell’applicabilità o meno delle sanzioni amministrative per infedele dichiarazione. Secondo l’A., la distinzione tra elusione ed abuso, quale metro discrezionale per stabilire la sanzionabilità delle condotte, evoluzione del relativo indirizzo giurisprudenziale, genera perplessità di ordine teorico e pratico, specie per quelle fattispecie riqualificate dall’Amministrazione finanziaria sulla base del principio generale antiabuso, seppur contemplate dall’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73. Occorre, un’indagine caso per caso, volta a verificare, in concreto, l’eventuale sussistenza dell’esimente delle “obiettive condizioni di incertezza” e, a prescindere dal fatto che la condotta contestata sia inquadrabile come “elusiva” o frutto di “abuso”, ne deriva certamente una dichiarazione infedele. Risulta pertanto difficile porre su piani distinti abuso ed elusione, a meno di non voler ritenere che il contribuente che ponga in essere operazioni non caratterizzate da fisiologia economica e volte esclusivamente (o prevalentemente) ad ottenere risparmi di imposta, non possa prevedere il rischio di un accertamento per il solo fatto che dette operazioni non rientrino nelle fattispecie contemplate dal citato art. 37-bis, comma 3. La condotta caratterizzata da abuso si pone, con riguardo a quella elusiva, in rapporto da *genus* a *species*: il contribuente che la realizzi, mediante plurimi e complessi atti negoziali sprovvisti di valide ragioni economiche, accetta il rischio di un accertamento quanto meno sotto il profilo della colpa cosciente o del dolo eventuale. Appurato infatti che la dichiarazione risulterà infedele sia nei casi di elusione che di abuso e considerato che, sotto il profilo psicologico, la colpa potrà dirsi presunta salvo prova contraria da parte del contribuente, per determinare la sanzionabilità occorrerà escludere la presenza di esimenti volta per volta. L’A. auspica che, nel dare attuazione alla legge delega, il legislatore delegato trovi il giusto equilibrio nell’individuare i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e le relative conseguenze sanzionatorie e, soprattutto, superi, con una norma antielusiva espressa di portata generale e onnicomprensiva, l’attuale distinzione tra abuso ed elusione evitando la sussistenza di un dualismo nel relativo regime sanzionatorio amministrativo che non appare affatto convincente. (SG)

**“Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega”** di A. GUIDARA, in Riv. Dir. Trib. 4/2014, I, pag. 416.

L’articolo esamina l’art. 5 della L. 11 marzo 2014, n. 23 che contiene la delega al Governo di rivedere le vigenti disposizioni antielusive per unificarle al principio generale del divieto dell’abuso del diritto. Pur non essendo contemplato il profilo della sanzionabilità delle condotte elusive, dalla delega possono trarsi precise indicazioni sulla loro non sanzionabilità, in distonia con recenti pronunce giurisprudenziali e in continuità con la disciplina vigente. In definitiva, dalla legge delega emerge che le norme antielusive concernono comportamenti leciti, i quali pertanto non possono essere puniti con sanzioni che conseguono a specifiche violazioni di legge, quali quelle amministrative afferenti il D.Lgs. n. 472/1997 (e, a maggior ragione, quelle penali, di cui al D.Lgs. n. 74/2000). Emerge inoltre che, poiché l’ordinamento esprime comunque un disvalore giuridico nei confronti degli stessi fatti, la reazione agli stessi è qualificabile pur sempre come una sanzione, speciale, che, in difetto di contraria indicazione normativa, deve ritenersi incompatibile con le sanzioni ordinarie. Entrambe le conclusioni revocano ogni dubbio circa la lontananza della delega fiscale da quelle posizioni giurisprudenziali recenti da cui si sono prese le mosse, favorevoli invece

all'applicazione delle sanzioni amministrative di cui al D.Lgs. n. 472/1997 e, anche, di quelle penali di cui al D.Lgs. n. 74/2000. (SG)

\*\*\*\*\*

Secondo lo schema di decreto attuativo della legge delega che è stato recentemente esaminato dal Consiglio dei Ministri (non ancora approvato in via definitiva), *“le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”*, ma resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie (ndr).

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Norma antielusiva – Operazioni di ristrutturazione aziendale – Abuso del diritto – Esclusione – Condizioni.**

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 439, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Richiamando la legge delega per la riforma fiscale (art. 5, Legge 11 marzo 2014, n. 23) la Corte rileva che non si può più parlare di condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni sono giustificate da ragioni extrafiscali non marginali.

Non solo, la delega in ossequio alla raccomandazione della UE, indica tra i principi e i criteri direttivi quelli di “definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta e di garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse opzioni”.

Non sussiste quindi elusione nel caso in cui, per la ristrutturazione aziendale, il contribuente abbia posto in essere delle azioni che producono il risparmio di imposta.

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

### **VIOLAZIONI E SANZIONI (Imposta sulle)**

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Sanzioni – Normativa tributaria – Obiettiva incertezza – Non applicabilità delle sanzioni.**

Cass., sez. VI, 29 luglio 2014, n. 17250, in Corr. Trib. 41/2014, pag. 3222.

Sussistono le condizioni di obiettiva incertezza in ordine alla portata e all'ambito di applicazione della normativa tributaria, che impongono la non applicazione delle sanzioni tributarie, quando sulla questione oggetto di contestazione esista un unico precedente di legittimità, peraltro favorevole al contribuente e la stessa Agenzia delle Entrate abbia riconosciuto, con circolare, che la questione ha dato origine ad un diffuso contenzioso con esiti presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali in netta prevalenza sfavorevoli all'Amministrazione.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC**

### **Dottrina**

**“Libertà di stabilimento e normativa sul consolidato fiscale nazionale”** di E. BUONO, in Gest. Straord. Impr. 5/2014, pag. 82.

Viene sottolineata la portata innovativa della sentenza 12 giugno 2014 (relativa alle cause riunite C-39/13, C-40/13 e C-41/13) della Corte di Giustizia Europea in tema di compatibilità dell'istituto del consolidato fiscale nazionale con il principio comunitario della libertà di stabilimento, in quanto per la prima volta vengono evidenziate le condizioni che dovrebbero essere rispettate dalle legislazioni degli Stati comunitari in materia di *fiscal unit* per non incorrere in una violazione della libertà di stabilimento.

L'A. ripercorre brevemente i passaggi chiave della sentenza per poi analizzarne i potenziali impatti sulla normativa domestica.

Analogamente a quella olandese, la nostra legislazione prevede che i soggetti non residenti possano optare per il consolidato fiscale con una o più controllate residenti in Italia, ma solo nel caso in cui la partecipazione sia detenuta per il tramite di una *branch* ubicata nel territorio dello Stato; in assenza di stabile organizzazione della controllante, le società residenti detenute dal società non residenti (anche se appartenenti alle UE) non possono in alcun caso esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo.

L'A. è dell'avviso che tale limitazione non possa più ritenersi valida a seguito della sentenza della Corte di Giustizia rendendo immediatamente possibile – anche se restano da disciplinare una serie di aspetti problematici – l'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale alle società italiane “sorelle” soggette al controllo comune di una società residente in un Paese UE. (EM)

**“Pianificazione fiscale aggressiva. Il caso degli *hybrid mismatch arrangements*”** di R. GABRIELLI e F DI CESARE, in Gest. Straord. Impr. 5/2014, pag. 89.

Gli AA. commentano il Piano d'Azione dell'OCSE in tema “*Hybrid Mismatch Arrangements*” pubblicato il 16 settembre 2014 nell'ambito delle azioni per il contrasto all'erosione della base imponibile mediante lo spostamento dei profitti, il cd. “*action plan*”.

Il documento commentato illustra strutture che mirano a sfruttare le differenze esistenti tra diversi ordinamenti riguardo al trattamento fiscale di strumenti finanziari e/o forme societarie, al fine esclusivo o principale di ottenere vantaggi tributari. Possono essere ricondotte in tale ambito le seguenti tipologie:

- entità ibride, trattate come trasparenti ai fini fiscali in uno Stato e come non trasparenti in un altro Stato;
- entità con doppia residenza, considerate residenti ai fini fiscali in due Stati;
- strumenti ibridi, trattati fiscalmente in maniera differente nei diversi Stati (ad esempio, il medesimo strumento può essere qualificato quale capitale di prestito in uno Stato e quale capitale di rischio in un altro);
- trasferimenti ibridi, cioè *arrangements* che sono disciplinati ai fini fiscali come trasferimento della proprietà di un asset in uno Stato e come “*collateralised loan*” in un altro Stato.

Gli *hybrid mismatch arrangements* fruttano le differenze nelle legislazioni nazionali al fine di:

- ottenere una doppia deduzione dei costi negli Stati coinvolti: uno schema ritenuto elusivo si basa sull'utilizzo di società con doppia residenza oppure entità ibride, considerate trasparenti nel Paese A ed opache nel Paese B per ottenere la doppia deduzione dei costi in entrambi gli Stati;
- ottenere la deduzione dei costi in uno Stato a fronte della non tassazione nell'altro Stato: un ipotesi di arbitraggio fiscale internazionale può realizzarsi quando vengono emessi strumenti finanziari ibridi che coinvolgono due o più Stati esteri e, negli ordinamenti giuridici

interessati, sono trattati fiscalmente in modo diverso, ovvero un medesimo strumento può qualificarsi come capitale di debito in uno Stato e quale capitale di rischio nell'altro.

Se lo strumento ibrido viene considerato nel paese B, della società finanziaria (società B), come capitale di debito, in tal modo, la società B potrà dedurre il relativo interesse. Allo stesso tempo, nel Paese A la remunerazione sarà considerata assimilata ad un dividendo escluso da imposizione in capo alla società A.

In Italia, come noto, ai sensi dell'art. 44 comma 2 lett. a) del TUIR, le partecipazioni al capitale o al patrimonio nonché i titoli e gli strumenti finanziari emessi da enti non residenti sono considerati simili alle azioni a condizione che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente. Tale norma limita le ipotesi di arbitraggio fiscale attuate mediante l'emissione all'estero di strumenti finanziari ibridi che sono sottoscritti da soggetti residenti in Italia.

Il tal modo per i soggetti IRES non vi è la possibilità di considerare esclusi al 95% gli utili derivanti da strumenti ibridi emessi all'estero se non vengono rispettate le condizioni di cui all'art. 44 comma 2, lett. a). Tuttavia, non è presente una norma che contrasti l'ipotesi inversa nella quale gli strumenti finanziari partecipativi sono emessi in Italia ed ivi considerati capitale di debito con la possibilità di dedurre la relativa remunerazione e capitale di rischio all'estero esentando pertanto il relativo reddito. Si noti, inoltre, come lo stesso risultato potrebbe essere raggiunto per il tramite di un'entità ibrida o per il tramite di trasferimenti ibridi.

Un ulteriore schema elusivo molto diffuso in ambito finanziario è basato sull'utilizzo dei contratti di pronti contro termine ("*repurchase agreement*").

Un contratto di pronti contro termine può presentare profili di elusività qualora sia effettuato da due società dello stesso gruppo, residenti in diverse giurisdizioni, in quanto alcune giurisdizioni considerano la transazione come una vendita con un successivo riacquisto mentre altre la considerano alla stregua di un "*collateralized loan*", da cui ne consegue un diverso trattamento fiscale dei flussi associati alla transazione negli Stati coinvolti.

La differenza nel trattamento consente di beneficiare, da un lato, della deduzione degli interessi passivi nello Stato i cui il contratto è trattato come un finanziamento collateralizzato e dall'altro, dell'esenzione sulle plusvalenze, nello Stato in cui il contratto è trattato;

- generare indebiti crediti di imposta per imposte corrisposte all'estero: un esempio si può rinvenire nella giurisprudenza di merito italiana relativa ad un'operazione con la quale una banca italiana acquistava, attraverso contratti di pronti contro termine, la titolarità dei titoli esteri, ma contestualmente si impegnava, con un contratto di "*swap*", a retrocederne i benefici alla controparte. Come contropartita della sottoscrizione dello "*swap*", la banca otteneva una remunerazione del suo investimento ad un tasso parametrato all'Euribor incrementato di uno "*spread*". Il vantaggio fiscale indebito contestato dall'Amministrazione consisteva nel credito di imposta che la banca aveva utilizzato in relazione alle ritenute estere sui flussi reddituali poi ribaltati sulla controparte dello "*swap*".

Al fine di eliminare le distorsioni determinate dall'uso degli "*hybrid mismatch arrangements*", il Rapporto suggerisce agli Stati di adottare strategie per eliminare gli ostacoli agli scambi e agli investimenti *cross-border*, nonché per eliminare i rischi di doppia imposizione e quelli di una "*unintended non-taxation*". Il Rapporto, dopo aver analizzato le pratiche adottate in alcuni Paesi, raccomanda agli Stati di introdurre specifiche regole dirette a negare i benefici derivanti dall'utilizzo di determinati *hybrid mismatch arrangements*; cooperare e scambiare le informazioni relative agli *hybrid mismatch arrangements*, alle strategie e alle misure adottate per contrastare il loro utilizzo e monitorare l'effettività di tali strategie; adottare specifiche iniziative di *disclosure* relativamente agli *hybrid mismatch arrangements*.

In ambito europeo la questione dell'utilizzo aggressivo degli strumenti ibridi è attualmente all'ordine del giorno all'interno dell'Unione, interessata ad evitare che le libertà comunitarie possano essere sfruttate per ottenere doppie esenzioni o favorire le triangolazioni di comodo con altri ordinamenti. A tal riguardo, vale evidenziare come recentemente, in data 8 luglio 2014, il Consiglio dell'Unione Europea ha adottato un emendamento alla direttiva madre-figlia (attuale direttiva 2011/96/UE, in sostituzione della precedente direttiva 90/435/CEE) per "chiudere" le asimmetrie esistenti tra gli

ordinamenti nazionali, che consentono, appunto, di utilizzare i finanziamenti ibridi per conseguire effetti di doppia non imposizione.

L'emendamento, in particolare, prevede che lo Stato membro della società madre dovrà accordare l'esenzione per i profitti distribuiti dalla figlia a condizione che essi non siano deducibili nello stato della figlia. Ancorché tale modifica abbia una valenza nei soli limiti del perimetro applicativo della predetta direttiva, è comunque ipotizzabile che, su tali basi, la disciplina di contrasto agli ibridi possa essere estesa dal legislatore comunitario, in futuro, anche alle ulteriori possibili ipotesi di arbitraggio fiscale internazionale. (CLP)

## **IRES**

### **Dottrina**

**“Gli utili accantonati ai fini dell’ACE e il trattamento della riserva di rivalutazione”** di G. ANDRANI e A. TUBELLI, ne Il fisco 42/2014, pag. 4115.

I criteri di determinazione dell’ACE prevedono che gli atti finalizzati alla capitalizzazione della società, concorrenti positivamente alla formazione della variazione in aumento del capitale, sono rappresentati esclusivamente dai conferimenti in denaro e dalla delibere assembleari aventi ad oggetto la destinazione di utili d’esercizio che non ne dispongano la distribuzione ai soci, ma il mantenimento nell’economia dell’impresa, anche a titolo di mero riporto a nuovo.

Benché l’Agenzia delle Entrate non si sia ancora espressa sul punto, gli AA. ritengono che la riserva di rivalutazione ex L. n. 147/2013 non possa assumere rilevanza ai fini della variazione in aumento del capitale investito poiché (i) non costituita in sede di destinazione dell’utile d’esercizio e (ii) generata da un fenomeno meramente valutativo e, quindi, non rappresentativa di un effettivo incremento della dotazione patrimoniale.

Peraltro, la riserva di rivalutazione ex L. 147/2013, contribuisce comunque ad incrementare il patrimonio netto contabile dell’impresa, di talché sotto tale profilo può consentire un vantaggio ai fini dell’ACE, posto che la variazione in aumento (cui applicare il rendimento nozionale) non può comunque eccedere l’ammontare del patrimonio netto risultante dal bilancio. (FDA)

**“Il regime tributario dell’aggiustamento (del) prezzo delle partecipazioni e le clausole di *earn-out*”**, di F. BRUNELLI e P. SERVA, in Boll. Trib. 20/2014, pag. 1454.

Gli AA. illustrano le differenze tra il trattamento fiscale delle clausole di “aggiustamento prezzo delle partecipazioni” societarie (c.d. *earn out*) e le clausole di garanzia delineando, al fine di inquadrare correttamente la tematica, la diversa natura tra le due, oltre che le differenze riscontrabili sotto il profilo civilistico.

In linea generale, la differente finalità delle distinte clausole emerge in modo espresso dalla volontà contrattuale delle parti che convengono “autonomi obblighi di garanzia” a carico del venditore e, infatti, le clausole di aggiustamento prezzo nascono dall’esigenza di convenire ad un corrispettivo variabile in funzione di eventi futuri quindi, di fatto, a rettifiche. Gli AA., in linea con quanto espresso dall’Agenzia delle entrate, ritengono che dal punto di vista tributario l’aggiustamento prezzo deve essere soggetto al medesimo regime del corrispettivo originario che va (in una prospettiva del tutto fisiologica) a rettificare. Pertanto, tale componente rettificativo, sulla base del principio di continuità dell’imposizione, dovrà essere assoggettato al medesimo regime del componente originario. Nel caso in cui l’aggiustamento prezzo intervenga successivamente all’incorporazione della società compravenduta, lo stesso costituirà un componente rettificativo dell’eventuale disavanzo da annullamento e qualora quest’ultimo, coerentemente al regime naturale, non abbia avuto riconoscimento fiscale, si può ritenere che il costo sostenuto per la partecipazione sia già stato integralmente annullato per effetto della fusione con la conseguenza che l’*earn out*, dovendo impattare su una voce priva di rilevanza fiscale, non ha alcun effetto in

capo all'acquirente. Nel differente caso di affrancamento del disavanzo, assumendo quest'ultimo riconoscimento fiscale, gli effetti sarebbero diversi e l'aggiustamento prezzo, ove riducesse il corrispettivo originario, condurrebbe ad una riduzione proporzionale del valore fiscale dei beni a cui il disavanzo è stato attribuito.

L'aggiustamento prezzo successivo alla rivendita della partecipazione da parte dell'acquirente è stato qualificato in capo al primo venditore, sulla base della risoluzione n. 184/E/2009 dell'Agenzia delle entrate, come integrazione del corrispettivo originario ed è, pertanto, soggetto al medesimo regime tributario. Per ragioni di simmetria tra la posizione del venditore e dell'acquirente, l'aggiustamento prezzo dovrebbe qualificarsi anche in capo a quest'ultimo come corrispettivo con successiva modifica del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione e di conseguenza, coerentemente con il principio di continuità dell'imposizione, sarà necessario rideterminare la plusvalenza realizzata dall'acquirente per effetto della rivendita.

Per quanto concerne il trattamento contabile dell'aggiustamento prezzo nel bilancio dei soggetti IAS *adopter*, occorre ricordare che nell'ambito del sistema IAS-IFRS non esiste uno specifico principio contabile relativo al trattamento nel bilancio separato dell'aggiustamento del corrispettivo di acquisto di partecipazioni societarie e, pertanto, in assenza di un principio contabile specifico, lo IAS 8 suggerisce di cercare una soluzione all'interno del corpo dei principi IFRS. Le due possibili rappresentazioni contabili alternative possono essere mutuare dallo IAS 16 e dallo IAS 38, dedicati alle immobilizzazioni materiali e immateriali, e dall'IFRS 3, dedicato alle *business combinations*. In questi casi l'aggiustamento prezzo può comportare, in via alternativa, la rettifica del costo di acquisto della partecipazione ovvero l'emersione di un componente da imputare al conto economico. Sarà, quindi, necessario valutare se la rappresentazione di bilancio assuma rilevanza anche fiscale in ragione del principio di derivazione rafforzata, oppure, in alternativa, continuino a trovare applicazione sul piano tributario – sulla base della natura giuridica – il principio di continuità dell'imposizione e l'impostazione dell'Agenzia delle entrate, illustrata in precedenza.

Gli AA. ritengono che la questione vada risolta alle luce dell'art. 3, c. 3, del D.M. n. 48/2009, che introduce una espressa deroga al principio di derivazione rafforzata con riferimento alle operazioni di trasferimento di partecipazioni societarie, il cui regime fiscale deve essere individuato – indipendentemente dalla rappresentazione di bilancio – sulla base della natura giuridica della transazione posta in essere; oltre che dell'art. 4 del medesimo D.M. n. 48/2009 secondo cui le «*per le operazioni di cessione di azienda ovvero di partecipazioni rileva il regime fiscale disposto dal testo unico, anche ove dalla rappresentazione in bilancio non emergano i relativi componenti positivi e negativi o attività e passività fiscalmente rilevanti*».

Con riferimento al trattamento tributario delle clausole di *earn out* per i soggetti IAS *adopter*, occorre considerare che la deroga al regime di derivazione rafforzata vale anche con riferimento all'aggiustamento prezzo delle partecipazioni il cui regime fiscale deve, pertanto, essere individuato in ragione della relativa natura giuridico-formale. Indipendentemente dalla rappresentazione contabile, dal punto di vista giuridico l'*earn out* costituisce un componente "rettificativo" del corrispettivo di acquisto delle partecipazioni e, pertanto, risultano pienamente applicabili i principi delineati dalla prassi amministrativa con riferimento ai componenti che rettificano il costo di acquisto delle partecipazioni societarie. Di conseguenza, secondo gli AA., a prescindere dalla rappresentazione contabile adottata, l'aggiustamento prezzo in capo all'acquirente non deve concorrere alla formazione del reddito imponibile e deve avere l'unico effetto di ridurre/incrementare il valore fiscalmente riconosciuto ai fini IRES della partecipazione acquisita, mentre in capo al venditore costituisce un elemento rettificativo della plusvalenza/minusvalenza realizzata in sede di cessione ed è, conseguentemente, soggetto al medesimo trattamento fiscale del componente che va a rettificare. In quest'ottica, gli AA. affermano che, nella prospettiva del venditore, nel caso di operazioni che abbiano originariamente beneficiato del regime della *participation exemption* di cui all'art. 87 del TUIR anche l'aggiustamento prezzo risulterebbe soggetto alla medesima disciplina. (EF)

**“Compravendita di aziende e di partecipazioni sociali: le clausole di rettifiche del prezzo”** di L. MIELE, in Corr. Trib. 38/2014, pag. 2913.

I riflessi fiscali derivanti delle clausole di *earn out*, per i soggetti non IAS adopter, vanno analizzati partendo dal presupposto che gli aggiustamenti devono essere assoggettati al medesimo regime fiscale dei componenti di reddito originari che vengono modificati.

Dal punto di vista del venditore, in caso di cessione di partecipazioni sociali, l'erogazione allo stesso di una somma andrà considerata come plusvalore che dovrà seguire il regime della *participation exemption*, laddove la partecipazione sia stata ceduta in parziale esenzione (tassazione del 5%), avendone i requisiti. Se la partecipazione ceduta ha generato componenti reddituali interamente tassati, la somma pagata al venditore va considerata interamente imponibile. Al contrario, se è il venditore a dover erogare una somma, la stessa non è deducibile laddove la minusvalenza sia relativa a partecipazioni che hanno fruito della *participation exemption*, ovvero deducibile integralmente se la partecipazione ceduta non ha goduto dei benefici della PEX. Dal punto di vista dell'acquirente non IAS adopter, invece, il principio per individuare il corretto trattamento fiscale delle rettifiche del prezzo di acquisto di partecipazioni sociali o di un'azienda è quello secondo cui la revisione del prezzo prevista dalle clausole contrattuali non determina alcuna novazione del contratto originario di compravendita; pertanto, la rettifica in aumento o in diminuzione del corrispettivo non deve assumere autonoma rilevanza impositiva ma deve risultare, in linea di principio, inscindibilmente legata agli effetti derivanti dal pagamento del corrispettivo originario. Nel caso in cui, tra la data di acquisto delle partecipazioni e quella in cui si verifica la revisione del prezzo, sia avvenuta una fusione per incorporazione della società *“target”* nella società acquirente, non è possibile rettificare il costo di acquisto della partecipazione nella società *“target”* in quanto, a seguito della fusione, la partecipazione è stata sostituita dai beni della *“target”*. La rettifica, quindi, andrebbe, secondo l'A., riferita all'eventuale disavanzo di fusione; in particolare, l'aumento del prezzo avrebbe determinato un maggior disavanzo e quindi un aumento del valore dei beni su cui lo stesso è stato allocato. Poiché l'integrazione del prezzo dovrebbe seguire la sorte fiscale del bene cui si riferisce ed essendo la partecipazione annullata e trasformata in un bene con valore fiscalmente non riconosciuto, anche la revisione del prezzo non dovrebbe assumere alcuna rilevanza fiscale. Sul punto, tiene a sottolineare l'A., non sono stati forniti chiarimenti dagli organi competenti. Qualora l'oggetto della compravendita sia costituito da un'azienda, il corrispettivo originario rappresenta il valore fiscalmente riconosciuto di quest'ultima e, pertanto, la rettifica del prezzo comporterà una variazione di tale valore ammortizzabile con conseguente rimodulazione delle quote future di ammortamento. Infine l'A., soffermandosi sull'analisi degli effetti tributari del versamento delle somme derivanti dalle clausole in esame, cerca di comprendere se le stesse mutino a seconda che l'indennizzo sia corrisposto direttamente all'acquirente o alla società le cui azioni sono oggetto di compravendita, giungendo alla conclusione che tali clausole non debbano mutare a seconda di chi sia il destinatario delle stesse, ossia l'acquirente o la società *target*. (EF)

**“Stabile organizzazione e circolazione transnazionale delle perdite”**, di A. CARINCI, in Dir. Prat. Trib. 5/2014, I, pag. 855

L'A. ripercorre il dibattito dottrinale in merito ai rapporti tra S.O. e casa madre (o altre S.O.) rilevanti ai fini della attribuzione del risultato economico dell'impresa nel suo complesso alle distinte sedi che hanno contribuito alla sua formazione. In particolare, il riconoscimento delle perdite causate da costi indeducibili, in tutto o in parte o per quote negli esercizi successivi al loro sostenimento, è stato oggetto di tentativi di armonizzazione in sede comunitaria e di sentenze della Corte di Giustizia, nelle quali il difficile compromesso tra libertà di stabilimento e potestà fiscale degli Stati ha indirizzato le soluzioni.

Un primo aspetto è quello della ammissibilità di un regime diverso rispetto a quello delle perdite di una società controllata, un secondo è la facoltà di applicare, alle perdite della S.O. estera, un regime analogo a quello delle perdite domestiche.

L'A. considera perfettamente coerenti, sotto il profilo fiscale, le posizioni giurisprudenziali, ma rileva che ancora non è definito il criterio per la loro imputazione tra i diversi stati coinvolti. (NM)

**“Exit tax: tra l’analisi di assonime e il decreto estivo”** di D. DE SANTIS, in Boll. Trib. 19/2014, pag. 1388.

La disciplina dell'*exit tax* recata dall'art. 166 TUIR e dalle disposizioni di attuazione contenute nei DD.MM. 2 agosto 2013 e 2 luglio 2014, lascia aperte diverse questioni interpretative, affrontate, tra l'altro, nella Circolare dell'Assonime n. 5 del 20 febbraio 2014. Tra di esse:

- l'applicabilità della “sospensione” delle imposte ai casi di trasferimento di residenza fiscale da parte delle *holding* di mera detenzione di partecipazioni. In senso affermativo dovrebbero orientare la *ratio* della norma, volta a tutelare la libertà di stabilimento all'interno dell'UE, e l'orientamento della Corte di Giustizia che interpreta tale diritto in senso ampio e non limitato alle sole società commerciali;
- l'applicabilità del regime di sospensione ai trasferimenti di residenza conseguenti ad operazioni straordinarie transnazionali (quali, ad esempio, la fusione e la scissione), oltre che a quelli dovuti a “spostamenti di sede”. Sul punto, sarebbe opportuno un intervento normativo che, consentendo espressamente l'applicazione del medesimo regime tributario a fattispecie sostanzialmente analoghe - il risultato ottenibile mediante un'operazione di fusione transnazionale in uscita può essere raggiunto anche mediante un trasferimento di residenza all'estero seguito da un'operazione di fusione domestica nel Paese di destinazione - prevenga possibili contestazioni di conformità della disciplina domestica ai principi comunitari;
- il rapporto tra il trasferimento della sede (classificato in un momento puntuale e precisamente definito) e la conseguente perdita della residenza fiscale (che invece deve intendersi riferita, in base alle disposizioni del TUIR, ad un intero esercizio). Tale rapporto è, infatti, suscettibile di generare impatti di doppia tassazione (o doppia non tassazione), solo parzialmente risolti dal rinvio operato dalle disposizioni di attuazione alle Convenzioni contro le doppie imposizioni. (PT)

**“Svalutazioni su crediti “coperti” da garanzia”** di L. MIELE, in Gest. Straord. Impr. 5/2014, pag. 65.

L'art. 106, comma 1, TUIR, nel definire il monte crediti cui commisurare le svalutazioni deducibili dei soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari, esclude espressamente quelli coperti da garanzie assicurative. A fronte di una interpretazione letterale della norma, che porterebbe all'esclusione dei soli crediti assicurati mediante il pagamento di un premio a un'impresa di assicurazione, è possibile avanzare una diversa tesi che tiene conto più in generale del trasferimento a terzi del rischio di insolvenza, prescindendo dallo strumento utilizzato per attuare tale trasferimento. Ciò, tuttavia, a condizione che il creditore abbia sostenuto un costo (diretto) per la copertura. L'esclusione, inoltre, non dovrebbe operare *tout court* nel caso di crediti solo parzialmente garantiti. Nei casi di garanzia “parziale” sotto il profilo qualitativo, vale a dire limitata ad alcune possibili situazioni di insolvenza del debitore, l'individuazione di un criterio ragionevole per stabilire quanta parte del credito considerare nel monte crediti potrebbe tuttavia risultare complessa. (PT)

**Exit tax: questioni ancora aperte dopo l’emanazione delle norme attuative**, di M. PIAZZA e M. VALSECCHI, ne Il Fisco 40/2014, pag. 3943.

Gli AA. propongono un'ampia ed approfondita disamina delle norme che hanno dato attuazione in Italia alla disciplina della *exit tax*, il DM 2 luglio 2014 ed il Provvedimento direttoriale del 10 luglio

2014, mettendo in evidenza le numerose questioni rimaste aperte specie rispetto al principio della libertà di stabilimento come interpretato dalla Corte di Giustizia.

Un primo dubbio riguarda le imprese destinatarie della disciplina, individuate dal DM come “soggetto esercente impresa commerciale” e che a stretto rigore si presta ad una interpretazione restrittiva, senonché una esclusione, ad esempio, delle holding, anche statiche violerebbe il suddetto principio comunitario.

Altro aspetto problematico è il trattamento delle plusvalenze da cessazione di attività causate da operazioni straordinarie e, come tali, essenzialmente neutrali, qualora il regime diverga da quello dell’art. 166 TUIR come attuato dal DM citato.

Viene poi esaminato il procedimento da seguire nell’individuazione della plusvalenza quando, in occasione del trasferimento di residenza, solo una parte degli attivi permane in Italia, come stabile organizzazione, e se questi debbano configurarsi *ex se* come complesso aziendale e, in tal caso, viene esaminato anche come determinare l’avviamento che resta in Italia e quello, invece, trasferito o dissolto, nonché l’imputazione di una eventuale minusvalenza.

Infine, gli AA. ritengono che non sia consentita la richiesta di garanzie in caso di rateazione della riscossione perché equivalente al pagamento di un dividendo. (NM)

**“Transfer pricing: servizi infragruppo o accordi di ripartizione dei costi”** di G. ROLLE e F. F. MIOTTO, ne Il fisco 40/2014, pag. 3954.

L’articolo individua i criteri per l’individuazione distinta di due fattispecie – servizi infragruppo, da una parte e accordi per la ripartizione dei costi, dall’altro – che presentano notevoli affinità sotto il profilo economico ed operativo, ma costituiscono, nel contesto della disciplina dei prezzi di trasferimento, categorie distinte.

Le indicazioni contenute nell’articolo, a cui si rinvia, sono ricavate dalle linee guida OCSE per la determinazione dei prezzi di trasferimento e dei lavori del Forum congiunto dell’UE sui prezzi di trasferimento dalla Commissione dell’UE, con il compito di trovare soluzioni pragmatiche ai problemi determinati dall’applicazione del principio di libera concorrenza, in particolare nell’Unione Europea. (CLP)

**“L’affrancamento dei valori impliciti delle partecipazioni di controllo a seguito delle modifiche apportate dalla legge di stabilità per il 2014”** di C. SANNA e M. DE BLASI, in Boll. Trib. 18/2014, pag. 1285.

Con l’art. 1, commi da 150 a 152, della L. 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per il 2014), il legislatore è nuovamente intervenuto sulla disciplina del cd. “affrancamento” dei maggiori valori contabili impliciti nelle partecipazioni di controllo, introdotto dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conferendo all’istituto una natura sistematica a regime, in linea con altri regimi di riallineamento presenti nell’ordinamento tributario. In considerazione di ciò, sono state introdotte clausole di salvaguardia, quali il meccanismo di *recapture* e il divieto di cumulo con altre opzioni di riallineamento.

Con riferimento alla *recapture*, il provvedimento dell’Agenzia delle Entrate 6 giugno 2014, n. 77035, disciplina in modo puntuale la revoca degli effetti fiscali nelle ipotesi di realizzo, tanto delle partecipazioni di controllo quanto degli *intangibile* sottostanti oggetto di affrancamento, anteriormente al quarto periodo d’imposta successivo al pagamento dell’imposta sostitutiva. In tale ipotesi è infatti prevista la revoca degli effetti fiscali dell’affrancamento, inclusa la trasformazione delle imposte anticipate in credito d’imposta ex art. 2, commi 55-58, del D.L. n. 225/2010, che determina:

- per gli *intangibile* oggetto di affrancamento il venir meno del riconoscimento fiscale del maggior valore affrancato, limitatamente al singolo *asset* oggetto di realizzo nel caso di dismissione di singole attività immateriali;
- il recupero degli ammortamenti fiscali *medio tempore* dedotti;

- il recupero del credito d'imposta ottenuto per effetto della trasformazione delle imposte anticipate mediante versamento da effettuarsi entro 30 giorni dal momento in cui la revoca produce i suoi effetti (limitatamente alla parte già utilizzata in compensazione dal contribuente);
- la revoca parziale degli effetti dell'opzione in caso di dismissione parziale della partecipazione di controllo e sempre a condizione che permanga il controllo (nel caso di atti realizzativi che comportino la perdita del controllo gli effetti si intendono revocati per intero);
- in caso di realizzo di rami d'azienda comprensivi dei singoli *asset* affrancati, la revoca degli effetti limitatamente agli *intangibile* inclusi nel perimetro del ramo d'azienda ceduto, ivi incluso l'avviamento ad esso afferente. (FDA)

**“Quale valore fiscale per i beni ricevuti a titolo di conferimento?”** di D. STEVANATO e R. LUPI, in Dial. Trib. 3/2014, pag. 287.

Il regime fiscale dei conferimenti in natura si connota per una tendenziale simmetria, per cui al riconoscimento del diritto per la conferitaria di valorizzare i beni ricevuti sulla base dei valori di iscrizione in contabilità (tendenzialmente pari o comunque non superiori a quelli di perizia), si accompagna l'obbligo per il conferente di assolvere le imposte su una plusvalenza o un componente positivo di reddito calcolato proprio a partire dal valore corrente dei beni conferiti. Tanto che, quando il conferimento avviene in regime di continuità dei valori fiscali (come accade per i conferimenti di aziende), per il conferente l'operazione non riveste carattere realizzativo.

Date queste premesse, e rilevato che il regime cui è assoggettato il conferente dipende in buona sostanza dal trattamento dell'operazione presso la conferitaria, non sembra tuttavia possibile inferire una dipendenza di segno inverso, nel senso, cioè, di subordinare la rilevanza fiscale dei valori di iscrizione dei beni ricevuti dalla conferitaria al realizzo di una plusvalenza o altro componente positivo di reddito da parte del conferente e/o all'assolvimento di imposte sull'operazione da parte del medesimo.

Ciò, oltre che in assenza di qualsivoglia indizio normativo che avvalorino una interpretazione diversa da quella prospettata, sulla base delle seguenti considerazioni: i) in primo luogo, in molti casi la conferitaria potrebbe legittimamente non sapere a quale regime di tassazione è assoggettato il conferente, specie se questo è estero e non fa parte del gruppo di controllo della società; ii) in secondo luogo, quando la legge ha voluto legare i criteri di iscrizione della conferitaria al regime del conferente, lo ha fatto espressamente, come accade per i conferimenti di azienda, in cui il subentro nel valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda si accompagna alla mancata realizzazione di plusvalenze in capo al conferente; iii) del resto, attesa l'esistenza nel sistema di ipotesi di plusvalenze intassabili, se si subordinassero i criteri di iscrizione e valorizzazione fiscale dei beni presso la conferitaria all'avvenuto realizzo di un componente positivo tassabile presso il conferente, si finirebbe indirettamente per cancellare l'esenzione o l'esclusione di cui aveva goduto il conferente, sovvertendo le scelte e le regole del sistema. (PT)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Trasformazione DTA in credito di imposta in ipotesi di liquidazione volontaria.**

Ris. Agenzia delle Entrate 20 ottobre 2014, n. 92/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La disciplina della trasformazione delle imposte anticipate in credito di imposta – sia in ipotesi di perdita di esercizio, sia in ipotesi di perdita fiscale, è stata estesa anche ai soggetti di liquidazione volontaria.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la previsione riguarda le DTA relative a svalutazioni di crediti e/o ammortamenti/svalutazioni dell'avviamento ed altre attività immateriali iscritte fino all'ultimo bilancio approvato prima di entrare in fase di liquidazione volontaria.

Conseguentemente, restano fuori dalla disciplina le eventuali DTA che si siano generate successivamente alla data di inizio della fase di liquidazione volontaria.

La trasformazione delle DTA iscritte nel rendiconto della gestione (documento assimilabile ad un vero e proprio bilancio) e non trasformate prima dell'ingresso nella fase di liquidazione, può essere operata solo in sede di bilancio finale di liquidazione e di dichiarazione dei redditi definitiva.

L'iscrizione nel rendiconto sulla gestione delle DTA è condizione necessaria e non sufficiente affinché operi, nei loro riguardi, la trasformazione in credito d'imposta. Affinché ciò si verifichi è, altresì, necessario che le imposte anticipate siano iscritte a fronte di un componente negativo deducibile ai fini delle imposte sui redditi in più periodi d'imposta.

Per gli enti creditizi e finanziari è prevista una disciplina specifica afferente le svalutazioni dei crediti nel senso che questa pur prevedendo il differimento delle svalutazioni, eccedenti una certa soglia, nei diciotto esercizi successivi, non intende generare, al termine del periodo d'imposta, disallineamenti di valore (contabile e fiscale) dei crediti iscritti in bilancio.

Nel caso di specie (la società bancaria era stata posta in liquidazione con effetto giuridico dal 1 ottobre 2013), la *derecognition* dei crediti, effettuata nel periodo ante-liquidazione (1 gennaio 2013/1 ottobre 2013), determinato ai sensi dell'art. 182 del TUIR, in cui è avvenuta la cessione pro-soluto dei crediti, non consente di "scaricare" attraverso una variazione in diminuzione le svalutazioni, che hanno ridotto il valore fiscale dei crediti, operate fino al 31 dicembre 2012.

Le svalutazioni dei crediti fiscalmente non dedotte fino alla data di cessione del credito continueranno ad essere dedotte fiscalmente per quote costanti sulla base delle disposizioni contenute nell'art. 106 del TUIR, pro tempore vigente.

La svalutazione crediti rilevata nel "Rendiconto della Gestione degli amministratori", rileva quale componente negativo integralmente deducibile ai sensi dell'art. 101, comma 5, del TUIR pro tempore vigente, nel periodo di imposta 01.01.2013 – 01.10.2013 per effetto della *derecognition* del credito.

Ne consegue, allora, che tale componente negativo non è idoneo a generare DTA convertibili in crediti di imposta, né in caso di perdita di esercizio, né in caso di perdita fiscale (attraverso i relativi *reversa*), in quanto non afferente ad un componente negativo deducibile in più periodi di imposta ai fini delle imposte sui redditi, condizione quest'ultima, posta alla base della *ratio* della disciplina.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**IRES – Conferimento del socio – Credito restitutorio del conferente – Esclusione – Mera aspettativa di attribuzione di valori *pro quota* al momento della liquidazione – Configurabilità.**

Cass., sez. trib. 8 ottobre 2014, n. 21218, ne Il fisco 40/2014, pag. 3997.

In tema di società, la costituzione del rapporto societario e l'originario conferimento, pur rappresentando il presupposto giuridico del diritto del socio alla quota di liquidazione, non rilevano come fatto direttamente genetico di un contestuale credito restitutorio del conferente, configurandosi la posizione di quest'ultimo come mera aspettativa o diritto in attesa di espansione, destinato a divenire attuale soltanto nel momento in cui si addivenga alla liquidazione (del patrimonio della società o della singola quota del socio, al verificarsi dei presupposti dello scioglimento del rapporto societario soltanto nei suoi confronti), ed alla condizione che a tale momento dal bilancio (finale o di esercizio) risulti una consistenza attiva sufficiente a giustificare l'attribuzione "*pro quota*" al socio stesso di valori proporzionali alla sua partecipazione.

### **IRES – Indennità suppletiva di clientela – Accantonamenti annuali – Deducibilità.**

Cass., sez. trib. 17 dicembre 2014, n. 26534.

Gli accantonamenti per le indennità di cessazione dei rapporti di agenzia sono deducibili per competenza nell'esercizio di imputazione a conto economico.

### Commissioni tributarie di merito

### **IRES – Transazioni infragruppo – Transfer pricing – Calcolo del valore delle Transactional Net Margin Method (TNMM) – Transazioni infragruppo – Individuazione dei soggetti comparabili.**

Comm. Trib. reg. Milano, 25 giugno 2014, pag. 3406/7/14, ne Il fisco 35/2014, pag. 3498.

In materia di controllo su *transfer pricing*, l'Ufficio non può applicare il *Transactional Net Margin Method* (TNMM) per la valutazione delle operazioni internazionali infragruppo, senza individuare in modo adeguato i soggetti comparabili alla realtà aziendale sottoposta a controllo.

### **IRES – Individuazione del luogo dell'attività della società – Irrilevanza dell'attività di controllo esercitata dall'azionista – Esterovestizione – Non sussiste.**

Comm. Trib. prov. di Modena, sez. I, 17 novembre 2014, n. 744,

L'esercizio del potere di controllo dell'azionista di una società estera non può essere confuso con il potere di determinazione degli indirizzi strategici ai fini della localizzazione della sede di amministrazione di una società.

Il luogo di direzione effettiva di una società va individuato nel paese dove vengono trattati e gestiti gli affari quotidiani di una società, nel luogo dove il *management* e i dipendenti operano non potendosi dare rilevanza, a tali fini, all'attività di controllo esercitata dalla banca azionista. E questo, anche se tale attività si esplica per il tramite dell'approvazione delle operazioni finanziarie e di credito più rilevanti da parte dell'azionista.

## **REDDITI DI CAPITALE**

### **Prassi Amministrativa**

### **Redditi di capitale – Sostituto d'imposta – Cessione quote fondi mobiliari chiusi – Regime risparmio amministrato – Chiarimenti.**

Ris. Agenzia delle Entrate 19 novembre 2014, n. 101/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito agli obblighi di sostituzione di imposta che l'articolo 26-*quinquies* DPR 600/73 pone a carico delle società di gestione del risparmio (SGR) sui redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) istituiti in Italia e in Lussemburgo, diversi dagli OICR immobiliari, nonché relativamente all'applicazione, da parte delle medesime SGR, del regime del risparmio amministrato sui redditi diversi realizzati mediante cessione a titolo oneroso di quote o azioni dei medesimi organismi.

Per quanto riguarda i proventi periodici e gli altri proventi erogati per effetto del rimborso, anche parziale, delle quote e della liquidazione, viene chiarito che il sostituto d'imposta tenuto all'applicazione della ritenuta è l'emittente delle quote, ossia la SGR.

In caso di cessione a titolo oneroso delle quote, il sostituto d'imposta sui relativi redditi di capitale è la SGR nel caso in cui essa sia stata incaricata dal contribuente alla cessione delle quote ovvero l'intermediario che abbia ricevuto detto incarico.

Circa il soggetto tenuto all'applicazione del regime del risparmio amministrato, compreso l'adempimento del rilascio della certificazione delle eventuali minusvalenze, questo è l'intermediario presso il quale le quote sono in custodia, amministrazione, deposito o gestione o in altro stabile rapporto anche se non formalizzato, ossia la SGR nel caso di collocamento diretto delle quote ovvero l'intermediario collocatore. (EM)

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Transfer pricing e distacco di personale rilevante solo il costo del personale”** di M. GHIRINGHELLI e R. DE PIRRO, in Il fisco 35/2014, pag. 3472.

L'articolo tratta della problematica della determinazione di prezzi di trasferimento nel caso di distacco del personale presso una consociata estera del Gruppo.

Parte della dottrina commercialistico-tributaristica ritiene che il distacco di personale debba essere qualificato come un servizio di permettere, in quanto la distaccante assume un'obbligazione di permettere che il proprio dipendente preli le proprie mansioni lavorative in favore di un terzo soggetto (la distaccataria).

Se il distacco di personale viene quindi assimilato *tout court* ad una prestazione di servizi allora è naturale concludere che al costo del personale debba essere sempre aggiunto un *mark-up*. E' questa la posizione che l'Amministrazione finanziaria italiana sostiene quasi sempre in sede di verifica ed in parte contenuta anche nella risoluzione n. 99/1997.

Tuttavia il *mark-up* potrebbe essere escluso quando il distacco è operazione del tutto isolata e non compresa nell'attività istituzionale della società: il Ministero delle Finanze nella Circolare n. 32 del 22 settembre 1980, recita testualmente che “ (...) il margine di utile non dovrebbe essere riconosciuto: a) per quei servizi che sono strettamente correlati alla struttura del gruppo, che non formano oggetto dell'attività istituzionale dell'impresa prestatrice e che non si traducono in prestazioni con un valore economico di mercato (...).

Ciò posto, gli AA. ritengono che questa ricostruzione sia in contrasto con la natura propria del distacco che richiede che il soggetto distaccante mantenga un interesse proprio allo spostamento del lavoratore. Pertanto propongono nel caso di distacco di considerare l'attività come una transazione residuale e determinare il valore normale della prestazione sulla base del costo del dipendente distaccato. (CLP)

\*\*\*\*\*

Segnaliamo tuttavia che il nuovo paragrafo 1.96 di revisione del capitolo VI delle Linee Guida OECD sul *transfer pricing* prevede in caso di distacco del personale, l'obbligo di applicare un *mark up* salvo il caso in cui il lavoratore inviato presso una società del gruppo non sia dotato di specifiche competenze tecniche o commerciali e che l'invio all'estero non sia dovuto proprio alle sue particolari abilità.

**“Il <<modico valore>> degli omaggi e le spese di rappresentanza, tra <<bene merce>> e <<gadgets>> pubblicitari”** di R. VALACCA, V. PERRONE e R. LUPI., in Dial. Trib. 3/2014, pag. 279.

L'articolo commenta una interpretazione dell'Agenzia delle Entrate secondo cui, in relazione ai beni destinati in omaggio di “valore unitario” non superiore a 50 euro al fine della deducibilità della spesa ad essi relativa rileva il valore normale e non il costo effettivo.

La posizione espressa dall'Agenzia è discutibile e Valacca non la condivide. Il valore unitario parametrato al valore normale potrebbe valere in relazione ai beni destinati in omaggio

autoprodotti (ossia quelli alla cui produzione e/o commercializzazione sia rivolta l'attività d'impresa) e non invece per quelli acquistati da terzi per i quali rileverebbe invece il costo effettivamente sostenuto.

A supporto dell'impossibilità di condividere la posizione dell'Agenzia, viene fornita un'argomentazione di ordine testuale e cioè che tutte le volte che nell'ambito del TUIR il legislatore si è voluto riferire al valore normale lo ha sempre fatto in modo puntuale, utilizzando la locuzione di "valore normale" e non quella di "valore unitario" e quindi i due termini (valore normale e valore unitario) non sono affatto assimilabili e sovrapponibili.

Perrone, relativamente alla tematica degli omaggi, suggerisce di ancorare il valore unitario al costo effettivo piuttosto che al valore normale.

E questo perché il costo, in quanto tale, è contraddistinto da un'incontrovertibile oggettività, è puntuale e non si presta a valutazioni, contrariamente a quanto accade per il valore normale. (EM)

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Cassazione**

#### **Redditi di impresa – Spese di rappresentanza – Deducibilità – Inerenza – Necessità.**

Cass., sez. trib. 10 ottobre 2014, n. 21450, ne Il fisco 40/2014, pag. 3998.

L'art. 75 (ora 109) del TUIR stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito: prevede, cioè, quale requisito generale ai fini della deducibilità, che deve essere provato dal contribuente, quello della cd. inerenza delle spese all'attività dell'impresa (inerenza generalmente intesa come suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente o indirettamente, un'utilità all'attività d'impresa).

Le spese di rappresentanza e tra queste ultime, in particolare, quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, sono deducibili in quanto il legislatore ha implicitamente riconosciuto alle predette spese, in ragione della loro natura, il carattere dell'inerenza.

#### **Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità – Principio di inerenza – Irrilevanza.**

Cass., sez. trib. 10 ottobre 2014, n. 21467, ne Il fisco 42/2014, pag. 4182.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi sono sempre deducibili, anche se nei limiti della disciplina di riferimento, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza. Resta precluso, infatti, tanto all'imprenditore quanto all'Amministrazione finanziaria, dimostrare che gli interessi siano correlati all'intera attività dell'impresa esercitata.

#### **Redditi di impresa – Mutuo gratuito da società capogruppo residente a favore di controllate estere – *Transfer pricing* – Inapplicabilità.**

Cass., sez. trib. 19 dicembre 2014, n. 27087, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La stipula di un finanziamento non oneroso, erogato dalla società controllante a favore delle controllate, con obbligo della mutuataria di restituzione del *tantundem*, riconducibile allo schema del mutuo a titolo gratuito, non subisce limitazioni per il fatto che la controllante, residente nello Stato, e le società residenti in altro Paese membro od in Paesi terzi, appartengano al medesimo gruppo societario, realizzando quindi una operazione infragruppo transfrontaliera, non contrastando la gratuità della operazione, che esclude la pattuizione di interessi corrispettivi dovuti dalla mutuataria, con la previsione dell'art. 76, comma 5, vecchio TUIR (attuale art. 110 comma 7) secondo cui, indipendentemente dal corrispettivo convenuto dalle parti ovvero nel caso in cui detto corrispettivo non sia stato dalle parti predeterminato nel "quantum", il bene o servizio,

rispettivamente ceduto o prestatato, deve essere valutato secondo il criterio del “valore normale” stabilito dall’art. 9 comma 3 TUIR, atteso che l’applicazione della norma tributaria è subordinata dalla legge alla duplice condizione che dalla operazione negoziale infragruppo derivino per la società contribuente componenti – positivi o negativi – reddituali, e che dalla applicazione del criterio del valore normale “derivino un aumento del reddito” imponibile. Tali condizioni non risultano integrate nella concessione del mutuo non feneratizio, essendo estranea a tale schema negoziale la stessa prestazione – avente ad oggetto la corresponsione di interessi corrispettivi – che costituisce il necessario termine di comparazione rispetto al “valore normale”.

### Commissioni tributarie di merito

**Redditi di impresa – Valutazioni – *Transfer pricing* – Rettifica dei prezzi di trasferimento a norma dell’art. 110, settimo comma, del TUIR, basata su elementi non comparabili – Mancata valutazione di adeguati elementi comparabili dei mercati di riferimento – Insufficienza della presunzione utilizzata dall’Ufficio – Infondatezza dell’accertamento – Conseguenze.**

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. II 10 dicembre 2013, n. 408, in Boll. Trib. 19/2014, pag. 1427.

Agli effetti del *transfer pricing* di cui all’art. 110, settimo comma, del TUIR, allorché venga utilizzato per la rettifica tributaria il metodo del costo maggiorato (*Cost Plus*), devono sussistere elementi di comunanza tra le società accertate e le società estere da esse controllate ed è necessario che la comparazione effettuata dall’Amministrazione finanziaria avvenga su elementi comparabili, quali l’identità dei beni prodotti, l’uguaglianza di aree geografiche di attività e l’equivalenza di volumi di fatturati, conseguendone in difetto l’infondatezza dell’accertamento.

## RISCOSSIONE

### Prassi Amministrativa

**Riscossione – Cessione di credito da richiesta di rimborso della maggiore IRES versata per effetto mancata deduzione IRAP – Ammissibilità.**

Ris. Agenzia delle entrate 29 dicembre 2014, n. 117, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

A decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2012 sono deducibili dall’IRPEF/IRES:

- la parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge;
- un’ulteriore quota pari al 10% dell’IRAP corrisposta nel periodo d’imposta, forfetariamente riferita all’imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati.

Il 10% dell’IRAP versata, a seguito dell’applicazione retroattiva della norma, è risultato deducibile anche dal periodo d’imposta 2008 fino al 2011, nel caso di sostenimento di spese per il personale dipendente e assimilati.

In entrambi i casi è stata inoltre riconosciuta la facoltà di chiedere il rimborso della maggiore IRPEF/IRES versata per effetto della mancata deduzione della suddetta quota di IRAP, relativamente ai periodi di imposte precedenti al 2008 per i quali non fossero ancora spirati i termini decadenziali del rimborso.

Nell’uno e nell’altro caso, il contribuente effettua una riliquidazione, quale l’istanza di rimborso, in via telematica, nel rispetto di modalità specificatamente stabilite con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate. L’utilizzo di tale strumento si configura come condizione per l’accesso al rimborso anche nell’ipotesi in cui, per i periodi precedenti l’entrata in vigore della norma, il

contribuente, aveva già presentato la relativa domanda confidando nella deducibilità dell'imposta, pur in assenza di una norma specifica. (EM)

## **IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI**

### **Dottrina**

**“Finanziamenti erogati da banche estere: tra accertamenti fiscali e decreto crescita e competitività”** di L. DEZZANI, in Corr. Trib. 41/2014, pag. 3187.

Il decreto crescita e competitività (D.L. 24 giugno 2014, n. 91 convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116) è intervenuto per introdurre meccanismi che incentivino il credito alle imprese rimuovendo gli ostacoli fiscali al finanziamento sia nell'ambito delle imposte dirette che di quelle indirette.

In tema di imposte dirette il legislatore prende atto del costo della ritenuta alla fonte sugli interessi corrisposti a istituti finanziatori esteri e, di conseguenza, per rimuovere l'ostacolo al credito estero all'art. 22, comma 1, introduce il comma 5-*bis* all'art. 26 del D.P.R. n. 600 del 1973 dove si dispone che la ritenuta del 26% prevista dal precedente comma 5, non si applica agli interessi e altri proventi derivanti da finanziamenti a medio e lungo termine erogati: alle imprese dagli enti creditizi stabiliti negli Stati membri dell'UE; agli enti specificamente individuati all'art. 2, paragrafo 5, numeri da 4) a 23), della direttiva 2013/36/UE (la Cassa Depositi e Prestiti, in Italia); alle imprese di assicurazione costituite ed autorizzate ai sensi di normative degli Stati membri dell'UE; agli OICR che non fanno ricorso alla leva finanziaria, ancorché privi di soggettività tributaria.

Peraltro, la norma neo introdotta non richiede lo *status* di beneficiario effettivo per il percettore dei proventi corrisposti da soggetti finanziati italiani e quindi andrà verificato se la condizione dello stabilimento all'interno della UE da parte del finanziatore sia sufficiente ad evitare l'applicazione della ritenuta nel caso di retrocessione degli interessi ad un soggetto extracomunitario che potrebbe essere l'effettivo finanziatore.

Quanto, poi, alle imposte indirette, l'art. 22, comma 2, del decreto crescita e competitività interviene stabilendo che rientrano nell'ambito applicativo dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine le cessioni di crediti, le cessioni di contratti e i trasferimenti di garanzie relative a finanziamenti stipulati e assoggettati al regime dell'imposta sostitutiva.

Inoltre, l'art. 22, comma 2, lett. b), introduce anche un art. 17-*bis* al D.P.R. n. 601 del 1973 che ammette alla fruizione del regime agevolato anche i soggetti esteri finanziatori non bancari ed in particolare le società di cartolarizzazione, le imprese di assicurazione costituite ed autorizzate ai sensi di normative degli Stati della UE e gli OICR costituiti negli Stati membri dell'UE e negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo inclusi nei Paesi *white list*. (AF)

### **Giurisprudenza**

**Imposta sostitutiva sui finanziamenti – Finanziamento a lungo termine per estinguere passività a breve termine – Non si applica.**

Cass., sez. V, 16 gennaio 2015, n. 695, ne Il fisco on line.

Il finanziamento a lungo termine concesso da una banca ad una impresa per estinguere passività a breve termine garantito da ipoteca non sconta l'imposta sostitutiva dello 0,25% prevista dal DPR 610/73 bensì l'imposta ipotecaria con aliquota del 2% da calcolare sul valore ipotecato.

La *ratio legis* della norma di agevolazione va ricercata nel favore che il legislatore intende accordare agli investimenti produttivi, nella previsione che essi possono creare nuova ricchezza, sulla quale potrà più adeguatamente applicarsi il prelievo fiscale.

Nel caso di specie, il negozio in questione non ha per oggetto un finanziamento, nel senso a cui la norma si riferisce, ma piuttosto le modalità ed i tempi di recupero del credito già erogato, esulando dall'ambito applicativo della disciplina agevolativa invocata.

Lo scopo, per il quale il legislatore accorda un trattamento agevolato, dunque, qui non ricorre, perché per effetto del negozio l'accreditato non dispone di nuovo denaro, suscettibile di impegni produttivi.

Ne consegue, che esula dall'ambito applicativo della disciplina agevolativa il finanziamento avente ad oggetto i "rimborsi dei finanziamenti a breve termine" garantiti dalle iscrizioni ipotecarie.

L'iscrizione quindi deve scontare l'imposta ipotecaria non garantendo nuovi finanziamenti, facendo riferimento a un negozio di dilazione di pagamento di debiti, non utilizzabile per impieghi produttivi.

## **TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle)**

### **Dottrina**

**“Disegno di legge di stabilità 2015: la logica dell’oggi prevale sulla tutela delle esigenze di protezione del domani”** di G. SCIFONI, in Corr. Trib. 44/2014, pag. 3401.

L'articolo, in aderenza all'enunciato nel titolo, esamina le disposizioni del d.d.l. stabilità 2015 (sostanzialmente confermate nella legge che ha approvato tale d.d.l.) che penalizzano la fiscalità delle forme di risparmio con finalità previdenziale e di protezione di lungo periodo.

Si tratta dell'inasprimento della tassazione del risultato di gestione delle forme di previdenza complementare che, a decorrere dal 2014, passa dall'11,5% (misura così stabilita dal decreto legge n. 66 del 2014) al 20%; inasprimento comunque attenuato mediante la riduzione della base imponibile qualora alla formazione di tale risultato concorrano (direttamente o, tramite OICR, indirettamente) i proventi dei titoli pubblici ed equiparati. Per il 2014 la base imponibile è altresì ridotta del 48% dei rendimenti netti riconosciuti ai soggetti che sono usciti dalla forma pensionistica nel corso del 2014.

Si tratta inoltre della modifica dell'art. 34 del D.P.R. n. 601 del 1973 che ora limita l'esenzione ai soli "capitali percepiti in caso di morte in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita, a copertura del rischio demografico", pertanto il rendimento finanziario dell'investimento sottostante la polizza sarà soggetto a tassazione ai sensi dell'art. 26-ter del D.P.R. n. 600 del 1973.

Nell'articolo vengono evidenziate altresì le misure relative al TFR: sia l'inasprimento della tassazione della rivalutazione annuale del TFR, che passa dall'11% al 17%, sia la facoltà per i dipendenti del settore privato di chiedere la liquidazione nella busta paga mensile del TFR maturando, anche qualora il TFR sia stato destinato ad una forma di previdenza complementare. (GDA)

## **IVA**

### **Prassi Amministrativa**

**IVA – Pro rata – Detraibilità – Art. 19 DPR 633/72 – Interpretazione.**

Interpello Agenzia delle Entrate n. 954-49/2014, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Non debbono partecipare al calcolo del *pro rata* le attività che, pur avendo un nesso con un'attività principale imponibile, siano poste in essere senza l'impiego di beni o servizi soggetti all'IVA, ovvero qualora l'impiego di beni o servizi soggetti all'IVA sia estremamente limitato.

Non partecipano al calcolo della percentuale di detrazione le operazioni che devono essere qualificate come strumentali al migliore svolgimento dell'attività esercitata, in quanto rese a supporto di detta attività e tendenti alla più proficua realizzazione economica della medesima.

Da tali presupposti si desume che le prestazioni assicurative rese dalle società di *leasing* ai propri clienti sono escluse dal *pro rata* di detrazione IVA, se tali prestazioni sono poste in essere con un limitato utilizzo di beni e servizi imponibili ad IVA e senza l'utilizzo di una specifica struttura aziendale.

Le polizze stipulate dalle società di *leasing*, in nome proprio e per conto dei clienti, sono escluse dal computo del denominatore del *pro rata* di detrazione IVA in quanto operazioni esenti ex art. 10, comma 1, n. 1 del DPR 633/72 accessorie ad operazioni imponibili IVA e che non rientrano nell'oggetto dell'attività propria dell'impresa.

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Giustizia UE**

#### **IVA – VI direttiva CEE – Applicazione diretta delle norme comunitarie – Disposizioni alternative del diritto interno – Prevalenza – Esclusione.**

Corte di Giust. UE 3 settembre 2014, causa n. 589/12, ne Il fisco 35/2014, pag. 3496.

In tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista del loro contenuto, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli sono legittimati a farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia quando quest'ultimo abbia omesso di recepire entro i termini la direttiva nell'ordinamento nazionale sia quando esso l'abbia recepita in modo non corretto.

L'art. 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva definisce i casi in cui gli Stati membri sono tenuti a procedere alla riduzione della base imponibile nei limiti e alle condizioni dagli stessi fissate.

Se tale disposizione lascia agli Stati membri un certo margine discrezionale allorchè essi fissano le misure che consentono di stabilire l'importo della riduzione, tale circostanza non pregiudica, tuttavia, il carattere preciso e incondizionato dell'obbligo di ammettere la riduzione della base imponibile nei casi previsti dalla suddetta disposizione.

#### **IVA – Operazioni intracomunitarie – Prestazioni di servizi – Luogo di imposizione – Stabile organizzazione – Permanenza – Struttura idonea in termini di risorse umane e tecniche.**

Corte di Giust. UE, 16 ottobre 2014, causa n. C-605/12, ne Il fisco 41/2014, pag. 4095.

Un primo soggetto passivo con sede della propria attività economica in uno Stato membro, che benefici di servizi forniti da un secondo soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, dev'essere considerato titolare, in quest'altro Stato membro, di una "stabile organizzazione", ai sensi dell'art. 44 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008, ai fini dell'accertamento del luogo di imposizione dei servizi stessi, qualora tale organizzazione sia caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, che le consenta di ricevere le prestazioni di servizi e di utilizzarle ai fini della propria attività economica, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare.

## Corte di Cassazione

### **IVA – Liquidazione di gruppo – Credito IVA maturato da società controllante – Istanza di rimborso – Diniego per avvenuta compensazione con crediti del Fisco verso le controllate – Illegittimità.**

Cass., sez. trib. 1 ottobre 2014, n. 20708, ne Il fisco 40/2014, pag. 3988.

E' illegittimo respingere il rimborso del credito IVA maturato dalla società controllante nell'ambito della liquidazione di gruppo in considerazione dell'avvenuta compensazione di tale eccedenza detraibile con i crediti d'imposta, anche diversi dall'IVA, vantati dall'Amministrazione finanziaria nei confronti delle singole controllate.

## Commissioni tributarie di merito

### **IVA – Conferimento di ramo d'azienda – Credito IVA maturato dalla conferente – Utilizzo in compensazione dalla conferitaria – Ammissibilità.**

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XLIV, 28 agosto 2014, n. 7245, ne Il fisco 42/2014, pag. 4192.

In caso di conferimento di ramo d'azienda con trasferimento alla conferitaria del credito IVA maturato dalla conferente, quest'ultima perde ogni legittimazione in ordine al suddetto credito d'imposta, che entra nella disponibilità della conferitaria, la quale può chiederlo a rimborso o utilizzarlo in compensazione.

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

### **Giurisprudenza**

## Commissioni tributarie di merito

### **Successioni e donazioni (imposta sulle) – Costituzione di un *trust*.**

Comm. Trib. reg. di Firenze, 22 settembre 2014, n. 1702/1/14, ne Il fisco 41/2014, pag. 4098.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni la legge equipara la costituzione di un vincolo di destinazione al trasferimento dei beni. Senza escludere l'applicazione della tassa ove il vincolo sia costituito nell'interesse dei donanti.

Nel caso esaminato sussisterebbero anche gli elementi dell'abuso di diritto in quanto i poteri attribuiti al *trustee* e l'assenza di qualsiasi controllo effettivo sul suo operato induce a ritenere che il *trustee* sia il reale beneficiario dell'operazione e la forma del trust sia stata scelta appunto allo scopo di sfuggire alle imposte sui trasferimenti.

## **IRAP**

### **Giurisprudenza**

## Commissioni tributarie di merito

### **IRAP – Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi – Mutamento del quadro normativo di riferimento – Efficacia retroattiva – Sussiste – Rimborso delle quote dell’IRES pagate nel triennio 2004/2006 – Compete.**

Comm. Trib. reg. di Lombardia, sez. XX, 15 maggio 2013, n. 101, in Boll. Trib. 18/2014, pag. 1336.

L’emanazione del DL 29 novembre 2008, n. 185 (convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2), che all’art. 6 prevede la deducibilità della quota IRAP afferente il costo del lavoro e degli interessi passivi nella misura forfetaria del 10 per cento dell’IRAP pagata, e l’introduzione dell’art. 1 del DL 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214), che ammette in deduzione l’IRAP relativa alla quota imponibile delle spese del personale dipendente e assimilato, hanno modificato il quadro normativo di riferimento, mentre la Corte Costituzionale, alla luce della predetta normativa che è intervenuta anche retroattivamente in materia di deducibilità dell’IRAP, ha restituito gli atti alle Commissioni tributarie rimettenti per la valutazione della perdurante rilevanza e non manifesta infondatezza delle questioni di illegittimità costituzionale sollevate al riguardo, che si ritiene insussistente, inducendo a reputare spettante il diritto al rimborso della corrispondente quota dell’IRES delle annualità 2004-2006 non più dovuta per effetto della normativa sopravvenuta, con l’attribuzione degli interessi ex art. 44 del DPR 29 settembre 1973, n. 602.

## **VARIE**

### **Dottrina**

**“L’istituto del *trust* tra riconoscimento nell’ordinamento e problematiche tributarie connesse”** di G.M. COMMITTERI e E. RIBACCHI, ne Il fisco 38/2014, pag. 3766.

Forniti cenni circa i caratteri essenziali che riguardano il trust, gli AA. trattano, fra le altre, le problematiche afferenti il regime delle imposte ipocatastali che continuano a generare incertezze, in conseguenza delle divergenti posizioni tra dottrina, giurisprudenza e prassi.

Secondo l’Agenzia, la cui posizione non ha trovato piena condivisione da parte della dottrina e della giurisprudenza, dette imposte si applicherebbero in misura proporzionale sia nel momento della costituzione del vincolo che nel successivo trasferimento dei beni. Infatti, mentre la posizione della dottrina prevalente è quella della debenza della sola imposizione in misura fissa all’atto di dotazione mentre quella proporzionale sarebbe applicabile soltanto ove si concretizzi la devoluzione all’eventuale beneficiario.

Per gli autori sarebbe più logico sostenere, anche attraverso un intervento normativo *ad hoc*, l’applicazione delle imposte in misura proporzionale solo all’atto del trasferimento “finale”, in considerazione del fatto che è solo allora che si realizza il presupposto del tributo. (EM)

**“Legge interpretativa e legge retroattiva: note minime alle modifiche recate al decreto IRAP dalla legge di stabilità per il 2014”** di A. VICINI RONCHETTI, in Riv. Dir. Trib. 4/2014, I, pag. 465.

Nello scritto vengono analizzate le caratteristiche che deve possedere una legge affinché possa essere qualificata “interpretativa” ovvero quelle che deve possedere per essere considerata “innovativa”

Lo spunto viene dato dalla modifica introdotta dalla legge di stabilità per il 2014 che è intervenuta sulle regole per la determinazione della base imponibile IRAP, estendendo anche per tale tributo,

le disposizioni riguardanti i cd. “prezzi di trasferimento”. Va precisato che la nuova disposizione contiene anche un’espressa efficacia retroattiva.

Fatte brevi considerazioni sulla natura della legge interpretativa in generale, l’A. giunge alla conclusione che la disposizione della legge di stabilità (comma 281) non sia qualificabile come legge interpretativa mancando sia dei presupposti necessari per tale qualificazione e sia dei presupposti per recare efficacia retroattiva.

In particolare viene chiarito che la legge interpretativa non è oggetto di definizione legislativa e che le sue caratteristiche vengono invece fornite dalla giurisprudenza secondo la quale:

- la natura interpretativa deve essere desunta dal contenuto della disposizione;
- al di là della formulazione letterale della legge stessa e della sua auto-qualificazione, l’aspetto contenutistico è prevalente rispetto a quello definitorio;
- la legge interpretativa acquista efficacia e significato dal collegamento con la disposizione interpretata, alla quale assegna un significato nuovo avente efficacia *ab origine*.

Passando all’esame della disposizione recata dal comma 281, l’A. rileva come questa presenti apparenti contraddizioni.

Da un lato l’esegesi del testo porterebbe a riconoscere la natura interpretativa, dall’altro non si comprende per quale ragione se il legislatore voleva realmente adottare un provvedimento di natura interpretativa, abbia espresso in maniera esplicita la decorrenza, visto che è in *re ipsa* la natura retroattiva della legge interpretativa.

Acclarata l’assenza dei requisiti di “legge interpretativa”, l’A. volge l’attenzione al valore da attribuire all’espressa efficacia retroattiva che il legislatore ha assegnato al comma 281.

Non v’è dubbio che la norma abbia formalmente efficacia retroattiva ma, tale efficacia non viene considerata legittima.

Infatti, uno dei requisiti necessari affinché, la retrodatazione possa essere giudicata legittima è, secondo la giurisprudenza, la prevedibilità della norma, rispetto al contesto nel quale trova applicazione.

Nel caso di specie l’A. ritiene che le regole introdotte dal comma 281 non possano essere considerate sistematiche, e quindi prevedibili rispetto alla precedente legislazione, ma siano piuttosto innovative, in quanto rappresentano un cambiamento che contraddice lo spirito e la *ratio* delle regole per la determinazione della base imponibile IRAP, cambiamento che sarebbe stato difficilmente prevedibile dal contribuente.

Piuttosto, il legislatore ha introdotto una norma innovativa e non certo interpretativa per mancanza dei presupposti necessari, e conseguentemente ha dovuto attribuirle una espressa efficacia retroattiva. (EM)

## **Prassi Amministrativa**

### **Varie – Semplificazione fiscale.**

Circ. Agenzia delle entrate 30 dicembre 2014, n. 31/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare fornisce chiarimenti in ordine alle novità fiscali contenute nel D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 in materia di semplificazione fiscale: è divisa in sei capitoli, ciascuno dei quali esamina le semplificazioni distinte in base alla natura giuridica del soggetto interessato dalle stesse, oppure in considerazione della natura degli adempimenti fiscali che sono stati semplificati.

L’ultimo capitolo, infine, commenta le semplificazioni fiscali ottenute rimuovendo le differenze, sino ad oggi esistenti, all’interno dei diversi comparti impositivi, con riguardo alla definizione di prima casa e al limite di importo oltre il quale le cessioni gratuite di beni non si considerano fuori campo IVA e le spese di rappresentanza comportano l’indetraibilità dell’IVA sugli acquisti.

In particolare, per quanto di interesse, l’art. 15 modifica le modalità attraverso le quali il sostituto d’imposta recupera le ritenute versate in più rispetto al dovuto nonché i rimborsi effettuati nei confronti del sostituto, dando evidenza nel modello di pagamento F24 dello scomputo operato da successivi versamenti. Ai fini di una migliore comprensione delle modifiche normative l’Agenzia ricorda che a decorrere dal 2000 al sostituto è stata riconosciuta la possibilità di compensare le ritenute in eccesso con i versamenti successivi delle ritenute relative e qualsiasi tipo di provento.

Non era però previsto che lo scomputo transitasse in F24 dovendo, nel modello di versamento, essere esclusivamente indicato il versamento a debito del sostituto al netto dell'avvenuto scomputo.

Per effetto delle modifiche, ora dette operazioni, dovranno essere esposte nel modello di pagamento F24.

Con l'introduzione dell'art. 16, l'opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale, a valere sul triennio 2015-2017, dovrà essere adottata "con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione" ossia direttamente con il modello UNICO 2015. La circolare ha chiarito che non troveranno rappresentazione in dichiarazione altri eventi connessi al consolidato fiscale, quali la comunicazione dell'interruzione della tassazione di gruppo o la comunicazione delle perdite residue attribuite a ciascun soggetto in caso di mancato rinnovo dell'opzione.

In ordine alle modifiche apportate dall'art. 36 in relazione all'abrogazione dell'obbligo di deposito di copia dell'appello principale presso la segreteria del giudice di primo grado, l'Agenzia ha chiarito che in merito agli appelli notificati sino al 12 dicembre 2014 permane la necessità di depositare l'appello anche in Commissione tributaria provinciale.

## **Giurisprudenza**

### Corte di Cassazione

#### **Varie – Penale tributario – Sequestro preventivo per equivalente – Omessa dichiarazione – Esterovestizione – Abuso del diritto.**

Cass., sez. pen. 23 gennaio 2015, n.3307, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dall'art. 5 del DLgs. 10 marzo 2000, n. 74, sussiste se detta società abbia stabile organizzazione in Italia, il che si verifica quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi.

In materia tributaria, nulla osta, a livello di ordinamento nazionale ed europeo, alla rilevanza penale dell'abuso del diritto, in ragione del rispetto del principio di capacità contributiva e del principio di progressività dell'imposizione (art. 53, comma 2, della Costituzione), dovendosi desumere da tali principi che il contribuente non possa trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo in modo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l'operazione. Dal divieto di abuso del diritto discende, dal punto di vista tributario, l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, del negozio utilizzato per ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta. Mentre, dal punto di vista penale, discende la rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile, e ciò senza che possa ipotizzarsi alcun contrasto con il principio di legalità: infatti, se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie della truffa, non è invece ostativo alla configurabilità degli illeciti speciali tributari, basati sulla dichiarazione fiscale e sull'infedeltà contributiva, rispetto a quelle condotte che siano idonee a determinare elusivamente una riduzione o una esclusione della base imponibile.

**Dottrina**

ALBANO G., VERGATI A., "I nuovi criteri di individuazione dei paradisi fiscali" <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI(Principi e norme generali)</b>	<b>Pag. 4</b>
ANDREANI G., TUBELLI A., "Gli utili accantonati ai fini dell'ACE e il trattamento della riserva di rivalutazione" <b>(IRES)</b>	<b>" 9</b>
BORRELLI P., "Elusione ed abuso del diritto: (in)applicabilità delle sanzioni?" <b>(ELUSIONE)</b>	<b>" 5</b>
BRUNELLI F., SERVA P., "Il regime tributario dell'aggiustamento (del) prezzo delle partecipazioni e le clausole di <i>earn-out</i> " <b>(IRES)</b>	<b>" 9</b>
BUONO E., "Libertà di stabilimento e normativa sul consolidato fiscale nazionale" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 7</b>
CARINCI A., "Stabile organizzazione e circolazione transnazionale delle perdite" <b>(IRES)</b>	<b>" 11</b>
COMMITTERI G.M., RIBACCHI E., "L'istituto del trust tra riconoscimento nell'ordinamento e problematiche tributarie connesse" <b>(VARIE)</b>	<b>" 24</b>
DE SANTIS D., " <i>Exit tax</i> : tra l'analisi da Assonime e il decreto estivo" <b>(IRES)</b>	<b>" 12</b>
DEZZANI L., "Finanziamenti erogati da banche estere: tra accertamenti fiscali e decreto crescita e competitività" <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)</b>	<b>" 20</b>
GABRIELLI R., DI CESARE F., "Pianificazione fiscale aggressiva. Il caso degli <i>hybrid mismatch arrangements</i> " <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 7</b>
GHIRINGHELLI M., DE PIRRO R., " <i>Transfer pricing</i> e distacco di personale rilevante solo il costo del personale" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 17</b>
GUIDARA A., "Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega" <b>(ELUSIONE)</b>	<b>" 5</b>
LIBERATORE G., "Dividendi: diversa tassazione verso i territori d'oltremare a prova di evasione" <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)</b>	<b>" 4</b>
MIELE L., "Compravendita di aziende e di partecipazioni sociali: le clausole di rettifiche del prezzo" <b>(IRES)</b>	<b>" 11</b>
MIELE L., "Svalutazioni su crediti "coperti" da garanzia" <b>(IRES)</b>	<b>" 12</b>
PERRUCCI U., "L'interpello e le sue problematiche" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>" 1</b>

PIAZZA M., VALSECCHI M., "Exit tax: questioni ancora aperte dopo l'emanazione delle norme attuative" <b>(IRES)</b>	Pag. 12
PISTOLESI F., "La non obbligatorietà dell'interpello "disapplicativo" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	" 1
ROLLE G., MIOTTO F.F., " <i>Transfer pricing</i> : servizi infragruppo o accordi di ripartizione dei costi?" <b>(IRES)</b>	" 13
RIZZARDI R., "Il <i>beneficial owner</i> tra convenzioni internazionali e antiriciclaggio" <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	" 4
SANNA C., DE BLASI M., "L'affrancamento dei valori impliciti delle partecipazioni di controllo a seguito delle modifiche apportate dalla legge di stabilità per il 2014" <b>(IRES)</b>	" 13
SCIFONI G., "Disegno di legge di stabilità 2015: la logica dell'oggi prevale sulla tutela delle esigenze di protezione del domani" <b>(TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle))</b>	" 21
STEVANATO D., "Quale valore fiscale per i beni ricevuti a titolo di conferimento?" <b>(IRES)</b>	" 14
STEVANATO D., "Disapplicazione norme antielusive: verso la facoltatività dell'istanza?" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	" 2
VALACCA R., PERRONE V., LUPI R., "Il <<modico valore>> degli omaggi e le spese di rappresentanza, tra <<bene mercede>> e <<gadgets>> pubblicitari" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	" 17
VICINI RONCHETTI A., "Legge interpretativa e legge retroattiva: note minime alle modifiche recate al decreto IRAP dalla legge di stabilità per il 2014" <b>(VARIE)</b>	" 24

### Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 20 ottobre 2014, n. 92/E <b>(IRES)</b>	" 14
Ris. Agenzia delle Entrate 19 novembre 2014, n. 101/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	" 16
Ris. Agenzia delle Entrate 29 dicembre 2014, n. 117 <b>(RISCOSSIONE)</b>	" 19
Circ. Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2014, n. 31/E <b>(VARIE)</b>	" 25

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia UE

Corte di Giust. UE 3 settembre 2014, causa n. 589/12 <b>(IVA)</b>	" 22
--	------

Interpello

Agenzia delle Entrate n. 954-49/2014  
**(IVA)**

“ 21

Corte di Cassazione

Sez. trib. 7 febbraio 2013, n. 2869  
**(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))**

“ 2

Sez. trib. 16 dicembre 2013, n. 28078  
**(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))**

“ 3

Sez. trib. 15 luglio 2014, n. 16183  
**(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))**

“ 3

Sez. Vi 29 luglio 2014, n. 17250  
**(VIOLAZIONI E SANZIONI (Imposta sulle))**

“ 6

Sez. trib. 1 ottobre 2014, n. 20708  
**(IVA)**

“ 23

Sez. trib. 1 ottobre 2014, n. 20710  
**(STATUTO DEL CONTRIBUENTE)**

“ 1

Sez. trib. 8 ottobre 2014, n. 21218  
**(IRES)**

“ 15

Sez. trib. 10 ottobre 2014, n. 21450  
**(REDDITI DI IMPRESA)**

“ 18

Sez. trib. 10 ottobre 2014, n. 21467  
**(REDDITI DI IMPRESA)**

“ 18

Sez. Trib. 15 ottobre 2014, n. 21794  
**(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))**

“ 3

Sez. trib. 17 dicembre 2014, n. 26534  
**(IRES)**

“ 16

Sez. trib. 19 dicembre 2014, n. 27087  
**(REDDITI DI IMPRESA)**

“ 18

Sez. trib. 14 gennaio 2015, n. 439  
**(ELUSIONE)**

“ 6

Sez. trib. 16 gennaio 2015, n. 695  
**(IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)**

“ 20

Sez. pen. 23 gennaio 2015, n. 3307  
**(VARIE)**

“ 26

Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XX 15 maggio 2013, n. 101 <b>(IRAP)</b>	<b>Pag. 24</b>
Comm. Trib. prov. di Milano sez. II 10 dicembre 2013, n. 408 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 19</b>
Comm. Trib. reg. di Milano, 25 giugno 2014, n. 3406/7/14 <b>(IRES)</b>	<b>“ 16</b>
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XLIV 28 agosto 2014, n. 7245 <b>(IVA)</b>	<b>“ 23</b>
Comm. Trib. reg. di Firenze, 22 settembre 2014, n. 1702/1/14 <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	<b>“ 23</b>
Comm. Trib. prov. di Bari, 14 ottobre 2014, n. 2355/3/14 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
Comm. Trib. prov. di Modena, sez. I 17 novembre 2014, n. 744 <b>(IRES)</b>	<b>“ 16</b>