



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*3/2014*

*Maggio – Giugno*

**ACCERTAMENTO – Principi e norme generali)**

- “La natura e l’impugnabilità dell’interpello disapplicativo”, di **E. CORE.** Pag. 1
- “La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze”, di **A. GIOVANNINI.** “ 1
- “Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli”, di **F. PISTOLESI.** “ 2
- “Riordino degli interpelli: un’occasione da non perdere”, di **A. TOMASSINI.** “ 2
- Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto – Interpretazione dei contratti ai fini fiscali – Criteri – necessità di prevenire frodi e abusi.  
Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto – Costituisce un principio generale antielusivo – operazione priva di ragioni economicamente apprezzabili – E’ inopponibile all’Amministrazione finanziaria – mancanza di contrasto con una specifica disposizione di legge – Irrilevanza.  
Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto – Tributi non armonizzati – Fondamento – Rispetto di principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività derivante dall’operazione elusiva – Conseguenze.  
**Cass., sez. VI 26 giugno 2013, n. 15968.** “ 4
- Accertamento – Abuso del diritto – Nozione – Fattispecie – Partecipazione – Acquisizione – Valore – Determinazione – Riorganizzazione aziendale – Rilevanza.  
**Cass., sez. trib. 26 febbraio 2014, n. 4604.** “ 4
- Accertamento – Divieto di abuso del diritto – Operazione elusiva – Prova contraria a carico del contribuente.  
**Cass., civ., sez. VI 13 marzo 2014, n. 5877.** “ 4
- Accertamento – Riconoscimento delle perdite pregresse non utilizzate in compensazione – Obbligatorietà – Applicabilità della sanzione per infedele dichiarazione in caso di maggior reddito accertato in presenza di perdite pregresse.  
**Cass., sez. trib. 21 marzo 2014, n. 6663.** “ 5
- Accertamento – Disposizioni antielusive – Atto impositivo privo di richiami alla normativa antielusiva – Natura elusiva dell’operazione rilevata dal giudice tributario – Mutamento del titolo della pretesa erariale – Illegittimità.  
**Cass., sez. trib. 4 aprile 2014, n. 7961.** “ 5
- Accertamento – Avviso di accertamento – Motivazione – necessità – Modifica nel corso del processo tributario – Esclusione.  
**Cass., sez. trib. 7 maggio 2014, n. 9810.** “ 5
- Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche – Diritti e garanzie del contribuente – Verifiche fiscali presso la sede del contribuente – Durata massima – Giorni di effettiva attività ispettiva – Rilevanza.  
**Cass., sez. trib. 21 maggio 2014, n. 11183.** “ 5
- Accertamento – Interpello disapplicativo della disciplina delle società non operative – Mancata presentazione – Effetti.  
**Cass., sez. trib. 15 luglio 2014, n. 16183.** “ 5
- Accertamento – Operazione elusiva – Inapplicabilità – Sanzioni amministrative.  
**Comm. Trib. reg. Lombardia, sez. dist. di Brescia, 7 gennaio 2014, n. 38.** “ 6
- Accertamento – Accertamento con adesione – Definizione degli imponibili e delle imposte – Modificabilità da parte dell’ente impositore – Esclusione – impugnabilità da parte del contribuente – Esclusione.  
**Comm. Trib. reg. di Firenze, sez. XXXI 31 marzo 2014, n. 671.** “ 6

## ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Normativa FATCA: l'identificazione delle *Financial Institution* alla luce dell'IGA Italia USA e della bozza di decreto attuativo”, di **R. DOLCE**.

Pag. 6

## AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Agevolazioni – *Start up* innovative – Requisiti.

**Circ. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2014, n. 16.**

“ 8

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

“Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario” di **G. MARINI**.

“ 9

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Processo tributario – Reclamo – Condizione di ammissibilità del ricorso – Incostituzionalità.

**Corte Cost. 16 aprile 2014, n. 98.**

“ 10

Processo tributario – Parti – Controversie riferibili al concessionario della riscossione – Legittimazione passiva dell'Agenzia delle Entrate – Configurabilità – Litisconsorzio necessario – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 16 aprile 2014, n. 8919.**

“ 10

Processo tributario – Efficacia del giudicato esterno – Giudicato favorevole al contribuente relativo ad altro soggetto coobbligato d'imposta – Efficacia – Ammissibilità.

**Cass., sez. trib. 23 aprile 2014, n. 9156.**

“ 10

Processo tributario – Giudicato – Giudizio tra le stesse parti per lo stesso rapporto giuridico – Questione relativa a un punto fondamentale comune ad entrambe le cause – Rapporti tributari di durata – Efficacia della questione giudicata nel giudizio relativo ad altro periodo d'imposta – Ammissibilità.

**Cass., sez. trib. 14 maggio 2014, n. 10478.**

“ 11

Processo tributario – Ricorso – Notificazione – Deposito nella segreteria della Commissione tributaria – Termine – Decorrenza – Dalla ricezione da parte del destinatario.

**Cass., sez. VI civ., 28 maggio 2014, n. 12027.**

“ 11

Procedimento – Ricorsi – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Diniego o rifiuto di autotutela – Impugnabilità – Sussiste – Illegittimità del diniego di annullamento in autotutela per infondatezza della pretesa impositiva – E' tale – Obbligo dell'Ufficio finanziario di adeguarsi alla pronuncia del giudice tributario – Sussiste.

**Comm. Trib. reg. del Lazio, sez. IX 9 ottobre 2013, n. 297.**

“ 11

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

“*Exit tax* e trasferimento all'estero della stabile organizzazione”, di **D. AVOLIO e G. FORT**.

“ 12

“L'individuazione della stabile organizzazione”, di **P. BORIA**.

“ 12

“Tassazione nel paese fonte e rapporti tra stabile organizzazione e casa madre: il problema del “*notional income*”, di **L. BOSCO e M. DE BLASI**.

“ 12

“Residenza fiscale e stabile organizzazione: possibili soluzioni dalla legge delega”, di **S. MATTIA e P. VALENTE**.

“ 13

“Base *erosion and profit shifting* e *leverage*: profili applicativi nelle stabili organizzazioni”,  
di **P. VALENTE**. Pag. 14

Operazioni di fusione transfrontaliera – Riporto delle perdite – Limite del patrimonio netto.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2014, n. 63/E.** “ 14

### IRES

“L’affrancamento delle partecipazioni di controllo dopo la legge di stabilità”, di **G. ALBANO**. “ 15

“Il trasferimento della sede e della residenza fiscale in Italia”, di **R. GABRIELLI**. “ 16

“Interessi passivi e *leveraged buy out*” di **T. GASPARRI**. “ 16

“Il valore del gruppo e il valore nel gruppo. Disciplina civilistica e fiscale degli scambi infragruppo a valore diverso da quello di mercato”, di **E. MARCHISIO**. “ 17

“Trasformazione delle DTA in crediti d’imposta”, di **E. PADOVANI**. “ 17

“Riaddebiti infragruppo nel consolidato fiscale: profili di inerenza”, di **A. VERGATI**. “ 18

IRES – Rivalutazione dei beni d’impresa e delle partecipazioni – Chiarimenti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 4 giugno 2014, n. 13/E.** “ 18

IRES – Le perdite e svalutazioni su crediti – Deducibilità delle perdite su crediti di modesto importo.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 4 giugno 2014, n. 14/E.** “ 19

IRES – Addizionale dell’imposta sul reddito delle società per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese assicurative  
**Circ. Agenzia delle Entrate 5 giugno 2014, n. 15/E.** “ 20

Imposta sostitutiva – Riallineamento del costo delle partecipazioni di controllo riferito ad avviamento e altre attività immateriali.  
**Provv. 6 giugno 2014.** “ 21

IRES – Entità fiscale unica tra le società di uno stesso gruppo – Limitazioni connesse alla residenza fiscale della controllante – Contrasto con la libertà di stabilimento.  
**Corte di Giust. 12 giugno 2014, causa n. 39/13, 40/13 e 41/13.** “ 22

Imposte sui redditi – Valutazioni – operazioni infragruppo tra società residenti – Riferimento al normale valore di mercato ex art. 9 del TUIR – Applicabilità – Prova contraria a carico del contribuente – Ammissibilità.  
**Cass., sez. trib. 16 aprile 2014, n. 8849.** “ 22

IRES – Trattamento di fine mandato – Accantonamento – Deducibilità per competenze.  
**Comm. Trib. reg. di Torino 5 giugno 2014, n. 754/1/14.** “ 23

### REDDITI DI CAPITALE

“Aumento dell’aliquota delle rendite finanziarie: effetti e regime transitorio”,  
di **M. PIAZZA e M. VALSECCHI**. “ 23

“Semplificato il calcolo dei proventi realizzati per acquisti e cessioni di quote di OICR non immobiliari”,  
di **M. PIAZZA e M. VALSECCHI**. “ 23

“Trattamento fiscale degli OICR immobiliari esteri equiparato a quello degli italiani”, di **M. PIAZZA E M. VALSECCHI**. “ 24

### REDDITI DI IMPRESA

- “Disciplina delle perdite su crediti: prospettive di riforma in applicazione della delega fiscale”,  
di **G. ANDREANI e F. GIOMMONI.** “ 27
- “Perdite su crediti, ammortamenti e <<altri costi>> alla prova della legge delega”, di **T. GASPARRI.** “ 28
- “La nuova disciplina dell’IRES e dell’IRAP sulle rettifiche di valore dei crediti bancari”, di **N. MANUTI.** “ 29
- “La deducibilità delle perdite derivanti da crediti ceduti *pro soluto*”, di **G. VASAPOLLI e A. VASAPOLLI.** “ 29
- Redditi di impresa – Componenti reddito d’impresa – Principio di competenza – Accordi transattivi –  
Imputazione degli importi nel periodo di sottoscrizione dell’accordo – Necessità.  
**Cass., sez. VI civ., 28 aprile 2014, n. 9317.** “ 30

### REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- “Calcolo per il credito di imposta sul reddito di lavoro dipendente prodotto all’estero”, di **S. BATTISTINI.** “ 30
- “Ancora lunga la strada per la semplificazione delle funzioni dei sostituti d’imposta”, di **F. PETRUCCI.** “ 31
- “In via di risoluzione i dubbi sul *bonus* per lavoratori dipendenti”, di **F. PETRUCCI.** “ 31
- Reddito di lavoro dipendente – CAF – Chiarimenti.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 30 maggio 2014, n. 57/E.** “ 31
- Reddito di lavoro dipendente – Riduzione del cuneo fiscale per i lavoratori dipendenti e assimilati –  
Modifiche apportate dalla legge di conversione 23 giugno 2014, n. 89.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2014, n. 22/E.** “ 32
- Reddito di lavoro dipendente – Compensi in natura – *Stock option* – Aumento della quota di reddito  
imponibile su cui si applica l’addizionale del 10% - Legittimità.  
**Corte Cost. 16 luglio 2014, n. 201.** “ 32
- Redditi di lavoro dipendente – Indennità per attività di lavoro svolta all’estero – Ha natura retributiva.  
**Cass., sez. VI 6 febbraio 2014, n. 2699.** “ 33

### IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

- “L’imposta sostitutiva sui finanziamenti è opzionale”, di **F. SOLFAROLI CAMILLOCCI.** “ 33

### IVA

- “La base imponibile IVA dei distacchi di personale: questione veramente chiusa?”, di **F. DELLI FALCONE e  
P. MASPE.** “ 34
- “L’applicazione separata dell’IVA “ancora di salvezza” della disciplina nazionale della detrazione”, di **P.  
MASPE e G. SCIFONI.** “ 34

IVA – Operazioni esenti – Fondi comuni d’investimento – Art. 13, parte B, lett. d), punti 3 e 6, della VI Direttiva 77/388/CEE – Regimi pensionistici professionali – Gestione – Operazioni relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti – Esenzione dall’IVA – Spetta.

**Corte di Giust. UE, sez. V 13 marzo 2014, causa n. 464/12.**

**Pag. 35**

IVA – Liquidazione di gruppo – Trasferimento del credito in eccedenza da società controllata ad altra società di gruppo – Prestazione di garanzia all’Erario – Necessità.

**Cass., sez. trib. 11 aprile 2014, n. 8534.**

**“ 36**

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

Registro (imposta di) – Conferimento di immobile e successiva cessione delle partecipazioni – Art. 20 del DPR 131/1986 – Interpretazione – Criteri – Natura intrinseca ed effetti giuridici degli atti – Preminenza della causa reale e complessiva dell’operazione economica rispetto alle forme negoziali – Fondamento.

**Cass., sez. trib. 5 giugno 2013, n. 14150.**

**“ 36**

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

“La costituzione del *trust* di scopo sconta l’imposta sulle successioni e donazioni?”  
di **P. LAROMA JEZZI.** “

**“ 36**

### **IRAP**

“La reintroduzione del *transfer pricing* ai fini IRAP”, di **M. BELLONI.**

**“ 37**

“Il principio di correlazione IRAP e la perdita di beni strumentali”, di **A. GARCEA.**

**“ 38**

IRAP – Regime di trasformazione in credito di imposta delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio. (DTA) – Chiarimenti.

**Circ. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2014, n. 17/E.**

**“ 39**

Aliquote applicabili alle banche – Compatibilità con i principi costituzionali.

**Corte Cost. 11 giugno 2014, n. 177.**

**“ 39**

### **VARIE**

“Atto di proroga del *trust* e tassazione indiretta”, di **G. GIGANTINO.**

**“ 40**

“La figura del beneficiario effettivo del *trust* ai fini del monitoraggio fiscale”, di **G. SEPIO.**

**“ 41**

*Trust* – Riconoscibilità – Art. 2 Convenzione d L’Aja – *Trust* auto dichiarato – Poteri del disponente – Ufficio del guardiano – Inutilità.

**Trib. di Bologna, 9 gennaio 2014.**

**“ 42**

Reati tributari – Omesso versamento di ritenute certificate – Sanzionabilità penale e amministrativa per l’unica condotta – Contrasto con la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali – Esclusioni.

**Cass., sez. III 8 aprile 2014, n. 20266.**

**“ 42**

Proroga di *trust* – Mancanza di trasferimento – Incidenza meramente temporale – Tassazione.

**Comm. Trib. prov. di Lodi 2 agosto 2013, n. 102/01/13.**

**“ 42**

*Trust* auto dichiarativo – Programma negoziale – Inesistenza dell’arricchimento del *trustee* – Posizione dei beneficiari – Compimento del programma negoziale – Verificazione del presupposto impositivo.



**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 maggio al 30 giugno 2014**

**Legge 2 maggio 2014, n. 68:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 6 marzo 2014, n. 16, recante disposizioni urgenti in materia di finanza locale, nonché misure volte a garantire la funzionalità dei servizi svolti nelle istituzioni scolastiche" (in G.U. 5 maggio 2014, n. 102)

\*\*\*\*\*

Si illustrano, qui di seguito, le principali modifiche introdotte in sede di conversione:

- per il solo 2014, nella determinazione delle aliquote TASI possono essere superati i limiti di cui al primo e al secondo periodo del comma 677, art. 1, L. 147/2013 per un ammontare non superiore allo 0,8 per mille se, per le abitazioni principali e gli immobili equiparati, siano previste detrazioni d'imposta o altre misure tali da generale sul carico d'imposta TASI effetti equivalenti o inferiori a quelli determinati con riferimento all'IMU relativamente alla stessa tipologia di immobili.  
Con riferimento alla sola TASI è disposto che il versamento della prima rata vada effettuato prendendo a base l'aliquota/le detrazioni dei 12 mesi dell'anno precedente e che quello del saldo vada effettuato a conguaglio prendendo a riferimento le delibere e i regolamenti pubblicati sul sito del Mef dal Comune entro il 28 ottobre di ogni anno;
- per il 2013 sono valide le delibere di istituzione o variazione dell'addizionale comunale all'IRPEF approvate entro i termini di legge e comunicate entro il 31 dicembre 2013;
- e' stato ulteriormente prorogato al 31 maggio 2014 il termine entro il quale i contribuenti che vogliono estinguere, senza interessi, i carichi inclusi in ruoli emessi dagli agenti della riscossione entro il 31 ottobre 2013, devono versare l'importo iscritto a ruolo o l'ammontare residuo e l'aggio dovuto agli agenti della riscossione. E' stata, inoltre, prorogata fino al 15 giugno 2014 la sospensione della riscossione delle somme iscritte a ruolo ed è stato differito fino al 31 ottobre 2014 il termine entro il quale l'agente della riscossione deve trasmettere agli enti interessati l'elenco dei soggetti che hanno definito la propria posizione debitoria ed informare i soggetti interessati dell'estinzione del debito;
- e' abrogata la norma che prevedeva la non applicazione di sanzioni e interessi in caso di insufficiente versamento della seconda rata IMU 2013 se la differenza fosse versata entro il 24 gennaio 2014. (EM)

**Decreto Legge 9 giugno 2014, n. 88:** "Disposizioni urgenti in materia di versamento della prima rata TASI per l'anno 2014", (in G.U. 10 giugno 2014, n. 132)

\*\*\*\*\*

Per quanto concerne i termini di versamento, è stabilito che per il solo anno 2014, il versamento della prima rata della TASI va effettuato entro il 16 giugno 2014 in base alle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni inviate telematicamente dai Comuni entro il 23 maggio 2014 e pubblicate nell'apposito sito informatico al 31 maggio 2014.

Nel caso in cui tali deliberazioni non siano state inviate entro il 23 maggio 2014, il versamento della prima rata della TASI dovrà essere effettuato entro il 16 ottobre 2014 in base alle deliberazioni nell'apposito sito informatico al 18 settembre 2014.

Nel caso di mancato invio entro tale termine, il versamento della TASI dovrà essere effettuato in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2014 applicando l'aliquota di base dell'1 per mille nel rispetto del limite massimo, secondo cui la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU previste per ciascuna tipologia di immobile non può essere superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille, e ad altri minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile. (EM)

**Legge 23 giugno 2014, n. 89:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, recante misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale. Delege al Governo per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato, per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, nonché per l'adozione di un testo unico in materia di contabilità di Stato e di tesoreria", (in G.U. 23 giugno 2014, n. 143)

\*\*\*\*\*

Di seguito si illustrano le principali modifiche introdotte in sede di conversione:

- è previsto che la Legge di Stabilità 2015 conterrà interventi fiscali che terranno in considerazione le famiglie monoreddito con almeno due o più figli a carico.
- Viene disposto che il recupero delle somme erogate dal sostituto d'imposta (*bonus* € 80) avvenga tramite compensazione nel Modello F24 utilizzando il codice tributo 1655.  
Ne consegue che, in presenza delle condizioni previste dalla legge, il sostituto ha l'obbligo di erogare automaticamente il *bonus*, a prescindere dalla presenza di ritenute compensabili, per poter erogare il credito. Laddove un sostituto eroghi il *bonus* anche in carenza di ritenute che gli permettano il recupero nel mese, egli

- potrà, dopo aver interamente compensato le somme indicate sull'F24 utilizzare il credito residuo nei mesi successivi.
- le imposte sostitutive dovute per la rivalutazione di beni d'impresa e per l'affrancamento della riserva da rivalutazione vanno versate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 in 3 rate di pari importo senza interessi.
  - recependo il contenuto del D.L. 9 giugno 2014, n. 88 relativamente alla prima rata TASI 2014, è confermata la scadenza del pagamento al 16 giugno 2014 per i Comuni la cui delibera di aliquote e detrazioni 2014 è stata pubblicata entro il 31 maggio 2014 sul sito Internet del Mef, mentre è disposta la proroga al 16 ottobre 2014 per i Comuni che deliberano aliquote e detrazioni 2014 dopo il 23 maggio 2014 con pubblicazione della relativa delibera sul suddetto sito entro il 18 settembre 2014.
  - l'imposizione sulle rendite finanziarie percepite dalle Casse di previdenza private di cui al D.Lgs. n. 509/1994 e al D.Lgs. n. 103/1996 passa dal 20% al 26%. Alle Casse è, però attribuito un credito d'imposta del 6%, utilizzabile in compensazione dall'1 gennaio 2015 senza limitazioni di importo.
  - viene innalzata dall'11% al 11,5% l'aliquota dell'imposta sostitutiva applicata sui redditi di natura finanziaria percepiti dai fondi pensione. (EM)

**Decreto Legge 24 giugno 2014, n. 90:** "Misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari" (in G.U. 24 giugno 2014, n. 144)

**Decreto legge 24 giugno 2014, n. 91:** "Disposizioni urgenti per il settore agricolo, la tutela ambientale e l'efficientamento energetico dell'edilizia scolastica e universitaria, il rilancio e lo sviluppo delle imprese, il contenimento dei costi gravanti sulle tariffe elettriche, nonché per la definizione immediata di adempimenti derivanti dalla normativa europea" (in G.U. 24 giugno 2014, n. 144)

\*\*\*\*\*  
Il decreto introduce alcune modifiche alla disciplina ACE, sia con riferimento al calcolo dell'agevolazione per le società quotate, sia in relazione alle modalità di utilizzo dell'eccedenza del rendimento nozionale generata dall'incapienza del reddito per la generalità delle imprese.

Con riferimento alle società quotate, viene prevista una maggiorazione del 40% della variazione in aumento del capitale proprio per le società che vengono ammesse alla quotazione nei suddetti mercati per il periodo d'imposta in cui avviene l'ammissione e per i due successivi; il potenziamento dell'incentivo è, quindi, limitato all'incremento che la variazione in aumento del capitale proprio subisce in tali periodi di imposta.

La disposizione prevede, che per i periodi d'imposta successivi la variazione in aumento sia determinata senza tener conto del suddetto incremento; la maggiorazione del 40% non produce, quindi, effetti negli esercizi successivi. Tale misura di favore si applica, secondo quanto precisato dalla Relazione illustrativa, alle società la cui ammissione alla quotazione avviene dal 25 giugno 2014; di conseguenza, occorre la preventiva autorizzazione della Commissione europea.

L'altra modifica è, invece, prevista con riferimento a tutti i soggetti che beneficiano dell'agevolazione e riguarda l'utilizzo dell'eccedenza ACE in caso di incapienza.

Il decreto introduce – a regime – la facoltà, sia per i soggetti IRPEF sia per i soggetti IRES, di fruire di un credito d'imposta commisurato all'eccedenza di rendimento nozionale non utilizzato nel periodo d'imposta per incapienza del reddito complessivo netto, in luogo del riporto dell'eccedenza stessa a valere sui redditi degli anni successivi. Tale credito d'imposta è, tuttavia, utilizzabile in cinque quote annuali di pari importo, in diminuzione dell'IRAP dovuta in ciascun esercizio.

In merito alla ritenuta sui redditi di capitale, ex art. 26, comma 5, DPR 600/1973, il decreto dispone che tale ritenuta non si applichi agli interessi ed altri proventi derivanti da finanziamenti a medio e lungo termine alle imprese erogati da enti creditizi stabiliti negli Stati UE, imprese di assicurazione costituite e autorizzate ai sensi di normative europee od organismi di investimento collettivo del risparmio che non fanno ricorso alla leva finanziaria, ancorché privi di soggettività tributaria, costituiti negli Stati UE e negli Stati aderenti all'Accordo sullo SEE. (EM)

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

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

### **Dottrina**

**“La natura e l’impugnabilità dell’interpello disapplicativo”** di E. CORE, in Dir. Prat. Trib. 2/2014, II, pag. 307.

L’A. commenta le sentenze n. 8663 del 15.4.2011 e n. 17010 del 5.10.2012 con le quali la Corte di Cassazione affronta e risolve in modo contrastante la questione dell’impugnabilità dell’interpello disapplicativo di una norma antielusiva. Con la prima sentenza, i giudici di legittimità hanno ritenuto che il parere reso a seguito di istanza di interpello disapplicativo presentata dal contribuente costituisca atto autonomamente impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie, in quanto atto di diniego di agevolazione, rientrando tra quelli indicati dall’art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. La posizione giuridica soggettiva del contribuente è dunque di diritto soggettivo e non di interesse legittimo, con la conseguenza che l’Agenzia delle entrate, una volta appurato, tramite la prova fornita dal contribuente, che l’operazione non abbia natura elusiva, non può opporre alcun diniego, essendo insussistenti profili di discrezionalità. Il giudice investito del ricorso contro il diniego non deve limitarsi ad appurare la legittimità dell’atto, ma deve esaminare nel merito la pretesa, eventualmente stabilendo la natura non elusiva dell’operazione. La mancata impugnazione del diniego da parte del contribuente rende incontestabile la situazione, per cui la natura non elusiva dell’operazione non potrà più essere censurata mediante l’impugnazione di atti successivi. Successivamente con la seconda pronuncia, la Suprema Corte pur continuando a riconoscere l’autonoma impugnabilità dell’atto di diniego all’istanza di interpello, ha ritenuto che tale impugnazione innanzi alle Commissioni tributarie costituisca una facoltà e non un onere, essendo un provvedimento con cui l’Amministrazione finanziaria porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario. Non sarebbe quindi preclusa, in caso di mancata impugnazione dell’atto di diniego, una doglianza avverso possibili rettifiche fiscali consacrate in atti successivi. (SG)

**“La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze”** di A. GIOVANNINI, in Corr. Trib. 24/2014, pag. 1827.

Con la legge delega fiscale il Governo ha il compito di attuare una revisione delle vigenti disposizioni antielusive ed unificarle al principio generale del divieto di abuso del diritto.

In questa generale opera di revisione, l’A. ritiene che permangano però ancora aspetti non completamente risolti dalla legge delega, come quello relativo alla nozione stessa di abuso e quello relativo alla sanzionabilità del comportamento abusivo.

Per la legge delega, l’abuso è da escludere se l’operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali, ma risponda ad esigenze di natura organizzativa o di miglioramento strutturale dell’azienda.

La legge prevede poi che gravi sul contribuente l’onere di allegare l’esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti e quindi anche quelle collegate all’organizzazione al miglioramento aziendale, mentre sia a carico dell’Amministrazione la prova della non conformità degli strumenti giuridici ad una normale logica di mercato.

Da una prima sommaria valutazione delle previsioni di cui sopra, l’A., osserva che se da un lato la ripartizione dell’onere della prova è disciplinata conformemente all’art. 2697 c.c., dall’altro amplia l’oggetto della prova rimessa al contribuente, qualificando alla stregua di cause giustificative dell’operazione, anche ragioni extrafiscali prive di rilievo economico, che finiscono per legittimare il risparmio di imposta.

La revisione del sistema sanzionatorio ad opera della legge delega richiede l'individuazione dei confini tra le fattispecie di abuso e quelle di evasione.

Evasione e abuso non sono, come si sostiene per negare la sanzionabilità dell'abuso, due fenomeni diversi, ma due profili del medesimo fenomeno: l'abuso descrive la condotta, l'evasione il risultato.

Più precisamente: l'abuso connota un comportamento artificioso finalizzato all'utilizzazione della legge in maniera impropria; l'evasione è invece il risultato (l'evento) che accomuna tutte le condotte, siano esse riconducibili alla violazione della buona fede oggettiva e quindi alla violazione del divieto di abuso, siano esse sottrazione di reddito, comprese quelle simulate, che si pongono senz'altro al di fuori dell'abuso.

Partendo da questi concetti, l'A. manifesta propensione verso un sistema che escluda dalla rilevanza penale le condotte elusive o abusive o l'evento che queste producono (evasione) e sia in grado di ritagliare per tali condotte o per quella di evasione uno spazio all'interno del sistema amministrativo.

La legge delega, sovvertendo l'orientamento della Cassazione – per la quale il principio del divieto di abuso si applica d'ufficio a prescindere da qualsiasi allegazione al riguardo ad opera delle parti in causa – dispone che la motivazione dell'avviso di accertamento debba contenere, a pena di nullità dell'atto, la qualificazione della condotta come abusiva. In altre parole: la qualificazione dei fatti spetta soltanto all'amministrazione e la motivazione dell'avviso di accertamento ne è lo strumento.

Quel che non convince nel criterio dettato dalla delega è la previsione della nullità dell'avviso conseguente alla mancata qualificazione dei fatti come abusivi, perché questo porterebbe all'assurdo giuridico che se l'ufficio qualificasse invece l'operazione come simulatoria l'avviso allora non potrebbe più essere considerato nullo e il giudice non potrebbe modificarne la configurazione giuridica. (EM)

**“Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli”** di F. PISTOLESI, in Corr. Trib. 24/2014, pag. 1836.

L'A. esamina l'art. 6, comma 6, della L. 11 marzo 2014, n. 23 (legge di delega fiscale), che spinge il Governo ad operare una revisione generale degli interpelli, al fine di garantirne una maggiore omogeneità, efficienza del relativo assetto ed eliminazione degli interpelli obbligatori che siano fonte di aggravii. In particolare, il legislatore delegato potrebbe rendere unico e più funzionale il procedimento, ridurre il termine di risposta a 90 giorni, ammettere l'interpello per ogni ipotesi di “abuso del diritto”, eliminare tutte le figure di interpello obbligatorio e prevedere la non impugnabilità della risposta ad ogni interpello. L'A. critica l'attuale tripartizione degli interpelli, ritenendo agevolmente realizzabile la riconduzione di ogni forma di interpello alla disciplina procedimentale dell'art. 11 della L. n. 212/2000; estendere il procedimento dell'interpello “ordinario” a quelli “speciale” e “disapplicativo” renderebbe più funzionale il sistema. Nel rivedere gli effetti degli interpelli, invece, si potrebbe estendere il regime dell'interpello “speciale” a quello “disapplicativo” poiché quest'ultimo ha ad oggetto l'apprezzamento di mezzi istruttori, ugualmente a quanto accade in una delle forme dell'interpello “speciale”.

In ogni caso l'A. è fermamente convinto che ogni interpello “ordinario” andrebbe soppresso, mentre valuta la possibilità di introdurre una nuova ipotesi di interpello – riservato alle imprese italiane che stabiliscano proprie filiali o succursali all'estero ed alle imprese straniere che seguano le medesime attività in Italia – che consenta, fornendo all'amministrazione finanziaria tutti i necessari elementi istruttori, di conseguire una risposta vincolante anche per i periodi d'imposta successivi, a condizione che non si registrino innovazioni, in fatto o in diritto, circa l'assetto fiscale dell'iniziativa intrapresa o destinata ad essere intrapresa. (SG)

**“Riordino degli interpelli: un'occasione da non perdere”** di A. TOMASSINI, in Corr. Trib. 18/2014, pag. 1380.

I criteri direttivi in ordine al riordino della disciplina degli interpelli disposto dalla delega fiscale sono improntati ad una maggiore omogeneità degli interpelli ed ad una maggiore tempestività nella redazione di pareri, procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici, ma solo aggravii per i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria.

Per l' A. si tratta di una delega generica e indeterminata che non convince affatto, mentre il processo di normalizzazione dei rapporti tra fisco e contribuente dovrebbe passare attraverso la previsione di una generale impugnabilità delle risposte negative, a prescindere dal valore attuativo o interpretativo della risposta ad interpello.

Stante la proliferazione di interpelli di natura assai diversa, la loro omogeneizzazione appare un obiettivo non facilmente perseguibile.

Tra le soluzioni praticabili per semplificare e razionalizzare gli interpelli l'A. propone di eliminare il riferimento all'art. 11 della legge n. 212/2000 (interpello ordinario) per tutti gli interpelli disapplicativi.

Andrebbero poi definitivamente superate la preventività e la obbligatorietà degli interpelli, in quanto lesive dei più basilari diritti del contribuente.

Inoltre, i tempi sembrano maturi anche per rendere tutte le risposte pubbliche e consultabili. Andrebbe trovata un'unica forma per l'interpello antielusivo, che dovrebbe avere, sia funzione disapplicativa, sia funzione interpretativa, rendendolo valido per tutte le fattispecie antielusive generali e specifiche.

La storia di tali istituti dimostra che quello che si è riuscito a perseguire con interpelli disapplicativi, è stato ottenuto in casi simili anche con interpelli interpretativi, generando quindi una disorientante sovrapposizione.

Andrebbero poi banditi approcci formalistici nel senso che se il contenuto e la soluzione prospettati sono chiari, anche se l'interpello è stato indirizzato all'organo incompetente o fa riferimento ad una norma procedurale non corretta, esso dovrebbe essere considerato per il suo contenuto sostanziale e conseguentemente dovrebbe esserne garantita una risposta.

Alcuni interpelli, poi, potrebbero diventare opzioni, magari da esercitare in dichiarazione, lasciando al vaglio successivo in sede di controllo il giudizio di legittimità sugli stessi.

Inoltre, sarebbe auspicabile ridurre i tempi di tutte le procedure a 90 giorni non prorogabili, abrogando peraltro anche l'obsoleto meccanismo della diffida. Si potrebbe inoltre ritenere le risposte ad istanze di interpello atti comunque impugnabili a scelta del contribuente atteso che si tratta in ogni caso di atti che insistono sulla sfera giuridica soggettiva del contribuente, anche nel caso di interpretazioni negative, ledendo sue legittime aspettative.

L'A. propone poi l'adozione di un istituto che risolverebbe molte questioni: è un interpello generale sul *business model* da attivare in caso di nuovi investimenti o di riorganizzazioni. Con la risposta positiva circa la struttura prescelta dovrebbe essere consentito l'azzeramento dei rischi di ogni possibile contestazione di elusione o abuso del dritto, di *transfer pricing* o di stabile organizzazione occulta. La strada potrebbe anche essere quella di ampliare la portata del cd. *ruling* internazionale. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto – Interpretazione dei contratti ai fini fiscali – Criteri – Necessità di prevenire frodi e abusi.**

**Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto – Costituisce un principio generale antielusivo – Operazione priva di ragioni economicamente apprezzabili – E' inopponibile all'Amministrazione finanziaria – Mancanza di contrasto con una specifica disposizione di legge – Irrilevanza.**

**Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto – Tributi non armonizzati – Fondamento – Rispetto dei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione – Inopponibilità all'Amministrazione finanziaria del vantaggio fiscale derivante dall'operazione elusiva - Consegue**

Cass., sez. VI 26 giugno 2013, n. 15968, in Boll. Trib. 7/2014, pag. 539.

L'interpretazione del contratto ai fini fiscali, volta a stabilire se i negozi o i redditi siano soggetti all'esatta imposizione, deve avvenire con criteri diversi da quelli utilizzabili ai fini civilistici, e deve attribuire rilievo preminente agli effetti dei negozi stessi ed alla necessità di prevenire frodi e abusi. In materia tributaria il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Il divieto di abuso del diritto trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali, e comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione.

**Accertamento – Abuso del diritto – Nozione – Fattispecie – Partecipazione – Acquisizione – Valore – Determinazione – Riorganizzazione aziendale – Rilevanza.**

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2014, n. 4604, in Rass. Trib. 3/2014, pag. 632.

Il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse alla mera aspettativa di quei benefici.

Il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda.

**Accertamento – Divieto di abuso del diritto – Operazione elusiva – Prova contraria a carico del contribuente.**

Cass. civ., sez. VI, 13 marzo 2014, n. 5877, in Le Società 5/2014, pag. 629.

Commette elusione fiscale la società che, con atti separati e molto ravvicinati nel tempo, ne costituisce una nuova conferendo subito un ramo di attività e poi cedendo la partecipazione. L'operazione, cela infatti, una cessione d'azienda e legittima il recupero a tassazione della maggiore imposta di registro.

L'operazione si qualifica come elusiva in quanto l'unico scopo perseguito era l'indebito risparmio d'imposta.

Incombe sul contribuente la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti con carattere non meramente marginale o teorico.

**Accertamento – Riconoscimento delle perdite pregresse non utilizzate in compensazione – Obbligatorietà – Applicabilità della sanzione per infedele dichiarazione in caso di maggior reddito accertato in presenza di perdite pregresse.**

Cass., sez. trib. 21 marzo 2014, n. 6663, in Corr. Trib. 22/2014, pag. 1738.

L'Erario, tenuto ad osservare i principi di ragionevolezza, capacità contributiva ed imparzialità della Pubblica Amministrazione, deve accertare il tributo effettivamente dovuto ed ha, quindi, l'obbligo di procedere a compensazione tra il maggior reddito accertato e la perdita fiscale non utilizzata, nei limiti consentiti, potendovi altrimenti provvedere il giudice tributario di merito in caso di omissione. Nell'ipotesi in cui il maggior reddito d'impresa accertato alla società non avrebbe portato ad alcun recupero impositivo per effetto del riconoscimento delle perdite pregresse si applica la sanzione per infedele dichiarazione, di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997.

**Accertamento – Disposizioni antielusive – Atto impositivo privo di richiami alla normativa antielusiva – Natura elusiva dell'operazione rilevata dal giudice tributario – Mutamento del titolo della pretesa erariale – Illegittimità.**

Cass., sez. trib. 4 aprile 2014, n. 7961, ne Il fisco 19/2014, pag. 1876.

Il giudice tributario investito della controversia fra Amministrazione finanziaria e contribuente non è ammesso a mutare il titolo della contestazione della pretesa erariale rilevando una presunta natura elusiva delle operazioni imponibili laddove l'atto impositivo non richiami in motivazione le norme o i principi coerenti con tale doglianza.

**Accertamento – Avviso di accertamento – Motivazione – Necessità – Modifica nel corso del processo tributario – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 7 maggio 2014, n. 9810, ne Il fisco 23/2014, pag. 2309.

Nell'avviso di accertamento devono confluire tutte le conoscenze dell'Ufficio tributario e deve essere esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata.

Le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è comunque un giudizio d'impugnazione dell'atto, sicché l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto.

**Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche – Diritti e garanzie del contribuente – Verifiche fiscali presso la sede del contribuente – Durata massima – Giorni di effettiva attività ispettiva – Rilevanza.**

Cass., sez. trib. 21 maggio 2014, n. 11183, ne Il fisco 25/2014, pag. 2515.

L'art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente, il quale prevede una durata massima delle verifiche fiscali, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta dagli operatori del Fisco presso la sede del contribuente, escludendo, quindi, dal computo quei giorni impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi.

**Accertamento – Interpello disapplicativo della disciplina delle società non operative – Mancata presentazione – Effetti.**

Cass., sez. trib. 15 luglio 2014, n. 16183, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La procedura di interpello di cui all'art. 37-bis, comma 8, DPR n. 600/1973, costituisce per il contribuente una facoltà che consente di conseguire (in caso di risposta positiva dell'Ufficio) una certezza nei rapporti con l'Amministrazione. Ma l'utilizzo di tale strumento non costituisce una via

obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente stesso dalle disposizioni antielusive.

Quindi al contribuente è sempre consentito fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentono di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Accertamento – Operazione elusiva – Inapplicabilità – Sanzioni amministrative.**

Comm. Trib. reg. Lombardia, sez. dist. di Brescia, 7 gennaio 2014, n. 38, in Corr. Trib. 23/2014, pag. 1798.

E' elusiva una operazione che si concretizza in una serie complessa di operazioni tra loro collegate, che appare eccessivamente articolata rispetto ad un obiettivo che poteva essere conseguito con una lineare e rapida cessione dei beni di primo livello (immobili) anche se ciò avrebbe comportato l'emersione di una plusvalenza e del conseguente onere fiscale in capo alla cedente.

L'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973 non prevede sanzioni per le operazioni elusive, in quanto l'effetto sanzionatorio collegato all'aggiornamento degli obblighi e dei divieti che realizzano l'operazione elusiva è costituito dal disconoscimento dei vantaggi tributari dell'operazione. Inoltre, il D.Lgs. n. 472/1997 prevede che l'applicazione delle sanzioni sia limitata ai soli casi in cui sussiste una violazione piena delle norme tributarie. Ne consegue che nel caso di operazioni considerate elusive, poiché il comportamento del contribuente, non sfocia, né in un palese negozio fraudolento, né in una palese violazione di legge, le sanzioni amministrative non possono essere applicate.

#### **Accertamento – Accertamento con adesione – Definizione degli imponibili e delle imposte – Modificabilità da parte dell'ente impositore – Esclusione – Impugnabilità da parte del contribuente – Esclusione.**

Comm. Trib. reg. di Firenze, sez. XXXI 31 marzo 2014, n. 671, ne Il fisco 23/2014, pag. 2316..

La definizione degli imponibili e delle correlative imposte da versare in sede di accertamento con adesione non è suscettibile di modificazioni da parte dell'ente impositore né di impugnazione da parte del contribuente.

### ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

#### Dottrina

**“Normativa FATCA: l'identificazione delle *Financial Institution* alla luce dell'IGA Italia Usa e della bozza di decreto attuativo”** di R. DOLCE, ne Il fisco 23/2014, pag. 2285.

Dal 1° luglio 2014 è entrata in vigore la normativa *Foreign Account Tax Compliance Act* - FATCA la quale ha la finalità di contrastare l'evasione fiscale dei soggetti statunitensi e prevede un complesso di disposizioni idonee ad implementare lo scambio di informazioni con gli istituti finanziari non Usa (i cd. Foreign Financial Institution – FFI) per l'identificazione della clientela statunitense.

Nel caso in cui venga pagato un dividendo o degli interessi ad una società controllante straniera o una *royalty* a un licenziante straniero, il soggetto statunitense che effettua il pagamento (sostituto

d'imposta) deve ottenere le necessarie certificazioni FATCA dal beneficiario. Se il beneficiario non è correttamente identificato, si applica una ritenuta d'acconto del 30%, anche se il beneficiario ha diritto all'applicazione di un regime fiscale più favorevole in base ad un trattato contro le doppie imposizioni.

L'Italia ha sottoscritto il 10 gennaio 2014 l'accordo intergovernativo (cd. *InterGovernmental Agreement* – IGA), ma manca la normativa secondaria attuativa e integrativa che è attualmente oggetto di uno schema di decreto del MEF in pubblica consultazione dal 23 aprile 2014.

Tale normativa introdurrà le regole per l'identificazione delle FFI non statunitensi, le ipotesi di esclusione nonché le regole per l'identificazione della clientela per la quasi totalità dei rapporti finanziari secondo le modalità predefinite dall'Agenzia delle Entrate Usa (*Internal Revenue Service* – IRS).

Nella normativa FATCA sussistono rilevanti incertezze in merito alla nozione di *investment entity* che assumono la qualifica di FFI in quanto si rilevano differenze tra le definizioni contenute nelle disposizioni della normativa americana, nell'IGA e nel testo del Decreto del MEF.

La definizione del Decreto – diversamente dall'IGA che parrebbe includere solo i fondi comuni di investimento in quanto gestiti da un soggetto terzo -, più in linea con le Final Regulation statunitensi, comprende tra le entità di investimento le Sicav e le Sicaf anche nell'ipotesi in cui non abbiano dato delega gestionale ad una SGR. Viceversa, il Decreto escluderebbe enti quali le holding finanziarie non gestite da altre istituzioni finanziarie (FI), holding industriali e holding miste/finanziarie di gruppi non industriali, che sarebbero qualificabili come passive nonfinancial foreign entity NFFE e per cui l'identificazione dei titolari effettivi vi sarebbe comunque senza obbligare tali enti al pieno adempimento della normativa FATCA tra cui la reportistica annuale.

Si definisce NFFE una qualsiasi entità non statunitense, che non è un'istituzione finanziaria (come ad esempio una banca, un fondo di investimento o una società di investimento). Tranne il caso in cui il NFFE sia una società quotata in borsa (o affiliata ad una società quotata in borsa), occorre stabilire se è attiva o passiva. Quando un NFFE è passivo - ovvero ha un reddito "passivo" non inferiore al 50% del suo reddito lordo e attività "passive" non inferiori al 50% del patrimonio complessivo -, per evitare l'applicazione della ritenuta prevista dal FATCA, il NFFE passivo deve certificare al sostituto d'imposta che non ha proprietari effettivi degli Stati Uniti ovvero, in caso contrario, deve rendere nota l'identità di tali proprietari.

Con riguardo alle società veicolo di operazioni di cartolarizzazione di cui alla L.n. 130 del 1999 (SPV) si ritiene in base alla bozza di Decreto del Mef che le SPV siano qualificati come FI per il fatto che gestiscono strumenti finanziari per conto dei portatori dei titoli obbligazionari emessi. Tuttavia se i titoli emessi dalle SPV sono collocati da una istituzione finanziaria e gli investimenti nei prodotti finanziari emessi dalle stesse SPV sono detenuti tramite un'altra istituzione finanziaria, gli SPV sono esclusi dalla disciplina FATCA. A parere dell'A., tra le ipotesi di esclusione andrebbe inserita anche quella dei titoli emessi e collocati direttamente dalla SPV, purché siano depositati presso un intermediario finanziario.

Con riguardo ai fondi pensione e alle Casse di previdenza si evidenzia che l'esclusione dalla normativa FATCA - prevista dall'IGA - riguarderebbe quegli enti in cui i contributi individuali volontari siano limitati dalla normativa italiana di riferimento oppure non eccedano in alcun anno 50 mila euro.

Peraltro, tali condizioni non possono verificarsi: la prima, perché non vi sono limiti al massimale dei contributi individuali volontari che possono essere conferiti a fondi e casse previdenziali, la seconda in quanto per le finalità della normativa sulla previdenza complementare è da ritenere che eventuali limitazioni alla contribuzione introdotte con modificazione dello Statuto potrebbero essere considerate illegittime perché contrarie alla legge.

A seguito di varie segnalazioni anche da parte delle associazioni di categoria, nella bozza di Decreto del MEF sono considerati estranei alla normativa i fondi pensione previsti dai trattati internazionali ed in particolare quelli che hanno diritto ai benefici della Convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito Italia - Stati Uniti del 25 agosto 1999 e in possesso dei requisiti dell'art. 2, lett. f), del protocollo alla Convenzione stessa. (AF)

## **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

## Prassi Amministrativa

### **Agevolazioni – Start up innovative – Requisiti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2014, n. 16, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare si sofferma sui requisiti qualificanti che le *start up* innovative devono rispettare per accedere alla disciplina fiscale di favore.

In particolare, le *start up* innovative:

- devono essere costituite e devono svolgere la propria attività d'impresa da non più di 48 mesi;
- devono avere quale oggetto sociale esclusivo o prevalente della propria attività lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico; tale requisito, deve sussistere anche in capo alla stabile organizzazione in Italia, la quale deve svolgere un'attività ammissibile al regime *start up* innovative, anche se non necessariamente coincidente con quella della società estera;
- a partire dal secondo anno di attività, devono avere un totale del valore della produzione annua risultante dall'ultimo bilancio approvato entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio non superiore a 5 milioni di euro;
- non devono aver distribuito utili dall'anno della loro costituzione, né devono distribuirli per tutta la durata del regime agevolativo;
- devono stabilire la sede principale dei loro affari e interessi in Italia;
- non devono essere costituite per effetto di un'operazione di scissione o fusione né a seguito di cessione di azienda o di ramo di azienda.

Sono comprese, quindi, anche le operazioni di conferimento d'azienda o di ramo d'azienda. L'operazione di trasformazione, invece, non preclude il riconoscimento delle agevolazioni previste per le *start up* innovative. Operazioni di aggregazione aziendale – che sarebbero state ostative all'accesso al regime – poste in essere da parte delle *start up* innovative nelle fasi immediatamente successive alla loro costituzione, possono essere valutate dall'Amministrazione finanziaria, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo.

Con riferimento alla possibilità di fruire del regime di favore per le *start up* innovative già costituite, in merito alla durata di applicazione del regime agevolativo viene previsto che la disciplina trova applicazione per un periodo di quattro anni dalla data di entrata in vigore del decreto, se la *start up* innovativa è stata costituita entro i due anni precedenti, di tre anni, se è stata costituita entro i tre anni precedenti, e di due anni, se è stata costituita entro i quattro anni precedenti.

Sotto il profilo fiscale, considerata l'ampiezza della platea di soggetti ammessi a fruire degli incentivi all'investimento in *start up* innovative, vengono previsti meccanismi di fruizione dell'agevolazione diversi a seconda della tipologia di investitori, distinguendo tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche – che beneficiano di una detrazione di imposta – ed i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società – per i quali l'agevolazione opera mediante una deduzione dal reddito complessivo.

La riduzione d'imposta in cui si sostanzia l'agevolazione, non avendo natura di componente positivo di reddito, non assume autonomo rilievo ai fini della determinazione del reddito stesso.

Ai fini IRES "...non concorre alla formazione del reddito dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società...il 20% della somma investita nel capitale sociale di una o più *start up* innovative". L'investimento massimo deducibile non può eccedere, in ciascun periodo di imposta, l'importo di euro 1.800.000 e deve essere mantenuto per almeno due anni.

I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società possono dedurre dal proprio reddito complessivo un importo pari al 20% dei conferimenti rilevanti effettuati, per un importo non superiore a euro 1.800.000, per ciascun periodo di imposta.

In sostanza, a fronte di un investimento agevolabile – di importo massimo pari a 1.800.000 euro per ciascun periodo di imposta, l'investitore soggetto IRES potrà godere di una deduzione dal proprio reddito imponibile di importo pari a 360.000 euro, corrispondente al 20% dell'investimento

agevolabile e, conseguentemente, di un risparmio di imposta pari a 90.000 euro, derivante dall'applicazione dell'aliquota IRES del 27,5%.

Tenuto conto che l'incentivo in commento non può generare una perdita fiscale riportabile negli esercizi successivi a quello di rilevazione, il decreto attuativo prevede la possibilità di riportare in avanti la deduzione non utilizzata per incapienza del reddito complessivo, nei periodi di imposta successivi, ma non oltre il terzo, fino a concorrenza del suo ammontare.

In caso di investimenti effettuati per il tramite di altre società di capitali che investono prevalentemente in start up innovative, le agevolazioni fiscali spettano in misura proporzionale agli investimenti effettuati nelle *start up* innovative da tali società.

Con riferimento a società ed enti che aderiscono al consolidato nazionale, il decreto attuativo prevede che in caso di incapienza del reddito complessivo delle singole società partecipanti, le eccedenze sono trasferibili alla *fiscal unit* ed ammesse in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo, fino a concorrenza dello stesso. L'eventuale importo che non trovi capienza nel reddito complessivo globale, resta nella disponibilità delle singole società come eccedenza deducibile dal reddito complessivo nei periodi di imposta successivi, ma non oltre il terzo, fino a concorrenza del suo ammontare, e, per la parte che non trova capienza in esso, può nuovamente essere oggetto di trasferimento alla *fiscal unit*.

Per quanto riguarda le eccedenze generatesi anteriormente all'opzione per il consolidato, esse sono ammesse in deduzione esclusivamente dal reddito complessivo delle singole società, in quanto non trasferibili al consolidato.

In caso di opzione per il regime di trasparenza fiscale, la società partecipata trasparente attribuisce l'eventuale eccedenza a ciascun socio, a titolo definitivo, che può portarla in deduzione dal proprio reddito complessivo, anche nel caso in cui il socio è un soggetto IRPEF, in misura proporzionale alla propria quota di partecipazione agli utili. (EM)

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

### **Dottrina**

**“Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario”** di G. MARINI, in Corr. Trib.23/2014, pag. 1782.

Con la sentenza 16 aprile 2014, n. 98 la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità del secondo comma dell'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546 del 1992 che aveva introdotto la presentazione del reclamo come condizione di ammissibilità del ricorso dinanzi le commissioni tributarie di merito. In pratica la Corte - pur non censurando l'obbligatorietà della procedura di reclamo e mediazione - l'ha resa facoltativa privando di rilevanza la mancata presentazione del reclamo.

Peraltro, la pronuncia della Corte interviene successivamente alla modifica normativa della medesima disposizione con la quale è stato disposto che la mancata presentazione del reclamo non comporta l'inammissibilità del ricorso, ma la sua improcedibilità e il rinvio della trattazione della causa per consentire l'esperimento del tentativo di mediazione. Tant'è che la stessa Corte Costituzionale nella sentenza afferma che resta estranea all'oggetto del giudizio ogni valutazione di legittimità costituzionale del comma 2 dell'art. 17-*bis* nel testo vigente al momento dell'emanazione della pronuncia.

In pratica, la sentenza della Corte produce i suoi effetti per gli atti notificati tra il 1° aprile 2012 ed il 2 marzo 2014, da quando si applica la nuova versione dell'art. 17-*bis*.

Peraltro, la portata applicativa della nuova disposizione risulta di difficile interpretazione.

Infatti, nel caso di deposito del ricorso prima del decorso dei 90 giorni a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per dichiarare l'accoglimento del reclamo o la conclusione della mediazione, l'unico effetto dovrebbe essere quello di un temporaneo rinvio del giudizio di merito per consentire all'Agenzia delle entrate di esprimersi sul reclamo, senza che vi sia alcuna incombenza per il ricorrente.

Questo renderebbe la mediazione non molto dissimile dalla proposta di conciliazione giudiziale e dall'annullamento in autotutela dell'atto impugnato, se non fosse per le spese di giudizio il cui riconoscimento, in caso di accoglimento del reclamo, parrebbe non spettare al contribuente.

Diversamente, nel caso di annullamento in autotutela dopo l'instaurazione del giudizio, il contribuente può chiedere la soccombenza virtuale dell'Erario e la condanna alla rifusione delle spese di lite. Anche tale problematica delle spese era stata oggetto di un'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale, ma la questione di legittimità è stata dichiarata inammissibile per difetto di rilevanza.

Altra problematica sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale riguarda la tutela cautelare nell'ambito della procedura di reclamo. L'art. 17-bis dispone ora la sospensione automatica *ex lege* della pretesa impositiva nelle more della definizione del reclamo e della mediazione. Peraltro, benché il comma 9-bis dell'art. 17 prevede che la sospensione automatica operi solo se il contribuente ha presentato ritualmente il reclamo, nel caso in cui venga direttamente avviata la fase contenziosa non sembra dubbio che la Commissione possa concedere la sospensione della pretesa impositiva ricorrendo i requisiti dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992 stante il venir meno di ogni conseguenza preclusiva derivante dall'instaurazione del giudizio prima del completamento della fase amministrativa. (AF)

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte Costituzionale**

**Processo tributario – Reclamo – Condizione di ammissibilità del ricorso – Incostituzionalità.**  
Corte Cost. 16 aprile 2014, n. 98, in Corr. Trib. 23/2014, pag. 1787.

E' costituzionalmente illegittimo, per contrasto con l'art. 24 Cost., l'art. 17-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, nel testo originario, secondo cui "la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso" e "l'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio".

#### **Corte di Cassazione**

**Processo tributario – Parti – Controversie riferibili al concessionario della riscossione – legittimazione passiva dell'Agenzia delle Entrate – Configurabilità – Litisconsorzio necessario – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 16 aprile 2014, n. 8919, ne Il fisco 19/2014, pag. 1897.

L'Agenzia delle Entrate – quale titolare del diritto alla riscossione – è sempre legittimata a contraddire le difese del contribuente anche quando esse investano questioni riferibili al concessionario della riscossione, senza che sussista litisconsorzio necessario fra Agenzia e concessionario.

**Processo tributario – Efficacia del giudicato esterno – Giudicato favorevole al contribuente relativo ad altro soggetto coobbligato d'imposta – Efficacia – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 23 aprile 2014, n. 9156, ne Il fisco 20/2014, pag. 2016.

In tema di solidarietà tributaria, la facoltà per il coobbligato d'imposta di avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da un altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 c.c., opera, come riflesso dell'unicità dell'accertamento e della citata estensibilità del giudicato, sempre che non si sia già formato un giudicato contrario sul medesimo punto. Pertanto, il coobbligato non può invocare a proprio vantaggio la diversa successiva pronuncia emessa nei riguardi di altro debitore in solido, nel caso in cui egli non sia rimasto inerte, ma abbia a propria volta promosso un giudizio già conclusosi (in modo a lui sfavorevole) con una decisione avente autonoma efficacia nei suoi confronti.

**Processo tributario – Giudicato – Giudizio tra le stesse parti per lo stesso rapporto giuridico – Questione relativa ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause – Rapporti tributari di durata – Efficacia della questione giudicata nel giudizio relativo ad altro periodo d'imposta – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 14 maggio 2014, n. 10478, ne Il fisco 23/2014, pag. 2313.

Qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "*petitum*" del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo.

**Processo tributario – Ricorso – Notificazione – Deposito nella segreteria della Commissione tributaria – Termine – Decorrenza – Dalla ricezione da parte del destinatario.**

Cass., sez. VI civ. 28 maggio 2014, n. 12027, ne Il fisco 25/2014, pag. 2518.

La necessità di verificare il buon esito della notificazione prima della iscrizione a ruolo della causa e le ragioni di carattere sistematico che impediscono di distinguere tra notificazione tramite ufficiale giudiziario e notifica diretta a mezzo di servizio postale comportano che – ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente – il ricorso tributario notificato a mezzo ufficiale giudiziario o a mezzo del servizio postale deve essere depositato nella segreteria della Commissione tributaria, a pena d'inammissibilità, entro trenta giorni dalla ricezione da parte del destinatario e non dalla spedizione da parte del ricorrente.

### Commissioni tributarie di merito

**Procedimento – Ricorsi – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Diniego o rifiuto di autotutela – Impugnabilità – Sussiste – Illegittimità del diniego di annullamento in autotutela per infondatezza della pretesa impositiva – E' tale – Obbligo dell'Ufficio finanziario di adeguarsi alla pronuncia del giudice tributario – Sussiste.**

Comm. Trib. reg. del Lazio, sez. IX 9 ottobre 2013, n. 297, in Boll. Trib. 7/2014, pag. 531.

L'art. 12, secondo comma, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, ha esteso la cognizione del giudice tributario a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati con l'unica esclusione degli atti dell'esecuzione forzata tributaria di talché, avendo la giurisdizione delle Commissioni tributarie acquisito carattere generale e sussistendo la medesima ogni qual volta si discuta di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da Uffici

finanziari, ne consegue l'impugnabilità degli atti di autotutela tributaria e di quelli di diniego di autotutela che devono essere dichiarati illegittimi ogni qual volta sia accertata l'infondatezza della pretesa tributaria, con conseguente obbligo dell'Amministrazione finanziaria di uniformarsi al pronunciamento del giudice tributario.

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

### **Dottrina**

**“Exit tax e trasferimento all'estero della stabile organizzazione”** di D. AVOLIO e G. FORT, in Corr. Trib. 18/2014, pag. 1412.

L'articolo esamina la normativa in materia di *exit tax* come regolamentata dal DM 2 agosto 2013 limitatamente al trasferimento all'estero di una stabile organizzazione in Italia ed altre ipotesi ad esso assimilabili, non contemplate dalla disposizione.

Nella rappresentazione delle problematiche applicative della disciplina gli AA. hanno tenuto conto dei chiarimenti forniti dall'Assonime con la circolare n. 5 del 20 febbraio 2014.

Il citato decreto ha esteso l'applicazione del c.d. *tax deferral* dell'*exit tax* anche nell'ipotesi di trasferimento all'estero di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

L'Assonime aveva precisato che nell'ambito applicativo del *tax deferral* dovesse essere ricompreso non solo il caso di una società che sposta la sede entro la prima metà dell'anno e perde la residenza con effetto *ex tunc* dal primo giorno di quel medesimo anno, conservando in Italia *medio tempore* una stabile organizzazione (che solo successivamente si considera spostata con il trasferimento della sede), ma anche il caso di una società non residente che, dopo avere insediato in Italia una stabile organizzazione, la trasferisce all'estero, non per liquidarsi, ma per continuare l'esercizio di impresa (cfr. l'art. 162 del TUIR).

Non sono invece ricomprese nel regime di sospensione dell'imposta le altre operazioni che possono produrre indirettamente un trasferimento di residenza, e quindi, una tassazione dei plusvalori latenti, come ad esempio la fusione o la scissione di una società italiana in un'altra società UE, senza che i beni della prima confluiscono in una stabile organizzazione italiana della seconda.

Sul punto si può notare che, se i beni della società incorporata o scissa confluissero invece in una stabile organizzazione in Italia, sarebbe possibile (prescindendo dall'applicazione della normativa cd. “antiabuso”) trasferire in sospensione di imposta la stabile organizzazione così creata, beneficiando comunque del regime previsto dal D.M. 2 agosto 2013. (CLP)

**“L'individuazione della stabile organizzazione”** di P. BORIA, in Riv. Dir. Trib. 1/2014, I, pag. 3.

L'articolo contiene una approfondita disamina delle norme, interne e convenzionali, in tema di elementi costitutivi della stabile organizzazione in Italia di un soggetto estero.

Lo stesso inquadramento sistematico della disciplina evidenzia l'impossibilità di prescindere dal coordinamento con altri istituti giuridico-fiscali.

L'esegesi è svolta tenendo conto della finalità della disciplina, che è quella di imputare un determinato reddito alla struttura e non delle situazioni giuridiche, attive o passive.

L'A. ritiene che sussista una SO solo in presenza di un elemento ulteriore rispetto alla presenza fisica sul territorio, che individua nella natura organizzata della presenza stessa e, quindi, nello svolgimento di una “attività” e non di sporadiche operazioni. (NM)

**“Tassazione nel paese fonte e rapporti tra stabile organizzazione e casa madre: il problema del “notional income”** di L. BOSCO e M. DE BLASI, in La Gest. Straord. Impr. 2/2014, pag. 100.

Per “*notional income*” si intendono i proventi ed i rispettivi costi che si generano, economicisticamente ma non giuridicamente, nei rapporti appunto economici, e non giuridici, che intercorrono tra la casa madre e stabile organizzazione estera. Si tratta di componenti economiche che, in base all’indirizzo OCSE, sono computabili in sede di determinazione del reddito imputabile alle articolazioni territoriali della stessa impresa.

La questione affrontata dagli AA. è l’eventuale rilevanza di tali componenti “virtuali” anche agli effetti dell’applicazione delle ritenute alla fonte nello Stato del loro “debitore”, considerato quanto previsto al paragrafo n. 29 del Commentario OCSE per l’articolo 7 della Convenzione modello.

Secondo gli AA., l’ordinamento italiano non ammette questa ulteriore forma di imposizione, *in primis* perché nei rapporti di sostituzione di imposta richiede la “dualità dei soggetti”, poi perché anche sui pagamenti effettivi di interessi è prevista espressamente l’inapplicabilità della ritenuta. (NM)

**“Residenza fiscale e stabile organizzazione: possibili soluzioni dalla legge delega”** di S. MATTIA, P. VALENTE, ne Il fisco 22/2014, fasc. n. 2191.

L’art. 12 della legge n. 23/2014 delega il Governo ad emanare decreti legislativi recanti la revisione della disciplina impositiva prevista per le operazioni transfrontaliere. Più precisamente, è richiesto che sia posta particolare attenzione sui seguenti punti: a) individuazione della residenza fiscale; b) regime di imputazione per trasparenza delle società controllate estere e di quelle collegate; c) regime dei lavoratori all’estero e dei lavoratori transfrontalieri; d) regime di rimpatrio dei dividendi provenienti dagli Stati con regime fiscale privilegiato e regime di deducibilità dei costi di transazione commerciale dei soggetti insediati in tali Stati; e) regime di applicazione delle ritenute transfrontaliere; f) regime di tassazione delle stabili organizzazioni all’estero e di quelle insediate in Italia di soggetti non residenti; g) regime di rilevanza delle perdite di società del gruppo residenti all’estero. Gli AA si soffermano sulle criticità del sistema fiscale italiano in tema di residenza fiscale dei soggetti Ires e di stabile organizzazione, ipotizzando possibili soluzioni da adottare in sede di esercizio della delega fiscale. La prima criticità riguarda l’individuazione della residenza fiscale delle persone giuridiche sulla base della disciplina interna che prevede, in aggiunta al criterio di “sede legale” e di “sede dell’amministrazione”, quello - non rinvenibile in altri ordinamenti - dell’“oggetto principale dell’attività”, definizione alquanto ampia, non allineata alla definizione convenzionale di “sede di direzione effettiva”. Secondo gli autori, in sede di esercizio della delega fiscale si potrebbe identificare l’“oggetto principale dell’attività” nelle funzioni esecutive di più alto livello, le quali evidentemente sono più vicine alle attività svolte dagli organi di vertice (esempio CdA), escludendo, invece, le attività gestorie a carattere pratico-operativo. Ciò probabilmente avrebbe l’effetto di allineare la definizione interna con quella convenzionale di “sede di direzione effettiva” che è generalmente il luogo dove sono adottate le decisioni principali relative alla gestione della società, nonché quelle necessarie per l’esercizio della sua attività d’impresa (coincide con il luogo in cui il CdA delibera in merito alla società nel suo complesso). Per chiarezza, inoltre, il decreto delegato dovrebbe individuare una possibile casistica di funzioni che sono espressione della regolare attività di “direzione e coordinamento” che la società capogruppo esercita nei confronti delle società controllate e che, conseguentemente, non dovrebbero essere indicative di una gestione, dall’Italia, di società localizzata all’estero.

Un ulteriore profilo critico è rappresentato dal riconoscimento dei costi che la società estera, ritenuta residente in Italia, ha sostenuto ed ha contabilizzato nello Stato estero. Attualmente non sono deducibili ma il decreto delegato dovrebbe prevederne la deducibilità se inerenti e sempreché regolarmente contabilizzati nello Stato estero ed ivi iscritti in bilancio.

Altra criticità riguarda l’assenza, nell’ordinamento giuridico italiano, di disposizioni specifiche sulle modalità di determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione. Nel codificare i criteri che consentono di determinare il reddito da imputare alla sede fissa di affari il Governo dovrebbe “codificare” il cd. “functionally separate entity approach”, in base al quale la stabile organizzazione è trattata come una entità separata ed indipendente ed il reddito si determina sulla base di un’analisi di comparabilità, considerando tutte le sue attività, incluse le

transazioni con parti non correlate, quelle con parti correlate, nonché ogni altra attività svolta con le altre parti dell'impresa. (CLP)

**“Base erosion and profit shifting e leverage: profili applicative nelle stabili organizzazioni”**  
di P. VALENTE, ne Il fisco 23/2014, pag. 2277.

L'assegnazione, anche in sede di verifica, di un fondo di dotazione virtuale alle stabili organizzazioni (SO) si giustifica in quanto, secondo la migliore metodologia OCSE di attribuzione del reddito di una medesima società alle diverse articolazioni su base territoriale, i rischi assunti devono essere coerenti con gli *asset* utilizzati nello svolgimento della attività d'impresa, i quali a loro volta devono essere “coperti” da adeguate risorse finanziarie (debito o *equity*).

La SO deve essere, infatti, trattata fiscalmente come un'entità totalmente separata ed indipendente dalla casa madre; tuttavia, nella determinazione del fondo di dotazione – rispetto al quale, essendo equiparato ad *equity*, non è ammessa la deduzione di interessi passivi – la stessa OCSE ammette diverse metodologie, tra le quali l'A. ribadisce che quello preferibile sarebbe il “*capital allocation approach*”.

Il problema è particolarmente complesso per le SO bancarie, dove l'*equity* necessaria non si fonda sul *book value* degli impieghi ma della loro intrinseca rischiosità. (NM)

### Prassi Amministrativa

**Operazioni di fusione transfrontaliera – Riporto delle perdite – Limite del patrimonio netto.**

Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2014, n. 63/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'interpello affronta un caso di fusione per incorporazione di una società italiana in una società inglese, titolare di una stabile organizzazione in Italia, alla quale la partecipata risulta effettivamente collegata.

Avendo la *branch* italiana perdite fiscali riportabili si è posta la questione della concreta applicabilità al caso di specie delle limitazioni previste per le fusioni transfrontaliere e, in caso affermativo, del materiale calcolo del patrimonio netto che, come per le fusioni nazionali, rappresenta il limite massimo di perdite riportabili.

Viene chiarito che il limite del patrimonio netto previsto dall'art. 172, comma 7, TUIR deve essere parametrato non al fondo di dotazione della stabile organizzazione così come risulta dal bilancio, bensì alla sommatoria del fondo di dotazione incrementato delle variazioni fiscali operate in dichiarazione dei redditi. Questo garantisce la corretta determinazione del limite del riporto delle perdite pregresse, salvaguardando il disposto contenuto nel citato art. 172 TUIR.

Inoltre, con riguardo ai conferimenti e ai versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi precedenti la data cui si riferisce la situazione patrimoniale, tra gli incrementi vanno considerati anche quelli operati in base alle rettifiche contabili o fiscali del fondo di dotazione, al pari di quanto avviene per le fusioni nazionali.

Pertanto, per determinare il fondo di dotazione congruo sul piano fiscale, occorre tenere presente degli apporti di denaro dalla casa madre alla stabile organizzazione, delle rettifiche contabili attraverso una riclassificazione dei debiti risultanti dal passivo patrimoniale in fondo di dotazione contabile e, infine, delle rettifiche fiscali operate tramite una variazione in aumento eseguita in dichiarazione dei redditi, degli interessi passivi finalizzati a raggiungere la congruità del fondo di dotazione. (EM)

### IRES

### Dottrina

**“L’affrancamento delle partecipazioni di controllo dopo la legge di stabilità”** di G. ALBANO, in La Gest. Straord. Impr. 2/2014, pag. 72.

La legge di stabilità 2014 (L. 27.12.2013 n. 147, art. 1 comma 150) ha ripristinato, rendendolo strutturale per le operazioni effettuate a decorrere dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2012, il regime di affrancamento delle partecipazioni di controllo previsto dall'articolo 15, commi 10-*bis* e 10-*ter*, del D.L. n. 185/2008 (che era stato inizialmente previsto *una tantum*, relativamente alle operazioni effettuate fino al 2011).

Tale regime consente di affrancare, attraverso il versamento di un'imposta sostitutiva del 16%:

- i maggiori valori delle partecipazioni di controllo emersi a seguito di operazioni straordinarie neutrali (fusione, scissione e conferimento d'azienda, nonché scambi di partecipazioni), se incluse nel perimetro di consolidamento, purché tali maggior valori siano iscritti in via autonoma nel bilancio consolidato a titolo di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali;
- i maggiori valori - sempre ove imputati ad avviamento, marchi di impresa e altre attività immateriali nel bilancio consolidato - delle partecipazioni di controllo acquisite nell'ambito di operazioni realizzative, quali la cessione di azienda o di partecipazioni.

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere operato in un'unica rata entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in riferimento al quale l'operazione è effettuata. Per le operazioni perfezionate nel 2012, l'imposta va versata entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013 (giugno 2014 nella generalità dei casi).

A fronte del pagamento dell'imposta sostitutiva, i maggiori valori affrancati si considerano fiscalmente riconosciuti ai fini IRES ed IRAP a decorrere dal secondo periodo d'imposta successivo a quello del pagamento della sostitutiva. Rispetto agli affrancamenti *una tantum* si verifica quindi una situazione particolare, se si considera che per l'affrancamento operato ai sensi del D.L. n. 98/2011 (dunque per le operazioni effettuate sino al 2010) gli effetti decorreranno dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, mentre per l'affrancamento operato ai sensi del D.L. n. 201/2011 (dunque per le operazioni effettuate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2011) gli effetti decorreranno dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

L'ammortamento fiscale (extracontabile) dei maggiori valori affrancati è ammesso in misura non superiore a un decimo, a prescindere dall'imputazione in conto economico.

A differenza della disciplina *una tantum*, che non prevedeva alcuna ipotesi di *recapture*, la norma stabilisce ora che gli effetti si intendono revocati in caso di atti di realizzo riguardanti le partecipazioni di controllo, i marchi d'impresa e le altre attività immateriali o l'azienda cui si riferisce l'avviamento affrancato, anteriormente al quarto periodo di imposta successivo a quello del pagamento della sostitutiva.

Altra novità rispetto alla disciplina originaria, è l'introduzione di un divieto di "cumulo" di opzioni per regimi di riallineamento. Pertanto, l'opzione per il regime di riallineamento in esame preclude quella per il regime di affrancamento "ordinario" (artt.172 comma 10-*bis*, 173 comma 15-*bis* e 176 comma 2-*ter*, del TUIR) e per quello previsto dall'art. 15, commi 10, 11 e 12, del D.L. n. 185/2008. Specularmente, l'opzione per i citati regimi preclude l'opzione per il regime di affrancamento delle partecipazioni di controllo.

Sotto il profilo contabile, le imprese IAS hanno generalmente privilegiato, tra quelle suggerite dall'OIC, la soluzione di imputare al conto economico sia l'imposta sostitutiva pagata che le imposte anticipate corrispondenti ai benefici fiscali futuri derivanti dalla deduzione extracontabile delle quote di ammortamento. Tali imposte anticipate rientrano tra quelle convertibili in crediti d'imposta al ricorrere delle condizioni previste dalle disposizioni dell'art. 2, commi 55-58, del D.L. 29.12.2010 n. 225, come modificate dall'art. 9 del D.L. 6.12.2011 n. 201 e dall'art. 1, comma 167, lett. c), della L. 27.12.2013 n. 147. (PT)

**Il trasferimento della sede e della residenza fiscale in Italia**” di R. GABRIELLI e F. DI CESARE, in La Gest. Straord. Impr. 2/2014, pag. 58.

Le specifiche problematiche affrontate nell’articolo sono: il momento in cui si acquisisce lo *status* di società fiscalmente residente in Italia; il valore dell’azienda; l’imposizione indiretta.

Sul primo punto, gli AA. distinguono a seconda che, per lo Stato di provenienza, il trasferimento avvenga “in continuità giuridica” oppure sia un “evento dissolutivo”. Nel primo caso, la data di uscita e quella di entrata coincidono, nel secondo caso rileva la data di entrata, vale a dire d iscrizione nel Registro delle imprese italiane. Quindi, se l’evento rilevante si verifica nel primo semestre dell’anno solare la residenza italiana si acquisisce fin dall’inizio del periodo d’imposta.

Sul secondo punto, quello dei valori d’ingresso, gli AA. ritengono che, se lo Stato di provenienza è comunitario oppure applica una “exit tax”, siano i valori correnti delle attività e passività aziendali a costituire i valori di partenza per la tassazione diretta in Italia. Altrimenti – trasferimento da paese extra UE e non applicazione di una exit tax – si assumono i valori fiscali originari, normalmente coincidenti col costo storico. Per l’IRAP si assumono, tuttavia, solo i dati contabili.

Sul terzo aspetto – quello della imposizione indiretta – viene escluso che il trasferimento del compendio aziendale sia un’operazione rilevante ai fini dell’IVA. Potrebbe essere dovuta l’imposta di registro, ma in misura fissa. Per le imposte ipo-catastali la misura potrebbe essere quella proporzionale se il trasferimento avvenisse in regime giuridico di discontinuità. (NM)

**“Interessi passivi e leveraged buy out”** di T. GASPARRI, ne Il fisco 23/2014, pag. 2233

La vigente disciplina degli interessi passivi, per i soggetti Ires, prevede limiti e soglie di deducibilità finalizzate a predeterminare con ragionevole certezza i relativi oneri, indipendentemente da qualsiasi sindacato di inerenza. In questo quadro, sufficientemente chiaro nelle sue linee di *policy* e nei suoi obiettivi - in attesa del riesame della materia nel contesto dei decreti legislativi di attuazione dell’art. 12 lett. a), della legge delega di riforma del sistema fiscale - si inseriscono tuttavia alcune verifiche dell’Amministrazione Finanziaria, relative ad operazioni di leveraged buy out (LBO) che finiscono per rimettere in discussione gli elementi fondanti dell’intera disciplina.

I rilievi mossi relativamente a tali operazioni riguardano solitamente: i) il difetto di inerenza degli oneri finanziari sostenuti dalla *target* dopo la fusione con la società veicolo; ii) in alternativa, l’elusività dell’operazione, oppure iii) il mancato addebito al “dominus” non residente dell’operazione di proventi (di ammontare equivalente agli oneri finanziari) relativi a prestazioni di servizi che, ai sensi della disciplina dei prezzi di trasferimento, sarebbero attribuibili alla *target*, a titolo di mandataria dell’operazione di acquisizione.

Le contestazioni sembrano tuttavia alimentate, più che dalla corretta interpretazione della disciplina vigente, da:

- problematiche di profilo meramente civilistico – relative al grado di protezione (sostenibilità dell’indebitamento in termini compatibili con la prosecuzione dell’attività aziendale) che l’ordinamento riesce a garantire alla società *target* quando essa è una società operativa di diritto nazionale. In questi casi, tuttavia, il rimedio non può venire da un atteggiamento ostile del Fisco, che con l’indeducibilità degli oneri finanziari non potrebbe che penalizzare ulteriormente la *target* con contestazioni, in particolare il difetto di inerenza, poco pertinenti sul piano dell’orientamento tributario;
- criticità fiscali che si manifestano in caso di finanziamento dell’operazione attraverso strumenti ibridi di patrimonializzazione sottoscritti da fondi esteri di *private equity*. Ciò, in particolare, qualora si determini una asimmetria di trattamento fiscale, non risolta sulla base delle disposizioni convenzionali, tra emittente (*target*, per la quale essi costituiscono debiti produttivi di interessi passivi deducibili) e sottoscrittore estero (in capo al quale sono trattati come titoli di capitale, produttivi di dividendi o plusvalenze esenti). Appare tuttavia evidente che, anche in tale ipotesi, lo strumento utilizzato dall’Amministrazione non risulta pertinente, trattandosi di questione da affrontare, non sul piano dell’inerenza dei costi, ma con strumenti di contrasto coordinati a livello internazionale (il tema, peraltro, è attualmente in discussione sia all’interno dell’Unione che in ambito OCSE).

Non minori perplessità suscita, infine, il rilievo che contesta alla *target* - il cui patrimonio dopo l'incorporazione dello SPV costituisce garanzia generica per i finanziamenti - di avere svolto, proprio per questo, una prestazione di servizi nei confronti del soggetto estero controllante, da remunerare coerentemente con le vigenti disposizioni in materia di *transfer pricing*. Questa configurazione, che si basa su un passaggio in verità molto sintetico e criptico del par. 7.10 delle *Guidelines Ocse sul Transfer Pricing*, non risulta essere stata condivisa e contestata dalle Amministrazioni finanziarie di altri Stati aderenti; essa appare pertanto poco pertinente rispetto alla natura dei prezzi di trasferimento quali meri strumenti di ripartizione dei diritti impositivi tra ordinamenti. (PT)

**“Il valore del gruppo e il valore nel gruppo. Disciplina civilistica e fiscale degli scambi infragruppo a valore diverso da quello di mercato”** di E. MARCHISIO, in Riv. Dir. Trib. 1/2014, I, pag. 89.

La disciplina degli scambi infragruppo a valori diversi da quelli di mercato si pone in contraddizione con la corrispondente disciplina civilistica, laddove la prima considera sospette e presume illecite (anche in mancanza della prova dell'evasione o del presunto disegno elusivo) operazioni che la seconda considera invece con favore e, in taluni casi, impone addirittura come doverose.

Tale contraddizione deriva dal fatto che, nel definire i criteri di “normalità” del valore di scambio di beni e servizi, il diritto tributario considera a paragone esclusivamente le operazioni tra imprese indipendenti, ignorando la circostanza per la quale lo scambio a valori diversi da quelli di mercato rappresenta, invece, la “normalità”, del modello di *business* organizzato plurisoggettivamente, fondato sulla valutazione dell'iniziativa imprenditoriale considerata nel suo complesso.

In tale prospettiva, si ritiene necessaria una interpretazione della legge fiscale conforme alla realtà economica dei gruppi e coerente con la relativa disciplina civilistica, che interpreti il parametro del “valore normale” nell'ambito delle operazioni infragruppo anche alla luce dei “vantaggi compensativi” che possono derivare in favore della società apparentemente svantaggiata dall'operazione a valori diversi da quelli di mercato per effetto dell'appartenenza al gruppo.

Eventuali operazioni di riqualificazione e irrogazione di sanzioni, inoltre, non dovrebbero mai basarsi sul mero scarto dell'operazione infragruppo rispetto al “valore normale” ma dovrebbero essere fondate su ulteriori elementi idonei a dare prova che tale scarto non sia conseguenza della normale operatività del gruppo ma, al contrario, di un intento evasivo.

Infine, totalmente illegittima, si ritiene qualsiasi interpretazione volta a limitare, o rendere eccessivamente onerosa, la possibilità di difesa del contribuente, in particolare quando tale limitazione avvenga restringendo il novero delle prove che questi può far valere in giudizio. (PT)

**“Trasformazione delle DTA in crediti d'imposta”** di E. PADOVANI, ne Il fisco 18/2014, pag. 1741.

L'articolo, dopo una breve premessa che ha evidenziato le finalità che hanno indotto il legislatore ad introdurre la disciplina di trasformazione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate obbligatoria, per i soggetti vigilati dalla Banca d'Italia, banche e intermediari finanziari, e opzionale, per gli altri soggetti, ha esaminato le modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2014 (legge n. 147 del 2013).

La trasformazione delle DTA, già prevista per quelle ai fini IRES ed avente oggetto le svalutazioni dei crediti (per banche, società finanziarie e società di assicurazione), e il valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, per ogni soggetto, è stata estesa alle DTA IRAP aventi lo stesso ambito oggettivo di quelle ai fini IRES.

In caso di perdita d'esercizio la trasformazione ai fini IRAP opera con lo stesso meccanismo previsto per l'IRES, rendendo ugualmente non deducibili i componenti negativi corrispondenti alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta.

A fronte dell'estensione della disciplina alle DTA IRAP viene evidenziata l'esigenza di capire se la trasformazione e la conseguente sterilizzazione delle variazioni in diminuzione debbano avvenire tenendo distinti gli importi IRES da quelli IRAP.

In caso di valore della produzione netta IRAP negativo, la norma assicura il realizzo immediato delle DTA riferibili alle variazioni in diminuzione di competenza dell'anno. In tal caso il regime di trasformazione opera con riguardo ai *reversal* delle DTA, corrispondenti alle variazioni in diminuzione di competenza dell'anno in corso.

Le modalità di utilizzo del credito derivante dalla trasformazione delle DTA, sia IRES che IRAP, sono tre:

- compensazione ex art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 senza limiti d'importo;
- cessione secondo le modalità dell'art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973 al valore nominale;
- richiesta di rimborso.

Con riguardo al cessione, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che il cessionario potrà utilizzare il credito ricevuto in compensazione dei propri tributi ma entro i limiti d'importo annuali ovvero ricorrere alla cessione secondo l'ordinaria normativa dei crediti d'imposta, senza tuttavia esaminare la possibilità per il cessionario di poter considerare il credito acquisito come un credito IRES o un credito IRAP in modo da poterlo compensare in modo verticale senza limiti di importo.

(GDA)  
\*\*\*\*\*

Vd. da ultimo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E del 16 giugno 2014 intervenuta su talune questioni analizzate nell'articolo.

**“Riaddebiti infragruppo nel consolidato fiscale: profili di inerENZA”** di A. VERGATI, in La gest. Straord. Impr. 2/2014, pag. 86.

Secondo l'A., il divieto di doppia imposizione sancito dall'articolo 163 del TUIR esplica effetti tra le società appartenenti ad un medesimo consolidato fiscale, per cui ciò che è costo indeducibile per una deve essere trattato come un ricavo non imponibile per l'altra. Questa conclusione varrebbe anche quando la indeducibilità viene acclarata in sede di accertamento a motivo della assenza di inerENZA per la società che ha sostenuto il costo.

A sostegno della tesi, nell'articolo viene citata una decisione della CTP di Reggio Emilia (n. 45 del 2010). (NM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 4 giugno 2014, n. 13/E nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Rispetto alle norme di rivalutazione di più recente introduzione questa rivalutazione contiene alcune rilevanti novità che riguardano:

- la necessità di attribuire riconoscimento fiscale ai maggiori valori sui beni iscritti a bilancio, non essendo consentita una rivalutazione con rilevanza solo civilistica, vale a dire senza il versamento dell'imposta sostitutiva;
- il minor lasso temporale di differimento degli effetti fiscali, producendosi quest'ultimi a partire dal terzo esercizio successivo a quello in cui è effettuata la rivalutazione o dal quarto esercizio successivo nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati;
- la possibilità di effettuare la rivalutazione non solo sui beni immobili ma anche sugli altri beni d'impresa e sulle partecipazioni in società controllate e collegate;
- la possibilità di effettuare, anche congiuntamente alla rivalutazione, il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in bilancio, anche per le imprese non IAS/IFRS.

Con riferimento agli effetti fiscali dell'operazione, la circolare afferma che l'incremento del patrimonio netto assume rilevanza già nel bilancio 2013, e non a decorrere dal 2016 come avviene invece per i maggiori valori dei beni. I riflessi immediati che vengono esplicitati riguardano la riportabilità delle perdite di fusione, per la quale uno dei parametri è appunto costituito dal patrimonio netto contabile delle società che le hanno prodotte.

Per quanto concerne le modalità di effettuazione della rivalutazione, valgono le disposizioni contenute nell'art. 11 della legge n. 342 del 2000 e negli artt. 4, 5 e 6 del decreto ministeriale n. 162/2001.

Viene previsto un diverso termine di differimento degli effetti della rivalutazione, rilevante ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze relative ai beni rivalutati.

In particolare, nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione della plusvalenza o minusvalenza si ha riguardato al costo del bene prima della rivalutazione.

Decorso tale termine, quindi, il costo fiscalmente riconosciuto dei beni rivalutati terrà conto del maggior valore attribuito in sede di rivalutazione.

Il realizzo del bene rivalutato nel corso del periodo di "sospensione" comporta il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione con la conseguenza che, da una parte, le plusvalenze e le minusvalenze dei beni saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e che, dall'altro, sarà riconosciuto in capo al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti.

L'imposta sostitutiva va portata ad incremento del saldo attivo di rivalutazione nella misura corrispondente al maggior valore attribuito ai beni ceduti.

La predetta imposta sostitutiva deve essere versata "in unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013".

L'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento della rivalutazione. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo.

La legge di rivalutazione in esame richiama espressamente le disposizioni sull'affrancamento delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta contenute nell'art. 1, commi 475, 477 e 478, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

L'assoggettamento del saldo attivo di rivalutazione all'imposta sostitutiva del 10 per cento produce il solo effetto di rendere libera la riserva dal regime di sospensione d'imposta a partire dal 2014.

L'affrancamento del saldo attivo non produce, invece, effetti sul differimento del riconoscimento fiscale del maggior valore iscritto in bilancio sui beni in conseguenza della rivalutazione, posto che la disciplina in esame non prevede alcuna deroga in tal senso.

Conseguentemente, ancorché si sia provveduto all'affrancamento del saldo attivo della rivalutazione, i maggiori valori fiscali attribuiti ai beni per effetto della rivalutazione saranno comunque riconosciuti solo a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita o, in caso di realizzo dei beni, a decorrere dal quarto esercizio successivo. (EM)

### **IRES – Le perdite e svalutazioni su crediti – Deducibilità delle perdite su crediti di modesto importo.**

Circ. Agenzia delle Entrate 4 giugno 2014, n. 14/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare chiarisce alcuni dubbi applicativi inerenti la deducibilità fiscale di perdite e svalutazione crediti riguardanti le banche e le assicurazioni.

Sono, altresì, forniti ulteriori chiarimenti in merito al regime transitorio della disciplina della deducibilità delle perdite su crediti di modesto importo nell'ipotesi in cui il fondo svalutazione crediti risulti capiente.

La legge di stabilità 2014 ha esteso anche ai soggetti che applicano i principi contabili nazionali, le regole prima previste solo per i soggetti IAS *adopter*.

L'Agenzia chiarisce che per detti soggetti la presunzione di esistenza degli elementi certi e precisi della perdita su crediti sussiste nelle ipotesi di cancellazione dei crediti dal bilancio contemplate dalla bozza del nuovo OIC 15 per quanto non ancora approvato definitivamente e della relativa proposta di integrazione, resa nota il 28 gennaio 2014.

In pratica, gli elementi certi e precisi ricorrono esclusivamente nel caso vi sia il trasferimento sostanziale di tutti i rischi di insolvenza in capo al cessionario.

Per quanto sopra, i presupposti di cancellazione e di conseguente deducibilità della perdita devono essere rinvenuti nei casi di:

- *forfaiting*,
- *datio in solutum*, cioè estinzione di un'obbligazione mediante il trasferimento della proprietà di un bene,
- conferimento del credito,
- vendita del credito compreso il *factoring* con cessione *pro soluto* che comporti il trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito,
- cartolarizzazione con trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito.

La circolare evidenzia che resta comunque ferma la possibilità per l'amministrazione finanziaria di sindacare la deducibilità della perdita su crediti, ancorchè sussistano gli elementi certi e precisi.

In merito all'entrata in vigore delle nuove disposizioni, l'Agenzia evidenzia che i soggetti che adottano i principi contabili nazionali con esercizio coincidente con l'anno solare possono dedurre le perdite sui crediti cancellati dal bilancio in applicazione dei principi contabili già a partire dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2013 puntualizzando però che per tali soggetti, non hanno, invece, automatica rilevanza fiscale le perdite rilevate a seguito di cancellazioni dal bilancio poste in essere in periodi d'imposta precedenti, per la deducibilità delle quali è necessario valutare la ricorrenza degli elementi certi e precisi a norma del comma 5 dell'art. 101 del TUIR.

Per le banche e gli altri enti finanziaria viene introdotto un regime differenziato per le rettifiche su crediti verso la clientela, nell'ambito del quale vengono regolate distintamente le svalutazioni e le perdite su crediti non realizzative iscritte in bilancio, per le quali la deducibilità è dilazionata in cinque periodi di imposta, e le perdite su crediti realizzate mediante cessione a titolo oneroso, per le quali è prevista la deducibilità integrale nell'esercizio di realizzo.

Di contro, le perdite su crediti diversi da quelli verso la clientela restano assoggettate anche per gli enti crediti e finanziari alle ordinarie disposizioni di cui al comma 5 dell'art. 101 del TUIR.

Tra le modifiche apportate la circolare si sofferma brevemente sull'abrogazione di parte del comma 3 e del comma 5 dell'art. 106 del TUIR.

In sintesi, nell'ipotesi di svalutazioni dirette inferiori allo 0,3 per cento era consentita la deducibilità degli accantonamenti al fondo rischi su crediti fino a detto importo. Il fondo era utilizzato al momento del realizzo di perdite sui crediti, che presentavano i requisiti di deducibilità di cui al comma 5 dell'art. 101 del TUIR.

Al riguardo viene individuato un trattamento transitorio che consenta il riassorbimento delle quote del fondo, dedotte nei precedenti esercizi, anche in assenza del dato letterale di cui al comma 5 dell'art. 106 del TUIR, adesso abrogato.

Pertanto, è stato ritenuto che le quote di fondo dedotte, in linea con il precedente meccanismo di riassorbimento, debbano essere utilizzate al momento della rilevazione di perdite su crediti:

- derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei crediti verso la clientela, deducibili ai sensi della nuova formulazione dell'art. 106 del TUIR;
- derivanti dalla cancellazione dal bilancio di crediti diversi da quelli verso la clientela, deducibili ai sensi della nuova formulazione del comma 5 dell'art. 101 del TUIR.

Le rettifiche su crediti verso la clientela operate in bilancio rilevano ai fini della determinazione del valore della produzione netta delle banche e degli altri enti finanziari, nonché delle imprese di assicurazione.

Per un commento più approfondito si veda la ns. Circolare Informativa n. 2/2014. (EM)

## **IRES – Addizionale dell'imposta sul reddito delle società per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese assicurative.**

Circ. Agenzia delle Entrate 5 giugno 2014, n. 15/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare illustra, da un lato, l'addizionale IRES dell'8,5% per il settore bancario e assicurativo, applicabile al periodo d'imposta 2013 e, dall'altro, l'incremento degli acconti IRES e IRAP per il 2013 e il 2014.

Con riferimento al 2013:

- per le banche (inclusa la Banca d'Italia), le altre società finanziarie e le società e gli enti che esercitano attività assicurativa, la misura degli acconti IRES e IRAP è risultata pari al 130%;
- per gli altri soggetti IRES diversi da banche, finanziarie e assicurazioni, la misura degli acconti IRES e IRAP è risultata pari al 102,5%.

Per il 2014, invece, tutti i soggetti IRES (incluse banche, finanziarie e assicurazioni) calcolano gli acconti IRES e IRAP in misura pari al 101,5%.

Rientrano nell'ambito applicativo della citata addizionale, oltre agli istituti di credito, le società di gestione comune dei fondi di investimento mobiliare, le capogruppo di gruppi bancari, le società di intermediazione mobiliare (SIM), i soggetti esercenti attività di intermediazione finanziaria, gli istituti di moneta elettronica, gli istituti di pagamento.

L'addizionale risulta, inoltre, applicabile alle società finanziarie di cui all'art. 59, comma 1, lett. b) del TUB (si tratta, ad esempio, delle società esercenti attività di assunzione di partecipazione aventi le caratteristiche indicate dalla Banca d'Italia in conformità alle delibere del CICR).

L'addizionale IRES dell'8,5% non si applica alle c.d. *holding* industriali, vale a dire a quelle società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nell'assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia e finanziaria.

L'esclusione opera anche quando le *holding* svolgano attività di finanziamento in favore delle imprese del gruppo (cfr. ns. Circ. Inf. 1/2014).

La base imponibile dell'addizionale IRES dell'8,5% non tiene conto delle variazioni in aumento dell'art. 106 comma 3 del TUIR, che prevede la deducibilità in cinque esercizi delle svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio derivanti da operazioni di erogazione del credito alla clientela.

Pertanto, in sede di modello UNICO 2014, l'addizionale va liquidata su un imponibile assunto al netto dell'intero importo delle svalutazioni operate in sede civilistica.

Nei confronti dei soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento sia in qualità di soggetto controllante, sia di società controllata, l'addizionale va applicata autonomamente su base individuale, non confluendo nella tassazione complessiva globale della *fiscal unit*. La stessa dovrà essere liquidata e versata da ciascuno dei soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo.

Nell'ipotesi in cui venga esercitata l'opzione per la trasparenza fiscale, invece, il soggetto partecipato assoggetta autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale e versa la relativa imposta, mentre il soggetto partecipante, in caso di applicazione dell'addizionale, non tiene conto del reddito imputato per trasparenza dalla società partecipata, né utilizza in compensazione le eventuali perdite imputate dalla partecipata. (EM)

### **Imposta sostitutiva – Riallineamento del costo delle partecipazioni di controllo riferito ad avviamento e altre attività immateriali.**

Prov. 6 giugno 2014, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Il provvedimento detta le disposizioni attuative recanti la possibilità di riallineare le attività immateriali comprese nelle partecipazioni di controllo.

L'art. 1, commi 150 e 151, della L. 147/2013, introduce la possibilità, previo pagamento di un'imposta sostitutiva, di affrancare, in tutto o in parte, i valori relativi ad avviamenti, marchi d'impresa e altre attività immateriali iscritti nel bilancio consolidato, anziché nel bilancio d'esercizio, e comunque se riferibili ai maggiori valori contabili delle partecipazioni di controllo acquisite e iscritte nel bilancio individuale per effetto delle operazioni straordinarie o traslative.

Il versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP del 16% è dovuto in un'unica rata da versare entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta in riferimento al quale l'operazione è effettuata. Per le operazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, l'imposta sostitutiva dovuta è versata entro il

termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013.

Viene disposto che il valore affrancato dell'avviamento, dei marchi d'impresa e delle altre attività immateriali, comprese quelle a vita utile definita, può essere dedotto nei limiti di un decimo, indipendentemente dall'imputazione dell'ammortamento a conto economico, a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello di pagamento dell'imposta sostitutiva.

Gli effetti fiscali dell'affrancamento, si intendono revocati in presenza di atti di realizzo, riguardanti le partecipazioni di controllo e i beni immateriali in questione ovvero l'azienda cui si riferisce l'avviamento affrancato, perfezionati prima del quarto periodo d'imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva.

In un prospetto della dichiarazione dei redditi occorre indicare i dati occorrenti per usufruire dell'affrancamento.

Ai fini dell'attività di controllo e di accertamento, i soggetti interessati devono redigere un prospetto extracontabile, da esibire, su richiesta, all'ufficio competente, dove evidenziare tutti i dati che sono stati presi in considerazione per usufruire dell'imposta sostitutiva. (EM)

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Giustizia UE**

#### **IRES – Entità fiscale unica tra le società di uno stesso gruppo – Limitazioni connesse alla residenza fiscale della controllante – Contrasto con la libertà di stabilimento.**

Corte di Giust. 12 giugno 2014, causa n. 39/13, 40/13 e 41/13, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Sono contrarie alla libertà di stabilimento le legislazioni degli Stati membri che pongono restrizioni al consolidamento:

- tra una società controllante residente in uno Stato membro e una società controllata di secondo livello anch'essa residente in tale Stato, la cui controllante diretta è invece non residente e priva di una stabile organizzazione nello Stato di residenza della capogruppo;
- tra più società sorelle, residenti nel medesimo Stato ma controllate da una società che non ha nello Stato di residenza delle controllate una stabile organizzazione.

Una società controllante residente può costituire un'entità fiscale unica con una controllata di secondo livello residente qualora la detenga tramite una o più società residenti, ma non può costituire tale entità qualora detenga detta società tramite società non residenti che non dispongono di una sede stabile in detto Stato membro.

### **Corte di Cassazione**

#### **Imposte sui redditi – Valutazioni – Operazioni infragruppo tra società residenti – Riferimento al normale valore di mercato ex art. 9 del TUIR – Applicabilità – Prova contraria a carico del contribuente – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 16 aprile 2014, n. 8849, ne Il fisco 20/2014, pag. 2007.

Nella valutazione a fini fiscali delle manovre sul trasferimento dei prezzi tra società facenti parte di uno stesso gruppo ed aventi tutte sede in Italia (*transfer pricing* c.d. "domestico" o "interno"), va applicato il principio, avente valore generale, e dunque non circoscritto ai soli rapporti internazionali di controllo, stabilito dall'art. 9 del TUIR, che non ha mera portata contabile e che impone il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi presi in considerazione dal contribuente. Si tratta di una clausola antielusiva, costituente esplicitazione del generale divieto di abuso del diritto in materia tributaria, essendo precluso al contribuente

conseguire vantaggi fiscali – come lo spostamento dell'imponibile presso le imprese associate che, nel territorio, godano di esenzioni o minor tassazione – mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere vantaggi in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Grava sul contribuente, secondo le regole ordinarie ex art. 2697 c.c., l'onere di dimostrare che le transazioni sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua dell'art. 9, comma 3, del TUIR, sicché l'operazione non possa considerarsi ispirata dalla finalità di evasione delle imposte dovute.

### Commissioni tributarie di merito

#### **IRES – Trattamento di fine mandato – Accantonamento – Deducibilità per competenza.**

Comm. Trib. reg. di Torino 5 giugno 2014, n. 754/1/14, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Gli accantonamenti al fondo trattamento di fine mandato (TFM) per gli amministratori di una società di capitali, a copertura del quale vengono versati premi assicurativi, sono deducibili secondo il principio della competenza, in funzione delle quote maturate nell'anno.

Nel caso di specie, a copertura del TFM era stato versato un premio unico relativo ad una polizza assicurativa e la Commissione ha stabilito che, stante il tenore dell'art. 105, comma 1, TUIR, anche nell'ipotesi di versamento del premio assicurativo a copertura di tali accantonamenti, si deve applicare il principio di competenza e non quello di cassa utilizzato invece dalla società, che aveva dedotto nell'anno di sostenimento l'intero importo del premio assicurativo.

Ovviamente, in questo caso, nessuna deducibilità ulteriore può essere riconosciuta a fronte dei premi corrisposti alla compagnia assicurativa, i quali rappresentano non un costo, ma un credito vantato dalla società nei confronti di quest'ultima. Il costo fiscalmente deducibile è rappresentato dall'accantonamento al TFM.

### **REDDITI DI CAPITALE**

#### **Dottrina**

**“Aumento dell'aliquota delle rendite finanziarie: effetti e regime transitorio”** di M. PIAZZA e M. VALSECCHI, ne Il fisco 20/2014, pag. 1962.

Il Decreto Legge n. 66 del 24 aprile 2014 ha disposto, a decorrere dall'1 luglio 2014, l'innalzamento generalizzato al 26% dell'aliquota delle ritenute e delle imposte sostitutive sui redditi di natura finanziaria. L'articolo esamina gli effetti di tale aumento sui singoli strumenti finanziari alla luce delle interpretazioni fornite con la circolare 11/2012, in occasione dell'aumento dell'aliquota dal 12,5% al 20% operato dal DL 138/2011. I problemi sollevati dagli AA. sono stati superati dai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 19 del 27 giugno 2014, successiva alla pubblicazione dell'articolo. (CLP)

**“Semplificato il calcolo dei proventi realizzati per acquisti e cessioni di quote di OICR non immobiliari”** di M. PIAZZA e M. VALSECCHI, in Corr. Trib. 22/014, pag. 1701.

Il Dlgs. n. 44/2015 ha modificato il regime fiscale degli OICR non immobiliari. In particolare, per effetto delle nuove disposizione introdotte nell'art. 26-*quinquies* del DPR 600/73 e nell'art. 10-ter della L. 77/83, sono state semplificate le modalità di determinazione della base imponibile dei redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad OICR. Infatti, è stata eliminata la previsione che

il costo delle quote o azioni e il valore di riscatto, cessione o liquidazione delle stesse debbano essere determinati in ogni caso con riferimento ai valori indicati nei prospetti periodici dell'OICR, vale a dire prendendo in considerazione il NAV. La modifica comporta, invece, che il reddito di capitale sia determinato, senza alcuna deduzione di spese e oneri, effettuando la differenza tra il valore "effettivo" di riscatto, liquidazione o cessione delle quote e azioni, e il costo medio ponderato delle quote o azioni. Ne consegue che laddove dal rimborso, dalla liquidazione o dalla cessione delle quote o azioni, si determini un risultato positivo, dato dalla differenza fra il valore di riscatto, di liquidazione o di cessione delle quote o azioni ed il loro costo medio ponderato, questo costituirà sempre reddito di capitale. Qualora, invece, dalle suddette operazioni si determini una differenza negativa, essa costituirà una minusvalenza. Gli AA. sollevano la problematica relativa alle commissioni non più incluse ai fini della determinazione dei redditi di capitale. Restano invece computabili nella determinazione dei redditi diversi. Ne consegue che ai fini del calcolo del reddito di capitale positivo non devono essere considerate le commissioni che, invece, costituisce una minusvalenza, deducibile esclusivamente da altri redditi diversi di natura finanziaria. (CLP)

**“Trattamento fiscale degli OICR immobiliari esteri equiparato a quello degli italiani”** di M. PIAZZA e M. VALSECCHI, in Corr. Trib. 24/2014, pag. 1889.

L'articolo esamina il trattamento fiscale dei redditi derivanti dalla partecipazione in OICR immobiliari di diritto estero, introdotto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 44 del 2014, con la finalità di evidenziare l'equiparazione di tali redditi a quelli derivanti dalla partecipazione a OICR immobiliare di diritto italiani.

Tali redditi, compresi nell'art. 44, comma 1, lett. g), del TUIR, sono soggetti alla ritenuta del 20 per cento [per effetto del decreto legge n. 66 del 2014, dal 1° luglio 2014, del 26 per cento), da parte dei soggetti incaricati del pagamento dei proventi, del riacquisto o della negoziazione delle quote o azioni.

In caso di riscatto o di liquidazione il reddito è determinato in misura pari alla differenza tra il valore di riscatto o di liquidazione delle quote o azioni e il loro costo medio ponderato di sottoscrizione o di acquisto. Gli autori mettono in evidenza che nelle norme di coordinamento è prevista una modifica dell'art. 7 del decreto legge n. 351 del 2001, per effetto della quale anche per gli OICR immobiliari italiani si fa riferimento al costo medio ponderato anziché al "costo".

In caso di cessione la nuova normativa sugli OICR immobiliari esteri, analogamente a quanto chiarito nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E del 2012 per gli OICR italiani, non prevede l'applicazione di ritenuta.

Per le quote o azioni collocate in Italia la ritenuta è operata dai soggetti residenti incaricati del pagamento mentre per quelle non collocate in Italia la ritenuta è operata dai soggetti che intervengono nella loro riscossione.

Anche per gli OICR immobiliari esteri diversi da quelli "istituzionali" (di cui al comma 3 dell'art. 32 del decreto legge n. 78 del 2010) valgono le regole di imputazione del reddito per trasparenza al partecipante, previste per quelli immobiliari italiani, se la partecipazione è superiore al 5 per cento. (GDA)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Redditi di capitale – Modifica dell'aliquota di tassazione dei redditi di natura finanziaria.**

Circ. Agenzia delle Entrate 27 giugno 2014, n. 19/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La circolare commenta le modifiche alla disciplina dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria che portano l'aliquota delle ritenute e delle imposte sostitutive su tali redditi dal 20% al 26% a decorrere dal 1° luglio 2014.

Viene inoltre abrogata la disposizione contenuta nella disciplina del monitoraggio fiscale che aveva introdotto una ritenuta alla fonte del 20 per cento sui redditi degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria riscossi per il tramite di intermediari italiani.

La nuova aliquota si applica anche ai redditi genericamente rientranti fra le fattispecie di cui all'44 TUIR che non assumono, tuttavia, la qualifica di redditi di capitale essendo percepiti nell'esercizio di attività di impresa. Pertanto, anche nel caso in cui le ritenute siano applicate nei confronti di soggetti che, per loro natura, non possono essere titolari di redditi di capitale, le stesse si applicano comunque nella misura del 26 per cento. L'aumento al 26 per cento riguarda anche i redditi diversi di natura finanziaria, con esclusione delle plusvalenze relative a partecipazioni qualificate di cui alla lett. c) dell'art. 67 del TUIR.

Continua ad applicarsi l'aliquota d'imposta nella misura del 12,50 per cento sugli interessi, premi e ogni altro provento, dei titoli pubblici italiani e di quelli ad essi equiparati.

Lo stesso regime agevolato è mantenuto per le obbligazioni emesse dagli Stati esteri inclusi nella cosiddetta "white list".

Il medesimo trattamento è stato esteso alle obbligazioni emesse dagli enti territoriali dei suddetti Stati esteri, al pari di quanto previsto per i titoli emessi dagli enti territoriali italiani. Trattandosi di una disposizione avente carattere innovativo, per le obbligazioni emesse dagli enti territoriali di Stati esteri *white list* l'aliquota di tassazione passa dal 20 al 12,50 per cento con riferimento agli interessi e altri proventi maturati a decorrere dal 1° luglio 2014 e alle plusvalenze derivanti dalla loro cessione o rimborso realizzate dalla medesima data.

Usufruiscono della medesima aliquota di tassazione prevista per i titoli del debito pubblico italiano gli interessi delle obbligazioni di progetto (*project bond*).

L'equiparazione è esclusivamente riferibile al trattamento fiscale degli interessi maturati sui *project bond* e non si estende anche a quello degli altri redditi di capitale, né a quello dei redditi diversi di natura finanziaria derivanti dalla cessione o dal rimborso dei titoli di questione, ai quali si rende applicabile l'imposta nella misura del 26 per cento.

Vengono mantenute le aliquote ridotte per talune tipologie di redditi di natura finanziaria (titoli di risparmio per l'economia meridionale, utili corrisposti a fondi pensione, interessi infragruppo, etc.)

Per quanto riguarda la decorrenza, la regola generale è quella dell'esigibilità a decorrere dal 1° luglio 2014.

Per i dividendi e i proventi ad essi assimilati la nuova misura si applica nei confronti di quelli percepiti dal 1° luglio 2014.

Ai fini dell'applicazione dell'aliquota nella misura del 26 per cento, si deve fare riferimento esclusivamente alla data di incasso degli utili mentre, sempre a tali fini, non assume rilevanza la data della delibera dei dividendi.

Per i conti correnti e depositi bancari e postali la ritenuta nella misura del 26 per cento si applica sugli interessi e altri proventi maturati a decorrere dal 1° luglio 2014.

Anche per le obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie vale la regola della maturazione a decorrere dal 1° luglio 2014, indipendentemente dalla data di emissione dei titoli.

In deroga al principio di decorrenza generale legato all'esigibilità dei proventi dal 1° luglio 2014, viene dettata una speciale regola di decorrenza per i contratti di riporto e pronti contro termine di durata non superiore a dodici mesi stipulati anteriormente al 1° luglio 2014 e aventi ad oggetto obbligazioni e titoli similari soggetti all'imposta sostitutiva di cui al decreto legislativo n. 239 del 1996.

In particolare, l'applicazione dell'aliquota del 26 per cento decorre dal giorno successivo a quello di scadenza di tali contratti, tanto per gli eventuali differenziali positivi, quanto per gli interessi e gli altri proventi derivanti dalle obbligazioni e titoli similari sottostanti.

Di conseguenza, i differenziali positivi generali fino alla scadenza dei contratti conclusi prima del 1° luglio 2014 continuano ad essere soggetti a ritenuta con l'aliquota del 12,50 o del 20 per cento, in funzione dell'aliquota applicabile sugli interessi e altri proventi delle obbligazioni e dei titoli similari sottostanti, anche se detta scadenza è successiva al 30 giugno 2014.

Anche sui redditi di capitale percepiti in dipendenza di contratti assicurativi, nonché sulle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei predetti contratti, le relative imposte sostitutive sono ora dovute nella misura del 26 per cento.

Tale misura si applica ai redditi di capitale derivanti da contratti sottoscritti dal 1°luglio 2014 e alle plusvalenze realizzate a decorrere da tale data indipendentemente dalla data di stipula dei contratti.

Tuttavia, per effetto del regime transitorio, sui redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione e sui redditi derivanti dai rendimenti delle prestazioni pensionistiche di cui alla lettera h-bis) del comma 1 dell'art. 50 del TUIR erogate in forma periodica e delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale di cui all'art. 44, comma 1, lettere g-*quater*) e g-*quinquies*), del TUIR, derivanti da contratti sottoscritti entro il 30 giugno 2014, l'aliquota nella misura del 26 per cento si applica solo sulla parte dei suddetti redditi maturati a decorrere dal 1° luglio 2014.

Conseguentemente, per i contratti stipulati entro il 30 giugno 2014, si applica:

- l'aliquota del 12,50 per cento per la parte dei redditi maturati fino al 31 dicembre 2011;
- l'aliquota del 20 per cento per la parte dei redditi maturati dal 1° gennaio 2012 fino al 30 giugno 2014;
- l'aliquota del 26 per cento sui redditi maturati a partire dal 1° luglio 2014.

Inoltre i redditi maturati successivamente al 31 dicembre 2011, sui quali si applica l'aliquota del 20 o del 26 per cento sono ridotti laddove tra gli attivi a copertura delle riserve matematiche siano compresi titoli pubblici ed equiparati.

Non si applica la ritenuta sui proventi derivanti dalla partecipazione ad OICR istituiti in Italia, diversi dagli immobiliari, e di fondi lussemburghesi storici, limitatamente alle quote collocate nel territorio dello Stato, spettanti alle imprese di assicurazioni nel caso in cui tali quote o azioni siano comprese negli attivi posti a copertura delle riserve matematiche dei rami vita.

Non si applica la ritenuta sui proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM) di diritto estero conformi alla Direttiva 2009/65/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 luglio 2009 (Direttiva UCITS IV), nonché su quelli derivanti dalla partecipazione a OICR di diritto estero (diversi dagli immobiliari) non conformi alla suddetta Direttiva istituiti negli Stati membri dell'Unione europea o aderenti al SEE inclusi nella *white list* e il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel paese estero in cui è stato istituito, spettanti alle imprese di assicurazione e relativi a quote o azioni comprese negli attivi posti a copertura delle riserve matematiche dei rami vita.

Ai fini dell'esonero, l'impresa di assicurazione deve comunicare al sostituto d'imposta se le quote o azioni sono comprese negli attivi posti a copertura delle riserve matematiche dei rami vita.

Sui redditi di capitale di cui all'art. 44, comma 1, lett. g), del TUIR e sui redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. c-*ter*), del TUIR, derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR), mobiliari ed immobiliari, l'aliquota del 26 per cento si applica sui proventi di ogni tipo realizzati a decorrere dal 1°luglio 2014 in sede di rimborso, cessione o liquidazione delle quote o azioni.

In tal senso, detti proventi si considerano realizzati alla data di regolamento dell'operazione.

Pertanto, a decorrere dal 1°luglio 2014, le ritenute sui proventi derivanti dalla partecipazione ad OICR italiani e a fondi lussemburghesi storici e ad OICR di diritto estero sono applicate nella misura del 26 per cento.

La misura della nuova aliquota si applica sui proventi distribuiti in costanza di partecipazione all'organismo di investimento e sulla quota dei proventi compresi nella differenza tra il valore di rimborso, liquidazione o cessione delle quote o azioni e il costo medio ponderato di sottoscrizione o acquisto delle quote o azioni medesime.

Per i proventi periodici si applica la regola generale dell'esigibilità e, la misura della nuova aliquota si applica sulla parte dei proventi distribuiti in costanza di partecipazione all'organismo di investimento dal 1°luglio 2014. A tal fine, rileva la data di messa in pagamento dei proventi a prescindere dalla data della delibera di distribuzione.

Sulla base del regime transitorio sui proventi realizzati a decorrere dal 1°luglio 2014, se riferibili ad importi maturati fino al 30 giugno 2014, continua ad applicarsi l'aliquota nella misura del 20 per cento.

I proventi ai quali si applica il regime transitorio sono quelli derivanti dalla partecipazione ad OICR a prescindere dall'oggetto di investimento, dalle modalità di sottoscrizione o rimborso, dalla forma contrattuale o statutaria e dal Paese di istituzione.

Ai fini dell'individuazione dei proventi maturati al 30 giugno 2014, cui è riconosciuta l'applicazione dell'aliquota del 20 per cento, occorre verificare la riconducibilità degli stessi al numero delle quote o azioni possedute a tale data.

Con riferimento alle gestioni individuali di portafoglio, con opzione per l'applicazione del regime del risparmio gestito, l'aliquota del 26 per cento si applica sui risultati maturati a partire dal 1°luglio 2014.

Pertanto, i risultati maturati fino al 30 giugno 2014 continuano ad essere assoggettati ad imposta sostitutiva nella misura del 20 per cento.

Non è possibile compensare l'eventuale risultato positivo maturato al 30 giugno 2014 con l'eventuale risultato negativo maturato dal 1°luglio 2014 al 31 dicembre 2014.

Con riferimento ai redditi diversi di natura finanziaria l'aliquota del 26 per cento si applica alle plusvalenze realizzate a partire dal 1°luglio 2014.

La circolare chiarisce che il momento del realizzo non necessariamente coincide con quello in cui viene incassato il corrispettivo della cessione.

Per le partecipazioni cedute prima del 1°luglio 2014 la tassazione continua, quindi, ad essere determinata nella misura del 20 per cento anche se il corrispettivo viene incassato successivamente. (EM)

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Disciplina delle perdite su crediti: prospettive di riforma in applicazione della delega fiscale”** di G. ANDREANI e F. GIOMMONI, in Corr. Trib. 20/2014, pag. 1515.

La legge delega per la riforma fiscale (legge n. 23/2014) prevede un nuovo intervento normativo in materia di deducibilità delle perdite su crediti, dopo i recenti interventi operati dal D.L. n. 83/2012 e dalla legge di stabilità 2014.

Tra le modifiche previste dalla legge delega rientra quella di adeguare la disciplina delle perdite su crediti ai nuovi istituti concorsuali introdotti dalla riforma del diritto fallimentare e dalla normativa sul sovraindebitamento. Il decreto legislativo dovrebbe, quindi, prevedere la possibilità di dedurre *ex lege* anche le perdite su crediti verso debitori che hanno proposto un piano di risanamento attestato. In tale caso, la deduzione dovrebbe essere comunque consentita ove dal piano di risanamento di cui all'art. 67 della L.F. emerga l'insolvenza del debitore. Altrettanto auspicabile per gli AA. è l'introduzione, nell'ambito del comma 5 dell'art. 101 del TUIR, della possibilità di dedurre, senza dover fornire la dimostrazione della sussistenza degli elementi certi e precisi, le perdite relative ad un debitore assoggettato alla disciplina della composizione della crisi da sovraindebitamento introdotta dalla legge n. 2/2012, come modificata dal D.L. n. 179/2012. L'assoggettamento del debitore ad una procedura concorsuale è di per sé sufficiente a comprovare la inesigibilità del credito, ma la quantificazione della relativa perdita maturata nell'esercizio di apertura della procedura e di quella maturata nel corso della stessa richiede necessariamente una valutazione. La soggettività che connota qualsiasi valutazione potrebbe quindi condurre l'Amministrazione finanziaria a risultati difformi rispetto a quelli cui è giunto il redattore del bilancio, sia con riguardo al *quantum* sia con riguardo all'esercizio di effettiva manifestazione della perdita. In tale ambito, la riforma potrebbe prevedere che le perdite su crediti relative a debitori assoggettati a procedure concorsuali possano essere dedotte nell'esercizio in cui si apre la procedura stessa o negli esercizi successivi, ancorché non oltre quello di chiusura della procedura, senza che il contribuente debba essere tenuto a fornire prova delle ragioni per cui la deduzione è avvenuta in un esercizio piuttosto che in un altro.

Per quanto attiene, infine, le procedure concorsuali estere, gli AA. auspicano che la riforma preveda l'emanazione di un apposito decreto che individui le procedure concorsuali dei Paesi esteri che risultino assimilabili a quelle italiane ai fini del disposto del comma 5 dell'art. 101 del

TUIR, in modo che la prova dell'assimilazione da parte del contribuente sia relegata ai soli casi eventualmente non contemplati dal decreto. (FDA)

**“Perdite su crediti, ammortamenti e <<altri costi>> alla prova della legge delega”** di T. GASPARRI, ne Il fisco 20/2014, pag. 1922.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, la legge delega di riforma del sistema fiscale prevede interventi di semplificazione e razionalizzazione delle norme esistenti con l'obiettivo di migliorare la certezza e la stabilità del sistema tributario.

Per quanto riguarda la disciplina delle perdite su crediti, le modifiche apportate da D.L. n. 83/2012 e dalla legge di stabilità 2014 hanno dato anticipata attuazione, per una parte consistente, e in modo differenziato per il settore industriale e per quello finanziario e assicurativo, agli obiettivi della legge delega. Infatti, risulta in linea di massima già attuato il principio di estendere la presunzione *ex lege* degli elementi certi e precisi per la deduzione della perdita previsto per le procedure concorsuali anche ai nuovi istituti introdotti dalla riforma del diritto fallimentare. L'attuale comma 5 dell'art. 101 del TUIR estende tale presunzione anche agli accordi omologati di ristrutturazione dei debiti. Tuttavia, il D.L. n. 83/2012 non ha esteso tale regime ai “piani attestati di risanamento” di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), della L.F., ritenuti meno affidabili sotto il profilo della tutela della ragioni erariali, in quanto si realizzano al di fuori di qualsiasi intervento da parte dell'autorità giudiziaria. Altra questione ancora aperta e che è rimessa alla iniziativa del legislatore delegato riguarda l'estensione del regime di deducibilità immediata delle perdite anche alle particolari procedure che sono state introdotte nell'ordinamento civilistico dalla “normativa sul sovraindebitamento” (L. n. 3/2012 e art. 18 D.L. n. 179/2012), e cioè dalle disposizioni con cui si è inteso comporre le crisi da indebitamento eccessivo di privati non soggetti a fallimento (persone fisiche, piccoli imprenditori o professionisti) in difficoltà con le rate dei mutui e dei finanziamenti.

In merito alla revisione della disciplina degli ammortamenti, secondo l'A. si prospettano ragionevolmente due alternative: accettare la derivazione diretta dal bilancio delle aliquote di ammortamento, assumendo come valide, anche fiscalmente, le valutazioni contabili; oppure disegnare una disciplina fiscale completamente autonoma che sia, allo stesso tempo, semplice e idonea a incentivare in modo duraturo nuovi investimenti in beni strumentali sul modello, ad esempio, del cd. *pooling method*, da tempo già adottato con successo, con diverse varianti, in alcuni Paesi della Unione europea (Svezia, Danimarca e Regno Unito) e prescelto dalla Commissione europea nell'ambito del progetto di direttiva per la determinazione di una base imponibile comune consolidata per le imprese europee (*Common Consolidate Corporate Tax Base – CCCTB*) dell'18 marzo 2011.

Il *pooling method* comporta l'aggregazione di tutti i beni ammortizzabili in uno (o più) *pool* cui si applica un unico coefficiente di ammortamento, a valere su qualsiasi *asset* e settore di attività. Sono esclusi dal *pool* e continuano, quindi, ad essere ammortizzabili su base individuale gli immobili e gli *intangibles*, in virtù della loro unicità. Il costo di tutti i beni strumentali inseriti nel *pool*, acquisti nel primo esercizio dell'impresa o di prima applicazione del metodo, costituisce un unico *stock* sul cui ammontare complessivo viene applicata un'unica aliquota. In ciascuno degli esercizi successivi, il coefficiente annuale di ammortamento si applica sullo *stock* netto residuo, che nel corso del periodo si è incrementato degli ulteriori costi di acquisto dei beni strumentali e si è ridotto in misura corrispondente ai prezzi di vendita dei beni ceduti. Il metodo consente l'ammortamento pieno dei beni anche nel primo esercizio di acquisizione, porta ad ammortamenti decrescenti qualora il *pool* continui a includere soltanto i beni del precedente esercizio e favorisce nuovi investimenti. Infatti, le plusvalenze realizzate dalla cessione di beni del *pool* non sono tassate come tali, ma concorrono al reddito, in modo graduale e ripartito nel tempo, per effetto dei minori ammortamenti che potranno essere effettuati sullo *stock* residuo: tanto maggiore è, infatti, il corrispettivo di cessione del bene (e tanto maggiore è la plusvalenza o minore la minusvalenza ad esso riferibile) tanto più si riduce lo *stock* e con esso i futuri ammortamenti. Del pari, le minusvalenze non sono deducibili e daranno luogo in futuro a maggiori ammortamenti. Qualora i cespiti ceduti siano sostituiti con altri beni di valore più elevato, lo *stock* e gli ammortamenti si accrescono, producendo un effetto virtuoso del tutto analogo a quello un tempo affidato alle norme

di esenzione delle plusvalenze reinvestite. Per non penalizzare le imprese che utilizzano soprattutto beni a vita breve, il metodo dovrebbe essere completato da disposizioni che ammettono la deducibilità immediata in un unico esercizio del software e di beni di costo inferiore a 1.000 o 2.000 euro o dei beni con vita utile inferiore a tre anni.

Infine, la rivisitazione del principio di inerenza dovrebbe restituire certezza ai criteri di deducibilità per particolari categorie spese che sono meno strettamente connesse con l'oggetto dell'attività d'impresa. (FDA)

**“La nuova disciplina dell’IRES e dell’IRAP sulle rettifiche di valore dei crediti bancari”** di N. MANUTI, in Boll. Trib. 7/2014, pag. 497.

L'A. esamina le modifiche al trattamento IRES e IRAP dei “crediti verso clientela iscritti come tali in bilancio” dei soggetti svolgenti attività bancaria, finanziaria e assicurativa contenute nella legge di stabilità 2014, secondo cui la deduzione delle rettifiche di valore, comprese le perdite, trova comunque riconoscimento, ai fini fiscali, nel periodo d'imposta in cui sono iscritte. Tuttavia, la deduzione viene diluita per quote costanti in cinque periodi d'imposta, salvo che per le perdite da cessione a titolo oneroso, che concorrono interamente all'imponibile del periodo in cui sono realizzate. Le riprese di valore, da valutazione o da incasso, ricevono un regime simmetrico, rispettivamente, a quello delle rettifiche e delle perdite da cessioni. Per tutti i crediti vantati verso “non clienti”, sono riconosciute fiscalmente le sole perdite, comunque realizzate, secondo la disciplina generale del comma 5 dell'art. 101 del TUIR, che assume valenza residuale.

Secondo l'A. l'assenza nella nuova disposizione di riferimenti alla “erogazione” dei crediti non comporta che nel nuovo regime trovino riconoscimento anche le svalutazioni su crediti di firma finché non diventino “per cassa”. Infatti, anche la nuova normativa richiede pur sempre l'esistenza di un credito, e non la semplice potenzialità di un credito. Piuttosto, la mancata riproposizione del requisito dell'erogazione avrebbe una valenza più limitata, confermando la rilevanza della svalutazione di crediti che la banca non abbia essa stessa erogato o anche legittimando la deducibilità di rettifiche di valore di crediti vantati dalle banche verso i propri clienti che non derivino da finanziamenti erogati ma dalla prestazione di servizi.

Per quanto riguarda i crediti originati da garanzie finanziarie costituite nella operatività in derivati, (margini di garanzia) o di prestito titoli (*collateral*), l'A. è dell'avviso che non siano rilevanti ai fini della nuova disciplina dell'art. 106 in quanto detti crediti non derivano prioritariamente da operazioni casualmente caratterizzabili come prestiti o servizi bancari verso la clientela. Sembra, invece, indubbio che le rettifiche di valore e le perdite insistano su crediti caratteristici, per i quali sia ammessa la classificazione come tali in bilancio e, quindi, per le banche, quelli che confluiscono alla voce 70 dell'attivo. Ne consegue che i crediti che non sono qualificati come verso la clientela – quali quelli iscritti alla voce 60 dell'attivo come crediti verso banche – non sono disciplinati – come per il passato – dall'art. 106, comma 3, del TUIR.

Per quanto riguarda i crediti assistiti da garanzia assicurativa, la mancata riproposizione esplicita del divieto potrebbe essere intesa come espressiva della volontà del legislatore di non entrare nel merito dei comportamenti contabili adottati dagli operatori finanziari in presenza di garanzie, tipiche o atipiche, acquisite verso corrispettivo, che potrebbero iscrivere rettifiche di valore per motivi sostanziali (ad es. presenza di franchigie qualitative e/o quantitative). Peraltro, l'A. sottolinea che la problematica dei crediti garantiti era sorta nel previgente regime sostanzialmente solo in sede di quantificazione del “monte crediti” sul quale commisurare il plafond dello 0,30% e, quindi, non dovrebbe generare criticità nel nuovo regime, dove l'ammontare delle rettifiche di valore immediatamente deducibile non è influenzato dalla voce 70. (FDA)

**“La deducibilità delle perdite derivanti da crediti ceduti *pro soluto*”** di G. VASAPOLLI e A. VASAPOLLI, in Corr. Trib. 19/2014, pag. 1453.

La legge di stabilità 2014 ha modificato il comma 5 dell'art. 101 del TUIR, prevedendo che gli elementi certi e precisi, che danno rilevanza fiscale alle perdite su crediti, sussistono anche in caso

di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili. La modifica normativa ha quale scopo quello di non prevedere distinti regimi fiscali per le imprese che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile e quelle che adottano i principi contabili internazionali. In tale modo, le perdite derivanti dal trasferimento giuridico dei crediti, come sono quelle pro-soluto, non sono più sindacabili sotto il profilo della sussistenza o meno degli elementi certi e precisi, ma rimangono sindacabili sotto il profilo della loro inerenza. Laddove la perdita derivi da un'operazione antieconomica che dissimuli un atto di liberalità, è applicabile la disposizione antielusiva dettata dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73. (FDA)

### **Giurisprudenza**

#### **Redditi di impresa – Componenti reddito d'impresa – Principio di competenza – Accordi transattivi – Imputazione degli importi nel periodo di sottoscrizione dell'accordo – Necessità.**

Cass., sez. VI civ., 28 aprile 2014, n. 9317, ne Il fisco 23/2014, pag. 2297.

In tema di reddito d'impresa, l'art. 109 del TUIR, nel prevedere che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, non consente di attribuire rilievo alla data in cui perviene il documento della spesa sostenuta, né permette la detrazione dei costi in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo il contribuente essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività, in quanto l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi.

Nell'ipotesi di accordo transattivo, gli importi da esso derivanti devono essere imputati al periodo di competenza, ovvero quello di sottoscrizione dell'accordo, non essendo rilevanti i relativi flussi finanziari.

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

#### **Dottrina**

**“Calcolo per il credito di imposta sul reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero”** di S. BATTISTINI, ne Il fisco 18/2014, pag. 1731.

L'A. esamina la risoluzione n. 48/E dell'8 luglio 2013, con cui l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla modalità di riduzione dell'imposta estera ai sensi del comma 10 dell'art. 165 del TUIR, nel caso di redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, di cui all'art. 51, comma 8-bis, del TUIR. In controtendenza rispetto a quanto precedentemente indicato, l'Agenzia delle entrate ha affermato che, ai fini della corretta applicazione del citato art.165, comma 10, l'imposta estera deve essere ridotta in base al rapporto tra la retribuzione convenzionale e il reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero, ma rideterminato in modo analitico ai sensi dei commi da 1 a 8 dell'art. 51 del TUIR, mentre, fino ad oggi, il credito di imposta era calcolato in misura proporzionale al reddito estero che concorre alla formazione del reddito complessivo del lavoratore, determinato secondo le disposizioni di quel determinato Stato estero. Secondo l'Agenzia delle entrate, ora, per determinare il credito di imposta detraibile spettante al dipendente, l'imposta pagata all'estero a titolo definitivo dovrebbe essere ridotta in proporzione al rapporto tra il reddito estero, cioè la retribuzione convenzionale di cui al comma 8-bis citato, e il reddito di lavoro dipendente che sarebbe stato tassabile in via ordinaria, e non in misura convenzionale, in Italia. L'intervento dell'amministrazione finanziaria, tuttavia, non risolve i dubbi in merito alle implicazioni

operative del nuovo criterio di calcolo suggerito, soprattutto con riferimento ai compensi in natura e, a tale riguardo, l'A. auspica ulteriori chiarimenti da parte dell'amministrazione finanziaria. (SG)

**“Ancora lunga la strada per la semplificazione delle funzioni dei sostituti d'imposta”** di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 18/2014, pag. 1388.

Si segnala l'articolo per suggestive proposte di semplificazione degli adempimenti dei sostituti di imposta (es. la ritenuta con aliquota fissa sul TFR, ecc.) da proporre in sede di attuazione della delega fiscale (L. n. 23/2014) che prevede, nell'ambito delle misure di semplificazione (*cf.* art. 7), la revisione delle funzioni dei sostituti d'imposta. (CLP)

**“In via di risoluzione i dubbi sul *bonus* per lavoratori dipendenti”** di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 24/2014, pag. 1843.

L'attribuzione del bonus IRPEF per i lavoratori dipendenti previsto dal DL 66/2014 ha da subito fatto nascere dubbi interpretativi, in parte superati dopo le precisazioni dell'Agenzia delle Entrate sul recupero da parte dei sostituti d'imposta di quanto dagli stessi anticipato.

Nella circolare 9/E 2014 l'Agenzia si è limitata però ad evidenziare che il recupero da parte dei sostituti d'imposta avviene mediante compensazione con le somme a debito utilizzando il modello di pagamento F24, e cioè in modo orizzontale utilizzando il codice tributo 1655. Sembra essere esclusa, senza però che esista una preclusione normativa, la possibilità di recuperare il credito mediante la compensazione interna, che prevede lo scomputo del credito dall'ammontare complessivo delle ritenute da versare, con conseguente evidenziazione dei relativi importi nei quadri ST e SX del Mod. 770. Tuttavia, visto che la normativa non dispone né preclude nulla di specifico, l'A. non esclude che i sostituti stiano ricorrendo alla compensazione interna.

Più di sostanza le difficoltà interpretative e operative nelle quali vengono ad imbattersi i fondi pensione per le rendite dagli stessi corrisposte.

Dato che gli importi maturati dal 1° gennaio 2007 non potranno beneficiare del *bonus* (non concorrendo alla formazione del reddito complessivo), ne consegue che il beneficio andrà riconosciuto solo agli importi maturati ante 2007 sotto forma di rendita.

L'A. rileva come non sia chiara l'espressione normativa “periodo di lavoro nell'anno” nel caso dei fondi, visto anche che il D.L. 66/2014 e la circolare 8/E del 2014, che pure fanno riferimento al periodo di paga, al periodo di lavoro o alla retribuzione, non dispongono alcunché per le prestazioni dei fondi pensioni.

Incertezze ulteriori nascono in merito al regime applicabile per i riscatti volontari maturati tra il 1° gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2006 che concorrono alla formazione del reddito complessivo fruendo altresì della detrazione d'imposta dell'art. 13, comma 1, del TUIR e sul quale l'A. sollecita un chiarimento da parte dell'Agenzia. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Reddito di lavoro dipendente – CAF – Chiarimenti.**

Ris. Agenzia delle Entrate 30 maggio 2014, n. 57/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Viene previsto a decorrere dal 2014 l'ampliamento della platea dei soggetti che possono chiedere l'assistenza fiscale. In particolare il modello 730 può essere utilizzato anche dai soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati che, all'atto della presentazione della dichiarazione, non abbiano un sostituto di imposta che sia in grado di gestire le varie fasi del conguaglio da assistenza fiscale.

Viene altresì previsto che nel caso in cui l'importo complessivo del rimborso sia superiore a 4 mila euro e risultino attribuite detrazioni per carichi di famiglia e/o di eccedenza derivante dalla

precedente dichiarazione il rimborso avverrà direttamente dall’Agenzia delle Entrate entro sei mesi dalla data di trasmissione del modello 730 dopo aver effettuato i previsti controlli.

I sostituti d’imposta procederanno ai rimborsi complessivamente superiori al suddetto limite nel caso in cui le dichiarazioni non presentano richiesta di riconoscimento di:

- detrazioni per carichi di famiglia;
- eccedenze da precedente dichiarazione.

Non concorrerà alla determinazione del predetto limite l’imposta a credito risultante da precedente dichiarazione qualora sia stata interamente utilizzata per versamenti con il modello F24.

Per quanto riguarda i conguagli effettuati dai sostituti di imposta, il rimborso sarà effettuato mediante una corrispondente riduzione delle ritenute a titolo di IRPEF e/o di addizionale comunale e regionale all’IRPEF effettuate sui compensi di competenza del mese di luglio. (EM)

### **Reddito di lavoro dipendente – Riduzione del cuneo fiscale per i lavoratori dipendenti e assimilati – Modifiche apportate dalla legge di conversione 23 giugno 2014, n. 89.**

Circ. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2014, n. 22/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare fornisce chiarimenti relativi alle modifiche apportate in sede di conversione in legge del decreto 24 aprile 2014, n. 66, concernente la riduzione del nucleo fiscale.

Tra i chiarimenti più significativi si segnalano:

- il bonus di 80€ erogato dai sostituti di imposta può essere utilizzato in compensazione con tutti gli importi a debito da versare con il modello F24;
- sono fatte salve le compensazioni effettuate prima del 24 giugno 2014;
- non si applica il divieto di compensazione in presenza di debiti per imposte erariali iscritte a ruolo non pagate.

Qualora il sostituto d’imposta debba recuperare dei bonus corrisposti perché sono venute meno le condizioni per la loro fruizione, l’Agenzia chiarisce che il sostituto d’imposta deve preliminarmente raffrontare l’importo del credito erogato ai lavoratori in un dato mese con l’importo del credito recuperato ai lavoratori nel medesimo mese.

Se dal raffronto risulta che l’importo del credito erogato ai lavoratori è superiore a quello recuperato, il sostituto d’imposta dovrà utilizzare in compensazione solo l’importo netto a credito risultante dalla differenza.

Se dal raffronto risulta che l’importo del credito recuperato ai lavoratori è superiore a quello erogato, il sostituto d’imposta dovrà versare l’importo netto a debito entro gli ordinari termini di versamento delle ritenute d’acconto. In questo caso dovrà essere utilizzato il codice tributo 1655 per il versamento dell’importo a debito.

## **Giurisprudenza**

### **Corte Costituzionale**

### **Reddito di lavoro dipendente – Compensi in natura – *Stock option* – Aumento della quota di reddito imponibile su cui si applica l’addizionale del 10% - Legittimità**

Corte Cost. 16 luglio 2014, n. 201, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La Corte Costituzionale si è pronunciata sui profili di legittimità costituzionale dell’addizionale del 10% sui compensi corrisposti sotto forma di bonus e *stock option* ai dirigenti ed amministratori del settore finanziario.

L’applicazione della suddetta addizionale è prevista quando l’ammontare dei bonus e delle *stock option* eccede l’importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione.

La Commissione tributaria provinciale di Lecco, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale, affermando che tale disposizione violerebbe il principio di uguaglianza, di cui all’art.

3 della Costituzione, poiché introduce un'ingiustificata discriminazione per coloro che lavorano nel settore finanziario.

La Consulta ha affermato che la scelta disincentivante del legislatore è tutt'altro che irragionevole o arbitraria e non è ingiustificata la limitazione al solo settore finanziario della platea dei soggetti passivi sottoposti al prelievo dell'addizionale.

### Corte di Cassazione

#### **Redditi di lavoro dipendente – Indennità per attività di lavoro svolta all'estero – Ha natura retributiva.**

Cass., sez. VI 6 febbraio 2014, n. 2699, in Corr. Trib. 22/2014, pag. 1722.

Le diarie corrisposte dal datore di lavoro per le prestazioni svolte dal lavoratore nella sua sede stabile di lavoro, e cioè effettiva, compresa quella di nuova, recente, destinazione, nella quale questi sia stato trasferito e si è stabilmente inserito per lungo periodo – a nulla rilevando che continui a dipendere amministrativamente dalla vecchia sede - , non hanno, neppure parzialmente, natura risarcitoria, ed hanno, invece, valenza esclusivamente retributiva, dovendosi pertanto qualificare come indennità di trasferimento, reddito a tutti gli effetti soggetto al trattamento tributario ordinario.

### **IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI**

#### **Dottrina**

**“L'imposta sostitutiva sui finanziamenti è opzionale”** di F. SOLFAROLI CAMILLOCCI, ne Il fisco 17/2014, pag. 1637.

L'A. commenta le novità intervenute in materia di imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, a seguito dell'emanazione dell'art. 12, comma 4, del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla L. 21 febbraio 2014, n. 9.

La novella, modificando l'art. 17 del D.P.R. n. 601, ha previsto l'applicazione dell'imposta sostitutiva soltanto se nell'atto di finanziamento viene inserita una espressa opzione, diversamente dal passato in cui il regime del D.P.R. n. 601 era automatico in presenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi.

La convenienza per l'applicazione dell'imposta sostitutiva in alternativa alle imposte ordinarie d'atto diventa quindi soggetta a valutazione delle parti in relazione alle previsioni dell'accordo, valutazione che non potrà non tener conto anzitutto del fatto che l'atto di finanziamento è esente da registrazione sino alla remota ipotesi del “caso d'uso” ex art. 6 del D.P.R. n. 131 del 1986.

Le garanzie sia reali che personali non sono soggette all'imposta di registro proporzionale dello 0,50% a meno che non siano concesse da un soggetto terzo ossia diverso dal debitore e sempre che esso non agisca come soggetto Iva. In tale ambito le cessioni di crediti in garanzia sono state considerate dall'Amministrazione finanziaria soggette all'imposta di registro in misura proporzionale, anche se la garanzia sia prestata dallo stesso debitore del rapporto garantito (nel caso esaminato dalla prassi, la cessione del credito era a garanzia dell'adempimento di un contratto di leasing).

L'imposta di bollo applicabile al contratto di finanziamento non è dovuta quando il contratto viene regolato in conto corrente, in virtù dell'effetto sostitutivo dell'imposta periodica sull'estratto del conto corrente ex art. 13, nota 3-ter, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972. Nel caso in cui il contratto non fosse regolato in conto corrente, sarebbe soggetto all'imposta fissa di 16 euro,

indipendentemente dal numero di esemplari o copie, se redatto nella forma di scrittura privata non autenticata o per scambio di corrispondenza, ai sensi dell'art. 2, nota 2-*bis*, della citata Tariffa. L'imposta ipotecaria, in assenza di regime sostitutivo, rimane invece comunque dovuta nella misura del 2% dell'ammontare del credito garantito all'atto dell'iscrizione. (AF)

## **IVA**

### **Dottrina**

**“La base imponibile IVA dei distacchi di personale: questione veramente chiusa?”** di F. DELLI FALCONE e P. MASPES, ne Il fisco 20/2014, pag. 1971.

Secondo una disposizione di carattere interpretativo (art. 8, comma 35, L. 11 marzo 1988, n. 67) non rilevano ai fini IVA i prestiti o distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, laddove nella locuzione “costo” debbono essere inclusi tutti i costi sostenuti per il personale, intendendosi per tali, secondo l’Agenzia, i costi relativi alla retribuzione, oneri previdenziali e contrattuali.

Alla luce di tale interpretazione, il distacco sarebbe estraneo a IVA solo in presenza di un addebito pari al mero costo del personale. Il riconoscimento di un corrispettivo maggiore o minore da parte del distaccatario, rispetto al costo della retribuzione sostenuto dal distaccante, comporta l’assoggettamento ad IVA dell’intero importo. Ed in tal senso si è espressa l’Amministrazione finanziaria.

La Corte di Cassazione in numerose sentenze, così come gli Uffici locali dell’Agenzia, si sono discostati dall’interpretazione di cui sopra, ritenendo che il distacco sarebbe estraneo ad IVA solo nei casi di rimborso pari o inferiore rispetto al mero costo del personale. Mentre, nei casi di rimborso superiore rispetto al costo, il distacco assume rilevanza agli effetti dell’IVA limitatamente alla parte eccedente il predetto costo, con conseguente indetraibilità in capo al distaccatario della maggior IVA addebitata.

Tale conclusione, peraltro, è stata nuovamente disattesa dalle Sezioni Unite della Cassazione che, nella sentenza 7 novembre 2011, n. 23021, sono ritornate alla primigenia interpretazione.

Tuttavia, neppure quest’ultima pronuncia – per quanto autorevole – e sebbene accolta favorevolmente dalla dottrina tributaria, appare in grado di dare una definitiva soluzione alla questione, in quanto sottovaluta l’impatto sulla Riforma Biagi e conduce comunque a soluzioni inaccettabili sotto il profilo del rispetto del principio costituzionale di uguaglianza.

Ove si accedesse all’interpretazione proposta nella sentenza, si perverrebbe alla singolare soluzione interpretativa di applicare alla particolare categoria delle prestazioni di distacco di personale un trattamento peggiore ai fini IVA rispetto a quello ordinariamente previsto per le prestazioni di somministrazione di lavoro svolte da imprese autorizzate e ciò sarebbe inaccettabile in quanto trattasi di fattispecie equiparabili ai fini impositivi.

L’interpretazione fornita dalle Sezioni Unite presterebbe il fianco anche a censure sotto il versante comunitario, in termini di violazione del principio di neutralità. (EM)

**“L’applicazione separata dell’IVA “ancora di salvezza” della disciplina nazionale della detrazione”** di P. MASPES e G. SCIFONI, in Corr. Trib. 20/2014, pag. 1532.

La disciplina italiana della detrazione dell’IVA si discosta dalla normativa comunitaria, nella misura in cui l’IVA detraibile è determinata, in genere, non già in funzione della concreta verifica dell’impiego di beni e servizi acquistati in operazioni attive che danno diritto alla detrazione, bensì in modo indiretto e forfettario.

Allo stato attuale evidenti disarmonie sono ravvisabili con riferimento alla regola del *pro rata* generale di detrazione di cui all’art. 19, comma 5, DPR 633/72, ai passaggi di beni e servizi tra

attività separate, al divieto dell'esercizio del diritto alla detrazione per l'acquisto di beni non ammortizzabili, per i soggetti che esercitano l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta.

La compatibilità della disciplina nazionale con quella comunitaria potrebbe ravvisarsi nella possibilità di optare per l'applicazione separata dell'IVA, purché siano rimosse le difficoltà di carattere normativo e interpretativo che ostacolano il ricorso a tale facoltà.

L'esercizio di tale opzione (art. 36 DPR 600/73) consente – in maggiore armonia con i principi comunitari – di prevedere una detrazione parziale per i soli acquisti a utilizzazione promiscua salvaguardando il diritto alla detrazione in misura piena per gli acquisti di beni e servizi utilizzati esclusivamente per l'effettuazione di operazioni imponibili.

La regola del *pro rata* generale dovrebbe, a rigore, trovare applicazione solo con riferimento ai soggetti che esercitano più attività. Tuttavia, in sede interpretativa, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile la regola del *pro rata* generale anche ai soggetti che esercitano una sola attività che comporta l'effettuazione sia di operazioni imponibili che di operazioni esenti.

Tale interpretazione, viene criticata dall'A. perché accentua ancora di più i motivi di non conformità della normativa nazionale con l'ordinamento comunitario.

Per consentire che l'art. 36, nel prevedere l'applicazione separata dell'IVA, riesca in effetti a uniformarsi al sistema comunitario standard, l'individuazione della parte attribuibile a ciascuna attività separata dovrebbe operarsi in funzione del rapporto tra il volume d'affari di questa e il volume d'affari complessivo del contribuente, il che vale a dire moltiplicando l'ammontare dell'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi a utilizzazione promiscua per la percentuale di detrazione individuata dal rapporto tra le operazioni imponibili effettuate nell'ambito di tutte le attività separate e tutte le operazioni effettuate nell'ambito di tutte le attività separate.

L'A. evidenzia come detto criterio, non sia il criterio proposto dall'Amministrazione finanziaria nei chiarimenti dalla stessa forniti in materia, che ritiene – con un'interpretazione che si allontana dallo schema comunitario standard – che all'allocatione degli acquisti dei beni e dei servizi a utilizzazione promiscua debba procedersi sulla base di un criterio oggettivo di utilizzazione degli stessi nell'ambito delle attività cui i medesimi afferiscono. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia UE

**IVA – Operazioni esenti – Fondi comuni d'investimento – Art. 13, parte B, lett. d), punti 3 e 6, della VI Direttiva 77/388/CEE – Regimi pensionistici professionali – Gestione – Operazioni relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti – Esenzione dall'IVA – Spetta.**

Corte di Giust. UE, sez. V, 13 marzo 2014, causa n. 464/12, in Boll. Trib. 9/2014, pag. 707.

L'esenzione dall'IVA stabilita dall'art. 13, parte B, lett. d), punti 3 e 6 della VI Direttiva 77/388/CEE del Consiglio della Comunità economica europea del 17 maggio 1977, va riconosciuta ai fondi pensione allorché siano finanziati dai beneficiari delle pensioni versate (anche tramite i datori di lavoro), il risparmio è investito secondo il principio della ripartizione dei rischi e il rischio degli investimenti ricade sugli iscritti; tale esenzione comprende anche le prestazioni dei servizi di gestione del fondo stesso, pure se affidato a terzi, con cui si concretizzano i diritti degli affiliati ai fondi pensione tramite l'apertura di conti e l'accredito dei contributi versati per loro conto nel sistema dei regimi pensionistici, ivi compresi i servizi di contabilità e di informazione relativi a detti conti, nonché le operazioni accessorie a tali servizi o che costituiscono con essi un'unica prestazione economica.

### Corte di Cassazione

## **IVA – Liquidazione di gruppo – Trasferimento del credito in eccedenza da società controllata ad altra società di gruppo – Prestazione di garanzia all’Erario – Necessità.**

Cass. sez. trib. 11 aprile 2014, n. 8534, ne Il fisco 19/2014, pag. 1885.

L’art. 6, comma 3, del DM 13 dicembre 1979, coerentemente alla disciplina del rimborso IVA infrannuale accelerato, pone a carico della società controllata che trasferisce il proprio credito per eccedenza d’imposta ad altra società del gruppo l’onere di prestare la garanzia per la eventuale restituzione all’Erario del rimborso IVA anticipatamente realizzato mediante la cessione ed utilizzazione in detrazione da parte della società “cessionaria”: in tal senso deve, infatti, intendersi l’espressione della norma regolamentare che identifica il soggetto tenuto alla prestazione della garanzia nella “società il cui credito sia stato estinto”.

## **REGISTRO (Imposta di)**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

### **Registro (imposta di) – Conferimento di immobile e successiva cessione delle partecipazioni – Art. 20 del DPR 131/1986 – Interpretazione – Criteri – Natura intrinseca ed effetti giuridici degli atti – Preminenza della causa reale e complessiva dell’operazione economica rispetto alle forme negoziali – Fondamento.**

Cass., sez. trib. 5 giugno 2013, n. 14150, in Gest. Straord. Impr. 2/2014, pag. 160.

In tema di imposta di registro, l’art. 20 del DPR 131/1986 attribuisce prevalenza, nell’interpretazione degli atti registrati ed ai fini impositivi, alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli stessi sul loro titolo e sulla loro forma apparente; e in tal senso vincola l’interprete a privilegiare il dato giuridico reale rispetto ai dati formalmente enunciati – anche frazionatamente – in uno o più atti.

Pertanto, una pluralità di operazioni societarie e di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre, nella specie, un unico effetto giuridico finale costituito dal trasferimento della proprietà di beni immobili a seguito di conferimento dapprima in una società a responsabilità limitata e successiva cessione delle relative quote, deve essere considerata, ai fini dell’imposta di registro, come un fenomeno unitario, in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva ed all’evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell’imposta.

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

### **Dottrina**

**“La costituzione del *trust* di scopo sconta l’imposta sulle successioni e donazioni?”** di P. LAROMA JEZZI, in Corr. Trib. 19/2014, pag. 1477.

L’Agenzia delle entrate afferma che la costituzione dei *trust* di scopo sconta l’imposta sulle donazioni e che essa debba essere calcolata applicando l’aliquota massima dell’8%. Tale ricostruzione è incentrata sull’assunto che il soggetto passivo del tributo sia proprio il *trust*,

sebbene - diversamente da quanto accade ai fini dell'imposta personale IRES - tale asserita soggettività passiva non abbia un fondamento sistematico e sia chiaramente contraddetta dal diritto positivo.

L'Agenzia delle entrate sostiene, inoltre, che, mentre la costituzione di specifiche tipologie di *trust* di scopo auto-dichiarati (nei quali il *settlor* assume la funzione del *trustee*) disciplinati dal codice civile, segnatamente il fondo patrimoniale e i patrimoni destinati ad uno specifico affare, non attrae l'imposta proporzionale, lo stesso regime non sia applicabile alla costituzione degli altri *trust* di scopo auto-dichiarati, a motivo della "*natura patrimoniale del conferimento in trust nonché dell'effetto segregativo che esso produce sui beni conferiti indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà e, da ultimo, del complessivo trattamento fiscale che esclude dalla tassazione il trasferimento dei beni a favore dei beneficiari*". In realtà, non si ravvisa alcuna differenza tra le suddette tipologie di destinazione patrimoniale che giustifichi questa discriminazione, posto che anche nel fondo patrimoniale e nei patrimoni ex art. 2447-bis c.c. si determina un effetto segregativo sui beni conferiti, indipendentemente dal trasferimento della proprietà.

Più in generale, la conclusione alla quale dovrebbe correttamente prevenirsi è che l'imposta proporzionale non possa mai applicarsi alla costituzione dei *trust* di scopo (siano essi o meno auto-dichiarati) in quanto non vi è un soggetto passivo nei cui confronti pretenderla. In tale prospettiva, la "costituzione di vincoli di destinazione" integra sì un autonomo presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni, ma si tratta di un presupposto i cui effetti sono meramente "prenotativi" di ciò che potrà avvenire solo al momento del perfezionarsi - per opera del *trustee* - dell'attribuzione liberale nei confronti del beneficiario (se esistente). Tale orientamento, peraltro, ha trovato accoglimento, anche se con motivazioni non uniformi, da parte della giurisprudenza di merito. (PT)

## **IRAP**

### **Dottrina**

**"La reintroduzione del *transfer pricing* ai fini IRAP"** di M. BELLONI, in Fisc. e comm. Int. 5/2014, pag. 23.

La Legge di Stabilità 2014 (art. 1, comma 281 e seguenti della Legge 27 dicembre 2013, n. 147) ha reintrodotta l'applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento infragruppo (cd. *transfer pricing*), anche in ambito Irap, con efficacia retroattiva dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Peraltro, per i periodi dal 2008 al 2012, ha comunque disposto l'inapplicabilità delle sanzioni per infedele dichiarazione nei casi di rettifiche Irap in base alla cennata disciplina.

La norma parrebbe avere portata innovativa, tuttavia il Legislatore conscio del divieto di attribuzione di efficacia retroattiva a tali disposizioni, si è affrettato a esplicitare, nel comma 281 della Legge, che essa assurge a norma di interpretazione autentica.

Sulla specifica previsione si osserva che la funzione di una norma interpretativa dovrebbe essere quella di chiarire il significato di una disposizione dubbia attraverso il ricorso ad una metodologia ermeneutica rigorosa e ragionevole. Tuttavia, la legge finanziaria del 2008 che aveva introdotto il principio di derivazione rafforzata dell'Irap dal bilancio d'esercizio, così creando una evidente cesura tra Irap ed Ires, e conseguentemente determinando l'inapplicabilità alla prima imposta della disciplina sul *transfer pricing*, non è mai parsa in dottrina di dubbia portata. Inoltre, va considerato che in base all'art. 1, comma 2, dello Statuto del Contribuente la norma interpretativa in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali. Del resto, in diversi documenti predisposti dal "Servizio Studi - Dipartimento bilancio" della Camera dei Deputati a commento dell'emendamento che ha introdotto la norma, traspare chiaramente l'intenzione del legislatore di

reintrodurre una norma altrimenti abrogata o comunque resa irrilevante dall'introduzione del principio di derivazione.

Tali aspetti inducono a ritenere che si sia di fronte più propriamente ad una norma di tipo innovativo, in contrasto con l'art. 3 dello Statuto del Contribuente per l'efficacia retroattiva di cui è stata provvista ed in violazione dei precetti Costituzionali di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97, che in dividersi interventi la Corte di Cassazione e la stessa Corte Costituzionale hanno avuto modo di salvaguardare per censurare interventi del legislatore di abuso di interpretazione autentica (cfr. Cass. SS.UU. 30 novembre 2006, n. 25506). (AF)

**“Il principio di correlazione IRAP e la perdita di beni strumentali”** di A. GARCEA, in La gest. Straord. Impr. 2/2014, pag. 40.

La risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito degli incontri con la stampa specializzata (cd. Telefisco 2014) offre all'A. lo spunto per svolgere alcune considerazioni sulla valenza e sull'ambito di applicazione del cd. “principio di correlazione” disciplinato dall'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 446/97 (per i soggetti industriali) e richiamato dall'art. 6, comma 6, del medesimo decreto (per le banche e gli enti finanziari).

In merito alla distruzione di un bene strumentale a causa di un evento calamitoso (terremoto o incendio), l'Agenzia ha osservato che la perdita è assimilata dai principi contabili nazionali ad una alienazione. Pertanto, la perdita, ancorché rilevata tra gli oneri straordinari, deve considerarsi deducibile ai fini IRAP in base agli stessi argomenti che hanno indotto nella Circ. n. 27/E del 2009 a concludere per la rilevanza delle plus/minusvalenze da realizzo di beni strumentali, e cioè che le plus/minusvalenze sono parte integrante del valore della produzione perché indirettamente collegate agli ammortamenti, ossia a costi che in precedenza hanno concorso alla formazione della base imponibile IRAP. L'A. osserva che l'Agenzia non ha richiamato il principio di correlazione, posto che la deduzione della perdita del cespite ammortizzabile non è giustificata assumendo che si tratti di una rettifica (di segno contrario) o di una sostituzione (con lo stesso segno) di specifici componenti del valore della produzione, ma richiama una coerenza sistematica con il concorso alla base imponibile IRAP delle componenti da realizzo degli immobili non strumentali e con la configurabilità di un collegamento (solo) indiretto con gli ammortamenti. Ovviamente, l'Agenzia ha precisato che la deducibilità della perdita è accompagnata dall'imponibilità dell'indennizzo eventualmente conseguito a seguito dell'evento calamitoso, anche se iscritto tra le componenti straordinarie.

Secondo l'A., la tesi dell'Agenzia ha il seguente corollario: se è vero che la distruzione del singolo bene strumentale per evento calamitoso è assimilabile ad una vendita del singolo bene, seguendone il relativo regime, dovrebbe essere altrettanto vero che laddove l'evento calamitoso colpisca non il singolo bene ma un intero ramo d'azienda suscettibile di autonoma redditività (es. la distruzione di un albergo per effetto di un terremoto), la perdita dovrebbe seguire lo stesso regime delle minusvalenze realizzate in caso di cessione di azienda, e quindi non assumere rilevanza ai fini IRAP.

In senso contrario, si potrebbe obiettare che l'evento distruttivo dissolve l'azienda intesa come complesso di beni muniti di autonoma capacità reddituale e che, quindi, il realizzo, anche in questo caso, dovrebbe intendersi riferito ai singoli beni. Senonché, secondo l'A., la perdita dovuta ad eventi calamitosi non è una effettiva cessione e, quindi, non è possibile applicare i criteri ordinari e verificare presso il cessionario se il trasferimento ha avuto ad oggetto un insieme di singoli beni o un complesso aziendale. A tal fine, si può fare riferimento alla situazione *ex ante* rispetto all'evento calamitoso e cioè al fatto che vi fosse o meno un complesso funzionale, organizzato e suscettibile di una autonoma redditività, che è venuto meno per effetto dell'evento calamitoso. In questo senso, l'ipotesi di assoggettare la distruzione di una azienda al medesimo regime delle cessioni di azienda potrebbe essere coerente con la tesi dell'Agenzia delle Entrate e non priva di fondamento. (FDA)

## Prassi Amministrativa

### **IRAP – Regime di trasformazione in credito di imposta delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio. (DTA) – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2014, n. 17/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare fornisce chiarimenti in ordine al regime di trasformazione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate (DTA) iscritte in bilancio, introdotto dalla L. 147/2013, con particolare riguardo a quelle afferenti all'IRAP.

Per effetto delle intervenute modifiche normative introdotte dalla legge di stabilità 2014 in presenza di perdita civilistica risultano trasformabili in credito d'imposta le DTA IRAP iscritte in bilancio e relative a:

- a rettifiche di valore nette per deterioramento di crediti non ancora dedotte dalla base imponibile IRAP (interessano il valore della produzione netta delle banche e di altri enti e società finanziari);
- al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

In relazione alla neutralizzazione delle variazioni in diminuzioni (IRES/IRAP) ai sensi del comma 56, l'Agenzia ritiene che vadano prioritariamente annullate le variazioni in diminuzione a scadenza più prossima per un ammontare corrispondente alle DTA trasformate indipendentemente dall'asset cui afferiscono secondo un criterio di tipo proporzionale, che tenga conto della composizione IRES/IRAP delle DTA iscritte in bilancio.

In relazione alle rettifiche di valore nette per deterioramento crediti, l'Agenzia ritiene che siano convertibili le DTA connesse alle svalutazioni operate a partir dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013, mentre le rettifiche su crediti operate in periodi d'imposta antecedenti non diano luogo a DTA convertibili.

Con riferimento, invece, all'ammortamento ovvero alle svalutazioni dell'avviamento e delle altre attività immateriali, l'Agenzia ritiene che siano convertibili anche le DTA connesse a variazioni in aumento operate in periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2013, trattandosi di componenti rilevanti agli effetti dell'IRAP anche prima dell'entrata in vigore della norma in esame.

L'art. 1, comma 68, della legge di stabilità ha introdotto un'ipotesi di trasformazione che prevede che qualora dalla dichiarazione IRAP emerga un valore della produzione netta negativo, venga trasformata in crediti d'imposta la quota delle DTA che si riferisce ai componenti negativi di cui al comma 55 che hanno concorso alla formazione del valore della produzione netta negativo.

Con riferimento a tale ipotesi di trasformazione, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- non assume rilevanza la quota delle DTA corrispondenti ad eventuali *reversal* afferenti alle rettifiche di valore dei crediti operate in esercizi antecedenti al 2013;
- trovano riconoscimento fiscale le DTA corrispondenti ai *reversal* connessi a variazioni in aumento operate in esercizi antecedenti al 2013 relative alle svalutazioni e/o all'ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali.

Poiché la trasformazione decorre dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci, o dei diversi organi competenti per legge assumono rilievo le DTA IRAP risultanti dal bilancio relativo all'esercizio 2013

## Giurisprudenza

### Corte Costituzionale

#### **Aliquote applicabili alle banche – Compatibilità con i principi costituzionali.**

Corte Cost. 11 giugno 2014, n. 177, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La facoltà di variare l'aliquota IRAP, attribuita alle Regioni dal comma 3 dell'art. 16, D.Lgs. 446/97, è limitata all'aliquota ordinaria e non si estende anche a quelle fissate dalla disciplina transitoria.

In ordine agli incrementi dell'aliquota IRAP previsti – per il 2002, ultimo esercizio del c.d. periodo transitorio e per il 2003 – da alcune regioni, a fronte della facoltà loro attribuita di variare sino ad un punto percentuale l'aliquota IRAP ordinaria, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5, della legge della Regione Lombardia 18 dicembre 2001, n. 27 che ha innalzato appunto l'aumento di un punto percentuale dell'aliquota IRAP, come determinata in via temporanea per gli istituti bancari, società finanziarie e imprese di assicurazione, dall'art. 45, comma 2, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

L'art. 45 detta disposizioni transitorie relativamente all'acconto IRAP dovuto per l'anno 1998 e alle aliquote dell'IRAP applicabili per i primi tre periodi di imposta a particolari soggetti (istituti bancari, società finanziarie e imprese di assicurazione) senza alcun riferimento a possibili variazioni. Alle regioni è consentito variare (nel limite di un punto percentuale) solo l'aliquota base e non quelle speciali, tra le quali è compresa quella di cui al comma 1 dell'art. 45 dello stesso decreto legislativo.

La differenziazione transitoria dell'aliquota relativa ai settori di attività bancario, finanziario ed assicurativo, è stata dunque disposta dal legislatore in vista dell'obiettivo del mantenimento dell'originaria ripartizione del carico fiscale; obiettivo che non si potrebbe raggiungere ove fosse possibile una variazione dell'aliquota stessa. Dette aliquote speciali sono pertanto imm modificabili.

## VARIE

### Dottrina

“**Atto di proroga del *trust* e tassazione indiretta**” di G. GIGANTINO, in Trust e att. Fid. 5/2014, pag. 278

Prendendo spunto da una sentenza della Commissione tributaria provinciale di Lodi (del 5 marzo 2013 in 102/01/13), l'A. esamina le implicazioni, ai fini della tassazione indiretta, di un atto di proroga di un *trust* avente in dotazione una serie di beni immobili.

Secondo la tesi dell'Agenzia, non accolta dalla Commissione, la proroga verrebbe a determinare l'apposizione di un nuovo vincolo di destinazione su beni immobili precedentemente conferiti in *trust* che rileverebbe tanto ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni quanto ai fini dell'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

L'A., come i Giudici Tributari, ritengono invece che l'atto di proroga di un *trust* non comporti alcuna modifica nella titolarità dei beni immobili, che ne costituiscono la dotazione patrimoniale, e quindi non produca quelli effetti traslativi che sono il presupposto dell'applicazione dell'imposta ipotecaria proporzionale. Né può, evidentemente, dar luogo ad alcuna operazione di voltura, rilevante ai fini dell'imposta catastale.

Per effetto della proroga viene esclusivamente prolungata la durata del vincolo posto sui beni e differita conseguentemente tanto la scadenza originaria del *trust* quanto la stessa devoluzione dei beni ai beneficiari finali del *trust*. Quale atto a contenuto non patrimoniale, la proroga sconta l'imposta di registro in misura fissa, nonché l'imposta ipotecaria, anch'essa in misura fissa, per ciascuna domanda di annotazione a margine delle trascrizioni precedentemente effettuate all'atto del trasferimento dei beni immobili al *trust*. (EM)

**“La figura del beneficiario effettivo del *trust* ai fini del monitoraggio fiscale”** di G. SEPIO, in Corr. Trib. 21/2014, pag. 1659.

La figura del *beneficial owner* all'interno della disciplina del monitoraggio viene mutuata integralmente dalla normativa antiriciclaggio.

Lo scritto approfondisce le problematiche legate all'individuazione del “beneficiario effettivo” con specifico riferimento all'ipotesi in cui le attività finanziarie e patrimoniali estere, soggette alla disciplina del monitoraggio fiscale, siano detenute per il tramite di un *trust*.

Ai fini dell'individuazione del titolare effettivo delle attività formalmente intestate ad un *trust* si deve fare riferimento:

- 1 in caso di *trust* con “beneficiari determinati”, alla persona fisica o alle persone fisiche beneficiarie del 25% o più del patrimonio del *trust*.

Si tratta di una indicazione, mutuata dalla normativa antiriciclaggio, ma che nel caso del *trust* ha bisogno di alcune precisazioni. L'A. sottolinea come essere beneficiari determinati di un *trust* non significhi anche essere titolare del diritto effettivo di pretendere dal *trustee* l'assegnazione di una parte del patrimonio.

La presenza di un beneficiario determinato nell'atto istitutivo o nominato successivamente dal *trustee*, (*i.e.* individuato), è condizione necessaria ma non ancora sufficiente, per assegnare a questo il ruolo di titolare effettivo, in quanto lo stesso lo diventa qualora risulti titolare del diritto di pretendere dal *trustee* l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza, ovvero una porzione del patrimonio del *trust* superiore al 25%.

Mentre nel TUIR si fa riferimento al “beneficiario del reddito” per le disposizioni antiriciclaggio il parametro di riferimento diventa il patrimonio. L'A. non ritiene coerente con lo spirito della disciplina antiriciclaggio la precisazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 38/E/2013 laddove, relativamente ai *trust* trasparenti residenti, afferma che gli obblighi del monitoraggio delle attività estere ricadano sul *trust*.

La normativa antiriciclaggio, in realtà si interessa di segnalare all'Amministrazione colui che detiene il diritto sul patrimonio collocato all'estero. Non viene in questione la tassazione dei redditi ma la destinazione ultima dei patrimoni.

Il titolare del reddito di un *trust* trasparente residente, al contrario, riceve direttamente le utilità del *trust* ed è tenuto ad indicarle nella propria dichiarazione dei redditi in quanto soggetto gravato dal tributo in luogo del *trust* stesso;

- 2 in caso di *trust* con beneficiari non ancora determinati, alla categoria di persone nel cui interesse principale è istituito o agisce il *trust*.

Viene fatto notare come il requisito in esame sebbene pertinente nel contesto dell'antiriciclaggio, non lo è tale ai fini del monitoraggio. Il richiamo alla “categoria di persone” non consente di individuare il soggetto tenuto al rispetto degli obblighi di monitoraggio delle attività detenute all'estero, per questa ragione il quadro RW dovrà essere compilato direttamente dal *trust*;

- 3 in ogni caso, alla persona fisica o alle persone fisiche che esercitano un controllo sul 25% o più del patrimonio del *trust*.

Sul punto l'A. precisa che non è facile individuare la figura diversa dal beneficiario che esercita un controllo sul patrimonio del *trust* posto che in circostanze come questa si avvertono con una certa evidenza le contraddizioni legate alla trasposizione delle norme in tema di antiriciclaggio ad un contesto con finalità diverse com'è quello del monitoraggio. Per questo, nelle ipotesi di mancanza di un beneficiario individuato nel *trust*, l'A. ritiene che quantomeno ai fini del monitoraggio fiscale, una volta escluse ipotesi di interposizione e appurati gli effettivi poteri dei beneficiari, bisognerebbe privilegiare ogni interpretazione che riconduca al *trust*, come autonomo soggetto d'imposta, gli obblighi di segnalazione delle attività detenute all'estero anche solo potenzialmente produttive di reddito tassabile nel nostro Paese.

In mancanza di requisiti sopra indicati, nell'ipotesi in cui non sussistano gli estremi per rintracciare alcuna forma di controllo sul *trust*, spetterà a quest'ultimo (per il tramite del *trustee* ovviamente) monitorare attraverso il quadro RW gli investimenti e le attività detenute all'estero.

Nella diversa ipotesi, invece, in cui si verificano i requisiti indicati, spetterà al beneficiario stesso indicare nel quadro RW il valore delle attività estere nonché la percentuale di patrimonio ad esso riconducibile.

Qualora sussistano solo titolari effettivi di quote superiori al 25% del patrimonio, onde evitare una duplicazione di adempimenti, il *trust* sarà esonerato dalla compilazione del quadro RW. (EM)

## Giurisprudenza

### Tribunali

#### **Trust – Riconoscibilità – Art. 2 Convenzione de L’Aja – Trust auto dichiarato – Poteri del disponente – Ufficio del guardiano – Inutilità.**

Tribunale di Bologna, 9 gennaio 2014, in Trusts e att. Fid. 5/2014, pag. 293.

Non è riconoscibile, ai sensi dell’art. 2 della Convenzione de L’Aja, il *trust* in cui il disponente/*trustee* si sia riservato un potere assoluto di controllo sul *trust* e in cui vi sia una previa rinuncia del guardiano ad esercitare qualsiasi azione contro il *trust*, il disponente, il *trustee* e i beneficiari o comunque riferibile ai rapporti nascenti dal *trust*, comportando una forte limitazione dei poteri fiduciari del guardiano, privando di qualsivoglia utilità la sua designazione e impedendo la tutela dei beneficiari.

### Corte di Cassazione

#### **Reati tributari – Omesso versamento di ritenute certificate – Sanzionabilità penale e amministrativa per l’unica condotta – Contrasto con la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali – Esclusione.**

Cass., sez. III 8 aprile 2014, n. 20266, ne Il fisco 25/2014, pag. 2503.

Non contrasta con l’art. 4, protocollo n. 7, integrativo della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali, la circostanza che la condotta di mancato versamento delle ritenute sia punita tanto in sede penale che in sede amministrativa ai sensi dell’art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, ponendosi le due fattispecie – quella penale e quella amministrativa – in rapporto di progressione illecita.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Proroga di *trust* – Mancanza di trasferimento – Incidenza meramente temporale – Tassazione.**

Comm. Trib. prov. di Lodi, 2 agosto 2013, n. 102/01/13, in Trusts e att. Fid. 5/2014, pag. 317.

L’atto di proroga di un *trust* non opera alcun nuovo trasferimento, non modifica la titolarità del soggetto cui i beni sono stati attribuiti, non ha contenuto patrimoniale e non persegue diverse finalità da quelle enunciate dall’atto istitutivo avendo la mera valenza di procrastinare la validità nel tempo di un vincolo già esistente: conseguentemente le imposte ipotecarie e catastali devono essere applicate in misura fissa.

**Trust autodichiarativo – Programma negoziale – Inesistenza dell’arricchimento del trustee – Posizione dei beneficiari – Compimento del programma negoziale – Verificazione del presupposto impositivo.**

Comm. Trib. prov. di Napoli, 2 ottobre 2013, n. 571, in Trusts e att. Fid. 5/2014, pag. 315.

La proprietà dei beni segregati in *trust* risulta condizionata e limitata nel tempo in quanto è destinata a concludersi con il compimento del programma negoziale, così che l’atto traslativo dei beni dal disponente al *trustee* non genera alcun arricchimento tassabile ed i beneficiari risultano titolari di un diritto sottoposto a condizione sospensiva che non consente loro, al momento dell’istituzione del *trust*, di ottenere i beni. Ne deriva che solo quando il *trustee* realizzerà il programma predisposto dal disponente e trasferirà il fondo ai beneficiari, si integrerà il presupposto impositivo.

**Dottrina**

ALBANO G., "L'affrancamento delle partecipazioni di controllo dopo la legge di stabilità" <b>(IRES)</b>	<b>Pag. 15</b>
ANDREANI G., GIOMMONI F., "Disciplina delle perdite su crediti: prospettive di riforma in applicazione della delega fiscale" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 27</b>
AVOLIO D., FORT G., " <i>Exit tax</i> e trasferimento all'estero della stabile organizzazione" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 12</b>
BATTISTINI S., "Calcolo per il credito di imposta sul reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 30</b>
BELLONI M., "La reintroduzione del <i>transfer pricing</i> ai fini IRAP" <b>(IRAP)</b>	<b>" 37</b>
BORIA P., "L'individuazione della stabile organizzazione" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 12</b>
BOSCO L., DE BLASI M., "Tassazione nel paese fonte e rapporti tra stabile organizzazione a casa madre: il problema del " <i>notional income</i> " <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 12</b>
CORE E., "La natura e l'impugnabilità dell'interpello disapplicativo" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>" 1</b>
DELLI FALCONE F., MASPES P., "La base imponibile IVA dei distacchi di personale: questione veramente chiusa?" <b>(IVA)</b>	<b>" 34</b>
DOLCE R., "Normativa FATCA: l'identificazione delle <i>Financial institution</i> alla luce dell'IGA Italia USA e della bozza di decreto attuativo" <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>" 6</b>
GABRIELLI R., "Il trasferimento della sede e della residenza fiscale in Italia" <b>(IRES)</b>	<b>" 16</b>
GARCEA A., "Il principio di correlazione IRAP e la perdita di beni strumentali" <b>(IRAP)</b>	<b>" 38</b>
GASPARRI T., "Interessi passivi e <i>leveraged buy out</i> " <b>(IRES)</b>	<b>" 16</b>
GASPARRI T., "Perdite su crediti, ammortamenti e <<altri costi>> alla prova della legge delega" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 28</b>
GIGANTINO G., "Atto di proroga del <i>trust</i> e tassazione indiretta" <b>(VARIE)</b>	<b>" 40</b>
GIOVANNINI A., "La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>" 1</b>
LAROMA JEZZI P., "La costituzione del <i>trust</i> di scopo sconta l'importa sulle successioni e donazioni?" <b>(SUCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	<b>" 36</b>

MANUTI N., "La nuova disciplina dell'IRES e dell'IRAP sulle rettifiche di valore dei crediti bancari" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>Pag. 29</b>
MARCHISIO E., "Il valore del gruppo e il valore nel gruppo. Disciplina civilistica e fiscale degli scambi infragruppo a valore diverso da quello di mercato" <b>(IRES)</b>	<b>" 17</b>
MARINI G., "Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario" <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	<b>" 9</b>
MASPES P., SCIFONI G., "L'applicazione separata dell'IVA "ancora di salvezza" della disciplina nazionale della detrazione" <b>(IVA)</b>	<b>"34</b>
MATTIA S., VALENTE P., "Residenza fiscale e stabile organizzazione: possibili soluzioni dalla legge delega" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 13</b>
PADOVANI E., "Trasformazione delle DTA in crediti d'imposta" <b>(IRES)</b>	<b>" 17</b>
PETRUCCI F., "Ancora lunga la strada per la semplificazione delle funzioni dei sostituti d'imposta" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 31</b>
PETRUCCI F., "In via di risoluzione i dubbi sul <i>bonus</i> per lavoratori dipendenti" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 31</b>
PIAZZA M., VALSECCHI M., "Aumento dell'aliquota delle rendite finanziarie: effetti e regime transitorio" <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>" 23</b>
PIAZZA M., VALSECCHI M., "Semplificato il calcolo dei proventi realizzati per acquisti e cessioni di quote di OICR non immobiliari" <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>" 23</b>
PIAZZA M., VALSECCHI M., "Trattamento fiscale degli OICR immobiliari esteri equiparato a quello degli italiani" <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>" 24</b>
PISTOLESI F., "Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>" 2</b>
SEPIO G., "La figura del beneficiario effettivo del <i>trust</i> ai fini del monitoraggio fiscale" <b>(VARIE)</b>	<b>" 41</b>
SOLFAROLI CAMILLOCCI F., "L'imposta sostitutiva sui finanziamenti è opzionale" <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)</b>	<b>" 33</b>
TOMASSINI A., "Riordino degli interpelli: un'occasione da non perdere" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>" 2</b>
VALENTE P., "Base <i>erosion and profit shifting e levareg</i> : profili applicativi nelle stabili organizzazioni" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 14</b>
VASAPOLLI G., VASAPOLLI A., "La deducibilità delle perdite derivanti da crediti ceduti <i>pro soluto</i> " <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 29</b>
VERGATI A., "Riaddebiti infragruppo nel consolidato fiscale: profili di inerenza" <b>(IRES)</b>	<b>" 18</b>

Ris. Agenzia delle Entrate 30 maggio 2014, n. 57/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	Pag. 31
Circ. Agenzia delle Entrate 4 giugno 2014, n. 13/E <b>(IRES)</b>	“ 18
Circ. Agenzia delle Entrate 4 giugno 2014, n. 14/E <b>(IRES)</b>	“ 19
Circ. Agenzia delle Entrate 5 giugno 2014, n. 15/E <b>(IRES)</b>	“ 20
Prov. 6 giugno 2014 <b>(IRES)</b>	“ 21
Circ. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2014, n. 16 <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“ 8
Circ. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2014, n. 17/E <b>(IRAP)</b>	“ 39
Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2014, n. 63/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 14
Circ. Agenzia delle Entrate 27 giugno 2014, n. 19/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“ 24
Circ. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2014, n. 22/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 32

### Giurisprudenza

Corte di Giust. UE 11 aprile 2014, n. 8534 <b>(IVA)</b>	“ 35
Corte di Giust. UE 12 giugno 2014, causa n. 39/13, 40/13 e 41/13 <b>(IRES)</b>	“ 22
Corte Cost. 16 aprile 2014, n. 98 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 10
Corte Cost. 11 giugno 2014, n. 177 <b>(IRAP)</b>	“ 39
Corte Cost. 16 luglio 2014, n. 201 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 32
Trib. di Bologna 9 gennaio 2014 <b>(VARIE)</b>	“ 42
Cass., sez. VI 26 giugno 2013, n. 15968 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 4
Cass., sez. VI, 6 febbraio 2014, n. 2699 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 33
Cass., sez. trib. 26 febbraio 2014, n. 4604 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 4

Cass., sez. VI 13 marzo 2014, n. 5877 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	Pag. 4
Cass., sez. trib. 21 marzo 2014, n. 6663 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 5
Cass., sez. trib. 4 aprile 2014, n. 7961 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 5
Cass., sez. III 8 aprile 2014, n. 20266 <b>(VARIE)</b>	“ 42
Cass., sez. trib. 11 aprile 2014, n. 8534 <b>(IVA)</b>	“ 36
Cass., sez. trib. 16 aprile 2014, n. 8849 <b>(IRES)</b>	“ 22
Cass., sez. trib. 16 aprile 2014, n. 8919 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 10
Cass., sez. trib. 23 aprile 2014, n. 9156 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 10
Cass., sez. VI civ., 28 aprile 2014, n. 9317 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 30
Cass., sez. trib. 7 maggio 2014, n. 9810 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 5
Cass., sez. trib. 14 maggio 2014, n. 10478 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 11
Cass., sez. VI civ. 28 maggio 2014, n. 12027 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 11
Cass., sez. trib. 21 maggio 2014, n. 11183 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 5
Cass., sez. trib. 5 giugno 2013, n. 14150 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	“ 36
Cass., sez. trib. 15 luglio 2014, n. 16183 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“51
Comm. Trib. prov. di Lodi 2 agosto 2013, n. 102/01/13 <b>(VARIE)</b>	“ 42
Comm. Trib. prov. di Napoli 2 ottobre 2013, n. 571 <b>(VARIE)</b>	“ 43
Comm. Trib. reg. del Lazio, sez. IX 9 ottobre 2013, n. 297 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 11
Comm. Trib. reg. Lombardia, sez. dist. di Brescia , 7 gennaio 2014, n. 38 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 6
Comm. Trib. reg. di Firenze, sez. XXXI 31 marzo 2014, n. 671. <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 6
Comm. Trib. reg. di Torino 5 giugno 2014, n. 754/1/14 <b>(IRES)</b>	“ 23