



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*5/2013*

*Settembre – Ottobre*

## Analitico 5 2013

### ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“Il diniego di disapplicazione della normativa sulle società ed enti non operativi: impugnazione necessaria o facoltativa?” di **F. A. CIMINO**. Pag. 1

Accertamento – Accertamento e controlli – Accertamento anticipato – Mancata osservanza del termine dilatorio di sessanta giorni – Conseguenze – Requisito della “motivata urgenza” – Art. 12 della L. n. 212/2000.

**Cass., SS.UU. civ. 29 luglio 2013, n. 18184.** “ 1

Accertamento – Sostituzione d’imposta – Sostituzione a titolo di acconto – Solidarietà tributaria – Art. 35 del DPR n. 602/1973.

**Cass., sez. trib. 25 settembre 2013, n. 21958.** “ 2

Accertamento – Omesso preventivo contraddittorio – Effetti – Nullità dell’accertamento.

**Cass., sez. trib. 5 novembre 2013, n. 24739.** “ 2

### ACCORDI INTERNAZIONALI

“*Transfer pricing guidelines: la nuova disciplina “safe harbours”*”, di **P. VALENTE**. “ 2

Artt. 49 TFEU e 63 TFUE – Distribuzione di dividendi – Imposta sulle società – Causa C-446/04 – *Test Claimants in the FII Group Litigation* – Interpretazione della sentenza – Prevenzione della doppia imposizione economica – Equivalenza dei metodi dell’esenzione e dell’imputazione – Nozioni di “aliquota d’imposta” e di “diversi livelli d’imposizione” – Dividendi provenienti da paesi terzi.

**Corte di Giust. UE, Grande Sezione, 13 novembre 2012, causa n. 35/11.** “ 3

Prezzi di trasferimento infragruppo – Valore normale – Riferimento ai listini e alle tariffe del venditore dei beni o del prestatore di servizi.

**Cass., sez. trib. 23 ottobre 2013, n. 24005.** “ 3

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Processo tributario – Ricorso cumulativo contro più sentenze – Ammissibilità – Limiti.

**Cass., sez. V, 10 maggio 2013, n. 11168.** “ 4

Processo tributario – Riduzione da parte della amministrazione della pretesa fiscale – Non costituisce nuovo ai fini del computo dei termini per la notifica dell’atto impositivo.

**Cass., sez. V, 22 maggio 2013, n. 12523.** “ 5

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

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Convenzione Italia-Regno Unito – Requisito soggettivo – Definizione del termine “persona” – “Trust” di diritto anglosassone – Non applicazione.

**Comm. Trib. prov. di Pescara, sez. IV, 13 novembre 2012, n. 210.** “ 5

## IRPEF

Imposta reddito persone fisiche – Rimborso – Disapplicazione di norme interne in contrasto con norme comunitarie.

**Cass., sez. V, 15 maggio 2013, n. 11641.**

Pag. 5

## IRES

“Si scrive monitoraggio ma si legge antiriciclaggio”, di **V.J. CAVALLARO** e **P. CORDERIRO GUERRA.**

“ 6

“Deducibili gli interessi passivi generati da operazioni di MLBO”, di **M. COSTITGLIOLO** e **D. PUTINATI.**“ 7

“Il manuale OCSE sulla valutazione del rischio di accertamento nel *transfer pricing*”, di **M. PENNESI.** “ 7

“Operazioni straordinarie e imposte differite passive”, di **R. RIZZARDI.** “ 7

“L’accesso al regime del consolidato nazionale in presenza di azioni date in pegno: necessità di un ripensamento della posizione dell’amministrazione finanziaria”, di **E. ROMITA** e **B.E. PIZZONI.** “ 8

“La neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione intracomunitaria tra diritto nazionale ed europeo”, di **P. SANTIN.** “8

“Congruità del livello effettivo di imposizione estera e tassazione degli utili *“black list”*”, di **G. SCIFONI.** “ 9

Cessione d’azienda – Rendita vitalizia – Plusvalenza in capo al cedente – Configurabilità – Doppia imposizione – Ipotesi – Limiti.

**Cass., sez. trib. 8 marzo 2013, n. 5886.**

“9

Tributi (in generale) – Disciplina delle agevolazioni tributarie – Agevolazioni varie – In genere – Assunzione di lavoratori a tempo pieno e indeterminato – Credito d’imposta ex art. 4, quinto comma, lett. e) della legge n. 449 del 1997 – Trasformazione del rapporto di lavoro – Iscrizione previa dei lavoratori nelle liste di collocamento –necessità – Esclusione – Fondamento.

**Cass., sez. trib. 8 maggio 2013, n. 10774.**

“ 10

*Transfer pricing* domestico – Si applica il principio del valore normale.

**Cass., sez. trib. 24 luglio 2013, n. 17955.**

“ 10

IRES – Spese per prestazioni di lavoro – Compensi amministratori – Deduzione in assenza di delibera assembleare – Art. 109 del TUIR.

**Cass., sez. trib. 4 settembre 2013, n. 20265.**

“ 10

IRES – Norme generali sulle valutazioni – *Transfer pricing* – Determinazione del valore normale – Modalità.

**Cass., sez. trib. 25 settembre 2013, n. 22010.**

“ 10

IRAP – Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi – Previsione della deducibilità di un importo pari al 10% dell’IRAP determinata ai sensi degli artt. 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del D.Lgs. n. 446/1997, relativa al costo del lavoro e agli oneri per interessi sostenuti dalle imprese e dai professionisti ex art. 6 del D.L. n. 185/2008 – Efficacia retroattiva – Sussiste – Rimborso della quota di IRES pagata a partire dal 2005 – Compete.

**Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XX, 15 maggio 2013, n. 101.**

“ 11

IRES – Dividendi distribuiti da una controllata estera con sede in un Paese *“black list”* – Esclusione dall’assoggettamento ad IRES – Dimostrazione insussistenza risparmio d’imposta.

**Comm. Trib. prov. di Roma, sez. XIII, 9 luglio 2013, n. 398.**

“ 11

## REDDITI DI CAPITALE

- “Le cause di esonero dalla compilazione del modulo RW a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 16/2012: incertezze applicative e possibili soluzioni”, di **F. GALLIO** e **S. PISTOLESI**. **Pag. 12**
- “Modulo RW: con la legge europea sanzioni più rispettose della proporzionalità”, di **M. PIAZZA**. **“ 12**
- “Le norme del nuovo regime fiscale dei fondi di *venture capital*”, di **S. REINERO**. **“ 12**

## REDDITI DI IMPRESA

- “Riflessioni in ordine alla deducibilità delle perdite su crediti: gli elementi certi e precisi richiesti dall’art. 101, quinto comma, del TUIR e la posizione dell’Agenzia delle Entrate sulle modifiche normative introdotte dall’art. 33, quinto comma, del D.L. n. 83/2012”, di **G. MANGUSO**. **“ 13**
- “Sulla cancellazione dei crediti per eventi estintivi regole bipartite tra soggetti “IAS-adopter” e non”, di **A. TRABUCCHI** e **G. MANGUSO**. **“ 14**

## ASSICURAZIONI (Imposta sulle)

- Assicurazioni (imposta sulle) – Imposta sul valore dei contratti assicurativi – Compensazione e limiti al versamento dell’imposta – Modalità applicative.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2013, n. 74/E.** **“ 15**

## BOLLO (Imposta di)

- Bollo (imposta di) – Regime risparmio gestito – Deducibilità.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2013, n. 76.** **“ 15**

## IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

- Tributi (in generale) – Disciplina delle agevolazioni tributarie – Agevolazioni per il settore del credito – In genere – Finanziamento a medio e lungo termine ex art. 15 DPR n. 601 del 1973 – Condizioni – Termine di durata contrattuale almeno pari a diciotto mesi – necessità – Facoltà di risoluzione anticipata del rapporto da parte del soggetto finanziatore – Incompatibilità – Sussistenza – Ragioni.  
**Cass., sez. trib. 24 maggio 2013, n. 12928.** **“ 16**

## IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI FINANZIARIE (FTT)

- “L’imposta sulle transazioni finanziarie dopo le modifiche e le integrazioni del corrispettivo”, di **E. MIGNARRI**. **“ 16**
- “Chiariti i dubbi degli operatori in materia di tributi sulle transazioni finanziarie”, di **G. MOLINARO**. **“ 16**

## IVA

- “Regime IVA della cessione di crediti *pro soluto*: brevi considerazioni alla luce della sentenza GFKL”, di **F. BALZA** e **R. EGORI**. **“ 17**

“L’IVA di gruppo in chiave europea”, di **M. PEIROLO**.

Pag. 17

IVA – Aliquota ordinaria – Aumento dell’aliquota dal 21 al 22 per cento – Effetti.

**Circ. Agenzia delle Entrate 5 novembre 2013, n. 32/E.**

“ 18

### REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Applicazione dell’imposta – Interpretazione degli atti – Art. 20 del DPR n. 131 del 1986 – Natura del negozio – Criteri – Attribuzione di “*nomen iuris*” non corrispondente alla sua realtà effettuale – Ammissibilità – Esclusione – Conseguenze – Fattispecie.

**Cass., sez. V, 8 maggio 2013, n. 10743.**

“ 18

Registro (imposta di) – Pluralità di atti strutturalmente e funzionalmente collegati – Art. 20 del DPR n. 131/1986 – Tassazione unitaria sulla base dell’effetto giuridico finale.

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

“ 19

### VARIE

“I limiti dell’attività di riscossione coattiva sui beni conferiti in *trust* per crediti tributari vantati nei confronti del disponente”, di **G. INGRAO**.

“ 19

“Il monitoraggio fiscale a carico dei beneficiari di un *trust* non residente”, di **D. MAJORANA**.

“ 20

“La nozione di beneficiario individuato del *trust* e l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate”, di **D. STEVANATO**.

“ 20

*Trust* liquidatorio – Istituzione – Trasferimento dei beni al *trustee* – Tassazione – Imposta in misura fissa.

**Comm. Trib. reg. di Venezia-Mestre 23 ottobre 2012, n. 69/7/12.**

“ 21

*Trust* – *Trust* trasparente con beneficiari individuati – *Trust* opachi senza beneficiari.

**Comm. Trib. prov. di Novara, sez. VI, 21 maggio 2013, n. 73.**

“ 21

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 ottobre al 30 novembre 2013**

**Decreto-Legge 30 novembre 2013, n. 133:** "Disposizioni urgenti concernenti l'IMU, l'alienazione di immobili pubblici e la Banca d'Italia" (in G.U. 30 novembre 2013, n. 281).

\*\*\*\*\*

Il provvedimento contiene le novità concernenti il versamento della seconda rata per l'anno 2013 dell'IMU.

In particolare la seconda rata dell'IMU, non è dovuta in relazione ad alcune tipologie di immobili:

- abitazione principale e relative pertinenze, esclusi i fabbricati di lusso (A 1, A/8 e A/9);
- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché alloggi assegnati dagli IACP;
- l'ex casa coniugale assegnata al coniuge in seguito ad un provvedimento di separazione legale, annullamento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- l'unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto come unica unità immobiliare, purché non censito nelle categorie catastali A/1, A/8, A/9, posseduto e non concesso in locazione dal personale delle Forze Armate e di Polizia;
- i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, posseduti dai coltivatori diretti e imprenditori agricoli;
- i fabbricati rurali ad uso strumentale.

Nel caso in cui i Comuni abbiano deliberato per l'anno 2013 delle aliquote superiori a quella di base stabilita dalla norma (0,76% per la generalità degli immobili e 0,4% per l'abitazione principale) bisognerà versare entro il 16 gennaio 2014 il 40% della differenza.

Non dovranno versare invece nulla entro la predetta data – beneficiando così della totale abolizione della seconda rata – i possessori dei sopraelencati fabbricati situati in Comuni che hanno mantenuto l'aliquota e la detrazione di base.

Viene confermato l'aumento della misura degli acconti per tutti i soggetti IRES.

In particolare:

- per gli enti creditizi e finanziari di cui al D.Lgs. n. 87/92 e per le società che esercitano attività assicurativa, la misura dell'acconto IRES è pari al 130%;
- per gli altri soggetti IRES diversi da banche, finanziarie e assicurazioni, l'acconto IRES è pari al 102,5%.

L'aumento della misura dell'acconto vale anche per l'IRAP.

Nulla cambia invece per i soggetti IRPEF la cui misura è pari al 100%.

Per un commento più approfondito del provvedimento si veda la nostra circolare di prossima emanazione.

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

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

### **Dottrina**

**“Il diniego di disapplicazione della normativa sulle società ed enti non operativi: impugnazione necessaria o facoltativa?”** di F. A. CIMINO, in Rass. Trib. 4/2013, pag. 749.

Due pronunce della Cassazione (sentenza 8663/2011 e 17010/2012) offrono all’A. l’occasione per soffermarsi sulla natura e sugli effetti dell’atto di diniego opposto dal Direttore regionale dell’Agenzia delle Entrate a fronte dell’istanza di interpello presentata ai fini della disapplicazione della normativa antielusiva vigente in materia di società di comodo, nonché sulla possibilità di contestazione del medesimo in sede giurisprudenziale.

Dopo aver delineato il quadro giurisprudenziale e dottrinale relativo all’impugnazione del diniego di disapplicazione (<sup>1</sup>), l’A. esamina la natura della risposta del Direttore regionale dell’Agenzia all’istanza di interpello disapplicativo.

Viene chiarito come attraverso questa risposta, atto insindacabile in sede gerarchica - in quanto definitivo - si manifesta la volontà dell’Amministrazione rispetto ad una richiesta del contribuente.

Si tratta di un atto necessario per poter operare in difformità dalle norme antielusive. Naturalmente, trattandosi di provvedimento emesso sulla base della documentazione acquisita, nulla impedisce all’Amministrazione di rivedere l’orientamento negativo precedentemente espresso.

Nonostante l’orientamento contrario della Suprema Corte, l’A. è del parere che in caso di diniego il contribuente abbia un interesse immediato attuale e diretto che gli consente di impugnare il provvedimento di diniego per via giurisdizionale. (EM)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Accertamento – Accertamento anticipato – Mancata osservanza del termine dilatorio di sessanta giorni – Conseguenze – Requisito della “motivata urgenza” – Art. 12 della L. n. 212/2000.**

Cass., SS.UU. civ., 29 luglio 2013, n. 18184 ne Il fisco 32/2013, fasc. n. 1, pag. 4975.

Ai sensi dell’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, l’avviso di accertamento non può essere emanato prima del decorso di sessanta giorni dalla consegna del verbale di constatazione, a meno che non sussistano requisiti di particolare e motivata urgenza.

Le Sezioni Unite risolvono il contrasto giurisprudenziale che si era formato sul tema rigettando la tesi, fortemente lesiva nei confronti del contribuente, secondo cui la nullità dell’accertamento “anticipato” non potrebbe mai essere dichiarata in quanto non espressamente prevista dalla norma, e comunque perché la difesa del contribuente può essere espletata non solo in un momento antecedente alla notifica dell’atto, ma anche in sede di autotutela e in sede contenziosa.

---

<sup>1</sup>Dottrina e giurisprudenza sono equamente divise tra coloro che ammettono l’impugnabilità del diniego e coloro che propendono per la soluzione negativa riconoscendo la tutela giurisdizionale solo in via successiva in sede di impugnazione dell’atto impositivo.

Nonostante la L. n. 212/2000 non abbia un valore superiore a quello delle norme primarie, essa contiene principi che costituiscono diretta attuazione dei canoni costituzionali del buon andamento della pubblica amministrazione e del diritto di difesa.

In virtù di ciò, l'accertamento notificato ad un contribuente nei cui confronti sia stato disposto un accesso, una verifica o un'ispezione nei locali destinati all'attività commerciale e/o professionale è nullo se il termine dilatorio dei sessanta giorni non viene rispettato.

La nullità non può essere dichiarata se sono presenti i requisiti della particolare e motivata urgenza, i quali, tuttavia, non necessariamente devono essere indicati nell'atto di accertamento, in quanto la loro presenza, su eccezione del contribuente, può essere dimostrata nel corso del processo.

\*\*\*\*\*

Con commento di P. TURIS.

### **Accertamento – Sostituzione d'imposta – Sostituzione a titolo di acconto – Solidarietà tributaria – Art. 35 del DPR n. 602/1973.**

Cass., sez. trib. 25 settembre 2013, n. 21958, ne Il fisco 37/2013, fasc. n. 2, pag. 5819.

Nella sostituzione a titolo di acconto, sussiste una responsabilità solidale tra sostituto e sostituito sin dall'origine del rapporto, non quindi limitata alla fase della riscossione.

Opera in questa sede la presunzione di solidarietà di cui all'art. 1294 c.c., e a conclusioni diverse non si può giungere richiamando l'art. 35 del DPR n. 602/1973, che prevede una specifica responsabilità solidale circoscritta alla sostituzione a titolo d'imposta.

### **Accertamento – Omesso preventivo contraddittorio – Effetti – Nullità dell'accertamento.**

Cass., sez. trib. 5 novembre 2013, n. 24739, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'ordinanza della Corte di Cassazione ha posto la questione di costituzionalità dell'art. 37-bis del DPR 600/73, nella parte in cui prevede la nullità dell'avviso di accertamento che contesta l'elusione di imposta non preceduto dal preventivo contraddittorio con il contribuente.

Sarebbe irragionevole prevedere un contraddittorio a pena di nullità per l'elusione e non fare altrettanto per le ipotesi di abuso del diritto.

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

### **Dottrina**

“**Transfer pricing guidelines: la nuova disciplina “safe harbours”**” di P. VALENTE, in La Gest. Straord. Impr. 4/2013, pag. 87.

In data 16 maggio 2013, l'OCSE ha approvato un rapporto avente ad oggetto la revisione della sezione E del capitolo IV delle *transfer pricing guidelines*, riguardante i cd. “safe harbours”. Scopo delle nuove disposizioni emanate dall'OCSE è quello di consentire alle Amministrazioni finanziarie di procedere alla semplificazione degli adempimenti correlati al *transfer pricing*, riducendo i relativi costi e ottenendo, allo stesso tempo, un maggior livello di certezza nella gestione di specifici casi di *transfer pricing*.

I *safe harbours* consistono in regimi normativi semplificati che trovano applicazione nei confronti di determinate categorie di contribuenti e possono riguardare le regole tecniche di determinazione del giusto prezzo di scambio, un *range* di valori entro il quale tale prezzo può variare, o la documentazione da presentare all'Amministrazione finanziaria per giustificare l'applicazione di un determinato valore ad una transazione infragruppo

Il ricorso ai *safe harbours* presenta rilevanti vantaggi sia per le imprese-contribuenti, sia per le Amministrazioni finanziarie:

- dal punto di vista delle imprese, queste beneficiano della semplificazione delle procedure di determinazione dei prezzi di trasferimento, nonché della certezza di sottrarsi ad ulteriori indagini;
- dal punto di vista delle Amministrazioni finanziarie, i *safe harbours* consentono di razionalizzare tempo e risorse in caso di *transfer pricing* (e/o a favore di contribuenti) più complessi e/o a rischio più elevato.

L'Amministrazione finanziaria italiana ha disciplinato, nella CM 22 settembre 1980, n. 32, il ricorso ai *safe harbours* in materia di trasferimento dei beni immateriali, sul presupposto della obiettiva difficoltà di determinare il valore normale delle transazioni aventi ad oggetto tali beni. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia UE

**Artt. 49 TFUE e 63 TFUE – Distribuzione di dividendi – Imposta sulle società – Causa C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation – Interpretazione della sentenza – Prevenzione della doppia imposizione economica – Equivalenza dei metodi dell'esenzione e dell'imputazione – Nozioni di "aliquota d'imposta" e di "diversi livelli d'imposizione" – Dividendi provenienti da paesi terzi.**

Corte di Giust. UE, Grande Sezione, 13 novembre 2012, causa n. 35/11, in Riv. Dir. Trib. 5/2013, IV, pag. 89.

Gli artt. 49 TFUE e 63 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa di uno Stato membro, la quale applichi il metodo dell'esenzione ai dividendi di origine nazionale e il metodo dell'imputazione ai dividendi di origine estera, qualora sia dimostrato, da un lato, che il credito d'imposta di cui gode la società beneficiaria dei dividendi nell'ambito del metodo dell'imputazione è equivalente all'importo dell'imposta effettivamente pagata sugli utili sottostanti ai dividendi distribuiti e, dall'altro, che il livello di imposizione effettivo sugli utili delle società nello Stato membro in questione è generalmente inferiore all'aliquota d'imposta nominale prevista.

Il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che una società residente di uno Stato membro, titolare di una partecipazione in una società residente di un paese terzo che le conferisce una sicura influenza sulle decisioni di quest'ultima società e le consente di determinarne le attività, può invocare l'art. 63 TFUE per contestare la conformità a tale disposizione di una normativa del citato Stato membro relativa al trattamento fiscale di dividendi originari del suddetto paese terzo, la quale non si applichi esclusivamente alle situazioni in cui la società madre esercita un'influenza determinante sulla società che distribuisce i dividendi.

\*\*\*\*\*

Con nota di firmata di P. ARGINELLI, "In tema di applicabilità della libera circolazione dei capitali a dividendi provenienti da Stati terzi e relativi a partecipazioni di controllo o di collegamento".

### Corte di Cassazione

**Prezzi di trasferimento infragruppo – Valore normale – Riferimento ai listini e alle tariffe del venditore dei beni o del prestatore di servizi.**

Cass., sez. Trib. 23 ottobre 2013, n. 24005, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Ai fini dell'individuazione del valore normale, cui è ancorata la normativa sui prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR occorre, in via prioritaria, fare riferimento ai listini e alle tariffe del venditore dei beni o del prestatore di servizi ovvero, in caso di inesistenza, di inapplicabilità o di

inattendibilità del listino o della tariffa, alle mercuriali e ai listini delle Camere di commercio o alle tariffe professionali, tenendo conto anche degli sconti d'uso; solo in via sussidiaria potrà farsi riferimento al prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni o i servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati; tale ultimo mercato, nell'ambito delle vendite infragruppo, può essere rappresentato dal mercato nazionale del venditore.

Il criterio cardine, per la valutazione dei prezzi di trasferimento tra le imprese associate di un gruppo multinazionale, è costituito, dal principio di libera concorrenza, fondato, cioè, sul regime che si instaura tra "imprese indipendenti"; principio, fiscalmente posto in diretta correlazione con la definizione del "valore normale" dei beni o dei servizi, ai sensi dell'art.9 del DPR 917/86, richiamato dai co. 2 e 7 dell'art. 110 dello stesso decreto.

Le norme suindicate stabiliscono l'irrilevanza, ai fini fiscali, dei valori concordati dalle parti nell'ambito di transazioni "controllate" e l'inserimento automatico nelle transazioni medesime di valori legali, ancorati al regime della libera concorrenza (valore normale, ex art. 9 DPR 917/86).

La clausola antielusiva di cui all'art. 110, c.o. 7 TUIR, che regola il cd. *transfer pricing*, nel richiamare il disposto dell'art. 9 dello stesso decreto, non fa che disporre l'applicazione – per la determinazione del reddito di impresa nelle operazioni infragruppo con società estere – dei medesimi criteri che devono ispirare l'accertamento dello stesso reddito, da parte dell'Amministrazione finanziaria, nei confronti di imprese che operino esclusivamente sul territorio nazionale. Dal menzionato art. 9 DPR 917/86 deve trarsi un principio generale, in base al quale l'Amministrazione è tenuta a valutare, ai fini fiscali, le varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito secondo il valore di mercato. E invero, l'Ufficio non è in alcun modo vincolato – nella valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, ed anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa – ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti.

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Processo tributario – Ricorso cumulativo contro più sentenze – Ammissibilità – Limiti.**

Cass., sez. V, 10 maggio 2013, n. 11168, in Rass. Trib. Cass. 5/2013, a cura dell'ODCEC di Roma, pag. 16.

In materia tributaria è ammissibile – fermi restando gli eventuali obblighi tributari del ricorrente, in relazione al numero dei provvedimenti impugnati – il ricorso cumulativo avverso più sentenze emesse tra le stesse parti, sulla base della medesima "*ratio*", in procedimenti formalmente distinti ma attinenti al medesimo rapporto giuridico d'imposta, pur se riferiti a diverse annualità, a condizione che i medesimi dipendano per intero dalla soluzione di una identica questione di diritto, in ipotesi suscettibile di dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le cause relative al medesimo rapporto d'imposta; ciò che accade ove i motivi di impugnativa siano comuni, in tutti i loro elementi, a tutte le sentenze impuginate, difettando, in caso contrario, il presupposto costituito dalla possibilità della formazione del giudicato rilevabile d'ufficio nel caso di decisione separata di una delle cause.

**Processo tributario – Riduzione da parte della amministrazione della pretesa fiscale – Non costituisce nuovo atto ai fini del computo dei termini per la notifica dell’atto impositivo.**

Cass., sez. V, 22 maggio 2013, n. 12523, in Rass. Trib. Cass. 5/2013, a cura dell’ODCEC di Roma, pag. 18.

La mera modificazione in diminuzione di un originario accertamento non integra di per sé una pretesa tributaria “nuova” rispetto a quella precedente, in quanto si risolve in una mera riduzione della pretesa originaria e, quindi, in una revoca parziale del relativo (avviso di) accertamento. Che ciò avvenga o meno mediante la formalizzazione di atto impositivo denominato come sostitutivo del precedente non rileva al fine di identificarne la natura giuridica, posto che, secondo lo schema generalmente riconosciuto del processo di impugnazione-merito, al netto della sanzione si discute pure sempre della obbligazione tributaria fin dall’inizio avanzata (conseguentemente per verificare se la pretesa impositiva sia stata tempestivamente esercitata si deve fare riferimento al primo atto e non a quello successivo di mera riduzione della pretesa, attraverso – nel caso di specie – la eliminazione delle sanzioni).

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

**Giurisprudenza**

**Commissioni tributarie di merito**

**Convenzioni contro le doppie imposizioni – Convenzione Italia-Regno Unito – Requisito soggettivo – Definizione del termine “persona” – “Trust” di diritto anglosassone – Non applicazione.**

Comm. Trib. prov. di Pescara, sez. IV, 13 novembre 2012, n. 210, in Riv. Dir. Trib. 4/2013, V, pag.31.

Un trust di diritto anglosassone non soddisfa le condizioni per essere considerato una “persona” ai fini dell’art. 3, comma 2, lett. d) della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e d’Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito ratificata e resa esecutiva in Italia con legge 5 novembre 1990, n. 329 e non può quindi invocare i benefici recati dall’art. 10, comma 4 di detta Convenzione in materia di dividendi.

\*\*\*\*\*

Con nota di A. PAROLINI, “Il requisito soggettivo delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni con specifico riferimento ai *trust*”.

**IRPEF**

**Giurisprudenza**

**Imposta reddito persone fisiche – Rimborso – Disapplicazione di norme interne in contrasto con norme comunitarie.**

Cass., sez. V, 15 maggio 2013, n. 11641, in Rass. Trib. Cass., 5/2013, pag. 39, a cura dell’ODCEC di Roma.

Il DPR 22 dicembre 1986, n. 917, art. 19, comma 4-*bis*, nel testo vigente fino al 3 luglio 2006, prevedeva l’applicazione di un’aliquota agevolata sulle somme percepite come incentivo all’esodo

volontario pari alla metà di quella ordinariamente applicabile per le indennità di trattamento di fine rapporto e per tutte le altre indennità equipollenti, individuando l'età come elemento caratterizzante. In particolare, la norma era applicabile agli uomini che al momento dell'esodo avessero compiuto 55 anni e alle donne che ne avessero compiuti 50. La Corte di Giustizia delle Comunità Europee, con sentenza del 21 luglio 2005, emessa nella causa C-207/2004, ha ritenuto tale norma in contrasto con i principi comunitari di parità di trattamento tra uomini e donne dettati dalla direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, n. 76/207/CEE. Al fine di eliminare i profili di incompatibilità della normativa nazionale con la normativa comunitaria, evidenziati dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, il legislatore – con D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 – ha ritenuto opportuno abrogare art. 19, comma 4-*bis*, TUIR, mantenendone però l'applicazione “alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati prima della data di entrata in vigore del presente decreto nonché con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati in attuazione di atti o di accordi, aventi data certa, anteriori alla data di entrata in vigore del presente decreto”. Anche questa successiva normativa interna deve però essere disapplicata nella parte in cui, mantenendo l'applicabilità della normativa abrogata alla cessazione dei rapporti di lavoro in data pregressa, ha disatteso il divieto di discriminazione. Del resto sul punto si è nuovamente pronunciata la Corte di Giustizia, con ordinanza del 16 gennaio 2008, emessa nelle cause riunite da C-128/07 a C- 131/07, chiarificatrice dell'interpretazione e portata della sentenza C-207/04, Vergani (posta a fondamento dell'istanza di rimborso). Con detta pronuncia la Corte di Giustizia Europea, nel ribadire che a seguito della sentenza 21 luglio 2005, causa C-207/04, Vergani da cui risulta l'incompatibilità di una normativa nazionale con il diritto comunitario, è compito delle autorità dello Stato membro interessato adottare i provvedimenti generali o particolari idonei a garantire il rispetto del diritto comunitario sul loro territorio, mentre dette autorità mantengono un potere discrezionale quanto alle misure da adottare affinché il diritto nazionale sia adeguato al diritto comunitario e affinché sia data piena attuazione ai diritti che sono attribuiti ai singoli da quest'ultimo ha ulteriormente chiarito che “qualora sia stata accertata una discriminazione incompatibile con i diritto comunitario, finché non siano adottate misure volte a ripristinare la parità di trattamento, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore”.

## **IRES**

### **Dottrina**

**“Si scrive monitoraggio ma si legge antiriciclaggio”** di V.J. CAVALLARO e P. CORDERIRO GUERRA, in Corr. Trib. 26/2013, pag. 2850.

Gli obblighi che il sistema del cd. monitoraggio fiscale, radicalmente modificato (legge europea 2013), impone agli intermediari ed ai contribuenti sono stati ridefiniti sulla base delle categorie proprie di un altro sistema di norme, quello antiriciclaggio, nell'ottica di rafforzare il dispositivo di contrasto alle evasioni fiscali internazionali. La *ratio* è quella di rendere sempre più sovrapponibili i due sistemi normativi per accentuare l'utilizzo ai fini fiscali da parte dell'Amministrazione finanziaria dei dati custoditi dagli intermediari in adempimento degli obblighi antiriciclaggio.

La platea degli intermediari destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale viene ridefinita dalla legge europea 2013 con la tecnica del rimando alla normativa antiriciclaggio, facendoli coincidere con i soggetti destinatari degli obblighi antiriciclaggio.

Vengono estesi i poteri dell'Amministrazione finanziaria sino alla possibilità di chiedere agli intermediari informazioni anche per masse di contribuenti rispetto ad operazioni intercorse con l'estero e, in ogni caso, i dati riguardanti l'identificazione del titolare effettivo su specifiche operazioni. (EM)

**“Deducibili gli interessi passivi generati da operazioni di MLBO”** di M. COSTIGLIOLO e D. PUTINATI, ne Il fisco 33/2013, fasc. n. 2, pag. 5184.

Gli AA. commentano una recente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 57 del 27 febbraio 2013), che ha pienamente accolto le ragioni del contribuente al quale era stato mosso un accertamento che, sulla base di argomentazioni di stampo antielusivo, riqualicava un'operazione di acquisizione societaria – con la quale una società italiana si indebitava per prendere il controllo di una società *target* italiana anch'essa, successivamente incorporata - come un'operazione di “raccolta fondi” a favore dei propri azionisti e, sulla base di tale riqualficazione, contestava la il mancato riaddebito agli azionisti stessi (nel caso, una società del Lussemburgo) - degli interessi passivi ed oneri generati dal finanziamento e la mancata emersione di un ricavo per il presunto servizio di raccolta fondi.

Secondo la Commissione l'operazione MLBO è lecita agli effetti civilistici in quanto dotata di una funzione economica non limitata all'eventuale risparmio fiscale. Inoltre, non si può disconoscere il ruolo effettivo svolto dalla società italiana incorporante, che non è una struttura fittizia e, quindi, non è il mandatario della società estera. Conclusivamente, alla società estera non possono essere traslati, agli effetti fiscali, i costi finanziari sostenuti dalla società veicolo italiana che ha attuato l'acquisizione; inoltre, operando in nome e conto propri, la società italiana non era tenuta a riaddebitare alcun costo alla holding estera secondo la disciplina del *transfer pricing*. (NM)

**“Il manuale OCSE sulla valutazione del rischio di accertamento nel *transfer pricing*”** di M. PENNESI, in Corr. Trib. 38/2013, pag. 3052.

Dopo un ampia panoramica sui più recenti sviluppi delle tecniche e degli indirizzi per l'accertamento delle imposte relative ad operazioni internazionali, rilevanti ai fini sia interni alle singole amministrazioni sia esterni nei rapporti tra di esse, e del ruolo di promozione e di coordinamento delle normative fiscali dei singoli Stati svolto dall'OCSE, l'A. ne commenta il Manuale che indica le “linee guida” per le amministrazioni ed contribuenti con le quali verificare il potenziale rischio di contenzioso per violazioni alla materia del *transfer pricing*, fermo restando che si tratta di indicatori che devono essere coordinati con il settore economico e con il modello di business di ciascuna impresa facente parte di un gruppo multinazionale.

I principali indicatori di rischio sono desumibili in primo luogo dai bilanci, se evidenziano anomalie rispetto a quelli medi di ciascun settore economico.

Altro elemento critico è il pagamento di *royalties*, interessi, *management fees* ecc. specie ove il pagamento sia la conseguenza di una *business restructuring*. Secondo l'A., questo tipo di indicatori ha una valenza effettiva solo se i comportamenti del contribuente sono censurabili secondo i criteri individuati dalla stessa OCSE nel documento in tema di “*base erosion and profit shifting*” – BEPS -.

Infine, vi sono indicatori che guardano alla specifica situazione del singolo contribuente, tra i quali sono considerati espressione di un minor rischio taluni comportamenti e situazioni “virtuosi”, ad esempio la esistenza di *policy* di *transfer pricing* applicate costantemente. (NM)

**“Operazioni straordinarie e imposte differite passive”** di R. RIZZARDI, in La gest. Straord. impr. 4/2013, pag. 100.

Nelle operazioni straordinarie cd. neutre, ovvero in continuità dei valori fiscali ma non contabili (fusioni, scissioni, conferimenti d'azienda, scambio di partecipazioni mediante permuta, compreso il trasferimento dell'azienda individuale per donazione o successione), il disallineamento dei valori comporta la rilevazione contabile negli esercizi successivi a quello dell'operazione di maggiori componenti economici negativi o minori componenti positivi rispetto alla corrispondente determinazione ai fini della base imponibile dell'imposta sul reddito. Da qui, una serie di variazioni fiscali in aumento ed in diminuzione che, in linea generale, debbono trovare copertura in fondi per imposte differite e anticipate.

Per la rilevazione delle imposte differite in occasione di tali operazioni i documenti di riferimento sono l'IFRS 3, il principio OIC 4 "Fusioni e scissioni" di gennaio 2007 ed il principio OIC 25 "Il trattamento delle imposte sul reddito". Tale documento - rivisto il 30 maggio 2005 - è stato modificato e divulgato in bozza dall'OIC in data 17 giugno 2013 ed, ancora in fase di consultazione, si dedica ampio spazio alle operazioni di riorganizzazione aziendale nei paragrafi da 69 a 84.

In particolare, a proposito dei disallineamenti tra valori civilisti e fiscali delle attività e passività acquisite si fa cenno alla possibilità di affrancamento mediante pagamento di un'imposta sostitutiva, nell'esercizio in cui avviene l'operazione o in quello successivo: nel caso in cui il pagamento dell'imposta sostitutiva venga deciso nel bilancio in cui viene rilevata l'operazione, allora il debito tributario va calcolato già con l'aliquota dell'imposta sostitutiva; nel secondo caso, invece, occorrerebbe rilevare nel primo esercizio il fondo imposte differite ad aliquota piena e nell'esercizio successivo far confluire a conto economico - con conseguente effetto positivo - sia l'onere dell'imposta sostitutiva (ad aliquota fiscale ridotta) che il provento dello storno del fondo (ad aliquota ordinaria).

Rispetto a questa impostazione si segnalano alcune incongruenze connesse, ad esempio, all'entità del disavanzo che si verrebbe a modificare da un esercizio all'altro in conseguenza del momento in cui effettuare il riallineamento.

Con riguardo, poi, all'avviamento, si sottolinea che data la sua natura di posta residuale non è ammessa l'iscrizione di un fondo imposte differite, ma si può dar luogo all'iscrizione di imposte anticipate quando - come accade in base all'attuale normativa - le quote annuali di ammortamento civilistico sono superiori a quelle ammesse in deduzione dalla disciplina fiscale.

Il nuovo principio OIC 25, in bozza, si occupa anche dell'affrancamento dell'avviamento emerso in occasione di operazioni straordinarie perfezionate in regime di neutralità fiscale, in relazione al quale tratta l'imposta sostitutiva come un'anticipazione di oneri fiscali futuri da rilevare nello Stato Patrimoniale nella specifica voce C-4-quater - Attività per imposta sostitutiva da riallineamento destinata ad affluire al conto economico in proporzione alle quote di ammortamento dell'avviamento. (AF)

**“L'accesso al regime del consolidato nazionale in presenza di azioni date in pegno: necessità di un ripensamento della posizione dell'amministrazione finanziaria”** di E. ROMITA e B.E. PIZZONI, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2013, I, pag. 703.

L'articolo critica la posizione dell'Agenzia sul ruolo pregiudiziale che gli atti di pegno su azioni tipici della prassi bancaria giocano sull'accesso al consolidato fiscale.

L'analisi civilistica del rapporto tra il pegno e il controllo di diritto e l'analisi fiscale del rapporto tra gli artt. 117 e 120 del TUIR portano alla individuazione di un diverso confine tra i requisiti normativi della maggioranza dei diritti di voto e della maggioranza del capitale che la società consolidante deve possedere per accedere alla tassazione di gruppo.

Gli AA., infatti, non condividono la tesi dell'AdE, già contenuta *in nuce* nella Circ. 53/E del 2004, ma sviluppata nella Ris. n. 240/E del 2009, secondo la quale non è possibile optare per il consolidato fiscale in caso di pegno con attribuzione del diritto di voto al creditore pignoratizio.

A tale riguardo, hanno tentato di dimostrare la non correttezza dell'impostazione dell'Agenzia quando riconduce l'intera disciplina del diritto di voto all'interno del requisito della partecipazione al capitale sociale di cui all'art. 120, comma 1, lett. a), del TUIR. (SG)

**“La neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione intracomunitaria tra diritto nazionale ed europeo”** di P. SANTIN, in Rass. Trib. 4/2013, pag. 930.

La sentenza della Corte Europea, causa C-207/11/2012, verte su un conferimento intracomunitario di azienda realizzato in un momento in cui la disciplina vigente in Italia prevedeva, per le operazioni transfrontaliere, una duplice alternativa: la mera quantificazione delle plusvalenze latenti al momento del realizzo delle partecipazioni, con la garanzia dell'istituzione di una corrispondente riserva in sospensione d'imposta (non prevista per le operazioni domestiche),

ovvero l'imposizione all'atto del conferimento, con l'aliquota ridotta del 19 per cento e conseguente liberazione delle plusvalenze.

Nel merito, la pronuncia in commento - che si inserisce in un contesto interpretativo già delineatosi con le sentenze in materia di *exit tax* - mette in evidenza due importanti elementi, tra loro correlati: il primo, è quello di precisare il concetto di neutralità applicata alle operazioni di conferimento d'azienda (transnazionale), il secondo quello di affermare, seppur indirettamente, la coerenza del sistema impositivo nazionale con i principi comunitari.

Nel giudizio della Corte, in particolare, si sottolinea la differenza tra neutralità ed esenzione, chiarendo che la disciplina dettata dalla Direttiva è volta a garantire che le operazioni di riorganizzazione non costituiscano un costo immediato per la società, non certo a fare sì che la ricchezza che emerge con le operazioni suddette venga sottratta in via definitiva alla tassazione. Questo ragionamento è espressione di un più generale principio di tutela della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri, il cui interesse a preservare il gettito derivante anche da operazioni di carattere transnazionale si afferma come criterio generale capace di influenzare il criterio di interpretazione della Corte, anche in relazione alla tutela delle libertà fondamentali. (PT)

**“Congruità del livello effettivo di imposizione estera e tassazione degli utili <<black list>>”**  
di G. SCIFONI, in Corr. Trib. 36/2013, pag. 2869.

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n. 398 del 2013 affronta il tema della tassazione dei dividendi di fonte estera, con particolare riferimento a quelli scaturenti da utili realizzati da società residenti in Paesi «black list» (art. 89, comma 3, TUIR).

Sotto il profilo procedimentale, riveste interesse il riconoscimento da parte del giudice di prime cure della impugnabilità delle istanze di interpello che, quali quella oggetto del giudizio, ancorché presentate secondo la procedura di cui all'art. 11 della legge n. 212/2000, debbano essere obbligatoriamente avanzate ai fini della disapplicazione di disposizioni antielusive. Le statuizioni relative a tali interpelli, infatti, come in più occasioni affermato dalla Suprema Corte, determinano un effetto diretto e immediato sul carico fiscale del contribuente, cui non potrebbe essere negata idonea tutela giurisdizionale.

Nel merito, la sentenza definisce cosa debba intendersi per congruo livello di imposizione effettiva estera in presenza del quale gli utili in questione possono considerarsi sufficientemente tassati (e quindi non scaturenti da una partecipazione localizzata all'estero per assorbenti ragioni di risparmio di imposta) e, come tali, suscettibili di beneficiare del regime di esclusione ex art. 89, comma 2, TUIR. Al riguardo, la Commissione - mutuando nello specifico ambito il criterio di cui all'art. 167, comma 8-bis, lett. a), TUIR - ha ritenuto sufficientemente congruo un prelievo effettivo estero non inferiore alla metà di quello che la società non residente avrebbe subito ove localizzata in Italia, reputando altresì che nel calcolo dell'effettivo livello di imposizione estera dovessero rientrare, oltre alle imposte effettivamente versate, anche quelle in contenzioso, ove da ritenere, come nello specifico caso, ragionevolmente dovute. Particolarmente apprezzabile risulta anche la valorizzazione, operata dai giudici, delle “esigenze strategiche e commerciali” proprie della struttura del *business* ai fini del riconoscimento dell'esimente normativa. (PT)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Cessione d'azienda – Rendita vitalizia – Plusvalenza in capo al cedente – Configurabilità – Doppia imposizione – Ipotesi – Limiti.**

Cass., sez. trib. 8 marzo 2013, n. 5886, in La Gest. Straord. Impr. 4/2013, pag. 128.

Nel caso di cessione d'azienda con costituzione di rendita vitalizia è configurabile una plusvalenza tassabile, il cui valore è definibile in base a calcoli attuariali, secondo criteri riconosciuti

dall'ordinamento giuridico, né può essere considerato di ostacolo alla tassazione il rischio di una doppia imposizione, essendo la rendita vitalizia assimilabile a fini fiscali al reddito da lavoratore dipendente, in quanto il divieto di doppia imposizione scatta solo nel momento della concreta liquidazione della seconda imposta e solo nel caso in cui l'Amministrazione ritenga di avere diritto a ricevere il doppio pagamento.

**Tributi (in generale) – Disciplina delle agevolazioni tributarie – Agevolazioni varie – In genere – Assunzione di lavoratori a tempo pieno e indeterminato – Credito d'imposta ex art. 4, quinto comma, lett. e) della legge n. 449 del 1997 – Trasformazione del rapporto di lavoro – Iscrizione previa dei lavoratori nelle liste di collocamento – Necessità – Esclusione – Fondamento.**

Cass., sez. trib. 8 maggio 2013, n. 10774, in Rass. Trib. Cass. 5/2013, a cura dell'ODCEC di Roma, pag. 20.

In materia di agevolazioni per investimenti in nuova occupazione, previste dall'art. 4 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, la concessione dell'apposito credito d'imposta dipende dall'incremento dei dipendenti a tempo pieno e indeterminato, con la possibilità che il beneficio, sebbene in misura ridotta, sia goduto anche a seguito della trasformazione del rapporto di lavoro a tempo determinato, già in essere al 1° ottobre 1997 (data di entrata in vigore della norma) in rapporto a tempo pieno e indeterminato, volendosi avvantaggiare l'impresa che, operando tale stabilizzazione, realizza l'obiettivo di politica economica dell'incremento così inteso del numero dei dipendenti; ne consegue che l'iscrizione alle liste di collocamento o mobilità o cassa integrazione, di cui all'art. 4, comma 5, lett. e) della legge n. 449 cit., va intesa in senso stretto, quale unicamente riferita ai nuovi dipendenti.

**Transfer pricing domestico – Si applica il principio del valore normale.**

Cass., sez. trib. 24 luglio 2013, n. 17955, in Corr. Trib. 33/2013, pag. 2612.

Per la valutazione ai fini fiscali delle manovre sui prezzi di trasferimento interni, costituenti il cd *transfer pricing* domestico, va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9 del TUIR, che non ha soltanto valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente.

**IRES – Spese per prestazioni di lavoro – Compensi amministratori – Deduzione in assenza di delibera assembleare – Art. 109 del TUIR.**

Cass., sez. trib. 4 settembre 2013, n. 20265, ne Il fisco 33/2013, fasc. n. 2, pag. 5199.

Non è deducibile il compenso erogato all'amministratore di società se difetta la delibera assembleare relativa alla sua approvazione, posto che, come sancito dalle Sezioni Unite con la sent. 29 agosto 2008, n. 21933, senza delibera non sussiste alcun diritto al compenso.

Pertanto, non può essere accettata la tesi del giudice di merito, secondo cui la deducibilità andava riconosciuta in quanto il costo era stato iscritto a Conto economico e risultava dai libri paga.

**IRES – Norme generali sulle valutazioni – Transfer pricing – Determinazione del valore normale – Modalità.**

Cass., sez. trib. 25 settembre 2013, n. 22010, ne Il fisco 36/2013, fasc. n. 2, pag. 5669.

E' legittimo il recupero a tassazione degli interessi passivi dedotti su un finanziamento erogato dalla controllante tedesca, qualora il tasso di interesse applicato sia notevolmente superiore a quello medio praticato nel mercato della società mutuante, e risultante dai relativi bollettini ufficiali. Secondo la Suprema Corte, ai fini della determinazione del valore normale mediante il metodo del "confronto di prezzo", occorre dare preferenza al c.d. confronto interno, basato sui listini e le tariffe

del soggetto che ha fornito i beni o servizi nel rapporto tra tale soggetto ed un'impresa indipendente; in seconda battuta, l'Amministrazione finanziaria dovrà fare riferimento alle mercuriali e ai listini di riferimento, ovvero alle tariffe professionali, nell'esame delle transazioni comparabili tra imprese indipendenti (c.d. confronto esterno) appartenenti allo stesso mercato, ossia a quello del soggetto fornitore dei beni e dei servizi. Infine, e in via del tutto sussidiaria, l'Ufficio potrà fare ricorso al prezzo "mediamente praticato" in condizioni di libera concorrenza per beni o servizi simili.

In base a quanto esposto, i giudici di legittimità hanno quindi ritenuto corretta la verifica del valore normale, operata dall'Amministrazione finanziaria, facendo riferimento al mercato della società mutuante, e sulla base dei bollettini ufficiali della Bundesbank tedesca, in conformità al disposto dell'art. 9, comma 3, seconda parte, del TUIR.

### Commissioni tributarie di merito

**IRAP – Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi – Previsione della deducibilità di un importo pari al 10% dell'IRAP determinata ai sensi degli artt. 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del D.Lgs. n. 446/1997, relativa al costo del lavoro e agli oneri per interessi sostenuti dalle imprese e dai professionisti ex art. 6 del D.L. n. 185/2008 – Efficacia retroattiva – Sussiste – Rimborso della quota di IRES pagata a partire dal 2005 – Compete.**

Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XX, 15 maggio 2013, n. 101, in Boll. Trib. 15-16/2013, pag. 1212.

In materia di deducibilità della quota di IRAP afferente il costo del lavoro e gli interessi passivi, poiché l'art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214), ha ammesso in deduzione un importo pari all'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese del personale dipendente e assimilato, e ha modificato solo in parte l'art. 6 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2), che dispone ora la deducibilità del dieci per cento dell'IRAP pagata, forfetariamente riferita solo alla quota imponibile degli interessi passivi ed oneri assimilati, in linea con l'ordinanza della Corte Costituzionale 12 ottobre 2012, n. 232, che ha dichiarato la portata retroattiva di tale *ius supereniens*, sussiste il conseguente diritto del contribuente al rimborso della corrispondente parte dell'IRES pagata a partire dal 2005, non più dovuta in parte qua.

**IRES – Dividendi distribuiti da una controllata estera con sede in un Paese "black list" – Esclusione dall'assoggettamento ad IRES – Dimostrazione insussistenza risparmio d'imposta.**

Comm. Trib. prov. di Roma, sez. XIII, 9 luglio 2013, n. 398, in Corr. Trib. 36/2013, pag. 2878.

Il dividendo distribuito alla capogruppo italiana da parte della controllata estera avente sede in un Paese "black list" non può essere assoggettato per l'intero importo ad IRES qualora venga dimostrato che non sussiste alcun risparmio d'imposta, poiché il *tax rate* effettivo estero è superiore per più della metà a quello a cui sarebbe assoggettata la predetta controllata estera qualora avesse stabilito sede in Italia.

### REDDITI DI CAPITALE

#### Dottrina

**“Le cause di esonero dalla compilazione del modulo RW a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 16/2012: incertezze applicative e possibili soluzioni”** di F. GALLIO e S. PISTOLESI, in Boll. Trib. 17/2013, pag. 1227.

Gli AA. si interrogano sulla valenza delle modifiche alla disciplina di esonero dalla compilazione delle sezioni II e III del modulo RW, che ora menzionano l'ipotesi di possesso all'estero di attività di natura “patrimoniale” e prevedono come esimente l'affidamento in custodia, deposito, amministrazione o gestione presso un intermediario residente, segnalando come le attività costituite da depositi e conti correnti esteri non si prestino agevolmente ad essere oggetto di siffatti rapporti con l'intermediario, ritenendo comunque essenziale per l'esonero dalla dichiarazione la canalizzazione dei relativi flussi finanziari presso l'intermediario domestico. (NM)

**“Modulo RW: con la legge europea sanzioni più rispettose della proporzionalità”** di M. PIAZZA, in Corr. Trib. 35/2013, pag. 2761.

L'A. esamina la nuova disciplina sanzionatoria per i contribuenti, in caso di violazione degli obblighi di compilazione del modulo RW commesse sia prima che dopo l'entrata in vigore della “legge europea 2013”, con la quale è stata abrogata la sanzione prevista per le violazioni relative alla indicazione (ora non più obbligatoria) dei “trasferimenti da verso e sull'estero” (cd. flussi) espressivi degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria; resta fermo l'obbligo di indicare le cd. consistenze, ma la relativa sanzione della violazione è stata fortemente ridotta.

Un primo tema è quello della “definizione agevolata” delle contestazioni di violazioni mosse ai contribuenti, per le quali la prassi amministrativa è restia alla applicazione delle regole in tema di “concorso di violazione e di continuazione” quando le sanzioni riguardano più periodi d'imposta.

Viene poi affrontata l'applicazione dei principi di legalità e del *favor rei*, nelle diverse ipotesi in cui verte la situazione del contribuente rispetto all'atto di irrogazione delle sanzioni. Per le sanzioni abolite, non è ammessa la ripetizione di quelle già pagate; per quelle solo ridotte, il minor pagamento può effettuarsi solo se l'atto di irrogazione non è divenuto definitivo. (NM)

**“Le norme del nuovo regime fiscale dei fondi di *venture capital*”** di S. REINERO, ne Il fisco 37/2013, fasc. n. 1, pag. 5715.

Nell'articolo in commento l'A. esamina l'attuale regime di tassazione dei fondi di *venture capital* (c.d. “FVC”) alla luce delle novità introdotte dal Decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze, del 21 dicembre 2012, che ha definito le modalità attuative per l'applicazione del regime di esenzione sui proventi distribuiti dai FVC, le modalità di rendicontazione in capo alla SGR che gestisce il FVC, nonché il regime sanzionatorio applicabile in caso di indebita fruizione degli incentivi fiscali (*i.e.* esenzione di imposta). Muovendo da un primo accurato esame della tassazione, relativa ai citati fondi, entrata in vigore dal 1° luglio 2011, con la L. n. 10/2011, che di fatto ha trasferito la tassazione dei fondi comuni di investimento italiani e lussemburghesi storici sul reddito realizzato in capo all'investitore e non più sul reddito maturato in capo al fondo, l'A. si sofferma poi sul regime fiscale agevolato, previsto per i FVC, introdotto dall'art. 31 del D.L. n. 98/2011. In particolare, si concentra sui sei commi che compongono il citato articolo e che individuano: (i) il contesto nel quale si inserisce il regime fiscale agevolato; (ii) la fattispecie a cui si applica; (iii) le società *target* dell'investimento; (iv) l'agevolazione fiscale concessa ai FVC e, infine, (v) le modalità di rendicontazione dei gestori dei FVC ed (vi) il regime sanzionatorio. Tale predisposizione normativa è stata, però, modificata, integrata e coordinata dal predetto decreto e, mediante tale analisi, l'A. si propone di individuare le conflittualità emerse tra il dettato normativo e la disposizione ministeriale. Ciò è avvenuto, ad esempio, nel caso della definizione del FVC in quanto, la disposizione normativa prevede che per essere considerati di *venture capital* i fondi devono investire almeno il 75% dei capitali raccolti in società non quotate, invece, il decreto stabilisce che si debba investire almeno il 75% dei relativi attivi in piccole e medie imprese. Tale distinzione (utilizzo degli attivi in luogo dei capitali sottoscritti) può determinare effetti differenti notevoli poiché nel primo caso si confronta l'investimento, valutato al costo, nelle società non

quotate con l'ammontare di denaro raccolto dallo stesso, mentre nel secondo l'investimento, effettuato secondo i criteri della SGR, viene confrontato con l'attivo patrimoniale del fondo. I risultati di questi confronti potrebbero portare a risultati non coincidenti, ma, in ogni caso, l'A. supera le potenziali conflittualità tra dettato normativo e disposizione ministeriale in quanto la norma rimanda, per l'attuazione della stessa, al Decreto. (EF)

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Riflessioni in ordine alla deducibilità delle perdite su crediti: gli elementi certi e precisi richiesti dall'art. 101, quinto comma, del TUIR e la posizione dell'Agenzia delle Entrate sulle modifiche normative introdotte dall'art. 33, quinto comma, del D.L. n. 83/2012”** di G. MANGUSO, in Boll. Trib. 17/2013, pag. 1231.

Il D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (c.d. “decreto crescita”)<sup>(2)</sup>, ha modificato l'art. 101, quinto comma, del TUIR, introducendo alcune ipotesi che presumono l'esistenza degli “elementi certi e precisi” richiesti ai fini della deducibilità delle perdite su crediti. Tale intervento normativo si era reso necessario a causa delle difficoltà riscontrate dagli operatori nell'identificare le ipotesi in cui detti elementi certi e precisi potessero considerarsi realizzati. Tuttavia, in seguito all'entrata in vigore delle predette modifiche, si sono manifestate numerose incertezze circa le relative modalità applicative che hanno portato l'Agenzia delle entrate a fornire gli attesi chiarimenti con la circolare 1° agosto 2013, n. 26/E. Ripercorrendo quanto chiarito dall'Agenzia, è stato precisato che il “modesto ammontare” del credito va determinato assumendo come tale il valore nominale del credito stesso non incassato, escludendo, pertanto, eventuali rettifiche di valore operate in sede contabile e fiscale. Vanno considerate, inoltre, l'IVA oggetto di rivalsa nei confronti del debitore, ad esclusione degli interessi di mora e degli oneri accessori addebitati al debitore in caso di inadempimento e va considerata la singola prestazione che ha generato il credito stesso. Con riferimento, invece, all'individuazione del periodo di competenza per la deduzione, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che il periodo di imposta in cui avviene la maturazione dei sei mesi dalla scadenza del credito (uno dei due requisiti richiesti dalla disciplina in esame, insieme al “modesto ammontare” del credito) costituisce soltanto il periodo a partire dal quale potrà essere dedotta la perdita, pertanto se i due requisiti non si verificano nello stesso periodo la perdita sarà deducibile, se successivo, nel periodo in cui avverrà l'imputazione a conto economico e, viceversa, se è rilevata a conto economico la perdita su un credito di modesto ammontare per il quale non è ancora decorso il periodo dei sei mesi, la perdita sarà deducibile quando saranno decorsi i sei mesi. L'agenzia ha precisato poi, con riguardo alla decorrenza della modifica normativa, che la nuova norma si applica alle perdite imputate a conto economico dell'anno 2012 (o dei successivi) su crediti di modesto ammontare scaduti da almeno sei mesi, anche se tale decorso è maturato nei periodi di imposta antecedenti quello di prima applicazione della norma. Con riferimento ai crediti prescritti, l'Agenzia ha chiarito, altresì, che la norma trova applicazione “a prescindere dall'importo del credito prescritto”. Si è soffermata, infine, sulla cancellazione dei crediti dal bilancio per i soggetti IAS *adopter*. Al riguardo, il legislatore ha espressamente previsto la presenza di elementi certi e precisi se la cancellazione in oggetto sia stata «operata in dipendenza di eventi estintivi»; non risultando, dunque, di immediata comprensione l'accezione da attribuire a detti eventi, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che “...l'impresa IAS-*adopter* deve ritenere sussistenti i requisiti di certezza e precisione necessari per la deducibilità fiscale della perdita in ciascuna delle ipotesi in cui è possibile effettuare la *derecognition* di un credito <sup>(3)</sup>”. La nuova disposizione non si applica ai soggetti non IAS-*adopter*. (EF)

<sup>2</sup> Convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134

<sup>3</sup> Cfr. principio contabile IAS n. 39

**“Sulla cancellazione dei crediti per eventi estintivi regole bipartite tra soggetti “IAS-adopter” e non”** di A. TRABUCCHI e G. MANGUSO, in Corr. Trib. 35/2013, pag. 2745.

La Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 26/E del 2013 ha fornito chiarimenti in merito al requisito della “cancellazione dei crediti dal bilancio operata in dipendenza di eventi estintivi” che, a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 83/2012, integra *ex lege* gli elementi di certezza e precisione richiesti ai fini della deducibilità delle perdite su crediti per i soggetti IAS *adopter*.

Considerato che il tenore letterale della nuova disposizione contenuta nel comma 5 dell’art. 101 del TUIR subordina l’esistenza degli elementi certi e precisi richiesti per la deduzione delle perdite su crediti non solo alla cancellazione dei crediti dal bilancio, ma anche alla esistenza di non meglio precisati “eventi estintivi”, era sorto il dubbio se tali elementi si potessero considerare esistenti *ex lege* anche per le perdite realizzate a seguito della cancellazione del credito operata solo per via del passaggio (o dell’estinzione) dei rischi e benefici e non anche della titolarità giuridica del credito. Secondo una prima interpretazione, gli elementi certi e precisi avrebbero dovuto ritenersi sussistenti *ex lege* soltanto in presenza di *derecognition* dipendenti da eventi estintivi di tipo giuridico, includendovi sia gli eventi propriamente “realizzativi” del credito, quali la cessione o la conversione in partecipazione, sia quelli meramente “estintivi” quali la transazione, la rinuncia e la prescrizione.

Era stata prospettata anche una seconda e alternativa interpretazione secondo cui la norma, in ossequio al principio di derivazione rafforzata, avrebbe avuto un ambito di applicazione più ampio, comprendendo anche le ipotesi di *derecognition* derivanti da eventi estintivi di solo tipo contabile. Nell’ambito di tale seconda interpretazione, Assonime poneva il problema di capire se gli eventi estintivi di carattere contabile idonei a conferire certezza e precisione alle perdite dei soggetti IAS *adopter* avessero potuto comprendere anche i casi di cancellazione totale o parziale del credito originata da un mero processo di valutazione interna che ne azzerasse o riducesse il valore. Ciò sulla base della coincidenza tra il tenore letterale della norma in relazione al riferimento agli “eventi estintivi” e le istruzioni della Banca d’Italia relative agli schemi di bilancio delle imprese bancarie che includono nell’ambito delle cancellazioni dei crediti in sofferenza “interventive a seguito di eventi estintivi del credito” anche i casi di perdite rilevate a seguito della decisione interna dei competenti organi aziendali circa l’irrecuperabilità totale o parziale dell’attività finanziaria ovvero l’interruzione, per convenienza economica, delle connesse azioni di recupero.

Nella Circolare n. 26/E citata l’Agenzia delle Entrate ha aderito alla seconda interpretazione ritenendo che la condizione dell’esistenza degli eventi estintivi debba essere intesa nel senso contabile e non giuridico. Tuttavia, l’Agenzia delle Entrate non ha espressamente chiarito se l’ipotesi contemplata dalle istruzioni della Banca d’Italia di *derecognition* del credito possa o meno rientrare tra gli eventi idonei a conferire certezza e precisione alla perdita ai sensi dell’art. 101, comma 5, del TUIR. Infatti, sotto tale profilo, nel menzionare le ipotesi in cui è possibile effettuare la *derecognition* di un credito con valenza fiscale si limita a richiamare le fattispecie espressamente previste dagli IAS/IFRS (scadenza dei diritti contrattuali, trasferimento di tali diritti unitamente ai rischi e ai benefici e mantenimento dei medesimi diritti ma con trasferimento dei rischi e benefici).

L’Agenzia ritiene che la nuova disposizione non sia applicabile ai soggetti diversi da quelli IAS *adopter* per quanto riguarda le *derecognition* causate da eventi giuridici. In sostanza, mentre per i soggetti IAS *adopter* tutte le perdite derivanti dalla *derecognition* dei crediti connessa sia ad eventi estintivi di tipo giuridico che di tipo economico-contabile si considerano *ex lege* assistite dagli elementi di certezza e precisione, per tutti gli altri soggetti rimane fermo l’obbligo di dimostrare, caso per caso, l’esistenza degli elementi certi e precisi anche in presenza di perdite da stralcio contabile derivante da realizzo o estinzione giuridica dei crediti. (FDA)

\*\*\*\*\*

Alla disparità di trattamento tra i soggetti IAS *adopter* e gli altri soggetti segnalata dagli AA. dovrebbe porre fine il DDL di stabilità 2014. Infatti l’art. 6, comma 21, prevede la modifica dell’ultimo periodo del comma 5 dell’art. 101 del TUIR nel senso che gli elementi certi e precisi sussistono *ex lege* “in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili” e, quindi, a prescindere dall’essere quelli nazionali o internazionali.

## **ASSICURAZIONI (Imposta sulle)**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Assicurazioni (imposta sulle) – Imposta sul valore dei contratti assicurativi – Compensazione e limiti al versamento dell'imposta – Modalità applicative.**

Ris. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2013, n. 74/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'imposta sulle riserve matematiche (IRM) è un'imposta gravante sulle imprese che esercitano attività assicurativa ed è applicata sulle riserve matematiche relative ai rami vita iscritte nel bilancio dell'esercizio.

L'imposta sul valore dei contratti assicurativi (IVCA) invece, è commisurata al valore dei contratti di assicurazione e i contraenti sono tenuti a fornire la relativa provvista ai sostituti di imposta.

Il versamento dell'IVCA rappresenta un credito d'imposta da utilizzare per il versamento delle imposte sostitutive di cui all'art. 26-ter del DPR 600 del 1973.

Tutto ciò premesso, con riferimento alla possibilità di utilizzare, ai fini del versamento dell'IVCA, la compensazione dell'eccedenza con la stessa imposta dovuta nell'anno (cd. "compensazione verticale"), l'Agenzia ritiene che tale possibilità è prevista specificamente per la sola IRM.

Sebbene la norma istitutiva dell'IVCA operi un rinvio ai criteri applicativi della disciplina dell'IRM, questi ultimi non sono, tuttavia, applicabili *tout court* all'IVCA, in considerazione sia della diversa determinazione della base imponibile dell'imposta sia della circostanza che il soggetto inciso dall'IVCA è il contraente che è tenuto a fornire la provvista.

Tali fattori comportano una gestione di tipo analitico di tali contratti a carico dei sostituti d'imposta, anziché una gestione per "massa" come quella prevista per le compagnie assicurative estere (che esercitano l'opzione per operare come sostituto d'imposta) nonché per le compagnie italiane per le quali, invece, l'IRM rappresenta un'imposta propria.

Non è in ogni caso possibile estendere all'IVCA, le previsioni dell'IRM relative all'utilizzo della compensazione cd. orizzontale con altre imposte e contributi, diversi dalle imposte sostitutive previste dall'art. 26-ter del DPR n. 600 del 1973. La sostituzione tributaria introdotta dall'art. 68 del decreto legge n. 83 del 2012 riguarda, infatti, esclusivamente l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 26-ter del DPR n. 600 del 1973 e dell'IVCA e non è estesa alle imposte di altra natura. Relativamente all'applicabilità delle recenti disposizioni introdotte dalla legge di stabilità del 2013 – che prevedono un limite al versamento dell'IRM in presenza di un credito di imposta non ancora compensato o ceduto, qualora detto credito ecceda un determinato limite calcolato in misura percentuale dello *stock* di riserve matematiche – l'Agenzia ritiene che detta previsione sia estensibile anche con riferimento all'IVCA.

In virtù di una interpretazione logico sistematica, i limiti percentuali (2,5% per il periodo d'imposta 2013), relativi all'ammontare delle riserve matematiche dei rami vita iscritte in bilancio, devono essere corrispondentemente riferiti al valore del singolo contratto di assicurazione. (EM)

## **BOLLO (Imposta di)**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Bollo (imposta di) – Regime risparmio gestito – Deducibilità.**

Ris. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2013, n. 76, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia ritiene che l'imposta di bollo dovuta sugli estratti conto ovvero sui rendiconti relativi al patrimonio gestito ai sensi dell'art. 13, commi da 2 a 2-ter, della Tariffa, parte prima, allegata al

DPR 26 ottobre 1972, n. 642, è deducibile dal risultato maturato della gestione da assoggettare ad imposta sostitutiva nella misura del 20 per cento, in quanto costituisce un onere strettamente inerente alla gestione del patrimonio.

Invece non è deducibile dal risultato maturato della gestione:

- l'imposta di bollo speciale sulle attività scudate, in quanto trattasi di un onere non inerente al patrimonio gestito, ma connesso al regime di riservatezza di cui possono beneficiare le attività finanziarie che siano state oggetto di emersione attraverso la procedura del rimpatrio;
- l'imposta sulle transazioni finanziarie. (EM)

## **IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI**

### **Giurisprudenza**

**Tributi (in generale) – Disciplina delle agevolazioni tributarie – Agevolazioni per il settore del credito – In genere – Finanziamento a medio e lungo termine ex art. 15 DPR n. 601 del 1973 – Condizioni – Termine di durata contrattuale almeno pari a diciotto mesi – Necessità – Facoltà di risoluzione anticipata del rapporto da parte del soggetto finanziatore – Incompatibilità – Sussistenza – Ragioni.**

Cass., sez. trib. 24 maggio 2013, n. 12928, in Rass. Trib. Cass. 5/2013, a cura dell'ODCEC di Roma, pag. 28.

In tema di agevolazioni tributarie per il settore creditizio e ai fini dell'applicabilità, ai sensi degli artt. 15 e 17 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, dell'imposta sostitutiva delle ordinarie imposte ipotecarie alle operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine, la durata del vincolo contrattuale, fissata in più di diciotto mesi" dall'ultimo comma dell'art. 15, ricorre soltanto se l'assunzione del vincolo dell'operazione di finanziamento – desunta dal complesso di tutte le clausole contrattuali – superi di almeno un giorno detto periodo; pertanto, il beneficio non è applicabile alla convenzione che, come nella specie, pur prevedendo un finanziamento superiore a diciotto mesi, consenta all'azienda di credito di risolvere anticipatamente il rapporto con recesso unilaterale.

## **IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI FINANZIARIE (FTT)**

### **Dottrina**

**“L'imposta sulle transazioni finanziarie dopo le modifiche e le integrazioni del correttivo”** di E. MIGNARRI, ne Il fisco 37/2013, fasc. n. 2, pag. 5787.

L'A. analizza le modifiche previste dal D.M. 16 settembre 2013, relativamente alla normativa che ha introdotto nel nostro ordinamento l'imposta sulle transazioni finanziarie. Le principali novità sono state illustrate in dettaglio nell'articolo del Dott. Molinaro a cui si rimanda (cfr. articolo successivo). (EF)

**“Chiariti i dubbi degli operatori in materia di tributi sulle transazioni finanziarie”** di G. MOLINARO, in Corr. Trib. 39/2013, pag. 3082.

Con il D.M. 16 settembre 2013 sono state apportate alcune modifiche alla normativa relativa all'imposta sulle transazioni finanziarie («Tobin tax») al fine di integrare l'originario decreto

(Decreto attuativo del 21 febbraio 2013) e dare maggiore certezza al contribuente. Infatti, con l'intento di rendere più agevole e maggiormente in linea con le prassi di mercato l'applicazione dell'imposta, il citato decreto "correttivo" ha accolto alcune richieste pervenute dagli intermediari che operano sul mercato italiano e internazionale. Le modifiche apportate hanno chiarito che la FTT si applica anche nei casi di solo trasferimento della nuda proprietà delle azioni e degli strumenti finanziari partecipativi; in materia di trasferimento di azioni e strumenti assimilati, è stata effettuata una distinzione in base alla circostanza che detti strumenti siano negoziati su mercati regolamentati o meno; è stata introdotta un'ulteriore innovazione con riguardo alla verifica del criterio di prevalenza rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta su strumenti finanziari derivati ed è stato chiarito che l'imposta non si applica nei casi in cui gli strumenti finanziari derivati abbiano come sottostante o come valore di riferimento dei dividendi su azioni. Sono stati altresì forniti chiarimenti con riguardo ai casi di modifica del contratto, anche con riferimento alle variazioni del sottostante o del valore di riferimento, precisando che, qualora tali variazioni non siano decise dalle parti, l'imposta è dovuta solo se non è già stata pagata in precedenza a seguito di una prevalenza già verificata ed è stato anche precisato che l'imposta debba essere applicata sulla variazione del nozionale, se non dipende da una variazione del sottostante o del valore di riferimento, sia in aumento che in diminuzione. Infine, è stato chiarito che, in caso di modifica delle parti, l'imposta è dovuta dalla parte sostituita e da quella subentrante e sono state introdotte alcune modifiche anche con riferimento alle fattispecie escluse dal tributo. (EF)

## IVA

### Dottrina

**“Regime IVA della cessione di crediti *pro soluto*: brevi considerazioni alla luce della sentenza GFKL”** di F. BALZA e R. EGORI, in Strum. Fin. e Fisc. 9/2013, pag. 71.

La sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 27 ottobre 2011, causa C-93/10 (Sentenza GFKL) stabilisce il principio secondo il quale un operatore che acquista *pro soluto* crediti in sofferenza ad un prezzo inferiore al loro valore nominale non effettua una prestazione di servizi a titolo oneroso e non compie un'attività economica che ricade nell'ambito di applicazione dell'IVA, qualora il prezzo di acquisto rifletta il valore economico dei crediti al momento della cessione. In tali ipotesi, infatti, trovando causa lo sconto applicato nel rischio di insolvenza dei debitori ceduti ed essendo l'utile dell'acquirente del tutto dipendente da fattori incerti e arbitrari, mancherebbe il nesso fra la prestazione resa e la remunerazione ottenuta, necessario ad attrarre l'operazione nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Le conclusioni della Corte non dovrebbero tuttavia potersi estendere alla generalità delle operazioni di cessione di crediti, e in particolare alle cessioni di crediti *in bonis* aventi causa finanziaria, per le quali si ravviserebbe invece un collegamento diretto tra la prestazione resa dall'acquirente, consistente nell'anticipare un capitale, ed il corrispettivo che lo stesso ottiene, consistente nello sconto applicato in sede di acquisto dei crediti. Tali operazioni, pertanto, dovrebbero continuare a considerarsi, in linea con i consolidati orientamenti della prassi e della giurisprudenza domestiche, rilevanti ai fini IVA, ancorchè in regime di esenzione. (PT)

**“L'IVA di gruppo in chiave europea”** di M. PEIROLO, in Gest. Straod. Imp. 4/2013, pag. 71.

L'A. esamina la disciplina dell'Iva di gruppo, sia interna (art. 73, ultimo comma del D.P.R. n.633/72) che comunitaria (art. 11 della direttiva n. 2006/112/CE) e le mette a confronto. Il nostro ordinamento prevede la possibilità, per i gruppi di imprese, di liquidare l'IVA in maniera unitaria, in modo da compensare le posizioni creditorie e debitorie di ciascuna società, quali emergono in sede di liquidazione IVA periodica e di saldo finale, mantenendo sempre l'autonomia giuridica e fiscale delle società interessate, mentre in base all'art. 11 della direttiva citata, soggetti

giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolati da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, perdono la propria soggettività passiva ai fini IVA. Dal raffronto tra la normativa interna e quella comunitaria emerge quindi come quella interna non dia luogo ad una vera e propria unificazione soggettiva delle società facenti parte del gruppo stesso, parzialmente attuata solo mediante la procedura unificata di compensazione e versamento del tributo.

Nel disegno di legge di riforma fiscale è previsto il recepimento dell'IVA di gruppo di cui al citato art. 11 della direttiva 2006/112/CE. La trasposizione nella legislazione interna dovrà avvenire anche tenendo conto dei recenti orientamenti della Corte di Giustizia. In pratica, l'obiettivo dell'opzione per il regime IVA di gruppo è quello di autorizzare gli Stati membri a "*considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate tra loro da rapporti finanziaria, economici ed organizzativi*". (SG)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IVA – Aliquota ordinaria – Aumento dell'aliquota dal 21 al 22 per cento – Effetti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 5 novembre 2013, n. 32/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia chiarisce che in linea generale si applicano i chiarimenti forniti con la circolare 12 ottobre 2011, n. 45/E in relazione al precedente aumento dell'IVA (dal 20 al 21%).

Fermo restando che l'aliquota IVA applicabile (21 o 22%) resta comunque determinata sulla base del momento di effettuazione dell'operazione, individuato secondo i criteri di cui all'art. 6 DPR 633/72, l'aliquota IVA del 22% si applica:

- alle consegne o spedizioni effettuate dal 1° ottobre 2013, per le cessioni di beni mobili;
- alle operazioni il cui corrispettivo è pagato a partire dal 1° ottobre 2013, per le prestazioni di servizi.

Nel caso di operazioni con l'estero, invece:

- agli acquisti intracomunitari di beni si applica l'aliquota IVA vigente alla data di partenza dei beni dallo Stato di origine;
- alle importazioni si applica l'aliquota IVA vigente alla data di accettazione della dichiarazione doganale;
- alle prestazioni di servizi "generici", rese da un soggetto IVA non residente a un committente italiano, si applica l'aliquota IVA vigente al momento di ultimazione della prestazione.

La circolare chiarisce inoltre che per le operazioni in regime di IVA per cassa l'aliquota IVA applicabile va determinata sulla base del momento di effettuazione dell'operazione. (EM)

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

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Registro (imposta di) – Applicazione dell'imposta – Interpretazione degli atti – Art. 20 del DPR n. 131 del 1986 – Natura del negozio – Criteri – Attribuzione di "*nomen iuris*" non corrispondente alla sua realtà effettuale – Ammissibilità – Esclusione – Conseguenze – Fattispecie.**

Cass., sez. V, 8 maggio 2013, n. 10743, in Rass. Trib. Cass. 5/2013, a cura dell'ODCEC di Roma, pag. 12.

In tema di qualificazione dell'atto privato a fini impositivi, e segnatamente con riguardo all'imposta di registro, l'art. 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, va interpretato nel senso che deve aversi riguardo agli effetti concreti prodotti dallo stesso, alla sua intrinseca natura, al comportamento delle parti, non essendo nella disponibilità di queste l'identificazione vincolante del negozio mediante l'attribuzione di un "nomen iuris" che non corrisponda alla sua realtà effettuale (fattispecie di un conferimento di immobile in società neo-costituita, riqualficato come compravendita).

**Registro (Imposta di) – Pluralità di atti strutturalmente e funzionalmente collegati – Art. 20 del DPR n. 131/1986 – Tassazione unitaria sulla base dell'effetto giuridico finale.**

Cass., sez. trib. 5 giugno 2013, n. 14150, in Rass. Trib. 4/2013, pag. 870.

In tema di imposta di registro ai sensi dell'art. 20 del DPR n. 131/1986 si attribuisce prevalenza, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, alla natura intrinseca e agli effetti giuridici degli stessi sul loro titolo o sulla loro forma apparente. Pertanto una pluralità di operazioni societarie e/o di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale costituito dal trasferimento della proprietà di beni immobili, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva.

\*\*\*\*\*

Con nota di G. ZIZZO, "Imposta di registro e atti collegati".

**VARIE**

**Dottrina**

**"I limiti dell'attività di riscossione coattiva sui beni conferiti in *trust* per crediti tributari vantati nei confronti del disponente"** di G. INGRAO, in Riv. Dir. Trib. 4/2013, I, pag. 329.

L'A. esprime le proprie considerazioni in ordine ai limiti entro cui può essere esperita l'attività di riscossione coattiva nei confronti del *trust fund* per i crediti tributari.

Sotto il profilo dell'esperibilità dell'esecuzione forzata sui beni del *trust fund* l'A. distingue la riscossione coattiva delle pretese tributarie connesse a fattispecie imputabili al *trust* (ad esempio IRES dovuta dai *trust* opachi) da quelle imputabili ai beneficiari.

Nel primo caso, non vi è alcun dubbio che sia consentita l'esecuzione da parte del Fisco nei confronti del *trust fund*, mentre, per converso, nel secondo caso la possibilità di esercitare detta azione è limitata esclusivamente nei confronti dei patrimoni dei beneficiari.

Ad analoghe conclusioni l'A. giunge con riguardo alle obbligazioni imputabili al disponente. In altre parole, l'Agente della riscossione non può adottare provvedimenti di natura esecutiva sui beni del *trust* per il soddisfacimento dei crediti tributari vantati nei confronti del disponente.

L'aggressione del *trust fund* presuppone necessariamente l'esperimento di un'azione revocatoria da parte dell'Agente della riscossione, finalizzata ad ottenere la dichiarazione di inefficacia nei suoi confronti degli atti di disposizione del patrimonio, ovvero, l'esperimento di un'azione civile tesa a dimostrare la nullità del *trust*, per sua non conformità al modello della Convenzione dell'Aja, per contrarietà ai principi generali dell'ordinamento interno, ovvero nell'ipotesi di simulazione.

La sua nullità, fa sì che siano affetti da nullità gli atti dispositivi aventi ad oggetto i beni conferiti in *trust* dal disponente.

Per dimostrare la nullità del *trust* riveste un ruolo importante il momento della sua costituzione: se risulta postergato rispetto alla nascita dell'obbligazione tributaria, o addirittura alla notifica dell'atto di accertamento da parte dell'Ufficio, può fondatamente presumersi l'intenzione del disponente di creare uno "schermo" nei confronti dell'azione esecutiva tributaria, assumendo un ruolo formale gli scopi che il *trust* si prefigge di perseguire. Ove, invece, il *trust* venga costituito prima della nascita dell'obbligazione tributaria, il disconoscimento fiscale per simulazione o elusività da parte

dell'Agenzia delle Entrate potrebbe rappresentare uno degli argomenti da valorizzare nell'ambito del giudizio ordinario teso a dichiarare la sua nullità.

In definitiva, l'Agente della riscossione, non potendo invocare l'applicazione dell'art. 37, comma 3, o l'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973, non è dotato di prerogative differenti rispetto a quelle di altri creditori del disponente, altrimenti si arriverebbe alla inaccettabile conclusione che, ai fini dell'esecuzione coattiva, il trust sconosciuto dall'Agenzia delle Entrate sia inopponibile all'Agente della riscossione, che può svolgere azioni cautelari ed esecutive in autotutela, ma sia opponibile ai creditori comuni. (EM)

**“Il monitoraggio fiscale a carico dei beneficiari di un *trust* non residente”** di D. MAJORANA, in Trusts e att. Fid. 9/2013, pag. 510.

I soggetti tenuti ad adempiere agli obblighi connessi alla disciplina del monitoraggio fiscale sono tutti coloro che hanno la materiale disponibilità di attività finanziarie all'estero.

Con riferimento ai *trust*, in situazioni fisiologiche, il beneficiario di un trust estero è titolare di un diritto di credito che non ha contenuto meramente patrimoniale (fatta eccezione al caso in cui l'eventuale diritto di credito a contenuto patrimoniale sorga da alcune clausole originariamente previste nell'atto di *trust* o da successive disposizioni del *trustee*).

In tal caso, non risulterebbe integrata la fattispecie della “disponibilità finanziaria all'estero” come definita ai fini del monitoraggio fiscale e pertanto in capo a tale soggetto non sussisteranno gli obblighi disposti dalla citata norma.

Infatti, sotto il profilo civilistico, la posizione del beneficiario dei *trusts* in Italia non integra un diritto proprietario, in quanto il beneficiario del *trust*, come detto, è titolare di un diritto di credito, di carattere non meramente patrimoniale, il cui contenuto scaturisce non solo dalla legge applicabile al *trust*, ma anche dalla disciplina dell'atto di *trust* dettata dal disponente.

Pertanto la semplice individuazione del beneficiario di per sé esprime una condizione necessaria ma non sufficiente ad azionare l'imputazione a favore di quest'ultimo dei redditi. Quest'ultima avrà luogo nel momento in cui il beneficiario potrà vantare un diritto certo, incondizionato ed attuale a percepire il reddito del *trust*.

Viceversa nei confronti dei beneficiari gli adempimenti richiesti dalla normativa sul monitoraggio potrebbero scattare solo ove il trust si consideri interposto. (EM)

**“La nozione di beneficiario individuato del trust e l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate”** di D. STEVANATO, in Corr. Trib. 35/2013, pag. 2769.

L'A. commenta la sentenza della Commissione provinciale di Novara (n. 73 del 2013) che ha affrontato il tema della qualifica fiscale del *trust* ai fini delle imposte sui redditi, muovendo da un avviso di accertamento che ne aveva contestato la qualifica di soggetto IRES e attribuito invece quella di soggetto interposto fittiziamente, con conseguente soggettività passiva d'imposta e qualifica di *trust* opaco.

La contestazione dell'Agenzia era stata mossa su due livelli, cioè da un lato la natura del *trust* come soggetto interposto fittiziamente, dall'altro le caratteristiche del *trust* in termini di trasparenza ai fini fiscali.

L'A. sottolinea come le due contestazioni siano fra loro incompatibili posto che una cosa è la trasparenza ai fini fiscali – che riguarda l'individuazione dei beneficiari e il loro diritto a ricevere il reddito del *trust* – e un'altra è l'interposizione fittizia – che è un'ipotesi di simulazione di persona – anche se sul piano fiscale le due ipotesi alla fine potrebbero portare anche a risultati coincidenti: come l'assoggettamento dei redditi del trust in capo agli effettivi beneficiari o possessori di reddito e non al *trust*.

Infatti, la contestazione che riguarda la trasparenza fiscale del *trust* comporta, come conseguenza, la tassazione dei redditi direttamente per trasparenza in capo ai beneficiari determinati, mentre la contestazione di trust interposto fittiziamente comporta l'imputazione degli stessi agli effettivi possessori, da individuarsi nel caso di specie nei disponenti, in quanto ancora titolari effettivi dei redditi e dei beni trasferiti fittiziamente al *trust*.

L'utilizzo dello schema accertativo basato sull'interposizione fittizia e quello incentrato sulla contestazione del requisito di opacità ha portato, come si evince dagli atti, allo stesso risultato: vale a dire l'imputazione dei redditi percepiti dal *trust* in capo ai disponenti beneficiari sia in quanto interponenti sia in qualità di beneficiari individuati.

Dopo aver ricordato la differenza tra *trust* opachi, senza beneficiari individuati, e *trust* trasparenti con beneficiari individuati l'A. si sofferma più in generale sulla scelta del legislatore di considerare trasparenti soltanto i *trust* con beneficiari individuati titolari di un diritto attuale e incondizionato a ricevere i redditi del *trust*.

L'A. osserva come considerare tassabili i redditi in capo ai beneficiari solo se questi sono individuati e titolari di un diritto incondizionato ai redditi del *trust*, mantenendo invece la tassazione proporzionale in capo al *trust* in tutti gli altri casi, sia semplicemente una soluzione di compromesso che esclude un secondo livello di tassazione evidentemente troppo complicato da gestire.

L'A. ritiene questo schema insoddisfacente per le delineate caratteristiche e nel contempo considera che la via più opportuna per eventuali modifiche sia quella legislativa e non quella amministrativa attraverso circolari, che avallano l'emanazione di atti accertativi che pretendono di considerare i *trusts* come soggetti interposti fittiziamente o come enti trasparenti. (EM)

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

#### ***Trust* liquidatorio – Istituzione – Trasferimento dei beni al *trustee* – Tassazione – Imposta in misura fissa.**

Comm. Trib. reg. di Venezia-Mestre 23 ottobre 2012, n. 69/7/12, in Trust e att. Fid. 9/2013, pag. 549.

Il trasferimento dei beni da una società disponente ad un *trustee* è caratterizzato dall'assenza di un qualsiasi intento di liberalità da parte del disponente, così che qualora oggetto del trasferimento siano beni immobili le formalità di trascrizione e di voltura catastale rientrano negli atti da assoggettare a tassazione in misura fissa, alla guisa degli atti non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Al termine del *trust* gli atti di trasferimento dei beni saranno suscettibili di imposizione proporzionale, che terrà conto di quella a misura fissa già scontata, in quanto vi sia un effettivo trasferimento di beni.

#### ***Trust* – *Trust* trasparente con beneficiari individuati – *Trust* opachi senza beneficiari.**

Comm. Trib. prov. di Novara, sez. VI, 21 maggio 2013, n. 73, in Corr. Trib. 35/2013, pag. 2774.

Ai fini fiscali, si distingue fra *trust* trasparenti, con beneficiari "individuati", i cui redditi vengono agli stessi imputati per trasparenza, e *trust* opachi, senza beneficiari di reddito "individuati", i cui redditi vengono direttamente attribuiti al *trust* medesimo. I beneficiari dei redditi sono tassati per trasparenza se, oltre a essere individuati, sono titolari del diritto di pretendere dal *trustee* l'assegnazione di quella parte di reddito che viene loro imputata per trasparenza. Tali redditi sono inclusi tra i redditi di capitale e tassati per competenza. I *trust* opachi, invece, sono tassati in base ai redditi attribuiti, senza traslazione in capo ai beneficiari.

Non si può attribuire al *trust* la qualità di trasparente per il solo fatto che i beneficiari siano espressamente indicati, posto che l'erogazione di redditi agli stessi è affidato a valutazione discrezionale del *trustee*.

**Dottrina**

BALZA F., EGORI R., “Regime IVA della cessione di crediti pro soluto: brevi considerazioni alla luce della sentenza GFKL” <b>(IVA)</b>	<b>Pag. 17</b>
CAVALLARO V.J., CORDERIRO GUERRA P., “Si scrive monitoraggio ma si legge antiriciclaggio” <b>(IRES)</b>	<b>“ 6</b>
CIMINO F.A., “Il diniego di disapplicazione della normativa sulle società ed enti non operativi: impugnazione necessaria facoltativa?” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 1</b>
COSTIGLIOLO M., PUTINATI D., “Deducibili gli interessi passivi generati da operazioni di MLBO” <b>(IRES)</b>	<b>“ 7</b>
GALLIO F., PISTOLESI S., “Le cause di esonero dalla compilazione del modulo RW a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 16/2012: incertezze applicative e possibili soluzioni” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 12</b>
INGRAO G., “I limiti dell’attività di riscossione coattiva sui beni conferiti in <i>trust</i> per crediti tributari vantati nei confronti del disponente” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 19</b>
MAJORANA D., “il monitoraggio fiscale a carico dei beneficiari di un <i>trust</i> non residente” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 20</b>
MANGUSO G., “Riflessioni in ordine alla deducibilità delle perdite su crediti: gli elementi certi e precisi richiesti dall’art. 101, quinto comma, del TUIR e la posizione dell’Agenzia delle Entrate sulle modifiche normative introdotte dall’art. 33, quinto comma, del D.L. n. 83/2012” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 13</b>
MIGNARRI E., “L’imposta sulle transazioni finanziarie dopo le modifiche e le integrazioni del corrispettivo” <b>(IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI FINANZIARIE (FTT))</b>	<b>“ 16</b>
MOLINARO G., “Chiariti i dubbi degli operatori in materia di tributi sulle transazioni finanziarie” <b>(IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI FINANZIARIE (FTT))</b>	<b>“16</b>
PEIROLO M., “L’IVA di gruppo in chiave europea” <b>(IVA)</b>	<b>“ 17</b>
PENNESI M., “Il manuale OCSE sulla valutazione del rischio di accertamento nel <i>transfer pricing</i> ” <b>(IRES)</b>	<b>“ 7</b>
PIAZZA M., “Modulo RW: con la legge europea sanzioni più rispettose della proporzionalità” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 12</b>
REINERO S., “Le norme del nuovo regime fiscale dei fondi di <i>venture capital</i> ” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 12</b>
RIZZARDI R., “Operazioni straordinarie e imposte differite passive” <b>(IRES)</b>	<b>“ 7</b>
ROMITA E., B.E. PIZZONI, “L’accesso al regime del consolidato nazionale in presenza di azioni date in pegno: necessità di un ripensamento della posizione dell’amministrazione finanziaria” <b>(IRES)</b>	<b>“ 8</b>

SANTIN P., “La neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione intracomunitaria tra diritto nazionale ed europeo” <b>(IRES)</b>	<b>Pag. 8</b>
SCIFONI G., “Congruità del livello effettivo di imposizione estera e tassazione degli utili “ <i>black list</i> ” <b>(IRES)</b>	<b>“ 9</b>
STEVANATO D., “La nozione di beneficiario individuato del <i>trust</i> e l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 20</b>
TRABUCCHI A., MANGUSO G., “Sulla cancellazione dei crediti per eventi estintivi regole bipartite tra soggetti “ <i>IAS-adopte</i> ” e non” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 12</b>
VALENTE P., “ <i>Transfer pricing guidelines</i> : la nuova disciplina “ <i>safe harbours</i> ” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI)</b>	<b>“ 2</b>

### Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 5 novembre 2013, n. 32/E <b>(IVA)</b>	<b>“ 18</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2013, n. 74/E <b>(ASSICURAZIONI (Imposta sulle))</b>	<b>“ 15</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2013, n. 76/E <b>(BOLLO (Imposta di)</b>	<b>“ 15</b>

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia UE

Grande Sezione, 13 novembre 2012, C. n. 35/11 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI)</b>	<b>“ 3</b>
--	------------

#### Corte di Cassazione

Sez. trib. 8 marzo 2013, n. 5886 <b>(IRES)</b>	<b>“ 9</b>
Sez. V, 8 maggio 2013, n. 10743 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 18</b>
Sez. trib. 8 maggio 2013, n. 10774 <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
Sez. V, 10 maggio 2013, n. 11168 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 4</b>
Sez. V, 10 maggio 2013, n. 12523 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 5</b>

Sez. V, 15 maggio 2013, n. 11641 <b>(IRPEF)</b>	<b>Pag. 5</b>
Sez. trib. 24 maggio 2013, n. 12928 <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)</b>	<b>“ 16</b>
Sez. trib. 5 giugno 2013, n. 14150 <b>(REGISTRO (Imposta di)</b>	<b>“ 19</b>
Sez. trib. 24 luglio 2013, n. 17955 <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
SS.UU. civ. 29 luglio 2013., n. 18184 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)</b>	<b>“ 1</b>
Sez. trib. 4 settembre 2013, n. 20265 <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
Sez. trib. 25 settembre 2013, n. 21958 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)</b>	<b>“ 2</b>
Sez. trib. 25 settembre 2013, n. 22010 <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
Sez. trib. 23 ottobre 2013, n. 24005 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI)</b>	<b>“ 3</b>
Sez. trib. 5 novembre 2013, n. 24739 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)</b>	<b>“ 1</b>
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. Trib. reg. di Venezia-Mestre 23 ottobre 2012, n. 69/7/12 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 21</b>
Comm. Trib. prov. di Pescara, sez. IV 13 novembre 2012, n. 210 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 5</b>
Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XX, 15 maggio 2013, n. 101 <b>(IRES)</b>	<b>“ 11</b>
Comm. Trib. prov. di Novara, sez. Vi, 21 maggio 2013, n. 73 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 21</b>
Comm. Trib. prov. di Roma, sez. XIII 9 luglio 2013, n. 398 <b>(IRES)</b>	<b>“ 11</b>