



STUDIO  
LEGALE E TRIBUTARIO

# Tax Newsletter n. 16/09

*Dal 7 agosto al 3 settembre 2009*

## SOMMARIO

### Provvedimenti approvati

1. Ministero dell'economia e delle finanze – Decreto del 30 luglio 2009: *prima applicazione dei principi contabili internazionali.*
2. Ministero dell'economia e delle finanze – Comunicato del 28 agosto 2009: *saggio degli interessi nelle transazioni commerciali.*
3. Ministero dell'economia e delle finanze – Decreto 24 luglio 2009: *pagamento differito dei diritti doganali.*

### Circolari, pareri e risoluzioni

1. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 1° settembre 2009, 245/E: *requisito del controllo per l'accesso al consolidato nazionale.*
2. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 27 agosto 2009, 240/E: *requisiti soggettivi di accesso al consolidato nazionale.*
3. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 25 agosto 2009, 237/E: *scorporo del valore dei terreni e lease-back.*
4. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 25 agosto 2009, 236/E: *interruzione anticipata dal consolidato nazionale.*
5. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 18 agosto 2009, 227/E: *conferimento di ramo d'azienda e cessione di partecipazioni.*
6. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 18 agosto 2009, 226/E: *requisito della commercialità e applicazione della PEx.*
7. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 18 agosto 2009, n.225/E: *deducibilità ai fini Ires delle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione a favore dei clienti finali.*
8. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 13 agosto 2009, n.220/E: *conservazione sostitutiva dei documenti cartacei.*

### Giurisprudenza di legittimità

1. Corte di Cassazione – Sentenza del 1° settembre 2009, n.19079: *precluse ai giudici tributari le valutazioni equitative.*
2. Corte di Cassazione – Sentenza del 22 luglio 2009, n.17087: *deducibilità delle perdite su crediti.*
3. Corte di Cassazione – Sentenza del 2 luglio 2009, n.15525: *nulla la cartella di pagamento se viene notificata al conoscente del destinatario.*

### Provvedimenti approvati

1. **Ministero dell'economia e delle finanze – Decreto del 30 luglio 2009: prima applicazione dei principi contabili internazionali.**

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n.199, del 28 agosto 2009 ([www.gazzettaufficiale.it](http://www.gazzettaufficiale.it)), il decreto con cui vengono stabilite le disposizioni destinate ai contribuenti che devono provvedere al riallineamento, ai fini Ires e Irap, dei valori contabili in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.

2. **Ministero dell'economia e delle finanze – Comunicato del 28 agosto 2009: saggio degli interessi nelle transazioni commerciali.**

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n.199, del 28 agosto 2009 ([www.gazzettaufficiale.it](http://www.gazzettaufficiale.it)), il comunicato con cui è reso noto che, per il periodo compreso tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2009, è stabilito nella misura dell'1 per cento il saggio di interessi dovuto a favore del creditore in caso di pagamento tardivo nelle transazioni commerciali, ai sensi dell'art.5, comma 2 del dlgs del 9 ottobre 2002, n.231. Si ricorda che, ai sensi del comma 1 dell'art.5 del cit. dlgs n.231, al predetto tasso deve essere applicata una maggiorazione del 7 per cento (per un complessivo 8 per cento).

3. **Ministero dell'economia e delle finanze – Decreto 24 luglio 2009: pagamento differito dei diritti doganali.**

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale del 20 agosto 2009, n.192 ([www.gazzettaufficiale.it](http://www.gazzettaufficiale.it)), il decreto con il quale viene previsto che, per il periodo compreso tra il 13 luglio 2009 e il 12 gennaio 2010, il saggio di interesse per il pagamento differito dei diritti doganali, effettuato oltre il periodo di 30 giorni, è stabilito nella misura dello 0,431 per cento annuo.

### Circolari, pareri e risoluzioni

1. **Agenzia delle entrate – Risoluzione del 1° settembre 2009, 245/E: requisito del controllo per l'accesso al consolidato nazionale.**

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in ordine alla sussistenza del requisito soggettivo del controllo, necessario ai fini del valido esercizio dell'opzione per il regime di tassazione cd. "consolidato". In particolare, l'Agenzia ha chiarito, tra l'altro, che non costituisce causa ostativa all'attivazione del regime del consolidato nazionale l'eventuale impossibilità, di fatto, del soggetto controllante "di diritto", di esercitare il potere di determinare in



STUDIO  
LEGALE E TRIBUTARIO

## Tax Newsletter n. 16/09

modo unilaterale e autonomo le scelte gestionali della società consolidata e di imporre definitivamente e autonomamente la propria volontà nell'organo assembleare di quest'ultima.

### **2. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 27 agosto 2009, 240/E: requisiti soggettivi di accesso al consolidato nazionale.**

L'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti in merito alla verifica del requisito del controllo necessario per accedere al regime di tassazione cd. "consolidato", analizzando, in particolare, l'ipotesi in cui le partecipazioni di controllo detenute dalla consolidante siano oggetto di vincolo di pegno, ai sensi dell'art.2352 del Codice Civile. Tra i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia si segnalano, tra gli altri, i seguenti:

- ai fini della quantificazione del requisito del controllo sussistente in caso di partecipazione a più del 50 per cento del capitale sociale, non rilevano le azioni vincolate in regime "legale", ai sensi del predetto art.2352 del Codice Civile, rispetto alle quali il titolare delle azioni è privato del diritto di voto nell'assemblea ordinaria;
- ai fini della quantificazione del requisito del controllo sussistente in caso di partecipazione a più del 50 per cento degli utili, rilevano tutte le azioni vincolate;
- nel caso in cui il diritto di voto venga attribuito al creditore pignoratizio solo nelle assemblee ordinarie, mentre resta in capo al socio la prerogativa nelle assemblee straordinarie, la partecipazione può considerarsi rilevante ai fini del controllo;
- il pegno su azioni della controllata è ostativo al consolidato nazionale solo se il titolare delle stesse è privato del diritto di voto in assemblea ordinaria.

### **3. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 25 agosto 2009, 237/E: scorporo del valore dei terreni e lease-back.**

L'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti in merito alla disciplina dello scorporo del valore dei terreni, da effettuare ai fini del calcolo delle quote di ammortamento dei fabbricati, analizzando l'interpello proposto da una società che:

- nel corso del 2006 aveva effettuato lo scorporo del valore dell'area su cui insistevano alcuni edifici industriali di sua proprietà;
- nel corso del 2008 aveva sottoscritto un contratto di *lease-back* con una società di *leasing* prevedendo la vendita dell'area comprensiva degli edifici preesistenti in pessimo stato di manutenzione, per riacquistarli ristrutturati e ampliati.

Al riguardo, l'Agenzia ha chiarito, tra l'altro, che:

- cedendo il bene nell'ambito di un contratto di *lease back*, la società interpellante realizza un plusvalenza fiscalmente rilevante che concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile secondo i criteri stabiliti dall'art.86, comma 4 del Tuir, ossia nell'esercizio in cui è realizzata ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto;
- i successivi canoni di *leasing* versati dall'utilizzatore nell'ambito del contratto di *lease back* sono indeducibili per la quota capitale ascrivibile al terreno, pari al 20 per cento – ovvero 30 per cento per i fabbricati industriali – della quota capitale finanziata.

### **4. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 25 agosto 2009, 236/E: interruzione anticipata dal consolidato nazionale.**

Non è possibile rateizzare la plusvalenza da conferimento che emerge per effetto del mancato rinnovo dell'opzione per il regime di tassazione cd. "consolidato". Lo ha chiarito l'Agenzia delle entrate analizzando l'interpello proposto da una società che aveva conferito nella propria controllata la totalità delle partecipazioni dalla stessa detenute in una società di diritto inglese e che, avendo nello stesso periodo d'imposta aderito assieme alla propria controllata conferitaria al consolidato, aveva rinviato la tassazione derivante da tale conferimento. Al riguardo, l'Agenzia ha chiarito, tra l'altro, che:

- la cessazione del consolidato, per effetto del mancato rinnovo della relativa opzione, produce il riallineamento del valore fiscale a quello civilistico del bene ceduto (conferito) in neutralità con la conseguente tassazione specificamente prevista nel regime di tassazione di gruppo in capo alla società consolidante;
- la ripresa a tassazione – da effettuare per mancato rinnovo del consolidato – della residua differenza tra il valore di libro e quello fiscalmente riconosciuto dei beni acquisiti in neutralità mediante il conferimento, non configura una ipotesi di realizzo della plusvalenza e non consente di avvalersi del regime di rateizzazione previsto al comma 4 del medesimo art.86 del Tuir;
- la plusvalenza risulta rateizzabile, invece, in caso di interruzione del regime di neutralità a seguito di successiva cessione (o atto a essa equiparato) del bene a soggetti non inclusi nel perimetro di consolidamento. In tal caso, infatti, è lo stesso cedente che ha acquisito il bene in continuità fiscale che dovrà determinare la plusvalenza nel periodo d'imposta in cui è avvenuta la successiva cessione tenendo conto anche del disallineamento ancora esistente tra il valore di libro e il valore fiscale del bene stesso.



STUDIO  
LEGALE E TRIBUTARIO

## Tax Newsletter n. 16/09

### **5. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 18 agosto 2009, 227/E: conferimento di ramo d’azienda e cessione di partecipazioni.**

L’Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti in merito al regime di neutralità fiscale dei conferimenti, previsto dall’art.176 del Tuir, analizzando un’ipotesi di conferimento di ramo d’azienda e successiva cessione delle partecipazioni. In particolare, l’Agenzia ha precisato che:

- l’operazione di conferimento di un ramo d’azienda può godere del regime di neutralità previsto dall’art.176, comma 1 del Tuir qualora sia effettuato tra soggetti residenti nell’esercizio di imprese commerciali;
- le plusvalenze realizzate in caso di alienazione delle partecipazioni rivenienti dal conferimento, purché in presenza di tutti i requisiti richiesti dall’art.87 del Tuir, sono da considerarsi attratte dal regime di parziale esenzione fiscale (cd. “regime PEx”). Per la verifica dei requisiti di cui all’art.87 cit. occorre considerare che:
  - a. le partecipazioni ricevute in cambio dalla conferente si considerano iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell’azienda conferita;
  - b. quando viene conferito un ramo d’azienda la partecipazione ricevuta viene assunta con una anzianità pari a quella attribuibile all’azienda conferita;
  - c. le nuove entità legali che originano da soggetti precedentemente esistenti ereditano da questi anche le caratteristiche rilevanti ai fini della valutazione dei requisiti di commercialità e residenza.

### **6. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 18 agosto 2009, 226/E: requisito della commercialità e applicazione della PEx.**

L’Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti in merito al requisito della commercialità necessario ai fini dell’applicazione del regime di parziale esenzione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni (cd “regime PEx”). In particolare, con la presente risoluzione viene chiarito, tra l’altro, che:

- il predetto requisito della commercialità, da verificare in capo alla società partecipata, deve interpretarsi in senso restrittivo, in conformità alla *ratio* della disposizione in commento, secondo cui ai fini del riconoscimento della PEx la partecipata deve svolgere attività non di mero godimento;
- l’esenzione non trova applicazione qualora il soggetto partecipato configuri una cd. “società senza impresa”, circostanza che si viene a verificare nel caso in cui la società stessa risulti meramente intestataria di “*passive income*” riconducibili alla percezione di *royalty* su marchi;
- pertanto, nel caso in cui l’attività della società partecipata consista nel mero sfruttamento economico del marchio di proprietà (risolvendosi, in altri termini, nella percezione di *royalty* conseguenti alla relativa concessione in licenza d’uso), non potrà dirsi soddisfatto il requisito della commercialità di cui all’art.87 cit., con conseguente inapplicabilità alla plusvalenza da cessione del regime PEx.

### **7. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 18 agosto 2009, n.225/E: deducibilità ai fini Ires delle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione a favore dei clienti finali.**

L’Agenzia delle entrate fornisce ulteriori chiarimenti in merito al regime delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, di cui all’art.109 del Tuir che, a seguito delle modifiche introdotte dal decreto 25 giugno 2008, n.112 (cd. “Manovra d’estate 2008”), risultano deducibili, ai fini Ires, nella misura del 75 per cento del loro ammontare.

In particolare, con la risoluzione in oggetto viene chiarito, tra l’altro, che le spese in questione:

- sono interamente deducibili solo qualora concorrano direttamente alla produzione dei ricavi dell’impresa (come nel caso delle società di distribuzione dei cd. buoni pasto) ovvero, nel caso dei cd. *tour operator*, qualora costituiscano un componente essenziale dei servizi turistici resi ai clienti finali;
- sono soggette al limite del 75 per cento qualora siano sostenute per offrire un servizio di ospitalità gratuito nei confronti dei clienti e dei loro accompagnatori, non costituendo, in tal caso, un componente imprescindibile rispetto al tipo di attività svolta. In tali ipotesi, infatti, l’attività di ospitalità nei confronti dei clienti, pur se correlata all’oggetto sociale, concorre indirettamente alla produzione dei ricavi alla stregua degli altri costi di produzione, rappresentando solo un elemento addizionale al servizio offerto.

### **8. Agenzia delle entrate – Risoluzione del 13 agosto 2009, n.220/E: conservazione sostitutiva dei documenti cartacei.**

L’Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti in merito alla conservazione su supporti informatici dei documenti cartacei rilevanti ai fini tributari (cd. “conservazione sostitutiva”), precisando, tra l’altro, che:

- il servizio di conservazione sostitutiva dei documenti rilevanti ai fini tributari può essere delegato a uno o più operatori, sia persone fisiche che persone giuridiche;



STUDIO  
LEGALE E TRIBUTARIO

## Tax Newsletter n. 16/09

- la firma elettronica qualificata e la marca temporale possono essere apposte anche sull'insieme dei documenti da conservare e non necessariamente sul singolo documento oggetto di conservazione.

### Giurisprudenza di legittimità

#### **1. Corte di Cassazione – Sentenza del 1° settembre 2009, n.19079: *precluse ai giudici tributari le valutazioni equitative.***

Con la presente sentenza la Corte di Cassazione ha stabilito che l'ammontare delle imposte oggetto di Avviso di accertamento non può essere modificato dal giudice tributario sulla base di una valutazione equitativa e secondo parametri di esperienza, così come previsto, invece, nell'ambito del processo civile. In particolare, secondo i giudici di legittimità, il giudice tributario deve attenersi alla dichiarazione del contribuente e agli accertamenti dell'Amministrazione, in quanto il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento, ma tra i processi di impugnazione-merito. Ciò perché la lite fiscale non è diretta «alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio». Da questo deriva che, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte. In conclusione, i giudici di legittimità hanno ritenuto errato, nel caso concreto, il comportamento del giudice di merito che, riconosciuta l'incongruenza dell'Accertamento dell'Ufficio, non aveva offerto alcuna verificabile motivazione riguardo i criteri e le ragioni che lo avevano indotto a ridurre del 20 per cento i ricavi e i corrispettivi accertati «dovendosi fra l'altro escludere la sussistenza di qualsivoglia potere equitativo».

#### **2. Corte di Cassazione – Sentenza del 22 luglio 2009, n.17087: *deducibilità delle perdite su crediti.***

Con la presente sentenza la Corte di Cassazione ha ribadito il principio secondo cui, al fine di ritenere deducibili le perdite sui crediti quali componenti negative del reddito d'impresa, non è necessario che il creditore fornisca la prova di essersi positivamente attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore e, quindi, l'assoggettamento di costui a una procedura concorsuale, essendo sufficiente che tali perdite risultino documentate in modo certo e preciso. La Corte ha precisato inoltre che in ipotesi di rapporti con operatori stranieri, al fine di stabilire la certezza della perdita, non può pretendersi la declaratoria di insolvenza del debitore, dovendosi aver riguardo all'esistenza di convenzioni internazionali vincolanti anche lo Stato del debitore, idonee a perseguire il debitore stesso per ottenere il pagamento del debito (in tal senso cfr.: Cass. sentenza del 19 novembre 2007, n.23863).

#### **3. Corte di Cassazione – Sentenza del 2 luglio 2009, n.15525: *nulla la cartella di pagamento se viene notificata al conoscente del destinatario.***

La Corte di Cassazione ha stabilito che in materia di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Secondo la Suprema Corte, tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'art.19, comma 3 del dlgs 31 dicembre 1992, n.546, di impugnare:

- solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, ovvero
- cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo.

Per contestare radicalmente la pretesa tributaria spetterà al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che la pronuncia tributaria, nel primo caso, dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica, al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda che i termini di decadenza siano o meno decorsi) e, nel secondo caso, dovrà verificare l'esistenza di tale pretesa.



STUDIO  
LEGALE E TRIBUTARIO

# Tax Newsletter n. 16/09

---

## DISCLAIMER

Le informazioni contenute nel presente documento non sono da considerarsi un esame esaustivo né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura legale-tributaria e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie.

## FONTI

Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana;

Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea;

Guida Normativa edita da "Il Sole 24-Ore";

Il Sole 24-Ore;

Bigweb – Ipsos;

Sito ufficiale del Ministero delle Finanze [www.finanze.it](http://www.finanze.it);

Sito ufficiale del Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio [www.minambiente.it](http://www.minambiente.it);

Sito ufficiale del Ministero delle Attività produttive [www.minindustria.it](http://www.minindustria.it);

Sito ufficiale del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti [www.infrastrutturetrasporti.it](http://www.infrastrutturetrasporti.it)