



# TaxNewsLetter n. 2/2009

Giugno 2009

*Tax Professional Practice*

**SEDI**

**Milano**

Via Vittor Pisani 27, 20124

Tel. 02 676441 - Fax 02 67644758

**Ancona**

Via I° Maggio 150/a, 60131

Tel. 071 2916378 - Fax 071 2916221

**Bologna**

Via Andrea Costa 160, 40134

Tel. 051 4392711 - Fax 051 4392799

**Catania**

Via Genova 49, 95100

Tel. 095 432080 - Fax 095 502497

**Firenze**

Piazza V. Veneto 1, 50123

Tel. 055 261961 - Fax 055 2619666

**Genova**

P.zza della Vittoria 15/12, 16121

Tel. 010 5702225 - Fax 010 584670

**Napoli**

Via F. Caracciolo 17, 80122

Tel. 081 662617 - Fax 081 2488373

**Padova**

Piazza Salvemini 2, 35131 -

Tel. 049 8239611 - Fax 049 8239666

**Palermo**

Piazza Castelnuovo 50, 90141

Tel. 091 6118151 - Fax 091 6023403

**Parma**

Viale Mentana 148, 43100

Tel. 0521 236311 - Fax 0521 2363313

**Perugia**

Via R. D'Andreotto 19/F3, 06124

Tel. 075 5734518 - Fax 075 5723783

**Pescara**

P.zza Duca D'Aosta 34, 65121

Tel 085 4210479 Fax 085 4220295

**Roma**

Piazza delle Muse 8, 00197

Tel. 06 809631 - Fax 06 8077459

**Torino**

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123

Tel. 011 883166 - Fax 011 8395865

**Verona**

Via Leone Pancaldo 68, 37138

Tel. 045 8114111 - Fax 045 8114390

Nella presente TaxNewsLetter sono riportate, in sintesi, le interpretazioni ministeriali più significative e la giurisprudenza di maggiore interesse dei mesi di marzo e aprile 2009:

## INDICE

### INDICE 2

### PARTE PRIMA 6

### IMPOSTE DIRETTE 6

#### I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI 6

- 1 IRES – Spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande – Art. 109, comma 5, del Tuir – Circolare n. 6/E del 3 marzo 2009 6
- 2 INTERPELLO – Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello – Circolare n. 7/E del 3 marzo 2009 6
- 3 REDDITI DI CAPITALE – Emissione di titoli di debito da parte di S.r.l. – Art. 44 del TUIR – Risoluzione n. 54/E del 3 marzo 2009 6
- 4 IRAP – Presentazione della dichiarazione IRAP – Art. 3 del D.P.R. n. 322/1998 – Risoluzione n. 66/E del 17 marzo 2009 7
- 5 IRES – Rivalutazione dei beni immobili – Art. 15, commi da 16 a 23, del D.L. n. 185/2008 – Circolare n. 11/E del 19 marzo 2009 7
- 6 ACCERTAMENTO – Scomputo della ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e d'impresa – Art. 36-ter del D.P.R. n. 600/73 – Risoluzione n. 68/E del 19 marzo 2009 7
- 7 IRPEF – Soggetto obbligato ad operare la ritenuta – Art. 23 del D.P.R. 600/73 – Risoluzione n. 76/E del 24 marzo 2009 7

- 8 IRAP – Compensi derivanti dall'attività di sindaco di società commerciali – Art. 3 del D.lgs. n. 446/1997 – Risoluzione n. 78/E del 25 marzo 2009 8
- 9 IRES – Componenti di reddito in valuta estera – Art. 9, 109 e 110 del TUIR – Risoluzione n. 83/E del 30 marzo 2009 8
- 10 IRES – Spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande – Art. 83, commi 28-bis e 28-ter del D.L. 112/2008 – Risoluzione n. 84/E del 31 marzo 2009 8
- 11 CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE – Fusione per incorporazione di società consolidanti, richiesta di continuazione del regime di tassazione di gruppo – Art. 124, comma 5, TUIR – Risoluzione n. 101/E del 9 aprile 2009 8
- 12 PARADISI FISCALI – Deducibilità di costi per attività promozionale e acquisti di servizi media – Art. 110, comma 11, Tuir – Risoluzione n. 100/E dell'8 aprile 2009 9
- 13 ONLUS – Enti associativi e norme in materia di Onlus – Art. 30 del D.L. n. 185/2008 – Circolare n. 12/E del 9 aprile 2009 9
- 14 CONTROLLO – Prevenzione e contrasto dell'evasione – Circolare n. 13/E del 9 aprile 2009 9
- 15 IRES – L'esenzione delle plusvalenze da "start up" - Art. 68, Tuir, modificato dall'art. 3 del D.L. n. 112/2008 – Circolare n. 15/E del 10 aprile 2009 9

La circolare contiene dei chiarimenti in merito alla nuova facoltà introdotta dal D.L. n. 112/2008 per le persone fisiche (IRPEF) di fruire di un regime speciale di esenzione da imposte delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e non qualificate (possedute da almeno tre anni) relative a società costituite da non più di sette anni, da reinvestire nell'arco di 2 anni in società che svolgono la medesima attività purchè costituite da non più di tre anni. L'esenzione, riconosciuta ai soggetti che cedono le partecipazioni, non può in ogni caso superare il limite del quintuplo del costo complessivamente sostenuto dalla società cui si riferiscono tali partecipazioni, durante i cinque anni antecedenti la cessione, "per l'acquisizione o la realizzazione di beni materiali ammortizzabili, diversi dagli immobili, e di beni immateriali ammortizzabili, nonché per spese di ricerca e sviluppo". 9

- 16 IRES – Parziale deducibilità dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi – Art. 6 del D.L. n. 185/2008 – Circolare n. 16/E del 14 aprile 2009 10
  - 17 IRAP – Spese di ricerca e sviluppo – Art. 11, comma 1, lett. a), numero 5, del D. Lgs. n. 446 del 1997 – Risoluzione n. 104/E del 21 aprile 2009 10
  - 18 IMPOSTA SOSTITUTIVA – Fusione inversa – Risoluzione n. 111/E del 27 aprile 2009 10
- I. GIURISPRUDENZA 11
- 1 ACCERTAMENTO – Avviso di accertamento, indicazione dell'aliquota applicata - Cassazione, Sentenza n. 4515 del 25 febbraio 2009 11  
In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'avviso di accertamento, che non riporti l'aliquota applicata ma solo l'indicazione delle aliquote minima e massima, viola il

principio di precisione e chiarezza delle indicazioni sancito dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 (il quale richiede che sia evidenziata l'aliquota applicata su ciascun importo imponibile al fine di porre il contribuente in grado di comprendere immediatamente ed agevolmente le modalità di applicazione dell'imposta e la ragione del suo debito), ed incorre, pertanto, nella sanzione di nullità, disposta dal terzo comma dello stesso articolo. 11

- 2 ACCERTAMENTO – Presentazione dell'istanza ad Ufficio incompetente – Cassazione, Sentenza n. 4773 del 27 febbraio 2009 11
- 3 PROCEDIMENTO – Notifica dell'atto – Cassazione, Sentenza n. 4760 del 27 febbraio 2009 11
- 4 ACCERTAMENTO – Valore probatorio della relazione della società di revisione – Cassazione, Sentenza n. 5926 del 12 marzo 2009 11  
La relazione della società di revisione prova i costi in bilancio delle società revisionate. Infatti, le deduzioni sono valide a meno che il Fisco non riesca a fornire prova contraria. In particolare, tale prova non può essere fornita attraverso la rilevazione di semplici indizi di non veridicità relativamente alle motivazioni addotte nella relazione di revisione, ma attraverso la produzione di documenti che siano idonei a dimostrare che nel giudizio di revisione il revisore è incorso in errore o ha realizzato un inadempimento. 11
- 5 ACCERTAMENTO – Ispezioni della Guardia di Finanza – Cassazione, Sentenza, n. 6836 del 20 marzo 2009 11  
Il provvedimento di autorizzazione all'ispezione domiciliare ex artt. 33, D.P.R. n. 600/1973 e 52, D.P.R. n. 633/1972 da parte delle autorità competenti deve contenere - particolarmente laddove destinatario sia soggetto diverso da quello imputato di attività di evasione delle imposte - l'indicazione dei fatti costituenti gravi indizi delle asserite violazioni della disciplina fiscale fornendo altresì sintetica motivazione sulla valutazione di congruità dei medesimi indizi. 11
- 6 ELUSIONE – Uso improprio o ingiustificato di una norma legittima - Cassazione, Sentenza n. 8487 dell'8 aprile 2009 12
- 7 ABUSO DEL DIRITTO – Sale and leaseback – Cassazione, Sentenza n. 8481 dell'8 aprile 2009 12
- 8 IRES – Spese di assunzione del personale – Cassazione, Sentenza n. 8482 dell'8 aprile 2009 12
- 9 IRAP – Soggetti passivi – Cassazione, Sentenza n. 8834 del 14 aprile 2009 12
- 10 AUTOTUTELA – Diniego di autotutela – Cassazione, Sentenza, n. 9669 del 23 aprile 2009 12

#### **PARTE SECONDA 13**

#### **IMPOSTE INDIRETTE 13**

#### **II. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI 13**

- 1 IVA – Omessa integrazione e registrazione della fattura – Risoluzione n. 56 del 6 marzo 2009 13

- 2 IVA – Clausola risolutiva parziale – Art. 26, comma 2, del D.P.R. 633/72 – Risoluzione n. 85/E del 31 marzo 2009 13
  - 3 IMPOSTA DI BOLLO – Quietanze apposte su ordinativi emessi in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad Iva – Risoluzione n. 73/E del 23 marzo 2009 13
  - 4 IMPOSTA DI BOLLO – Elaborati tecnici allegati alla concessione edilizia – Risoluzione n. 74 del 23 marzo 2009 13
  - 5 IVA – TRANSAZIONE FISCALE - Art. 32, comma 5, D.L. n. 185/2008 – Circolare n. 14/E del 10 aprile 2009 14
- La circolare contiene dei chiarimenti in merito alle novità per la transazione fiscale introdotte dal D.L. n. 185/2008 (c.d. anti-crisi). Il debitore può chiedere il pagamento dilazionato dell'Iva anche nell'ambito di una procedura di concordato preventivo in corso al 29 novembre 2008. 14
- 6 IVA – Vendita di immobili all'asta - Art. 19 bis1 lett. e) del D.P.R. n. 633/1972 – Risoluzione n. 105/E del 21 aprile 2009 14
  - 7 IMPOSTE INDIRETTE – Disciplina fiscale del trust ai fini delle imposte indirette – Imposta di successione e donazione - Risoluzione n. 110/E del 23 aprile 2009 14
  - 8 IVA – Esigibilità dell'Iva al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo – Art. 7 del D.L. n. 185/2008, convertito con modificazioni nella L. n. 2/2009 – Circolare n. 20/E del 30 aprile 2009 14

## II. GIURISPRUDENZA 15

- 1 IVA – Notifica delle cartelle di pagamento - Cassazione, Sentenza n. 4517 del 25 febbraio 2009 15
- 2 IVA – Iva di gruppo - Cassazione, Sentenza n. 6105 del 13 marzo 2009 15
- 3 IVA – Iva di gruppo - Cassazione, Sentenza n. 6105 del 13 marzo 2009 15
- 4 IVA – Termine per la presentazione delle istanze di rimborso da parte di soggetti non residenti - Cassazione, Sentenza n. 7181 del 25 marzo 2009 15
- 5 IVA – Rimborso - Cassazione, Sentenza n. 8790 del 10 aprile 2009 15
- 6 IVA – Rimborso - Cassazione, Sentenza n. 9142 del 17 aprile 2009 15
- 7 IVA – Esenzione dei servizi postali – Corte di Giustizia, Sentenza del 23 aprile resa nella causa C-357/08 16
- 8 ICI – Fabbricati incompleti – Cassazione, Sentenza n. 24924/2008 16

**PARTE PRIMA***IMPOSTE DIRETTE***I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI****1 IRES – Spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande – Art. 109, comma 5, del TUIR – Circolare n. 6/E del 3 marzo 2009**

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare in oggetto, fornisce chiarimenti in relazione alla deducibilità dall'IRES del 75% delle spese sostenute dalle società per le prestazioni alberghiere e di ristorazione, di cui all'art. 109, comma 5, del TUIR. In particolare l'Amministrazione finanziaria, afferma che detta limitazione non è applicabile con riferimento alle medesime spese sostenute per gli amministratori che effettuano trasferte fuori dal territorio comunale e per le quali opera l'art. 95, comma 3, del TUIR; infine, l'Agenzia delle Entrate esclude l'applicabilità dell'art. 109, comma 5, del TUIR con riferimento alle spese sostenute da un'impresa per la gestione diretta o indiretta (compresi i ticket restaurant) di un servizio mensa: difatti in tali ipotesi, il costo è sostenuto per l'acquisizione di un servizio complesso, non riducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande (e pertanto integralmente deducibili).

**2 INTERPELLO – Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello – Circolare n. 7/E del 3 marzo 2009**

L'Amministrazione finanziaria, con la presente circolare spiega le motivazioni per le quali le risposte fornite dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate non possono essere impugnate con ricorso alla Commissione tributaria provinciale. Tale non impugnabilità delle risposte all'interpello si giustifica alla luce del fatto che si tratta di atti amministrativi non provvedimenti, che non hanno natura di atti impositivi.

**3 REDDITI DI CAPITALE – Emissione di titoli di debito da parte di Srl – Art. 44 del TUIR – Risoluzione n. 54/E del 3 marzo 2009**

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver descritto la disciplina civilistica relativa ai titoli di debito emessi da una società a responsabilità limitata (art. 2483 c.c.), afferma che tali strumenti finanziari sono da considerare simili alle obbligazioni, ai sensi dell'art. 44, comma 2, lett. c), del TUIR, qualora siano titoli di massa (ossia emessi in notevoli quantità e in base ad un'unica operazione economica) e contengano l'obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza. In presenza di dette caratteristiche, ai proventi derivanti da tali titoli, si rende applicabile il regime di tassazione previsto dall'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, che disciplina le modalità di applicazione delle ritenute alla fonte sugli interessi e altri proventi maturati su obbligazioni e titoli simili emessi dalle società per azioni.

#### **4 IRAP – Presentazione della dichiarazione IRAP – Art. 3 del D.P.R. n. 322/98 – Risoluzione n. 66/E del 17 marzo 2009**

L'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello proposto da una società con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (1 dicembre 2007 – 31 dicembre 2008) stabilisce che, in tale fattispecie, le nuove regole di presentazione della dichiarazione IRAP si applicheranno solo a decorrere dal periodo d'imposta 2009, in quanto "successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007", così come prevede espressamente l'art. 1, comma 52, della Finanziaria 2008.

#### **5 IRES – Rivalutazione dei beni immobili – Art. 15, commi da 16 a 23, del D.L. n. 185/2008 – Circolare n. 11/E del 19 marzo 2009**

La presente circolare è esplicativa della disciplina relativa alla rivalutazione dei beni immobili dettata dall'art. 15 del decreto anti-crisi. L'Agenzia delle Entrate, dopo aver delineato i requisiti per l'applicazione della disposizione sotto il profilo sia soggettivo che oggettivo, descrive le tre modalità alternative mediante le quali è possibile procedere con la rivalutazione: rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento; rivalutazione del costo storico; e riduzione del fondo ammortamento. Inoltre, l'Agenzia delle Entrate, sulla base del dettato normativo, che consente l'ammortamento per categorie omogenee, ossia beni ammortizzabili e non ammortizzabili, ritiene che le aree occupate dalla costruzione e quelle che ne costituiscono pertinenza vadano ricomprese nella categoria degli immobili non ammortizzabili.

#### **6 ACCERTAMENTO – Scomputo della ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e d'impresa – Art. 36-ter del D.P.R. n. 600/73 – Risoluzione n. 68/E del 19 marzo 2009**

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione in oggetto, affronta la problematica relativa alla possibilità di scomputare dall'imposta sul reddito delle persone fisiche le ritenute sui redditi d'impresa o di lavoro autonomo subite dai contribuenti, allorché gli stessi non possano esibire la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta. In tal caso, l'Amministrazione finanziaria ritiene che il contribuente sia comunque legittimato allo scomputo delle ritenute subite, a condizione che sia in grado di documentare l'assoggettamento a ritenuta mediante esibizione della fattura e della relativa documentazione bancaria, comprovante l'importo del compenso effettivamente percepito. Inoltre, in sede di controllo ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/73, alla documentazione appena menzionata, andrà allegata una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000, attestante che la documentazione si riferisce a fatture regolarmente contabilizzate.

#### **7 IRPEF – Soggetto obbligato ad operare la ritenuta – Art. 23 del D.P.R. n. 600/73 – Risoluzione n. 76/E del 24 marzo 2009**

Nelle ipotesi di operazioni a premio, organizzate dal datore di lavoro e da un terzo soggetto, in favore di lavoratori dipendenti del primo, è obbligato ad operare la ritenuta sui redditi di lavoro dipendente il datore di lavoro, anche se, di fatto, le somme o i valori sono materialmente erogati dal terzo. Quest'ultimo soggetto, al fine di consentire al datore di lavoro di effettuare correttamente la ritenuta sui premi, deve comunicare

tempestivamente al datore di lavoro l'avvenuta erogazione dell'emolumento e se trattasi di un bene in natura, l'importo del valore da assumere a tassazione.

## **8 IRAP – Compensi derivanti dall'attività di sindaco di società commerciali – Art. 3 del D.Lgs. n. 446/97 – Risoluzione n. 78/E del 25 marzo 2009**

L'Agenzia delle Entrate, ritiene che i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa esclusi dall'IRAP sono soltanto quelli che non rientrano nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente; viceversa, i compensi percepiti da un professionista, per l'attività di sindaco esercitata in diverse società commerciali, concorreranno alla formazione della base imponibile Irap, in quanto redditi da lavoro autonomo.

## **9 IRES – Componenti di reddito in valuta estera – Art. 9, 109 e 110 del TUIR – Risoluzione n. 83/E del 30 marzo 2009**

L'Agenzia delle Entrate ritiene che, ai fini IRES, non si può dare rilevanza fiscale alla contabilizzazione dell'operazione di acquisto di materie prime regolata in valuta estera e della relativa copertura del rischio di oscillazione del cambio: tale contabilizzazione, quindi, crea un differenziale tra valori civilistico - contabili e valori fiscali (cd. doppio binario); ai fini IRAP non si può giungere alla medesima conclusione, in quanto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la determinazione dell'imponibile considera fiscalmente riconosciuti i dati di bilancio.

## **10 IRES – Spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande – Art. 83, commi 28-bis e 28-ter del D.L. n. 112/2008 – Risoluzione n. 84/E del 31 marzo 2009**

L'IVA detraibile non può costituire un costo ai fini della determinazione del reddito e quindi, quella relativa alle spese alberghiere e di ristorazione, non può essere dedotta dalla base imponibile IRES e IRAP. Tale conclusione è valevole sia nel caso in cui il contribuente sia in possesso di fattura sia quando disponga di un documento in cui non è evidenziata l'IVA.

## **11 CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE – Fusione per incorporazione di società consolidanti, richiesta di continuazione del regime di tassazione di gruppo – Art. 124, comma 5, TUIR – Risoluzione n. 101/E del 9 aprile 2009**

In tema di consolidato fiscale nazionale, la fusione per incorporazione di una consolidante in un'altra consolidante non interrompe la tassazione di gruppo dell'incorporata. Le società originariamente appartenenti al consolidato dell'incorporata possono partecipare al consolidato fiscale dell'incorporante del periodo d'imposta nel quale ha effetto la fusione e per la residua frazione del triennio del consolidato dell'incorporante. Dalla data di ricezione dell'interpello ed entro 30 giorni, l'incorporante deve comunicare all'Agenzia la conferma della tassazione di gruppo da parte delle società, presentando in via telematica la "Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale".

Con riguardo al caso esaminato, dato che gli effetti dell'operazione straordinaria sono stati retrodatati al 1 giugno 2008, secondo l'Agenzia, manca il requisito dell'identità "dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante". Quindi il reddito di questo periodo non va fatto confluire nella dichiarazione consolidata dell'incorporante, ma va autonomamente liquidato dalla consolidante. Di conseguenza, l'eventuale perdita fiscale dell'incorporata per il periodo 1 gennaio-31 maggio 2008, deve essere considerata perdita fiscale pregressa e, quindi, non deve essere inclusa nel reddito consolidato dell'incorporante, ma può essere usata da quest'ultima (società risultante dalla fusione) nei limiti dell'art. 172, comma 7, del TUIR.

## **12 PARADISI FISCALI – Deducibilità di costi per attività promozionale e acquisti di servizi media – Art. 110, comma 11, TUIR – Risoluzione n. 100/E dell'8 aprile 2009**

La prestazione di servizi *media* a clienti esteri non costituisce attività commerciale effettiva ai fini della disapplicazione della disciplina sulla indeducibilità delle spese derivanti da operazioni con società black list (ex art. 110, comma 11, del TUIR).

## **13 ONLUS – Enti associativi e norme in materia di Onlus – Art. 30 del D.L. n. 185/2008 – Circolare n. 12/E del 9 aprile 2009**

L'Agenzia con la circolare in oggetto offre dei chiarimenti in merito ai requisiti richiesti per fruire dei regimi agevolativi di cui all'art. 148 del TUIR e all'art. 4 del D.P.R. n. 633/72 destinati a particolari tipologie di associazioni. Nell'attesa del provvedimento di approvazione del relativo modello, le Entrate confermano la necessità, posta a carico degli enti associativi di natura privatistica, di inviare in via telematica la comunicazione dei dati e delle notizie rilevanti ai fini dell'accertamento del possesso dei requisiti qualificanti, disposti dalla vigente disciplina tributaria.

## **14 CONTROLLO – Prevenzione e contrasto dell'evasione – Circolare n. 13/E del 9 aprile 2009**

La circolare fornisce degli indirizzi operativi per lo sviluppo delle attività di prevenzione e contrasto dell'evasione. Tra le novità: la predisposizione di un piano straordinario per ogni tipologia di contribuente improntato a trovare una mappa del rischio di evasione/elusione; opportuni controlli con comunicazione telematica ad hoc per gli enti appartenenti al terzo settore (enti non commerciali e Onlus) che hanno nel 2009 una rilevanza superiore rispetto al passato, per la verifica di rischi di abuso dei regimi agevolativi.

## **15 IRES – L'esenzione delle plusvalenze da "start up" - Art. 68, TUIR, modificato dall'art. 3 del D.L. n. 112/2008 – Circolare n. 15/E del 10 aprile 2009**

La circolare contiene dei chiarimenti in merito alla nuova facoltà introdotta dal D.L. n. 112/2008 per le persone fisiche (IRPEF) di fruire di un regime speciale di esenzione da imposte delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e non qualificate (possedute da almeno tre anni) relative a società costituite da non più di sette anni, da reinvestire nell'arco di 2 anni in società che svolgono la

medesima attività purchè costituite da non più di tre anni. L'esenzione, riconosciuta ai soggetti che cedono le partecipazioni, non può in ogni caso superare il limite del quintuplo del costo complessivamente sostenuto dalla società cui si riferiscono tali partecipazioni, durante i cinque anni antecedenti la cessione, "per l'acquisizione o la realizzazione di beni materiali ammortizzabili, diversi dagli immobili, e di beni immateriali ammortizzabili, nonché per spese di ricerca e sviluppo".

## **16 IRES – Parziale deducibilità dell'IRAP ai fini delle imposte sui redditi – Art. 6 del D.L. n. 185/2008 – Circolare n. 16/E del 14 aprile 2009**

L'Agenzia delle Entrate con la circolare in oggetto ha chiarito che ai fini della deduzione forfetaria del 10% dell'IRAP dall'IRES vale il criterio di cassa, ma nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il periodo di imposta. La deduzione può essere fatta valere in sede di determinazione del reddito a condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile abbiano concorso spese per lavoro dipendente oppure interessi passivi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile Irap. Inoltre, attraverso l'istanza di rimborso è possibile incrementare la perdita già esposta ai fini delle imposte sui redditi.

## **17 IRAP – Spese di ricerca e sviluppo – Art. 11, comma 1, lett. a), n. 5, del D.Lgs. n. 446/97 – Risoluzione n. 104/E del 21 aprile 2009**

Il presidente del collegio sindacale non è tenuto al rilascio dell'attestazione dell'effettività dei costi di ricerca e sviluppo, ai fini della deducibilità IRAP, nei casi di società che hanno delegato il controllo contabile al revisore, oltre che nelle società quotate. L'adempimento è di competenza del revisore, del presidente della società di revisione o, in alternativa, del soggetto che ne ha la rappresentanza ai fini del controllo contabile.

## **18 IMPOSTA SOSTITUTIVA – Fusione inversa – Risoluzione n. 111/E del 27 aprile 2009**

Con riferimento alle società che hanno eseguito fusioni inverse, l'Agenzia delle Entrate, modificando un parere espresso appena due mesi prima (risoluzione n. 46/E del 24 febbraio 2009), ha ritenuto riallineabili con imposta sostitutiva (ai sensi dell'art. 172, comma 10-bis del TUIR) i plusvalori civilistici iscritti sui beni propri della incorporante.

## I. GIURISPRUDENZA

### 1 **ACCERTAMENTO – Avviso di accertamento, indicazione dell'aliquota applicata - Cassazione, Sentenza n. 4515 del 25 febbraio 2009**

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'avviso di accertamento, che non riporti l'aliquota applicata ma solo l'indicazione delle aliquote minima e massima, viola il principio di precisione e chiarezza delle indicazioni sancito dal D.P.R. n. 600/73, art. 42 (il quale richiede che sia evidenziata l'aliquota applicata su ciascun importo imponibile al fine di porre il contribuente in grado di comprendere immediatamente ed agevolmente le modalità di applicazione dell'imposta e la ragione del suo debito), ed incorre, pertanto, nella sanzione di nullità, disposta dal terzo comma dello stesso articolo.

### 2 **ACCERTAMENTO – Presentazione dell'istanza ad Ufficio incompetente – Cassazione, Sentenza n. 4773 del 27 febbraio 2009**

La domanda di rimborso presentata ad un ufficio incompetente può provocare comunque il silenzio-rifiuto, con la conseguenza che il giudice tributario dovrà esprimersi sulla legittimità della richiesta; e questo sia perché la domanda di rimborso non è rivolta a un organo estraneo all'Amministrazione finanziaria, sia perché, in tema di rimborso, l'ordinamento impone una dovuta costante collaborazione tra organi (ossia l'obbligo di trasmettere l'istanza all'Ufficio competente).

### 3 **PROCEDIMENTO – Notifica dell'atto – Cassazione, Sentenza n. 4760 del 27 febbraio 2009**

La notifica di un atto tributario non è condizione necessaria per la sua validità, ma rappresenta solo un elemento fondamentale per la sua efficacia. Pertanto, la mancata notificazione di un atto non influisce sulla sua esistenza giuridica e se il contribuente ne ha avuto piena conoscenza il termine di decadenza per l'azione tributaria deve intendersi rispettato.

### 4 **ACCERTAMENTO – Valore probatorio della relazione della società di revisione – Cassazione, Sentenza n. 5926 del 12 marzo 2009**

La relazione della società di revisione prova i costi in bilancio delle società revisionate. Infatti, le deduzioni sono valide a meno che il Fisco non riesca a fornire prova contraria. In particolare, tale prova non può essere fornita attraverso la rilevazione di semplici indizi di non veridicità relativamente alle motivazioni addotte nella relazione di revisione, ma attraverso la produzione di documenti che siano idonei a dimostrare che nel giudizio di revisione il revisore è incorso in errore o ha realizzato un inadempimento.

### 5 **ACCERTAMENTO – Ispezioni della Guardia di Finanza – Cassazione, Sentenza, n. 6836 del 20 marzo 2009**

Il provvedimento di autorizzazione all'ispezione domiciliare ex artt. 33, D.P.R. n. 600/73 e 52, D.P.R. n. 633/72 da parte delle autorità competenti deve contenere - particolarmente laddove destinatario sia soggetto diverso da quello imputato di attività di evasione delle imposte - l'indicazione dei fatti costituenti gravi indizi delle asserite violazioni della

disciplina fiscale fornendo altresì sintetica motivazione sulla valutazione di congruità dei medesimi indizi.

## **6 ELUSIONE – Uso improprio o ingiustificato di una norma legittima - Cassazione, Sentenza n. 8487 dell’8 aprile 2009**

Per l’elusione fiscale è sufficiente un uso improprio e ingiustificato (non sorretto da idonee valutazioni di carattere economico che prescindano dal profilo fiscale) di uno strumento giuridico legittimo, utilizzato anche alla luce del sole, che consenta però di eludere l’applicazione del regime fiscale proprio dell’operazione presupposto d’imposta. Questa figura può assumere sia la forma di devianza (intesa come utilizzazione impropria di uno strumento giuridico normativo) sia quella di abuso del diritto positivo, nel quale vengono posti in essere una molteplicità di atti solo al fine di ottenere un risparmio fiscale.

## **7 ABUSO DEL DIRITTO – Sale and leaseback – Cassazione, Sentenza n. 8481 dell’8 aprile 2009**

L’operazione di sale and leaseback tra due società del medesimo gruppo, avente ad oggetto beni ammortizzabili, realizza un abuso del diritto tributario, per effetto della detrazione dei canoni di locazione finanziaria e della duplicazione della procedura (e deduzione delle quote) di ammortamento. Inoltre, data l’appartenenza delle due società al medesimo gruppo, non si realizza l’effetto economico che caratterizza la locazione finanziaria, ossia l’ottenimento di una maggiore disponibilità di denaro.

## **8 IRES – Spese di assunzione del personale – Cassazione, Sentenza n. 8482 dell’8 aprile 2009**

Le spese per operare la selezione del personale a tempo indeterminato possono essere dedotte interamente dal reddito imponibile IRES nell’anno in cui sono state sostenute. Difatti, precisa la Cassazione, non si tratta di costi relativi a più esercizi (ex art. 108 del TUIR) bensì di spese imputabili all’esercizio nel quale la selezione viene effettuata.

## **9 IRAP – Soggetti passivi – Cassazione, Sentenza n. 8834 del 14 aprile 2009**

Dato che il presupposto soggettivo per l’applicazione dell’IRAP è la sussistenza di un’autonoma organizzazione, il giudice di legittimità esclude dall’applicazione dell’imposta in oggetto, per carenza di tale requisito, il professionista che sia avvale di un collaboratore apprendista che sta compiendo il suo iter formativo. Invece, se l’avvocato sia avvale di altri professionisti, incaricandoli dello svolgimento del lavoro per suo conto, il reddito diventa il frutto anche della loro attività.

## **10 AUTOTUTELA – Diniego di autotutela – Cassazione, Sentenza, n. 9669 del 23 aprile 2009**

Il diniego di autotutela del Fisco è impugnabile anche se gli atti sono ormai divenuti definitivi, ma solo se il contribuente si limita a contestare la legittimità del rifiuto e non la fondatezza della pretesa tributaria, altrimenti si determinerebbe un’indebita sostituzione e un’ingerenza del giudice tributario nell’attività amministrativa.

**PARTE SECONDA**

## IMPOSTE INDIRETTE

**II. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI****1 IVA – Omessa integrazione e registrazione della fattura – Risoluzione n. 56 del 6 marzo 2009**

Laddove sia constatata una violazione del regime dell'inversione contabile che comporti, in quella sede, l'assolvimento del tributo da parte del contribuente, contestualmente all'accertamento del debito, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta, anche quando sia scaduto il termine per effettuarla. Pertanto, ferma restando l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 6, comma 9-bis, del D.Lgs. n. 471/97, il contribuente non sarà tenuto ad alcun versamento qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione.

**2 IVA – Clausola risolutiva parziale – Art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/72 – Risoluzione n. 85/E del 31 marzo 2009**

La facoltà di resa di parte della merce venduta, può configurare una clausola risolutiva parziale apposta al contratto di compravendita e costituisce il presupposto al verificarsi del quale è possibile operare la variazione Iva ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/72. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ricorda che il documento attestante la variazione, deve necessariamente correlarsi alla fattura originaria e quindi deve contenere determinate informazioni volte ad individuare il bene per il quale si procede alla variazione: tali indicazioni possono essere riportate sia in un documento autonomo (nota di credito), oppure direttamente nella fattura che certifica una successiva cessione tra i medesimi soggetti (fattura ordinaria).

**3 IMPOSTA DI BOLLO – Quietanze apposte su ordinativi emessi in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad IVA – Risoluzione n. 73/E del 23 marzo 2009**

In virtù del principio di alternatività tra l'IVA ed imposta di bollo, le quietanze rilasciate in relazione a corrispettivi per prestazioni assoggettate ad Iva sono esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo. A tal fine, qualora sul documento non risulti evidenziata l'IVA, è necessario indicare sull'atto di quietanza che trattasi di documento emesso in relazione al pagamento di un corrispettivo relativo ad un'operazione assoggettata ad imposta sul valore aggiunto.

**4 IMPOSTA DI BOLLO – Elaborati tecnici allegati alla concessione edilizia – Risoluzione n. 74 del 23 marzo 2009**

Gli elaborati grafici e le relazioni tecniche descrittive, anche se facenti parte di un provvedimento di concessione edilizia e siano da esso richiamati, conservano sempre la loro natura di elaborati tecnici, la cui redazione viene affidata ad un professionista in

possesso di determinati requisiti ed in quanto tali, rientranti tra gli atti da assoggettare ad imposta di bollo in caso d'uso, ai sensi dell'art. 28 della Tariffa, parte seconda, del D.P.R. n. 642/72.

## **5 IVA – TRANSAZIONE FISCALE - Art. 32, comma 5, D.L. n. 185/2008 – Circolare n. 14/E del 10 aprile 2009**

La circolare contiene dei chiarimenti in merito alle novità per la transazione fiscale introdotte dal D.L. n. 185/2008 (cd. anti-crisi). Il debitore può chiedere il pagamento dilazionato dell'IVA anche nell'ambito di una procedura di concordato preventivo in corso al 29 novembre 2008.

## **6 IVA – Vendita di immobili all'asta - Art. 19 bis1 lett. e) del D.P.R. n. 633/72 – Risoluzione n. 105/E del 21 aprile 2009**

La vendita all'asta, nell'ambito di una procedura esecutiva, dell'immobile appartenente a una società di persone cancellata dal registro delle imprese resta soggetta all'IVA (dato che alla cancellazione non consegue l'estinzione della società). Nella fattispecie, trattandosi di un fabbricato strumentale per natura venduto ad un privato, l'operazione è imponibile ai fini Iva e soggetta inoltre all'imposta di registro in misura fissa, all'imposta ipotecaria del 3% e a quella catastale dell'1%. L'obbligo di fatturazione deve essere assolto dal professionista delegato alla procedura esecutiva, che deve versare l'IVA con il modello F24.

## **7 IMPOSTE INDIRETTE – Disciplina fiscale del trust ai fini delle imposte indirette – Imposta di successione e donazione - Risoluzione n. 110/E del 23 aprile 2009**

L'esenzione dall'imposta di successione e donazione ai passaggi generazionali di aziende (e partecipazioni di controllo) si applica anche alle costituzioni in trust; ciò però a condizione che l'accordo preveda per i beneficiari discendenti o coniugi del proprietario, il diritto irrevocabile ad ottenere i beni gestiti dal trustee.

## **8 IVA – Esigibilità dell'IVA al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo – Art. 7 del D.L. n. 185/2008, convertito con modificazioni nella L. n. 2/2009 – Circolare n. 20/E del 30 aprile 2009**

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la facoltà di differire l'esigibilità dell'Iva al momento del pagamento (ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 185/2008) riguarda le operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi anche non residenti. Il cedente o prestatore deve manifestare la volontà di differire l'esigibilità dell'imposta mediante apposita annotazione in fattura. L'erroneo esercizio della facoltà può dare luogo a violazione dell'obbligo di versamento. Decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione, in assenza di procedure concorsuali o esecutive, l'Iva si rende comunque esigibile, e di conseguenza il cessionario/committente può esercitare il diritto alla detrazione.

## **II. GIURISPRUDENZA**

### **1 IVA – Notifica delle cartelle di pagamento - Cassazione, Sentenza n. 4517 del 25 febbraio 2009**

La Cassazione abbrevia di un anno il termine per la notifica della cartella di pagamento delle imposte dovute in base alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001, che secondo la norma transitoria contenuta nell'art. 1, comma 5-*bis*, lett. c), del D.L. n. 106/2005, deve avvenire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Per la Corte suprema tale norma deve ricevere un'interpretazione «costituzionalmente orientata», secondo cui non si può superare il termine (quadriennale) previsto per la notifica dell'avviso di accertamento (art. 57 del D.P.R. n. 633/72).

### **2 IVA – IVA di gruppo - Cassazione, Sentenza n. 6105 del 13 marzo 2009**

La Cassazione ritiene che il termine annuale di possesso della partecipazione della società controllata, ex art. 73 del D.P.R. n. 633/72, per applicare l'IVA di gruppo è compatibile con la disciplina comunitaria. Inoltre, la devoluzione alla Corte Ue dell'interpretazione di norme comunitarie è un elemento di oggettiva incertezza sull'applicazione delle stesse che può giustificare la non applicazione da parte del giudice delle sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie.

### **3 IVA – IVA di gruppo - Cassazione, Sentenza n. 6105 del 13 marzo 2009**

In tema di frodi carosello, per ritenere indetraibile l'IVA addebitata dal fornitore non basta che quest'ultimo ometta di versare l'IVA ma occorre anche, alternativamente, che l'operazione di acquisto sia inesistente o che vi sia un accordo simulatorio tra clienti e fornitori da cui risulti che i vari passaggi siano privi di una giustificazione economica.

### **4 IVA – Termine per la presentazione delle istanze di rimborso da parte di soggetti non residenti - Cassazione, Sentenza n. 7181 del 25 marzo 2009**

Il termine per la presentazione delle richieste di rimborso IVA da parte dei soggetti comunitari non residenti e privi di stabile organizzazione o rappresentanza in Italia non è quello perentorio previsto dalla VIII Direttiva CEE di sei mesi successivi all'anno nel corso del quale l'imposta è divenuta esigibile, ma quello biennale previsto in via residuale dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/92.

### **5 IVA – Rimborso - Cassazione, Sentenza n. 8790 del 10 aprile 2009**

La cessazione dell'attività del rappresentante fiscale, non autorizza il rimborso dell'IVA alla società estera rappresentata. Inoltre, affinché sia rimborsata l'imposta sul valore aggiunto assolta da parte di una società non residente, in relazione all'acquisto di un bene, è necessario che esso sia inerente all'attività d'impresa svolta dal soggetto.

### **6 IVA – Rimborso - Cassazione, Sentenza n. 9142 del 17 aprile 2009**

La controversia relativa ad un credito IVA è sempre di competenza delle Commissioni tributarie, a prescindere dal soggetto che risulta titolare del credito. La giurisdizione delle

Commissioni tributarie non viene meno nel caso in cui la domanda di rimborso sia rivolta all'amministrazione finanziaria dal cessionario e non dal cedente soggetto passivo del rapporto tributario, titolare del credito: difatti, in materia di crediti Iva, la giurisdizione tributaria è individuata dall'oggetto della domanda e non dal soggetto titolare del credito Iva.

## **7 IVA – Esenzione dei servizi postali – Corte di Giustizia, Sentenza del 23 aprile resa nella causa C-357/08**

Sono esenti da Iva i servizi postali resi da operatori pubblici o privati, forniti durevolmente in tutti i punti del territorio nazionale, a prezzi accessibili per gli utenti. Sono soggette ad imposta le prestazioni di servizi e le cessioni di beni accessorie a queste prestazioni, se le condizioni sono state negoziate individualmente, non trattandosi di servizio universale.

## **8 ICI – Fabbricati incompleti – Cassazione, Sentenza n. 24924/2008**

I fabbricati iscritti in Catasto devono sempre scontare l'ICI, anche se si tratta in realtà di immobili non ultimati e quindi non suscettibili di alcuna utilizzazione. Non rileva, dunque, la capacità di produrre reddito né, se non nei limiti della riduzione del prelievo, l'eventuale inagibilità o inabitabilità dell'unità immobiliare.

***Per ulteriori chiarimenti sui temi trattati nella presente TaxNewsLetter, contattare la Tax Professional Practice al seguente indirizzo:***

***IT-FM-TPP@KStudioassociato.it***

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2009 Studio Associato Consulenza legale e tributaria, an Italian professional partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International, a Swiss cooperative. All rights reserved. Printed in Italy.