

FOCUS 14/09

RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

dal 16 al 31 agosto 2009

Indice degli argomenti:

1. Requisito della commercialità nella Pex: Passive Income
2. Plusvalenze esenti in una S.r.l. agricola
3. Cessione diritto di rilocalizzazione
4. Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo
5. Mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale
6. Lease back di terreni e fabbricati
7. Requisiti soggettivi di accesso al consolidato nazionale
8. IVA ad esigibilità differita

1. Risoluzione n. 226 del 18.08.2009

Requisito della commercialità nella Pex: Passive Income

L'articolo 87 del Tuir, al sussistere di determinati requisiti, dispone l'esenzione nella misura del 95%, delle plusvalenze derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazioni in società di persone, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparati, e in società di capitali ed enti equiparati, comprese quelle non rappresentate da titoli.

I requisiti necessari, di seguito indicati, sono distinti in requisiti oggettivi (che deve detenere la partecipante) e requisiti soggettivi (che deve detenere la partecipata):

- la partecipazione deve essere posseduta da non meno di un anno;
- la partecipazione deve essere iscritta fra le immobilizzazioni finanziarie sin dal primo bilancio chiuso nel periodo di detenzione;
- la società partecipata deve risiedere in un Paese diverso da quelli a fiscalità privilegiata, oppure dimostrare, attraverso istanza d'interpello, che fin dall'inizio del periodo di possesso della partecipazione non è stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in un Paese in cui gli stessi sono sottoposti a tassazione "scontata";
- la società partecipata deve svolgere un'effettiva attività commerciale.

Relativamente al requisito della "commercialità" secondo l'Agenzia delle Entrate, il beneficio della Pex non può essere accordato nel caso in cui una plusvalenza derivi dalla cessione di una partecipazione detenuta in una società "senza impresa".

Di conseguenza la Pex opera soltanto se la "commercialità" è reale.

I benefici di tale regime, secondo l'Amministrazione Finanziaria, non sono concedibili se la plusvalenza deriva dalla cessione di una partecipazione in una società che si occupa solo della

gestione di un marchio, percependo per tale attività solo royalty, senza un'effettiva attività d'impresa (Passive Income).

2. Risoluzione n. 227 del 18.08.2009

Plusvalenze esenti in una S.r.l. agricola

Una società agricola che, per la determinazione del reddito agrario non ha optato per la tassazione su base catastale¹, in caso di conferimento di un ramo di azienda (costituito da terreni agricoli, fabbricati, macchinari, attrezzature e quant'altro necessario per lo svolgimento dell'attività) in una società sempre agricola di nuova costituzione, può godere del regime fiscale neutrale di cui all'articolo 176 del Tuir.

Inoltre, in caso di successiva cessione delle partecipazioni ricevute in seguito al conferimento, la conferente può applicare il regime di parziale esenzione delle plusvalenze, ovvero, di indeducibilità totale delle minusvalenze, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 87 e 101 dello stesso Testo Unico.

Secondo il comma 4, dell'articolo 176, le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati in regime di neutralità si considerano possedute, dal soggetto conferitario, anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. In particolare, le partecipazioni ricevute dalla conferente si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio.

3. Risoluzione n. 233 del 20.08.2009

Cessione diritto di rilocalizzazione

La cessione del diritto di rilocalizzazione² è un negozio giuridico al pari del trasferimento di un diritto reale di godimento e genera gli stessi effetti impositivi.

Così come la cubatura inerente una superficie edificabile, determinata in base al piano regolatore, può essere ceduta, come diritto a "sé stante", a terzi che ne possono beneficiare su un altro terreno di loro proprietà, il diritto di rilocalizzazione può essere trasferito, a titolo oneroso e con il consenso del Comune, ed è assimilabile ai diritti reali di godimento.

Ne consegue che, la plusvalenza derivante da cessione onerosa dello stesso è soggetta a tassazione ed è determinata dalla differenza tra il corrispettivo percepito ed il valore iniziale del diritto ceduto, individuabile attraverso una perizia di stima.

¹ Secondo le disposizioni di cui all'articolo 32 del Tuir, tale reddito agrario "è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio ed al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso". Il reddito agrario, poi, ai sensi del successivo articolo 34, si determina mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo le norme della legge catastale.

² Il diritto di rilocalizzazione consiste nel diritto riconosciuto al proprietario di un immobile, demolito per esigenze del comune, di ricostruire lo stesso su un'altra superficie edificabile di sua proprietà nell'ambito dello stesso Comune.

4. Risoluzione n. 235 del 24.08.2009

Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

La questione interpretativa riguarda la spettanza del “credito d'imposta per la ricerca” alla società istante – residente nel territorio dello Stato - in relazione all'attività di ricerca svolta su incarico di un committente “estero” operante per il tramite di una stabile organizzazione avente sede in Svizzera.

L'Agenzia, preliminarmente, ricorda che l'articolo 17, comma 2, del Dl 185/2008 - recante una norma di interpretazione autentica – prevede che le disposizioni in materia di credito d'imposta per la ricerca, di cui all'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (Finanziaria 2007), si interpretano nel senso che il credito d'imposta ivi previsto spetta anche ai soggetti residenti ed alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate negli Stati membri della Comunità europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati o territori che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996.

Relativamente al caso in esame, pertanto, l'Agenzia ritiene non spettante alla società interpellante il beneficio del credito d'imposta per la ricerca, in quanto la stabile organizzazione mediante la quale è commissionata l'attività di ricerca ha sede in un paese extra-Ue (Svizzera).

5. Risoluzione n. 236 del 25.08.2009

Mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale

Nella ipotesi di interruzione del regime di tassazione di gruppo, o di mancato rinnovo dell'opzione, l'articolo 124, comma 1, lettera b), del TUIR - richiamato dall'articolo 125 ai fini del mancato rinnovo - stabilisce che il reddito del soggetto controllante venga aumentato per un importo pari “alla residua differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto” dei beni eventualmente trasferiti in regime di neutralità fiscale.

Tale ripresa a tassazione non configura una ipotesi di realizzo di plusvalenza ai sensi dell'articolo 86 del TUIR e non consente, pertanto, di avvalersi del regime di rateizzazione previsto al comma 4 del medesimo articolo 86 del TUIR.

6. Risoluzione n. 237 del 25.08.2009

Lease back di terreni e fabbricati

La plusvalenza realizzata, da parte di un'impresa, dalla cessione di un immobile (terreno + fabbricato) nell'ambito di un contratto di lease back concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile, secondo i criteri stabiliti dall'articolo 86, comma 4, del TUIR, ossia nell'esercizio in cui è realizzata ovvero, qualora l'immobile è detenuto da non meno di 3 anni, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

I successivi canoni di leasing versati dall'utilizzatore sono, invece, indeducibili per la quota parte riferibile al terreno, per determinare la quale, in linea generale, si deve fare ricorso alle percentuali forfetarie del 20% o del 30%; solo nell'ipotesi in cui i fabbricati non siano idonei a configurare un "edificio significativo", è possibile fare riferimento al rapporto tra il valore del terreno e quello complessivo della costruzione finita, sulla base della regola dell'acquisto autonomo.

7. Risoluzione n. 240 del 27.08.2009

Requisiti soggettivi di accesso al consolidato nazionale

L'opzione per la tassazione di gruppo prevista dall'art. 117 del Tuir può essere esercitata (ed il regime "resta in piedi") se la controllante detiene nella possibile consolidata una partecipazione che gli consenta, congiuntamente:

- di disporre della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (articolo 2359, comma 1, n. 1, codice civile)
- di superare la soglia del 50% sia nella "partecipazione al capitale sociale" (articolo 120, comma 1, lettera a), del Tuir) sia nella "partecipazione all'utile" di bilancio (articolo 120, comma 1, lettera b), del Tuir).

Ne consegue che, non vi è tassazione di gruppo, per mancata sussistenza dei requisiti, qualora il pegno costituito sulle azioni della partecipata influisce sul "controllo rilevante" della stessa, oltre che nell'ipotesi in cui il titolare sia privato del diritto di voto nell'assemblea ordinaria, anche quando tale diritto è di fatto depotenziato da determinate clausole che regolano il vincolo.

8. Risoluzione n. 242 del 27.08.2009

Iva ad esigibilità differita

L'Agenzia delle Entrate, in risposta alla richiesta da parte dei consorziati di emettere fattura al consorzio con IVA ad esigibilità differita ai sensi dell'articolo 6, quinto comma, del D.p.r. 633/1972, ha risposto con esito negativo in quanto l'Iva a esigibilità differita di cui gode il consorzio quando emette fattura all'ente pubblico rappresenta un'agevolazione soggettiva che non si può applicare a casi diversi da quelli espressamente previsti dalla norma, e quindi non si estende alle prestazioni rese dalle aziende consorziate al consorzio.

L'unica possibilità che hanno le consorziate di emettere fattura con IVA ad esigibilità differita è quella prevista dall'articolo 7 del DI 185/2008 e dal decreto del 26 marzo 2009 del ministero dell'Economia e delle Finanze, annotando in tal caso sul documento fiscale che si tratta di un'operazione effettuata in base all'articolo 7 del DI 185/2008³.

³ Dispone l'applicabilità del meccanismo dell'Iva per cassa, secondo il quale per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da soggetti, nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professione, l'imposta sul valore aggiunto diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi. Questo solo quando ricorrono determinate condizioni, quali: 1) Volume d'affari non superiore a 200.000 euro; 2) le prestazioni o cessioni non devono riguardare operazioni effettuate da soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazioni dell'Iva, né operazioni effettuate nei confronti di coloro che assolvono l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile; 3) la fattura deve contenere l'indicazione che si tratta di operazione con imposta ad esigibilità differita.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 16 ottobre 2009

Dott. ssa Rosa Lina Di Fiore
rosalinadifiore@studiofiorentino.com

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com

DISCLAIMER

Il presente focus ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.