

FOCUS 1/15

RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

dal 1° gennaio al 28 febbraio 2015

Indice degli argomenti:

1. Trattamento fiscale delle plusvalenze da cessione di preliminare
2. Sottoscrizione di quote nelle start-up innovative
3. Attività consultoriale a pagamento per le Onlus
4. Il sostituto d'imposta sui redditi di natura finanziaria
5. Irrilevanza nell'inversione contabile del documento emesso con partita Iva italiana dal rappresentante fiscale

1. Risoluzione n. 6 del 19 gennaio 2015

Trattamento fiscale delle plusvalenze da cessione di preliminare.

L'Agenzia definisce la tassazione ai fini IRPEF della cessione da parte di una persona fisica, di un contratto preliminare finalizzato all'acquisto di un immobile per il quale era stata anche versata una caparra.

Si ricorda che il contratto preliminare è disciplinato dall'art. 1351 c.c., ed è un contratto con il quale le parti si obbligano vicendevolmente alla stipula del contratto definitivo; non ha effetti reali, ma comporta il sorgere di un impegno del fare in capo ai contraenti (solitamente definiti "promittente" e "promissario")¹.

Secondo l'AGE, la cessione di un contratto preliminare si qualifica come obbligo del non fare da parte del promissario (il primo soggetto che doveva acquistare e che decide invece di cedere). Di conseguenza, il cessionario del preliminare si impegna

¹ Il contratto preliminare è il contratto mediante il quale le parti si obbligano a stipulare un successivo contratto detto definitivo, deve rivestire la stessa forma richiesta per il contratto definitivo a pena di nullità. Il contratto preliminare resta integralmente superato ed assorbito dal contratto definitivo che, con riferimento al contenuto, può anche discostarsi dal contenuto del contratto preliminare, senza la necessità di ricorrere alla novazione.

all'obbligo del non fare (ovvero a non sottoscrivere e a non essere presente alla stipula del contratto futuro di acquisto dell'immobile).

Ai fini fiscali, la tassazione riguarda la parte di corrispettivo che eccede la caparra già versata in sede di stipula del contratto preliminare. L'agenzia chiarisce che l'unica categoria di reddito in cui possa essere inclusa la plusvalenza realizzata, è quella dei redditi diversi, in quanto trattasi di corrispettivi percepiti per l'assunzione degli obblighi di fare e non fare (art. 67 TUIR, comma 1 lett. l²).

L'Ufficio precisa inoltre che, l'art. 86 ed il comma 2 dell'art. 71 TUIR³, disciplinano le modalità di determinazione della plusvalenza definendo il reddito come la differenza fra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese inerenti la sua produzione.

2. Risoluzione n. 9 del 22 gennaio 2015

Sottoscrizione di quote per le start – up innovative

Il chiarimento dell'Agenzia delle Entrate concerne le agevolazioni fiscali - previste per gli anni 2013 – 2014 – 2015 dal Decreto Legge n.179 del 2012 - per chi investe nel capitale sociale di start-up innovative⁴, nel caso di sottoscrizione di quote tramite una società fiduciaria.

Si ricorda che l'agevolazione spetta, esclusivamente ai fini delle imposte sui redditi e non opera ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e l'investitore:

² L'art. 67, comma 1, lett. l: "i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere".

³ I redditi di cui alle lettere h), i) e l) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione. Le plusvalenze indicate alle lettere h) e h-bis) del predetto articolo 67 sono determinate a norma degli articoli 58 e 86.

⁴ L'articolo 25, comma 2, del decreto-legge n. 179 del 2012, introduce nell'ordinamento la nozione di "impresa start-up innovativa" definendola quale "società di capitali, costituita anche in forma cooperativa, di diritto italiano ovvero una Societas Europaea, residente in Italia, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non sono quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione" in possesso di determinati requisiti tra i quali: 1) devono essere costituite e devono svolgere la propria attività d'impresa da non più di 48 mesi; 2) devono avere quale oggetto sociale esclusivo o prevalente della propria attività "lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico"; 3) a partire dal secondo anno di attività, devono avere un totale del valore della produzione annua - dichiarato nella voce A del conto economico di cui all'articolo 2425 del codice civile - risultante dall'ultimo bilancio approvato entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio non superiore a 5 milioni di euro; 4) non devono aver distribuito utili dall'anno della loro costituzione né devono distribuirli per tutta la durata del regime agevolativo; 5) devono stabilire la sede principale dei loro affari e interessi in Italia; 6) non devono essere costituite per effetto di un'operazione di scissione o fusione né a seguito di cessione di azienda o di ramo di azienda.

- a) se persona fisica⁵, può detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 19% dei conferimenti rilevanti effettuati, fino a un massimo di 500 mila euro in ciascun periodo d'imposta⁶ (si veda la circolare dello studio Fiorentino n. 8 del 29.10.2013);
- b) se soggetto passivo ai fini IRES, può dedurre dal proprio reddito complessivo un importo pari al 20% dei conferimenti, fino ad un massimo di euro 1.800.000 per ciascun periodo d'imposta; l'investimento deve essere mantenuto per almeno due anni.

I conferimenti agevolabili sono quelli effettuati esclusivamente in danaro in sede di costituzione della start-up ovvero nel caso di una delibera di aumento di capitale sociale.

L'eventuale cessione dell'investimento, anche parziale, comporta la decadenza del beneficio e l'obbligo per il contribuente a restituire l'importo detratto con gli interessi legali.

Nel caso in cui la detrazione sia di ammontare superiore all'imposta lorda, l'eccedenza può essere portata in detrazione nei periodi di imposta successivi, sempre non oltre il terzo⁷.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'interposizione di una società fiduciaria tra la start-up innovativa ed i soci investitori, non modifica la proprietà dei beni. Pertanto, il fiduciante, è a tutti gli effetti, il proprietario delle quote e, quindi, anche beneficiario delle agevolazioni fiscali indipendentemente dalla presenza della fiduciaria.

3. Risoluzione n. 10 del 23 gennaio 2015

Attività consultoriale a pagamento per le Onlus

Le ONLUS in ambito sanitario non possono svolgere attività diverse da quelle previste istituzionalmente e gli eventuali incassi di somme dal paziente - utente

⁵ Per quanto riguarda i soci di società in nome collettivo e in accomandita semplice, l'importo per il quale spetta la detrazione è determinato in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili e la soglia massima si applica con riferimento al conferimento in denaro effettuato nella società. Nel caso in cui la detrazione sia di ammontare superiore all'imposta lorda, l'eccedenza può essere portata in detrazione nei periodi di imposta successivi, ma non oltre il terzo.

⁶ Decreto interministeriale del 30 gennaio 2014 del Ministero dell'Economia e Finanze.

⁷ In caso di investimenti in start-up innovative a vocazione sociale (SIAVS) o che sviluppano e commercializzano esclusivamente prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico in ambito energetico, la detrazione è aumentata al 25% e la deduzione al 27%.

devono essere connessi a garantire l'efficacia della terapia, nel caso in cui il numero massimo delle prestazioni rimborsabili sia stato già raggiunto.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che una Fondazione non perde la qualifica di ONLUS anche nel caso in cui incassi dei compensi per prestazioni "direttamente connesse" e necessarie al completamento della terapia,

Al riguardo, l'esercizio di prestazioni "direttamente connesse" è consentito dalle ONLUS, a condizione che in ciascun esercizio, nell'ambito di ciascuno dei settori previsti, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione⁸.

4. Risoluzione n. 16 del 16 febbraio 2015

Il sostituto d'imposta sui redditi di natura finanziaria

Le tematiche trattate dall'AGE sono due: un primo quesito riguarda l'individuazione del sostituto d'imposta nella riscossione dei proventi di natura finanziaria; il secondo tema chiarisce l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui dividendi ai sensi dell'art. 27-ter⁹ del D.P.R. 600/73 in merito agli utili derivanti dalle azioni e dai titoli similari immessi nel sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A. ai sensi della legge 19 giugno 1986, n. 289.

Le SGR operano normalmente aprendo presso una banca intermediaria, un conto deposito per la gestione delle disponibilità dei singoli clienti. In tal caso il sostituto d'imposta è la SGR nella qualità di soggetto intermediario più vicino al cliente.

⁸ L'art. 10, comma 5 del D.Lgs 460/1997 definisce che: "Si **considerano direttamente connesse** a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5), 6), 9) e 10) del comma 1, lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse. L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione".

⁹ "Sugli utili derivanti dalle azioni e dai titoli similari immessi nel sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A. ai sensi della legge 19 giugno 1986, n. 289, è applicata, in luogo della ritenuta di cui ai commi 1, 3 e 3-ter dell'articolo 27, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con le stesse aliquote ed alle medesime condizioni previste dal predetto articolo. L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è applicata dai soggetti presso i quali i titoli sono depositati, aderenti al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A. ai sensi del regolamento CONSOB emanato in base all'articolo 10 della legge 19 giugno 1986, n. 289, nonché dai soggetti non residenti che aderiscono a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al sistema Monte Titoli. I soggetti di cui al comma 2 accreditano, con separata evidenza, l'ammontare dell'imposta sostitutiva applicata sugli utili di cui al comma 1 al conto unico istituito ai sensi del comma 1 dell'articolo 3 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, con valuta pari alla data dell'effettivo pagamento degli utili. I medesimi soggetti addebitano l'imposta sostitutiva ai percipienti, all'atto del pagamento, con valuta pari a quella con la quale sono riconosciuti gli utili stessi. Si applicano le disposizioni dell'articolo 4 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239".

Tuttavia, può essere applicato un diverso schema, riconosciuto dalla Banca d'Italia, che comporta l'apertura direttamente da parte del cliente, di un conto corrente e di un conto deposito presso una banca. Tali conti sono dedicati esclusivamente alle operazioni da parte della SGR che opererà mediante delega del cliente¹⁰.

In tale caso, il rapporto è tra tre soggetti, istituto di credito, società intermediaria e cliente investitore. L'individuazione del soggetto preposto all'applicazione delle ritenute (o imposte sostitutive) dipende dal regime scelto dall'investitore ai fini della tassazione sui redditi diversi di natura finanziaria.

Nel caso di applicazione del regime della dichiarazione, l'art. 1838 c.c. precisa che la ritenuta di legge è applicata dalla banca depositaria, sulla quale, grava l'obbligo di amministrare il deposito dei titoli¹¹ ed anche di effettuare i relativi adempimenti dichiarativi connessi (Modello 770).

Per quanto concerne il secondo quesito, i soggetti, presso i quali sono depositati i titoli, sono tenuti ad applicare l'imposta sostitutiva e ad adempiere agli obblighi dichiarativi, nel rispetto delle seguenti condizioni:

- a) essere depositari di azioni e strumenti finanziari similari;
- b) aderire direttamente o indirettamente, per il tramite di un altro intermediario abilitato, al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A¹².

5. Risoluzione n. 21 del 20 febbraio 2015

Irrilevanza nell'inversione contabile del documento emesso con partita Iva italiana dal rappresentante fiscale

Il meccanismo di inversione contabile previsto dall'articolo 17 del D.P.R. n. 633/72 comporta l'assolvimento dell'IVA da parte del cessionario soggetto passivo d'imposta¹³.

¹⁰ È utile evidenziare che la delega è successiva alla stipula del contratto di gestione di portafoglio. In tale circostanza, il rapporto da considerare è costituito da tre soggetti. L'investitore che interagisce sia con l'istituto di credito che con la SGR.

¹¹ "La banca che assume il deposito di titoli in amministrazione deve custodire i titoli, esigerne gli interessi o i dividendi, verificare i sorteggi per l'attribuzione di premi o per rimborso di capitale, curare le riscossioni per conto del depositante, e in generale provvedere alla tutela dei diritti inerenti ai titoli. Le somme riscosse devono essere accreditate al depositante. Se per i titoli depositati si deve provvedere al versamento di decimi o si deve esercitare un diritto di opzione, la banca deve chiedere in tempo utile istruzioni al depositante e deve eseguirle, qualora abbia ricevuto i fondi all'uopo occorrenti. In mancanza d'istruzioni, i diritti di opzione devono essere venduti per conto del depositante a mezzo di un agente di cambio. Alla banca spetta un compenso nella misura stabilita dalla convenzione o dagli usi, nonché il rimborso delle spese necessarie da essa fatte. È nullo il patto col quale si esonera la banca dall'osservare, nell'amministrazione dei titoli, l'ordinaria diligenza".

¹² Il Titolo II sulla gestione accentrata di strumenti finanziari l'Art. 79-quater recita: "Ai fini del presente titolo per "intermediari" si intendono i soggetti, individuati dal regolamento indicato nell'articolo 81, comma 1, abilitati alla tenuta dei conti sui quali sono registrati gli strumenti finanziari e i relativi trasferimenti".

L'obiettivo del meccanismo è quello di ridurre il rischio di evasione dell'imposta invertendo l'onere del versamento (dal cedente al cessionario); si evita in sostanza, che l'acquirente porti in detrazione il tributo che potrebbe non essere corrisposto all'Erario da parte del cedente.

La tematica trattata riguarda il caso di un soggetto passivo residente in Italia, che acquista beni da un fornitore non residente in Italia ma in Paese UE, per il tramite di un rappresentante fiscale con partita iva italiana. Il rappresentante fiscale emette una fattura senza addebito di Iva ai sensi dell'art. 17 II° Co. del D.P.R. 633/72 con partita iva italiana¹⁴.

Il documento fiscale emesso dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero residente nella Ue nei confronti di un soggetto passivo residente in Italia, non può essere considerato valido ai fini iva in quanto la fattura deve essere emessa direttamente dal fornitore estero¹⁵.

Pertanto, solo nel caso in cui si tratta di cessioni interne, il rappresentante fiscale di un soggetto estero, può, per proprie esigenze, emettere, nei confronti del cessionario/committente italiano, un documento (non rilevante ai fini Iva) con la precisa indicazione che l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cessionario o committente.

¹³ Il meccanismo del reverse charge prevede che:

1. la fattura è emessa dal cedente/prestatore senza addebito di IVA con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma;
2. la fattura è integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
3. la fattura è annotata dal cessionario sia nel registro delle fatture emesse o corrispettivi (entro il mese di ricevimento o anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese) sia nel registro degli acquisti.

A decorrere dal 1° gennaio 2015, l'articolo 1, comma 629, della legge di stabilità per il 2015, ha previsto ulteriori settori di applicazione di reverse charge. I nuovi settori integrano e modificano l'elenco delle attività già previste dall'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/72 e sono: le prestazioni di servizi di pulizia negli edifici; il settore edile; il settore energetico; la grande distribuzione organizzata.

¹⁴ A riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha già espresso un chiarimento con la risoluzione n. 89 del 25.08.2010, nella quale si ravvisa che l'Iva relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'imposta in Italia, deve essere sempre assolta sempre dal cessionario o committente mediante l'applicazione del regime del reverse charge.

¹⁵ La circolare n. 12 del 2013 precisa gli adempimenti da compiere nel caso di prestazioni rese dal fornitore/prestatore Ue: 1. Numerare la fattura del fornitore comunitario ed integrarla del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile; 2. Annotare la fattura nel registro iva vendite entro 15 giorni del mese successivo a quello di ricezione e secondo l'ordine di numerazione; 3. Annotare la stessa fattura integrata, anche nel registro iva acquisto; **3. Emettere autofattura entro il 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, nel caso di mancata ricezione della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.**

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 18 marzo 2015

Dott. Marco Tamburrino
marcotamburrino@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

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.

