

FOCUS 2/09

RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

Dal 16 al 31 gennaio 2009

1. Risoluzione n. 12 del 16.01.2009

Scissione parziale non proporzionale con attribuzione di patrimonio netto contabile negativo

Un'operazione di scissione avente ad oggetto un patrimonio, rappresentato da un immobile e da altre passività, il cui saldo contabile presenta un valore negativo¹, comporterà l'iscrizione nel bilancio della società scissa, di una riserva di patrimonio netto pari alla differenza tra attività e passività del complesso patrimoniale assegnato.

Tale riserva non costituirà un componente positivo di reddito; tuttavia, nell'ipotesi in cui la stessa fosse liberamente distribuita ai soci, essa sarebbe soggetta a tassazione alla stregua di una riserva di utili.

In capo alla società beneficiaria, invece, la differenza tra la frazione di patrimonio contabile trasferito dalla scissa e l'eventuale aumento del capitale sociale effettuato dalla società beneficiaria costituisce disavanzo da concambio, anch'esso non tassato in capo alle società partecipanti alla scissione.

Qualora a seguito dell'operazione di scissione venga modificata la compagine sociale della società beneficiaria, la suddetta operazione non sarà considerata elusiva, solo nel caso in cui non si verifichi il trasferimento della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie della società scissa e della società beneficiaria.

Inoltre, la società beneficiaria non potrà usufruire dell'affrancamento dei maggiori valori emersi in sede di scissione poiché l'applicazione del regime di imposizione sostitutiva solo nel caso in cui, vengano attribuiti alla società risultante dall'operazione compendi aziendali e non singoli beni.

2. Risoluzione n. 16 del 23.01.2009

Deducibilità delle perdite su crediti

Le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi ed in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali (art. 101, comma 5, del TUIR).

Una situazione di temporanea illiquidità, ancorché seguita da un pignoramento infruttuoso, non può essere ritenuta sufficiente a legittimare la deduzione del credito non incassato (in tutto o in parte).

¹ Caso che si verifica qualora il valore contabile delle attività assegnate è inferiore al valore contabile delle passività assegnate alla società beneficiaria.

3. Risoluzione n. 20 del 27.01.2009

Cumulabilità della “tariffa incentivante” per la produzione di energia elettrica con altre agevolazioni

Gli incentivi previsti per la produzione di energia elettrica mediante impianti fotovoltaici (c.d. tariffa incentivante) non sono applicabili all'elettricità prodotta da impianti fotovoltaici per la cui realizzazione siano stati o siano concessi incentivi pubblici in conto capitale, eccedenti il 20% del costo dell'investimento.

Tali incentivi comprendono indistintamente tutti i contributi pubblici erogati al fine di ripristinare o rafforzare il patrimonio dei soggetti destinatari del beneficio.

La suddetta “tariffa incentivante”, pertanto, è cumulabile con il credito di imposta per i nuovi investimenti introdotto dalla Legge Finanziaria 2007, solo nella misura del 20 per cento (costituente la soglia massima di cumulabilità di cui all'anzidetta disposizione).

4. Risoluzione n. 21 del 27.01.2009

Fusione tra società di diversi Stati membri dell'Unione europea

Al fine di identificare il corretto trattamento fiscale da applicare alle operazioni di fusione intracomunitaria, in cui una società estera (beneficiaria) incorpora una società italiana (conferente), occorre verificare se a seguito della descritta operazione la società incorporata si trasforma in stabile organizzazione della società incorporante.

In tale ipotesi, infatti, la descritta operazione di fusione per incorporazione transfrontaliera può avvenire in regime di neutralità fiscale, determinandosi, in assenza di tale situazione, il recupero a tassazione in base al valore normale delle plusvalenze latenti sui cespiti della società incorporata italiana.²

Pertanto, la supposta inesistenza di una struttura produttiva qualificabile fiscalmente come stabile organizzazione comporta che all'operazione di fusione per incorporazione non sia applicabile la disciplina di neutralità fiscale di cui all'articolo 178 del Tuir.

Di conseguenza, la società incorporata di diritto italiano dovrà considerare realizzati al valore normale tutti i componenti del complesso aziendale (compreso l'avviamento) oggetto di incorporazione da parte della società non residente.

² L'espressione “stabile organizzazione” designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato (art. 162 del Tuir). Il comma 4 dell'art. 162 del Tuir, prevede, inoltre, talune ipotesi cd. “negative” di stabile organizzazione (i.e., fattispecie relativamente alle quali non ricorre ex lege una stabile organizzazione), stabilendo che “una sede fissa di affari non è comunque considerata stabile organizzazione se:

- a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o di merci appartenenti all'impresa;
- b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
- f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

5. Risoluzione n. 22 del 28.01.2009

Fusione di società fiscalmente eterogenee

L'atto di fusione può stabilire che ai fini delle imposte sui redditi gli effetti della fusione decorrano da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante (art. 172, comma 9, del Tuir).

Tale disposizione non può trovare applicazione per le fusioni fiscalmente "eterogenee", che interessano, cioè, società "fiscalmente" di tipo diverso (società di persone e società di capitali)

In tal caso, le società interessate dall'operazione sono tenute a determinare il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si producono gli effetti giuridici della fusione, in base alle risultanze di apposito conto economico e ad adempiere autonomamente ai relativi obblighi dichiarativi.

6. Risoluzione n. 23 del 28.01.2009

Plusvalenza da cessione di immobili allo stato di rustico

L'articolo 67 del TUIR, contempla due distinte ipotesi di plusvalenza immobiliare, scaturenti l'una dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più cinque anni e l'altra dalla cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, in ogni caso imponibili, a prescindere dall'elemento temporale.

In caso di acquisto di terreno edificatorio, e successiva costruzione di immobile su detta area, l'eventuale vendita del fabbricato, ancorché allo stato "rustico" determinerà l'emersione di plusvalenza imponibile qualora avvenga entro il quinquennio dalla sua realizzazione.

L'identificazione di fabbricato allo stato rustico, deve essere naturalmente comprovata, ad esempio con la denuncia nel catasto urbano nella categoria provvisoria relativa agli immobili in corso di costruzione, poiché, in caso contrario, l'immobile rileverebbe ancora come terreno edificabile la cui cessione genera *sempre* plusvalenza.

7. Risoluzione n. 25 del 30.01.2009

Rilevanza Irap delle somme corrisposte a titolo risarcitorio

Le somme contabilmente accantonate in fondi rischi per eventuali risarcimenti da corrispondere a terzi, sono deducibili ai fini Ires solo al momento dell'effettiva erogazione, mediante una variazione in diminuzione della base imponibile.

Al fine di stabilire se dette somme iscritte in precedenti esercizi in fondi rischi debbano assumere rilevanza anche ai fini dell'Irap occorre stabilire, in via preliminare, se l'onere sostenuto per la corresponsione di somme a titolo di risarcimento danno attenga o meno allo svolgimento dell'attività principale o accessoria dell'impresa.

Solo nel caso in cui la corresponsione di indennità risarcitorie afferisca alla gestione ordinaria, l'erogazione di tali somme potrà essere considerata deducibile anche ai fini Irap.

8. Risoluzione n. 28 del 30.01.2009

Patto di riservato dominio

Il contratto di vendita con riserva di proprietà, regolato dall'art. 1523 c.c. prevede che "nella vendita a rate con riserva di proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa col

pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna".
Nel caso di acquisto un terreno agricolo di cui si è acquisita la disponibilità attraverso la stipula di un contratto di riservato dominio, la transazione si perfeziona al momento del pagamento dell'ultima rata, in considerazione del fatto che è solo in quel momento che il compratore acquista la proprietà della cosa.
Pertanto, qualora si verificasse l'ipotesi della cessione del terreno agricolo in questione, ai fini dell'assoggettamento a tassazione della plusvalenza come reddito diverso (di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR), la decorrenza dei cinque anni dovrà essere calcolata a far data dal momento di riscatto del terreno agricolo.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Napoli, 9 febbraio 2009

Dott.ssa Francesca Sanseverino

francescasanseverino@studiofiorentino.com