

FOCUS 2/11

RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

dal 1° al 31 marzo 2011

Indice degli argomenti:

1. Assegnazione azioni proprie a titolo di dividendo
2. Determinazione reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico concessi in locazione
3. Addizionale del 10% su compensi erogati sotto forma di bonus e stock option
4. Trattamento fiscale delle operazioni di factoring e recupero crediti
5. Agevolazioni prima casa in caso di acquisto per successione
6. Aliquota IVA agevolata per gli impianti di captazione del biogas
7. Reverse charge nelle cessioni di telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato

1. Risoluzione n. 26 del 7.03.11

Assegnazione azioni proprie a titolo di dividendo

Nella presente risoluzione si prospetta il caso di assegnazione, da parte di un soggetto *IAS adopter*, di azioni proprie ad un socio, e l'Agenzia conferma che l'operazione si configura, ai fini fiscali, come un aumento gratuito di capitale e non come una distribuzione di dividendi.

La distribuzione di azioni proprie da parte dell'emittente ai soci produce, sul piano fiscale, gli stessi effetti di un aumento gratuito di capitale mediante passaggio di riserve a capitale, con conseguente riduzione del valore unitario di carico delle azioni a parità di valore fiscale complessivo della partecipazione.

Per le imprese *non IAS Adopter*, l'acquisto di azioni proprie viene iscritto nell'attivo di stato patrimoniale, al pari di un qualsiasi titolo partecipativo, con contestuale costituzione di una riserva indisponibile di pari importo.

Tale riserva va mantenuta finché tali azioni non siano ritrasferite o annullate.

Ne consegue che, lì dove si opta per l'annullamento delle azioni, la relativa riserva viene annullata, venendo meno i presupposti per il suo mantenimento ed il patrimonio subisce una riduzione definitiva, pari al valore delle azioni proprie annullate.

Nella diversa ipotesi in cui si procede alla vendita a terzi, viene meno la necessità di mantenere il vincolo sulla riserva, che ritorna, pienamente disponibile, nel patrimonio sociale.

Qualora invece le azioni vengono assegnate ai soci, si producono, a livello patrimoniale, effetti analoghi a quelli evidenziati nell'ipotesi di annullamento.

Per i soggetti *IAS Adopter* l'acquisto di azioni proprie rappresenta una restituzione di conferimenti ai soci con contestuale riduzione del patrimonio sociale.

La differenza fondamentale quindi per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali, sta nel fatto che gli effetti sul patrimonio sociale sono immediati.

2. Risoluzione n. 28 del 9.03.11

Determinazione reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico concessi in locazione

L'Agenzia ha chiarito che, per i contribuenti titolari di diritti reali su fabbricati di interesse storico e/o artistico, concessi in locazione - sia ad uso abitativo che ad uso diverso - il reddito fondiario si determina con l'applicazione della tariffa d'estimo minore, rispetto a quelle della stessa zona censuaria¹ ed il quadro dei redditi può essere compilato, senza indicare l'importo del canone di locazione ma, limitandosi ad inserire gli altri dati ed indicando nella colonna relativa all'utilizzo dell'immobile il codice 9 "altri utilizzi" che, automaticamente, esclude l'indicazione del canone di locazione.

3. Risoluzione n. 31 dell'11.03.11

Addizionale del 10% su compensi erogati sotto forma di bonus e stock option

La manovra estiva² ha introdotto l'applicazione di un'addizionale del 10% sui compensi variabili, erogati a titolo di bonus o stock options, a dirigenti e collaboratori di imprese che operano nel settore finanziario, che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione. Tale addizionale è trattenuta dal sostituto d'imposta al momento dell'erogazione del compenso.

L'Agenzia chiarisce che, i sostituti d'imposta che non hanno operato le ritenute a titolo di addizionale al momento dell'erogazione degli emolumenti variabili, possono provvedervi in sede di conguaglio, senza applicazione di sanzioni, nel rispetto del principio previsto dall'art. 10, comma 3, dello Statuto del Contribuente.

4. Risoluzione n. 32 dell'11.03.11

Trattamento fiscale delle operazioni di factoring e recupero crediti

L'Agenzia delle Entrate fornisce alcuni chiarimenti in merito al trattamento fiscale delle operazioni di factoring e di recupero crediti, confermando che l'attività di factoring ha natura prevalentemente finanziaria e quindi rientra tra le operazioni esenti ai fini IVA³.

Diversamente, così come richiamato dalla recente sentenza della Corte di Giustizia Europea del 28 ottobre 2010, "una prestazione di servizi, con la finalità di far conseguire ai clienti i pagamenti delle somme di denaro ad essi dovuti dai loro pazienti/clienti, rientra nella nozione di recupero crediti ed in quanto tale non rientra nel regime di esenzione dall'Iva".

¹ Legge 413 del 1991.

² Art. 33 del d.l. n. 78 del 31.05.2010.

³ Articolo 10, comma 1, n. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Al fine di individuare se un'operazione si configura quale "factoring" oppure "recupero crediti", bisogna esaminare la causa del contratto.

Il factoring consiste in un'operazione di finanziamento (monetizzazione anticipata dei propri crediti) mediante la quale il cedente paga una commissione, in forma analoga al pagamento di interessi e si tratta di una vera e propria operazione finanziaria esente da Iva.

Il recupero crediti ha invece ad oggetto l'esecuzione, da parte del prestatore, di una attività di gestione dei crediti rivolta essenzialmente al recupero degli stessi, e l'operazione è quindi imponibile ai fini Iva.

L'Agenzia detta una lista, non esaustiva, di parametri da verificare al fine di identificare un'operazione di factoring o di recupero crediti:

- 1) nel Factoring si ha **una cessione della titolarità del credito**, a prescindere dal fatto che il cedente sia liberato o meno dal rischio del buon fine dell'operazione; questa situazione non si verifica nell'ipotesi di recupero crediti;
- 2) **la causa finanziaria** del factoring è confermata dal fatto che il cessionario versa una somma al cedente nel momento in cui cede il credito, consentendogli di ottenerne la trasformazione in attività liquide prima della sua scadenza naturale, o comunque prima della data in cui si presume l'incasso; l'erogazione dell'importo concordato dal cedente al cessionario, al momento della cessione del credito, rappresenta un elemento tipico dei contratti di factoring;
- 3) la presenza di una clausola che preveda l'erogazione delle somme al creditore solo al momento dell'effettivo incasso da parte del prestatore dei servizi, costituisce un elemento tipico della prestazione di recupero crediti.

Se il factor rende altre prestazioni di servizi (ad esempio, analisi del portafoglio crediti, gestione dei crediti diversi da quelli ceduti eccetera) aggiuntive rispetto alla cessione del credito, quest'ultima non perde la sua natura finanziaria, a patto che per le prestazioni in più si concordi un corrispettivo autonomo, e fermo restando che il regime IVA applicabile a queste ultime prestazioni andrà individuato caso per caso.

5. Risoluzione n. 33 del 15.03.11

Agevolazioni prima casa in caso di acquisto per successione

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito alla decadenza dalla tassazione agevolata "**prima casa**⁴", in caso di successione o donazione di un solo immobile con più eredi o donatari, confermando che, affinché tali benefici siano estesi automaticamente a tutti i coeredi, anche se

⁴ Le norme in materia di imposta sulle successioni e sulle donazioni dispongono che: "*Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione*". L'interessato, nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione, deve altresì dichiarare il possesso dei requisiti e delle condizioni per beneficiare dell'agevolazione "prima casa", prevedendo l'applicazione della relativa sanzione in caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace".

non in possesso dei requisiti prima casa, è sufficiente che la dichiarazione di possesso di talòi requisiti, sia resa da almeno uno dei beneficiari.

In tal caso possono beneficiarne anche quei coeredi, che avessero in precedenza usufruito del beneficio per l'acquisto di altro immobile.

La falsa dichiarazione in relazione alla posizione fiscale dei singoli soggetti interessati può essere imputata solo al soggetto che l'ha resa, con la conseguenza che i) la dichiarazione risulta priva di efficacia sin dall'origine; ii) decade dal beneficio non solo il dichiarante, ma gli altri coeredi o donatari; iii) la relativa sanzione risulterà applicabile unicamente al beneficiario che si è reso colpevole della dichiarazione mendace”.

Si ha decadenza dal beneficio, con applicazione della sanzione unicamente al beneficiario dichiarante, anche nel caso in cui il dichiarante non trasferisca, entro diciotto mesi dall'acquisizione dell'immobile, la residenza nel comune in cui è sito l'immobile stesso, e quando il dichiarante in caso di rivendita dell'immobile entro cinque anni dall'acquisizione, non “riacquisti” entro l'anno un altro immobile da adibire a prima casa.

L'Agenzia, in ultimo, tiene a precisare che i coeredi/donatari non dichiaranti, trovandosi ad usufruire dell'agevolazione senza averlo espressamente richiesto, non rilevano sul piano soggettivo né oggettivo, relativamente al mantenimento ed alla decadenza dei requisiti e non hanno la possibilità di optare per una diversa tassazione.

6. Risoluzione n. 34 del 15.03.11

Aliquota IVA agevolata per gli impianti di captazione del biogas

Il numero 127–quinquies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, individua tra le operazioni soggette all'aliquota IVA del 10%:

- Ü le opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847;
- Ü impianti di produzione e reti di distribuzione calore energia;
- Ü impianti di produzione e reti di distribuzione energia elettrica da fonte solare - fotovoltaica ed eolica;
- Ü impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione.

Dalla lettera della norma emerge che gli impianti di captazione del biogas non possono essere ricompresi tra gli impianti di produzione e reti di distribuzione calore energia e di energia elettrica da fonte solare - fotovoltaica ed eolica, in quanto la produzione di energia, come risultato finale del processo, non deriva dalle specifiche fonti indicate dalla disposizione.

Ciò nonostante, va valutato se gli impianti in esame possano comunque beneficiare dell'aliquota IVA agevolata, in quanto riconducibili alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

Considerato che, tra le opere di urbanizzazione secondaria vanno annoverate le attrezzature sanitarie, che ricomprendono le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate, l'Agenzia conclude affermando che gli impianti di captazione del biogas

rientrano tra gli impianti di smaltimento dei rifiuti, dei quali costituiscono parte integrante e conclusiva del processo e pertanto ad essi si applica l'aliquota IVA agevolata del 10 %.

Quanto detto è confermato dal Ministero dello Sviluppo economico, Dipartimento per l'energia, con nota n. 0022376 del 24 novembre 2010, il quale ha affermato che l'impianto di cui trattasi, essendo adibito alla captazione del biogas da discarica, può correttamente rientrare nella definizione di opere di urbanizzazione/attrezzature sanitarie.

7. Risoluzione n. 36 del 31.03.11

Reverse charge nelle cessioni di telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato

L'Agenzia delle Entrate integra i chiarimenti in merito all'obbligo di applicazione del "reverse charge"⁵, in vigore dal 1° aprile 2011, sulle cessioni di:

- Ü telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;
- Ü dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, processori e dispositivi di controllori (controllers), anche combinati con memorie, convertitori, circuiti logici, amplificatori, orologi, circuiti di sincronizzazione o altri circuiti;

e chiarisce che il meccanismo del "reverse charge" si applica soltanto per le cessioni di beni effettuate nella fase distributiva, che precede il commercio al dettaglio, escludendo quindi le cessioni di cellulari e dispositivi a circuito integrato effettuate dai commercianti al minuto o accessoria alla fornitura del traffico telefonico.

L'intento del legislatore è stato quello di far gravare l'obbligo di assolvimento dell'imposta al cessionario del bene, non consumatore finale, in luogo del cedente.

Relativamente allo status di consumatore finale l'Agenzia spiega che il cedente non è tenuto a chiedere alcuna attestazione e/o dichiarazione da parte del cessionario ma, rileva la condizione di soggetto passivo IVA.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 15 giugno 2011

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

⁵ L'applicazione del "reverse charge" comporta che: 1) il cedente emette una fattura senza indicazione dell'IVA, specificando espressamente che "trattasi di cessione soggetta a reverse charge ex art. 17, comma 6, DPR n. 633/72 con applicazione dell'IVA a carico del destinatario della fattura"; 2) l'acquirente soggetto passivo IVA è il debitore dell'imposta e per l'assolvimento della stessa deve integrare la fattura ricevuta con aliquota ed imposta e annotare la stessa nel registro degli acquisti e in quello delle fatture emesse/corrispettivi.

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.