

FOCUS 2/15

RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

dal 1° marzo al 30 aprile 2015

Indice degli argomenti:

1. Le agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina
2. La sottoscrizione del 2 per mille dell'Irpef per i partiti politici
3. L'adozione dell'IFRS 11 e relativi effetti fiscali
4. La tassazione dell'imposta di registro per gli atti di cessione di quote sociali
5. Le agevolazioni fiscali e contributive delle zone franche urbane
6. Le dichiarazioni di intento
7. L'imposta pagata dai donatori del valore della partecipazione
8. Il regime fiscale agevolato nei piani urbanistici
9. L'imposta di bollo nei servizi informatici

1. Risoluzione n. 26 del 6 marzo 2015

Le agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce la tassazione applicabile, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, nell'ipotesi di acquisto di un terreno agricolo e di un fabbricato strumentale ad uso ricovero attrezzi di categoria catastale D/10.

In particolare l'AGE risponde al quesito se la normativa agevolativa prevista della Legge n. 25/2010 trovi applicazione nel caso di trasferimento del fabbricato strumentale con i requisiti di ruralità.

Il trattamento agevolativo comporta l'applicazione delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa dell'1% (l'imposta catastale resta dovuta nell'ordinaria misura proporzionale dell'1%)

Affinchè il tale trattamento possa trovare applicazione anche per i fabbricati in specie, occorre che siano realizzate alcune condizioni:

1. che gli atti di trasferimento avvengano a titolo oneroso;
2. che i terreni e relative pertinenze siano qualificati come agricoli;
3. che l'acquirente sia classificato come coltivatore diretto ovvero imprenditore agricolo professionale.

Tale regime si applica anche nel caso di conferimenti di beni in società ma non sulle donazioni e successioni. Il beneficio decade se il contribuente aliena volontariamente i terreni entro i 5 anni dall'acquisto.

È utile porre in evidenza il rapporto pertinenziale che deve esistere tra il terreno agricolo (bene principale) ed il fabbricato (bene accessorio)¹.

Si ha vincolo pertinenziale se si realizzano le seguenti due condizioni:

- la manifestata volontà del proprietario di destinare durevolmente la cosa accessoria a servizio ed ornamento del bene principale;
- l'esistenza di un rapporto funzionale tra il bene principale e quello accessorio.

Gli elementi pertinentziali possono essere rappresentati da fabbricati destinati alle persone addette alla lavorazione, al ricovero degli animali, alle scorte di prodotti, agli attrezzi ed altro.

Pertanto le agevolazioni previste trovano applicazione se il fabbricato rurale costituisce pertinenza del terreno agricolo e risulta situato sul medesimo terreno.

In conclusione, le agevolazioni dettate dall'art. 2 comma 4bis della legge n. 25/2010, valgono solo per il trasferimento del terreno ad uso agricolo e per il fabbricato pertinenziale e sovrastante nel caso in cui quest'ultimo rappresenta una pertinenza accessoria al bene principale.

¹ La nozione di pertinenzialità è dettata dal codice civile che all'articolo 817: *“Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima”*.

2. Risoluzione n. 27 del 17 marzo 2015

La sottoscrizione del 2 per mille dell'Irpef per i partiti politici

Il chiarimento dell'Agenzia delle Entrate concerne la scelta della destinazione volontaria del due per mille dell'Irpef ai partiti politici per l'anno 2015.

I partiti politici per i quali è possibile effettuare la scelta sono quelli elencati dalla "Commissione di garanzia degli statuti e per la trasparenza e il controllo dei rendiconti dei partiti politici" e pubblicati nella risoluzione.

Per scegliere di destinare il due per mille della propria Irpef occorre utilizzare la scheda² contenuta nei modelli di dichiarazione dei redditi (modello 730 e Unico) ed apporre la propria firma nell'apposito riquadro "scelta per la destinazione del due per mille dell'Irpef" indicando il codice del partito indicato nella tabella riportata³.

I contribuenti che presentano la dichiarazione in forma congiunta devono inserire le schede per destinare il due per mille dell'Irpef in due buste distinte.

La scelta può essere effettuata solo per un partito politico.

Entro il 30 settembre 2015, i soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, possono effettuare la scelta utilizzando la scheda resa disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate e presentandola in busta chiusa ovvero inviarla tramite un intermediario abilitato.

² La scheda può essere consegnata in formato cartaceo, in una normale busta di corrispondenza, al sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, agli intermediari abilitati (Caf e altri intermediari) o presso gli uffici postali; sulla busta (sigillata e contrassegnata sui lembi), va apposta la dicitura "Scelta per la destinazione volontaria del due per mille dell'Irpef" con i riferimenti del contribuente (il codice fiscale, il cognome e il nome) e trasmessa telematicamente dallo stesso contribuente.

³ È disponibile l'elenco dei partiti politici ammessi al beneficio della destinazione volontaria del due per mille dell'IRPEF: Centro Democratico (A10); Die Freiheitlichen (B11); Fratelli d'Italia – Alleanza Nazionale (C12); Lega Nord per l'Indipendenza della Padania (D13); Movimento Associativo Italiani all'Estero – MAIE (E14); Movimento Politico Forza Italia (F15); Movimento Stella Alpina (G16); Nuovo Centrodestra (H17); PATT - Partito Autonomista Trentino Tirolese (K18); Partito della Rifondazione Comunista – Sinistra Europea (L19); Partito Democratico (M20); Partito Liberale Italiano (N21); Partito Socialista Italiano (R22); Popolari per l'Italia (S23); Scelta Civica (T24); Sinistra Ecologia Libertà (U25); SVP - Südtiroler Volkspartei (W26); Union Valdôtaine (Y27); Unione per il Trentino (Z28).

3. Risoluzione n. 29 del 18 marzo 2015

L'adozione dell'IFRS 11 e relativi effetti fiscali

L'Agenzia delle Entrate chiarisce la tassazione ai fini Ires e Irap per i soggetti las adopter nell'applicazione del principio contabile dell'IFRS 11.

La fattispecie analizzata reca ad oggetto un Joint Agreement sottoscritto da una società italiana con la società di diritto turco per un controllo congiunto⁴ di una terza società.

La rappresentazione in bilancio della joint operation comporta, nel rispetto del principio della trasparenza ai sensi del citato IFRS 11, l'iscrizione pro quota delle attività, passività, costi e ricavi della controllata.

L'AGE preliminarmente osserva che occorre andare in profondità analizzando i termini dell'accordo come pure ogni fatto o circostanza, che possa in qualche modo influenzare la qualificazione "sostanziale" della fattispecie onde stabilire l'esistenza o meno di un controllo congiunto.

Ai fini fiscali, in linea generale, per i soggetti che adottano i principi IAS/IFRS, secondo l'art. 83 Tuir, vale il principio di derivazione rafforzata.

Tuttavia, in virtù del combinato disposto dell'art. 3, comma 3, lett. a) del D.M. n. 48/2009 e dell'art. 5 del D.M. 08.06.2011, per il possesso delle partecipazioni si deve applicare la disciplina tributaria ordinaria, in deroga al principio di derivazione rafforzata.

Trattandosi nel caso di specie di operazioni attinenti titoli partecipativi, per la fiscalità prevalgono i requisiti prescritti dall'art. 44, comma 2, lett. a), del Tuir anche per i soggetti las adopter e l'operazione è rilevata in funzione della sua configurazione giuridica e non della titolarità pro-quota dei beni.

⁴ Gli accordi a controllo congiunto, nell'ambito dello IFRS 11, sono quelli in cui due o più parti condividono il controllo di una attività sulla base di un contratto; le decisioni richiedono il consenso unanime dei partecipanti. I principi contabili individuano due tipologie di accordi: 1. *Le Joint Operations*: si tratta di accordi nei quali le parti che detengono il controllo congiunto assumono diritti sulle attività e obblighi sulle passività come se fossero in possesso di una quota di propria pertinenza; 2. *Le Joint Ventures*: si tratta di accordi nei quali le parti assumono diritti sulle attività nette dell'accordo, così che le passività rimangono separate rispetto ai partecipanti all'accordo stesso in quanto entità autonoma rispetto ai propri partecipanti.

Pertanto, il socio italiano deve continuare a rappresentare ai fini fiscali, la partecipazione, e non dovrà considerare nella formazione del proprio reddito imponibile gli effetti della Joint Operation.

Di conseguenza, le vicende reddituali (costi e ricavi) della società controllata, pur essendo correttamente recepite nel bilancio della co-controllante, devono rimanere fiscalmente irrilevanti. Di contro la co-controllante farà concorrere al reddito gli ordinari elementi reddituali rivenienti dalla partecipazione (es. dividendi).

Ai fini Irap parimenti, vengono esclusi gli elementi reddituali della società estera imputati per trasparenza nel bilancio della società italiana che ha stipulato la joint operation. Di contro, concorreranno alla formazione della base imponibile Irap i componenti di reddito derivanti da operazioni autonome intercorrenti tra la società italiana e la società veicolo risultante dalla partecipazione.

4. Risoluzione n. 35 del 2 aprile 2015

La tassazione dell'imposta di registro per gli atti di cessione di quote sociali

L'Amministrazione analizza l'applicazione dell'imposta di registro⁵ nel caso di atti contenenti più cessioni di quote sociali da parte di più cedenti a più cessionari, ovvero nel caso di una cessione di più quote sociali da parte di più cedenti ad un unico cessionario, ovvero, ancora, la cessione di una quota sociale da parte dell'unico titolare a più cessionari.

In tali fattispecie, ciascuna cessione di quota contenuta nell'atto rileva autonomamente ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro ai sensi dell'art. 21, comma 1 del TUR; ciò in quanto le cessioni sono contenute in un unico documento, conservano ciascuna una propria ed autonoma rilevanza giuridica poiché le disposizioni negoziali non necessariamente sono derivanti le une dalle altre, con la conseguenza che ciascuna di esse rileva autonomamente.

⁵ In materia, la Corte di Cassazione con la risoluzione n. 225 del 5 giugno 2008 ha affermato che le cessioni di quote sociali verso uno o più cessionari, benché contenute in unico documento, costituiscono disposizioni negoziali che rilevano autonomamente ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro. La risoluzione ha evidenziato la distinzione tra i negozi collegati (assoggettati distintamente ed autonomamente ad imposta) e il negozio complesso, assoggettato ad un'unica imposta, individuando un collegamento negoziale tra distinte pattuizioni - e non già un negozio complesso - nelle seguenti ipotesi:

- atto contenente la cessione di più quote sociali da parte di più cedenti a più cessionari;
- atto contenente la cessione di più quote sociali da parte di più cedenti ad un unico cessionario;
- atto contenente la cessione di una quota sociale da parte dell'unico titolare a più cessionari.

Non rileva il riferimento all'art. 11, della Tariffa, parte I, allegata al TUR⁶ in quanto esso individua solo la misura dell'imposta applicabile a ciascuna cessione di quota, indipendentemente da ogni valutazione in ordine all'effettiva capacità contributiva delle parti contraenti, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

5. Risoluzione n. 36 del 3 aprile 2015

Le agevolazioni fiscali e contributive nelle zone Franche Urbane

L'Amministrazione ha chiarito i "limiti" alle compensazioni effettuate per fruire delle agevolazioni fiscali e contributive riconosciute alle micro e piccole imprese operanti nelle Zone Franche Urbane.

Le agevolazioni ZFU consistono in una serie di esenzioni:

- dalle imposte sui redditi;
- dalle imposte Irap;
- dall'IMU per gli immobili strumentali siti nella ZFU;
- dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente. Quest'ultima è fruibile mediante l'utilizzo del modello di pagamento F24 in modalità "telematica".

Le compensazioni rappresentano una modalità per garantire la fruizione delle agevolazioni fiscali e contributive (entro il limite delle risorse stanziare) e sono effettuate a scemputo delle imposte dirette, dell'IRAP, dell'IMU e dei contributi previdenziali.

Ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP, dell'IMU, e dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente, lo scemputo dei versamenti dovuti avviene mediante l'utilizzo dei codici tributo istituiti per le singole Zone Franche Urbane. Tale agevolazioni fiscali e contributive seguono il meccanismo di funzionamento assimilabile ad una compensazione verticale (imposta su imposta).

Inoltre, tali compensazioni, non sono soggette, né al limite di euro 250.000 previsto per i crediti agevolativi indicati nel quadro RU (art. 1, comma 53, L. n. 244/2007)⁷,

⁶ L'articolo 11 della Tariffa parte I prevede l'applicazione dell'imposta nella misura fissa agli "atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società...".

⁷ L'agevolazione ZFU, infatti, non viene indicata nel quadro RU della dichiarazione dei redditi ma trova esposizione in un prospetto del quadro RS.

nè al “limite generale” previsto dall’art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (attualmente pari ad euro 700.000)⁸.

6. Risoluzione n. 38 del 13 aprile 2015

Le dichiarazioni di intento

L’art. 1 della legge n. 17 del 1984 prevedeva un’apposita dichiarazione per potersi avvalere della facoltà di effettuare acquisti o importazioni in sospensione dell’imposta⁹ da consegnarsi o inviarsi, anche in formato elettronico prima dell’effettuazione dell’operazione.

Una delle novità più interessanti del Decreto Semplificazioni (D.L. n. 175/2014) è l’entrata in vigore dell’art. 20¹⁰ con il quale si ribalta sull’esportatore abituale, e non più sul fornitore, il compito di comunicare telematicamente al Fisco le dichiarazioni d’intento emesse per le operazioni effettuate dal 01/01/2015¹¹.

Il fornitore è liberato dall’onere comunicativo, ma mantiene l’eventuale sanzione per la sola ipotesi in cui emetta fattura ex art. 8, comma 1, lett. c) D.P.R. n. 633/1972 senza aver ricevuto la dichiarazione d’intento e senza aver riscontrato telematicamente la ricevuta rilasciata dall’Agenzia¹².

⁸ Tale limite non trova applicazione nei crediti d’imposta derivanti dall’applicazione di discipline agevolative sovvenzionali, in quanto gli stanziamenti sono già predeterminati e non sussiste l’esigenza di controllo della spesa pubblica (Risoluzione del MEF n. 9/DF del 3 aprile 2008).

⁹ L’art. 1, comma 1, lett. c) del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito dalla legge n. 17 del 27 febbraio 1984, prevede che “l’intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell’imposta risulti da apposita dichiarazione, redatta in conformità del modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, contenente l’indicazione del numero di partita IVA del dichiarante nonché l’indicazione dell’Ufficio competente nei suoi confronti, trasmessa telematicamente all’Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall’Agenzia delle entrate, sarà consegnata al fornitore o prestatore, ovvero in dogana”; stabilisce inoltre che, la dichiarazione di intento deve essere consegnata o spedita al fornitore o prestatore anteriormente all’effettuazione delle operazioni agevolate, e non anche che l’invio o la consegna debbano avvenire necessariamente nello stesso anno in cui l’esportatore intenda fruire del beneficio di effettuare acquisti di beni o prestazioni di servizi senza il pagamento dell’imposta. Da ciò consegue che le ditte aventi lo status di esportatore abituale possono inviare le dichiarazioni di intenti nel mese di dicembre di un anno ma con riferimento agli acquisti agevolati da porre in essere nell’anno successivo.

¹⁰ L’art. 20 del D. Lgs. n. 175 del 2014 ha previsto che la banca dati delle dichiarazioni d’intento dell’Agenzia delle Entrate venisse messa a disposizione dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in modo da consentire controlli più efficaci.

¹¹ Il decreto non interviene, invece, nella disciplina della responsabilità solidale, prevista dal comma 384 della L. n. 311/2004, per l’imposta evasa a seguito della dichiarazione rilasciata dal cessionario in mancanza dei presupposti.

¹² Il Fisco, in sostanza, non si fida di quanto l’esportatore abituale potrebbe formalmente consegnare ai propri fornitori e chiede, quindi, un riscontro telematico prima di applicare la sospensione d’imposta in fattura.

Il riscontro telematico della dichiarazione d'intento avviene attraverso una sezione del sito dell'Agenzia dove il fornitore può direttamente verificare i riferimenti risultanti nell'attestazione consegnata dal cliente.

A tal fine, una dichiarazione d'intento può riguardare una serie di operazioni¹³ doganali fino a concorrenza di un determinato ammontare da utilizzarsi nell'anno di riferimento. Occorre quindi, ancorare la dichiarazione d'intento ad un determinato importo per evitare di incorrere nella difficoltà di monitoraggio degli acquisti, con rischio di "splafonamento".

L'Ufficio prevede che il contribuente possa produrre un'unica dichiarazione cumulativa per più operazioni (unico modello con il dettaglio delle operazioni effettuate) e non sarà più obbligatorio presentare in Dogana copia della dichiarazione d'intento e della relativa ricevuta di presentazione.¹⁴

In conseguenza di tale chiarimento, nel caso di importazioni di beni, l'operatore, potrà compilare, nel modello di Dichiarazione d'Intento, alternativamente, il campo 1 se si tratta di una singola operazione specificandone l'importo ovvero il campo 2 se la dichiarazione d'intento si riferisce a più operazioni¹⁵ fino all'importo indicato nel campo "operazioni fino a concorrenza di euro" .

¹³ Gli esportatori abituali possono importare ed acquistare beni e servizi di qualsiasi natura, anche se riferiti a beni strumentali, ma con le seguenti esclusioni:

- a) fabbricati;
- b) aree edificabili;
- c) beni e servizi per i quali l'I.V.A. è indetraibile, anche per l'effetto del pro-rata ai sensi dell'art. 19 D.P.R. n. 633/72 (sul punto cfr. circolare n. 145/E/1998).

Specifichiamo, inoltre, che le limitazioni di cui al punto a) valgono anche se i fabbricati sono acquisiti con contratti di appalto o di leasing, ai sensi della sopra richiamata circolare, avendo gli stessi effetti equivalenti all'acquisto

¹⁴ In tal modo, si supera il precedente orientamento (risoluzione n. 355235/1985), che prevedeva la presentazione di una dichiarazione d'intento per ogni singola importazione in modo da consentire alla dogana i dovuti riscontri e controlli per ogni operazione doganale.

¹⁵ Il dichiarante compila:

- Il campo 1, se la dichiarazione d'intento si riferisce ad una sola operazione: "una sola operazione per un importo fino a euro", indicando un valore presunto relativo all'imponibile e all'IVA, riferito alla singola operazione doganale, che tenga cumulativamente conto di tutti gli elementi che concorrono al calcolo dell'imponibile ;
- Nel campo 2 verrà inserito l'importo corrispondente all'ammontare della quota del proprio plafond IVA che l'operatore prevede di utilizzare per le importazioni per un determinato periodo di riferimento.

7. Risoluzione n. 40 del 20 aprile 2015

L'imposta pagata dai donatori del valore della partecipazione

L'imposta sostitutiva corrisposta dal donante, assolve la funzione di rideterminare il costo di acquisto della partecipazione con l'effetto di realizzare una minore plusvalenza in caso di cessione della partecipazione stessa da parte del medesimo soggetto che ha posto in essere la procedura di rideterminazione¹⁶.

L'imposta è personale, ed i donatori non possono scomputarla se corrisposta da donanti diversi. Inoltre, come prevede l'art. 7, comma 2 lett. ee) del D.L. n. 70 del 2011, l'eventuale recupero della differenza dell'imposta versata, può essere utilizzato solo dallo stesso soggetto che ha versato l'imposta sostitutiva nelle precedenti rideterminazioni¹⁷ al fine di evitare duplicazioni d'imposta.

I soggetti che, nelle more delle istruzioni fornite dall'Amministrazione, abbiano scomputato l'imposta sostitutiva versata in occasione di precedenti rideterminazioni effettuate dal donante, possono regolarizzare l'eventuale debito differenziale in ossequio al principio della buona fede del contribuente (Legge n. 212/2000).

La legge di stabilità ha previsto che è possibile rateizzare l'imposto fino ad un massimo di tre rate annuali di cui la prima esente da interessi della misura del 3%.

Inoltre, il versamento deve essere maggiorato degli interessi nella misura prevista dall'articolo 2 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 21 maggio 2009, avente ad oggetto gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del D.P.R. n. 602 del 1973.

A tal proposito il 30/06/2015 è il termine ultimo prorogato dalla legge di stabilità del 2015¹⁸ per il pagamento della terza rata.

¹⁶ In riferimento alla risoluzione AGE n. 91/2017, e Focus Fiorentino Associati n. 5.

¹⁷ La legge finanziaria n. 448 del 2001 consentiva ai contribuenti che detenevano alla data del 1° gennaio 2002 titoli, quote, azioni, di rideterminare il loro costo o valore di acquisto utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi ex art. 67 comma 1 lett. c e c bis. Il contribuente era tenuto al versamento di un'imposta sostitutiva del 2 o del 4% a seconda della natura della partecipazione (non qualificata o qualificata) parametrata al valore risultante da apposita perizia giurata di stima.

¹⁸ La Legge di stabilità 2015 (L. 23/12/2014, n. 190 pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 99 alla Gazzetta Ufficiale 29/12/2014, n. 300), prevede ancora una volta la riapertura dei termini per rideterminare il valore di acquisto dei terreni edificabili con destinazione agricola e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati. I beni rivalutabili sono quelli posseduti alla data del 01/01/2015, mentre il termine ultimo per la redazione ed il giuramento della perizia è stato fissato al 30/06/2015. L'imposta sostitutiva può essere rateizzata in tre rate annuali di pari importo, a decorrere dal 30/06/2015, con il pagamento, sulle rate successive alla prima, degli interessi nella misura del 3% annuo.

8. Risoluzione n. 41 del 23 aprile 2015

Il regime fiscale agevolato nei piani urbanistici

La materia posta in evidenza dall'AGE riguarda i contenziosi nati in materia di regime fiscale agevolativo previsto per gli immobili ricompresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati¹⁹ per gli atti di cessione degli stessi su aree soggette ai piani di lottizzazione ad iniziativa privata.

Il contenzioso riguarda gli avvisi di liquidazione con cui viene revocato il beneficio fiscale per gli atti di cessione di immobili siti in aree soggette a piani di lottizzazione ad iniziativa privata, in considerazione della mancata adozione della convenzione di lottizzazione alla data di stipula dell'atto di trasferimento.

La normativa prevedeva che per fruire del regime di favore previsto dall'art. 33, comma 3, legge n. 38/2000 era necessario che la convenzione venisse stipulata prima che veniva posto in essere il trasferimento.

A tal proposito per fruire del regime di favore, l'art. 2, comma 30, della Legge n. 350/2003, ha confermato che "nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all'art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si applicano in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore ed il Comune".

Tuttavia, secondo la sentenza n. 20864/2010 della Corte di Cassazione, "il beneficio si applica persino nel caso in cui al momento della registrazione dell'atto di trasferimento, pur sussistendo l'inserimento dell'immobile in un piano particolareggiato, [nel caso di specie piano di lottizzazione] non sia stata ancora stipulata la convenzione attuativa con il Comune, sempreché sia rispettato il termine quinquennale per l'utilizzazione edificatoria".

Nelle recenti sentenze n. 14732/2014 e n. 24085/2014 della Corte di Cassazione, i giudici hanno infine specificato che la norma prevista dall'art. 2, comma 30, della

¹⁹ L'articolo 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000 è stato modificato dall'art. 36, comma 15, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, ha limitato l'applicazione dell'articolo 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000 che recita: i "trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione". Successivamente, l'articolo 1, comma 306, della legge finanziaria n. 296/2007, ha eliminato il termine "pubblica", estendendo, quindi, l'ambito applicativo della disciplina agevolata anche ai trasferimenti di immobili derivanti da programmi di edilizia residenziale convenzionata privata.

legge n. 350/2003, “non stabilisce che la sottoscrizione della convenzione deve precedere l’atto di disposizione, ma sancisce che comunque la sottoscrizione della convenzione dà diritto all’agevolazione”.

In conclusione, alla luce delle sentenze recenti, l’agevolazione fiscale prevista, dall’art. 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000 e successive modificazioni, è applicabile agli atti di acquisto di immobili siti in zone soggette a piani di lottizzazione ad iniziativa privata, essendo questi ultimi qualificabili come strumenti urbanistici di pianificazione di dettaglio equiparabili, ai fini dell’edificabilità, ai piani particolareggiati, indipendentemente dalla circostanza che non sia stata ancora stipulata la convenzione di lottizzazione al momento del trasferimento.

9. Risoluzione n. 43 del 28 aprile 2015

L’imposta di bollo nei documenti informatici

La risoluzione definisce il regime dell’imposta di bollo sui documenti informatici da applicare secondo il nuovo dettato di riferimento del DM del 17/06/2014. Un tema interessante è la fatturazione elettronica verso la PA e l’applicazione dell’imposta di bollo sui documenti informatici.

I cambiamenti riguardano le modalità tecniche di conservazione e l’assolvimento dell’imposta di bollo.

In riferimento alle modalità di conservazione dei documenti, le vecchie disposizioni continuano ad applicarsi ai documenti già conservati al momento dell’entrata in vigore del suddetto decreto; per le future digitalizzazioni, invece, sono state applicate interessanti semplificazioni²⁰.

La conservazione dei documenti, valida fiscalmente, prevede l’apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione che viene già firmato digitalmente; occorre assicurare le caratteristiche di immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità anche utilizzando i formati scelti dal responsabile della conservazione che deve motivarne la scelta nel manuale di conservazione²¹.

²⁰ Il processo di elaborazione dei documenti informatici, fondamentalmente, è rimasto lo stesso, essendo conservati in modo tale che siano immodificabili, integri, autentici e leggibili, permettendo quelle funzioni di ricerca ed estrazione di informazioni dagli archivi digitali in caso di richiesta o verifica da parte degli uffici finanziari.

²¹ Va assicurata infine la ricerca ed estrazione delle informazioni in base a cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita Iva, data o associazioni logiche tra questi. Si tratta dei medesimi metadati già richiesti del previgente decreto ministeriale ma la loro individuazione è ora richiesta solo se tali informazioni sono obbligatoriamente previste

Ai fini fiscali, il processo di conservazione dei documenti informatici si conclude con l'apposizione di un riferimento temporale sul pacchetto di archiviazione, entro il termine di 3 mesi dalla scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali, eliminando l'obbligo di comunicazione dell'impronta dell'archivio digitale. È richiesta l'indicazione in dichiarazione dei redditi di avere optato per la conservazione elettronica dei documenti fiscali.

L'imposta di bollo è dovuta per la tenuta del libro giornale e dei libri sociali obbligatori ed è determinata secondo criteri differenti a seconda che la contabilità sia tenuta in modalità cartacea piuttosto che in modalità informatica²².

Il decreto ministeriale del 17 giugno 2014 ha modificato anche le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo dovuta sui documenti registrati e/o emessi durante l'anno, essendo dovuta in un'unica soluzione con modalità esclusivamente telematica mediante F24 on line, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Sono stati aboliti inoltre, l'obbligo della comunicazione preventiva e quello di versamento dell'acconto dell'imposta sulla base dei documenti informatici presuntivi; l'imposta viene corrisposta in un'unica soluzione direttamente a saldo, in funzione dei documenti informatici prodotti. È quindi superato il vincolo temporale dei 15 giorni per la conservazione delle fatture elettroniche.

Pertanto, per i documenti informatici, non è più possibile assolvere l'imposta con il bollo virtuale preautorizzato dall'Agenzia delle Entrate, ma gli stessi dovranno essere necessariamente bollati con la nuova procedura prevista dall'art. 6 del DM 17 giugno 2014. Le fatture elettroniche in formato xml devono obbligatoriamente assolvere l'imposta di bollo riportando la specifica indicazione dell'assolvimento "ai sensi del D.M. del 17.06.2014"²³.

In assenza di una specifica disciplina transitoria, al fine di semplificare gli adempimenti in capo ai contribuenti, l'Ufficio ritiene che i versamenti effettuati in acconto con il Mod. F23 nel mese di gennaio 2014 per i documenti informatici

²² Quella cartacea sconta l'imposta di bollo di 16 Euro su ogni 100 pagine o frazioni di esse per le società di capitali (per gli altri soggetti è pari a 32 Euro), quella informatica, invece, sconta l'imposta di bollo di 16 Euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse.

²³ In assenza di specifiche istruzioni, è utile ritenere che analoga indicazione debba essere inserita all'interno di tutte le fatture elettroniche (ad esempio la fattura in PDF inviata per e-mail, ma stampata e conservata dal destinatario in formato cartaceo). L'AGE (Risoluzione n. 106/2014) ha istituito il *codice tributo 2501* denominato "Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari - articolo 6 del decreto 17 giugno 2014; *codice tributo 2502* denominato Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari- articolo 6 del decreto 17 giugno 2014 - sanzioni; *codice tributo 2503* denominato Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari- articolo 6 del decreto 17 giugno 2014 - interessi.

formati nel medesimo anno, possano essere scomputati dall'imposta di bollo da versare entro il 30 aprile 2015. Pertanto, dall'importo complessivo dell'imposta di bollo dovuta sui documenti informatici formati nell'anno 2014, da versare entro il 30 aprile 2015 con Mod. F24, la società istante potrà scomputare l'importo versato a titolo di acconto nel mese di gennaio 2014 con il Mod. F23.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 19 giugno 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.