

## FOCUS 4/12

### RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

dal 1° al 30 Aprile 2012

#### Indice degli argomenti:

1. Cessione crediti verso il GSE a garanzia di un finanziamento bancario
2. Trattamento fiscale della produzione di energia da parte di un Ente pubblico
3. Cessione di impianti radiotelevisivi ai fini delle imposte indirette
4. Scambio di partecipazioni mediante conferimento
5. Agevolazioni "prima casa" nelle successioni e donazioni
6. Scadenza dei termini dichiarazione integrativa di una società in liquidazione
7. Qualificazione giuridica delle operazioni da soggetto non iscritto al VIES

#### 1. Risoluzione n. 29 del 3 aprile 2012

##### **Cessione crediti verso il GSE a garanzia di un finanziamento bancario**

Il caso riguarda il trattamento fiscale di una cessione di crediti a garanzia di un finanziamento erogato da una banca, che parte da una società che ha realizzato un impianto fotovoltaico per la produzione di energia elettrica, ed ha, inoltre, stipulato con il GSE (Gestore dei Servizi Energetici S.p.a.) una convenzione per il riconoscimento delle tariffe incentivanti.

L'Agenzia delle Entrate precisa che il D.P.R. n. 601 del 29 settembre 1973, all'articolo 15, comma 1 stabilisce che tutte le operazioni relative a finanziamenti a medio e lungo termine e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione sono esenti dall'applicazione dell'imposta di registro, dell'imposta di bollo, dell'imposte ipotecarie e catastali e delle tasse governative, a favore di una imposta sostitutiva nella misura del 0.25% dell'ammontare complessivo dei finanziamenti erogati in ciascun esercizio.<sup>1</sup>

Nel caso in cui la cessione del credito è a garanzia di un contratto di leasing, essa non rientra né nel caso precedente, né tra quelle «operazioni finanziarie» poste in essere «mediante la negoziazione di crediti» che l'articolo 3, comma 2, numero 3 del D.P.R. 633/1972, considera quali «prestazioni di servizi» (da parte del cessionario del credito che agisca nell'esercizio della propria attività d'impresa) e, come tali, assoggettate all'Iva,

<sup>1</sup> Si rende che per medio e lungo termine si intendono operazioni di finanziamento la cui data contrattuale sia superiore ai 18 mesi.

seppure in regime di esenzione (articolo 10, comma 1, numero 1 del D.P.R. 633/1972); di modo che l'atto di cessione di credito è soggetto a imposta di registro

La cessione del credito, ancorché configuri un contratto autonomo rispetto al finanziamento, dotato della propria causa giuridica, qualora assuma la funzione di garantire l'adempimento del contratto di mutuo concluso dovrà essere ricondotta nell'ambito di applicazione del sopracitato art. 15 del D.P.R. n. 601 del 1973.

In conclusione nel caso di specie, la cessione del credito volto a garantire l'adempimento di un contratto di mutuo risulta esente dall'applicazione dell'imposta di registro e di bollo, a favore di una imposta sostitutiva sul finanziamento.

Tale interpretazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, con riferimento alla sentenza n. 2734 del 5 febbraio 2009 della Corte di Cassazione, trova ampiamente riscontro nella giurisprudenza.

## **2. Risoluzione n. 32 del 4 aprile 2012**

### **Trattamento fiscale della produzione di energia da parte di un Ente pubblico**

La gestione di impianti fotovoltaici, per la produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo, da parte di enti pubblici, può avvenire mediante due distinte fattispecie: "servizio di scambio sul posto" e "servizio di scambio a distanza".

Con riferimento alla prima fattispecie, l'Amministrazione Finanziaria ha più volte ribadito (circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009), che qualora un ente non commerciale sia soggetto responsabile di un impianto fotovoltaico di potenza inferiore a 20 Kw, destinato ai bisogni energetici delle sede dell'ente medesimo, l'immissione di energia in rete per effetto del servizio di scambio sul posto, non concretizza lo svolgimento di una attività commerciale abituale e che il relativo contributo erogato dal GSE non assume rilevanza fiscale.

Diversamente, se l'impianto eccede la potenza di 20 Kw, nella considerazione che tali impianti non abbiano come scopo principale quello di fornire energia ad una abitazione privata o ad una sede dell'ente, l'energia prodotta ed immessa in rete dovrà essere considerata come ceduta alla rete medesima (vendita di energia) ed il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante ai fini Iva. Ciò imporrà al cedente di emettere fattura nei confronti del GSE.

Nel caso di più impianti fotovoltaici, ciascuno di potenza inferiore ai 20 Kw, installati presso diverse sedi dell'ente, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che se tale gestione da parte dell'ente è destinata a soddisfare il fabbisogno energetico di specifiche e determinate sedi dell'ente, essa non costituisce esercizio di una attività commerciale, sebbene gli impianti nel loro complesso superino i 20 Kw, in quanto l'eventuale eccedenza di energia

prodotta ed immessa nella rete, non modifica il carattere sostanzialmente privatistico per il quale l'ente realizza l'impianto.

Con riferimento alla seconda fattispecie il comma 4, articolo 27 della legge n. 99 del 23 luglio 2009, prevede che i comuni con popolazione fino a 20000 residenti, possono usufruire del servizio di scambio sul posto dell'energia elettrica prodotta dagli impianti di cui sono responsabili di potenza non superiore a 20 Kw, a copertura dei consumi di proprie utenze, senza tener conto dell'obbligo di coincidenza tra il punto di immissione e il punto di prelievo dell'energia scambiata con la rete (scambio a distanza).

L'Amministrazione Finanziaria è dell'avviso che lo scambio a distanza, dal punto di vista fiscale, debba essere assimilato alla fattispecie di scambio sul posto, a patto che, l'energia derivante dagli impianti fotovoltaici di cui l'ente è soggetto responsabile, a prescindere dalla loro collocazione (ciò che caratterizza lo scambio a distanza), risulti destinata a soddisfare i bisogni delle sedi istituzionali dell'ente nella misura massima di 20 Kw per ciascuna di esse.

### **3. Risoluzione n. 33 del 10 aprile 2012**

#### **Cessione di impianti radiotelevisivi ai fini delle imposte indirette**

Il comma 7 – bis , articolo 27, del D.lgs. n.177 del 31 luglio 2005, dispone che la cessione di un singolo impianto radiotelevisivo, quando non ha per oggetto unicamente le attrezzature, si considera cessione di ramo d'azienda.

Gli atti relativi a trasferimenti di impianti e cessioni di rami d'azienda posti in essere prima dell'entrata in vigore di detto comma, sono in ogni caso validi e non rettificabili ai fini tributari.

Se l'operazione non è qualificabile come cessione di ramo d'azienda, il trasferimento dei singoli beni deve essere assoggettato ad Iva.

Nel caso invece di cessione di ramo, l'articolo 2, comma 3, lettera b), del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, stabilisce che l'operazione è esclusa dal novero delle cessioni imponibili ai fini Iva e resta assoggettata all'imposta proporzionale di registro, come previsto dal Testo unico dell'imposta di registro (TUR).

Con riferimento agli impianti radiotelevisivi, la suddetta distinzione tra bene ed azienda è stata definita in via normativa: il comma 9 – bis, articolo 40, del decreto legge n. 201 del 2011, ha disposto che vi è cessione di ramo d'azienda tutte le volte in cui il trasferimento non sia costituito da sole attrezzature.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi ripetuto che la cessione delle attrezzature unitamente ad altre risorse (quali frequenze, marchi, brevetti) configura una cessione d'azienda o di

ramo d'azienda, come tale esclusa da campo di applicazione dell'Iva, mentre il trasferimento delle sole attrezzature configura una cessione di beni, e quindi rilevante ai fini Iva.

#### **4. Risoluzione n. 38 del 20 aprile 2012**

##### **Scambio di partecipazioni mediante conferimento**

Con la presente risoluzione, l'Agenzia delle Entrate si esprime sulla deducibilità delle minusvalenze nell'ambito dell'articolo 177 del TUIR.

Il sopracitato articolo, al comma 2, stabilisce che le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di un'altra società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, ovvero incrementa la percentuale di controllo, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

I riflessi reddituali dell'operazione di conferimento in capo al soggetto conferente, sono, quindi, strettamente collegati al comportamento contabile adottato dalla società conferitaria.

L'aumento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria, per un ammontare superiore al valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita, comporta per il soggetto conferente l'emersione di una maggior valore (plusvalenza), calcolato come differenza tra l'aumento del patrimonio netto e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto.

Di conseguenza, non emerge alcuna plusvalenza imponibile, qualora il valore di iscrizione della partecipazione e l'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria, risulti pari all'ultimo valore fiscale della partecipazione conferita (c.d. neutralità indotta).

Analogo discorso non può essere fatto per le minusvalenze, in quanto a parere dell'Agenzia delle Entrate, la normativa presenta numerose lacune. Per cui sarà lecito solo rifarsi al principio generale del valore normale e ritenere realizzate e fiscalmente riconosciute solo quelle minusvalenze determinate ai sensi dell'articolo 9 del TUIR (valore normale).

Pertanto per ottenere la deduzione di una minusvalenza, non sono sufficienti le mere valutazioni operate dalla conferitaria, ma occorre che il valore di perizia sia inferiore al valore contabile dell'azienda, ovvero al rispettivo costo fiscale.

In sintesi, al fine di contrastare l'elusione, si consente la deduzione di eventuali minusvalenze da conferimento solo in presenza di un valore normale delle partecipazioni

nella società scambiata inferiore rispetto al valore fiscale (quindi, solo nel caso in cui le partecipazioni conferite siano effettivamente minusvalenti).

## **5. Risoluzione n. 40 del 26 aprile 2012**

### **Agevolazioni “prima casa” nelle successioni e donazioni**

L'articolo 69, comma 3, della legge n. 342 del 21 novembre 2000, prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastale per i trasferimenti della proprietà di abitazioni non di lusso e per la costituzione e il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni e donazioni, quando in capo a beneficiario, o, in caso di una pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima casa.

Il successivo comma 4 del sopracitato articolo 69 dispone che le dichiarazioni di agevolazioni, di cui alla nota II – bis dell'articolo 1 della Tariffa, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione.

L'amministrazione Finanziaria ha fugato ogni dubbio interpretativo con la Circolare n. 44 del 7 maggio 2001, ribadendo che la volontà di fruire delle agevolazioni deve essere manifestata dal richiedente con una dichiarazione resa nell'atto della donazione oppure mediante dichiarazione sostitutiva, da allegare alla dichiarazione di successione.

Tale dichiarazione deve evidenziare la sussistenza, al momento del trasferimento dell'immobile, dei requisiti previsti.

Con riferimento al quesito posto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, essa ritiene che le agevolazioni relative a “prima casa”, possono essere riconosciute anche in relazione al trasferimento ad un erede deceduto prima della presentazione della dichiarazione di successione, purché a capo del suddetto (primo de cuius) sussistevano, alla data di apertura del procedimento di successione, i requisiti previsti per fruire del regime di favore.

Le formalità relative alla presentazione della dichiarazione, non potendo essere chiaramente esplicitate dall'erede deceduto, dovranno essere poste in essere da un terzo soggetto, qualificabile come erede del deceduto (secondo de cuius).

## **6. Risoluzione n. 41 del 26 aprile 2012**

### **Scadenza dei termini dichiarazione integrativa di una società in liquidazione**

Il comma 8 – bis, articolo 2, del D.P.R. n. 322 del 1998, stabilisce che le dichiarazioni dei redditi, dell'Irap e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior

5

reddito, o di un maggior credito d'imposta, mediante dichiarazione da presentare entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

L'Agenzia delle Entrate precisa che per "entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo", deve intendersi entro gli ordinari termini di presentazione della dichiarazione.

Quindi il termine per la rettifica da parte del contribuente di precedenti dichiarazioni, coincide con il termine ordinario di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, indipendentemente dal verificarsi di eventi straordinari quali, ad esempio, la messa in liquidazione nel corso dell'anno.

## **7. Risoluzione n. 42 del 27 aprile 2012**

### **Qualificazione giuridica delle operazioni da soggetto non iscritto al VIES**

Ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'articolo 27, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, il soggetto passivo d'imposta che intende compiere operazioni intracomunitarie deve chiedere specifica autorizzazione all'Agenzia delle Entrate, manifestandone la volontà attraverso una procedura finalizzata all'iscrizione nell'apposito archivio informatico (Vies).

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 188376 del 29 dicembre 2010, stabilisce che per coloro che già sono in possesso di partita Iva l'iscrizione al Vies avviene mediante la presentazione di una istanza ad un ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Per i soggetti non titolari di partita Iva, invece, tale volontà va manifestata in sede di dichiarazione di inizio di attività, attraverso la compilazione del campo "Operazioni intracomunitarie" del Quadro I dei modelli AA7 (soggetti diversi da persone fisiche) e AA9 (imprese individuali e lavoratori autonomi).

In mancanza di un diniego dell'Agenzia delle Entrate, decorsi trenta giorni dalla presentazione della domanda, la posizione del soggetto viene automaticamente definita all'interno del Vies.

Ai fini del caso di specie, gli acquisti intracomunitari, e quindi la relativa inversione contabile (c.d. reverse charge), possono essere effettuati solo se al momento di ricevimento della merce, il soggetto passivo risulti iscritto presso l'archivio informatico Vies.

Quindi il soggetto, nel periodo che passa tra la dichiarazione di volontà di compiere operazioni intracomunitarie e l'autorizzazione dell'Agenzia, non è legittimato a compiere operazioni intracomunitarie.

Tali operazioni dovranno essere assoggettate al regime impositivo italiano (Circolare n. 39 del 1/8/2011).

Ne consegue che, l'acquirente italiano non iscritto, ricevuta la fattura senza Iva dal fornitore europeo, non deve procedere alla doppia annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti, non essendo applicabile il meccanismo dell'inversione contabile.) Tale comportamento determina una illegittima detrazione

dell'Iva con applicazione della sanzione prevista dall'articolo 6, comma 6. Del D.lgs. n. 471 del 1997.

Tuttavia nel rispetto dei principi di affidamento e buona fede del contribuente, i riflessi sanzionatori non sono applicabili ad eventuali violazioni commesse prima dell'emanazione della circolare.

\*\*\*\*\*

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 8 giugno 2012

Dott. Antonino Fiorentino  
antoninofiorentino@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.