

**FOCUS 4/15**

**RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE**

**dal 1° luglio al 30 settembre 2015**

**Indice degli argomenti:**

1. Esenzione dall'imposta di registro per gli accordi di negoziazione assistita di separazione personale.
2. Applicazione del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità.
3. Preclusione all'autocompensazione e compensazione dei rimborsi da assistenza fiscale.
4. Condominio minimo – Detrazione spese per interventi edilizi – art. 16-bis DPR n. 917/1986.
5. Trattamento fiscale della plusvalenza da cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare.
6. Interpretazione dell'art. 116 del TUIR (Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria).

## 1. Risoluzione n. 65 del 16 luglio 2015

### **Esenzione dall'imposta di registro per gli accordi di negoziazione assistita di separazione personale.**

L'Agenzia delle Entrate si esprime sull'applicazione dell'imposta di registro per gli accordi di negoziazione assistita di separazione personale.

L'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 dispone che "tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della legge 1° dicembre 1970, n. 898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa".

Le agevolazioni di cui al citato art. 19 si riferiscono a tutti gli atti, documenti e provvedimenti che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare i rapporti giuridici ed economici 'relativi' al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso.

Con il D.L. n. 132/2014, sono state introdotte nell'ordinamento disposizioni idonee a consentire la riduzione del contenzioso civile, prevedendo, da un lato, la possibilità di trasferire in sede arbitrale procedimenti pendenti dinanzi all'autorità giudiziaria, d'altro lato, la promozione, in sede stragiudiziale, di procedure alternative alla ordinaria risoluzione delle controversie nel processo.

In particolare, la risoluzione dei conflitti e delle controversie in via stragiudiziale viene favorita dall'introduzione della procedura di negoziazione assistita da un avvocato e, l'accordo concluso secondo tale procedura, produce gli stessi effetti dei provvedimenti giudiziari che concludono i procedimenti di separazione e divorzio.

Data quindi la parificazione degli effetti dell'accordo concluso a seguito di convenzione di negoziazione assistita ai provvedimenti giudiziari di separazione e di divorzio, deve ritenersi pertanto applicabile anche a detto accordo l'esenzione disposta dall'articolo 19 della legge n. 74 del 1987.

Detta interpretazione è coerente con le considerazioni espresse dalla Commissione Giustizia della Camera dei Deputati che, in sede di esame delle misure introdotte con il citato D.L. n. 132/2014, ha precisato che l'agevolazione fiscale di cui all'articolo 19 delle Legge 6 marzo 1987, n. 74 "...trova applicazione anche per il nuovo

procedimento, essendo questo una parte del procedimento di separazione e divorzio al quale il regime di favore viene applicato".

## **2. Risoluzione n. 67 del 23 luglio 2015**

### **Applicazione del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità.**

L'Agenzia delle Entrate risponde ad un Interpello tramite il quale un contribuente riferisce di aver aperto una nuova partita IVA all'inizio del 2015 e, non essendo in possesso dei requisiti previsti per l'applicazione del regime forfetario disciplinato dalla Legge di stabilità per il 2015, ha richiesto l'applicazione del regime ordinario di contabilità. Successivamente all'apertura della partita Iva, è entrata in vigore la disposizione<sup>1</sup> che consente a coloro che hanno iniziato l'attività nel 2015 di avvalersi del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98 del 2011).

L'istante richiede pertanto la possibilità di applicare tale regime pur avendo iniziato l'attività prima della data di entrata in vigore della suddetta disposizione a prescindere da quanto comunicato nella dichiarazione di inizio attività.

L'Agenzia delle Entrate risponde citando innanzitutto, l'introduzione dal 1° gennaio 2015 del regime forfetario (articolo 1, commi 54 e seguenti, legge 23 dicembre 2014, n. 190 - c.d. "legge di stabilità 2015") che ha sostituito tutti i regimi fiscali di favore in vigore al 31 dicembre 2014 e precisando che sono state previste due eccezioni riguardo a tale regime:

1. è consentito ai soggetti in attività, che al 31 dicembre 2014 applicavano il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, di continuare ad avvalersene fino al compimento del quinquennio o fino al compimento del trentacinquesimo anno di età;
2. è prevista la proroga del regime fiscale di vantaggio per i soggetti, che avendone i requisiti, decidono di avvalersene, consentendone la scelta nel 2015 (esclusivamente con riferimento ai soggetti che intraprendono una nuova attività di impresa, arte o professione nell'anno 2015).

<sup>1</sup> Art. 10, comma 12-undecies, del D.L. n. 192 del 2014, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 11 del 2015.

Si richiama poi l'art. 1, comma 1, del DPR n. 442 del 1997 che stabilisce la regola generale secondo cui l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili, e la validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività.

A ciò consegue che, coloro che intraprendono un'attività di impresa, arte e professione nel corso del 2015 e, avendone i requisiti, intendono avvalersi della facoltà loro concessa dall'art. 10, comma 12-undecies del D.L. 192/2014, laddove non abbiano manifestato nel modello A/7 l'opzione per il regime fiscale di vantaggio, possono comunque avvalersene, dandone comunicazione, secondo le regole ordinarie, nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2015 (da presentarsi nel 2016), allegando il modello relativo alle opzioni predisposto per la dichiarazione IVA.

Tale facoltà deve essere riconosciuta anche a coloro che hanno iniziato la nuova attività nel 2015, prima dell'entrata in vigore del citato art. 10, comma 12-undecies, del D.L. 192 del 2014.

Tanto premesso, il contribuente istante, al fine di esercitare la suddetta opzione e applicare il regime di vantaggio potrà nelle prossime liquidazioni Iva apportare le opportune rettifiche dei documenti emessi con addebito dell'imposta.

#### **4. Risoluzione n. 73 del 4 agosto 2015**

##### **Preclusione all'autocompensazione e compensazione dei rimborsi da assistenza fiscale.**

Sono stati forniti chiarimenti circa l'ambito applicativo dell'art. 15 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 (decreto sulla Semplificazione fiscale e dichiarazione precompilata) il quale prevede che il sostituto d'imposta recuperi le ritenute versate in più rispetto al dovuto nonché i rimborsi effettuati nei confronti del sostituto mediante compensazione tramite modello F24.

In particolare, il dubbio interpretativo attiene all'applicabilità della c.d. preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli, introdotta dall'art. 31 del D.L. n. 78/2010 (c.d. "Decreto anticrisi"), secondo il quale "a decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a

concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento”.

La circolare n. 13/E del 2011 ha poi chiarito che il divieto riguarda esclusivamente la compensazione “orizzontale” o “esterna” e non quella “verticale” o “interna” e che sono, in ogni caso, esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta.

Ciò premesso, come chiarito con circolare 31/E del 2014, a decorrere dal 2015, i sostituti d'imposta recuperano le somme rimborsate ai sostituiti e i versamenti di ritenute o imposte sostitutive superiori al dovuto, dandone evidenza nel modello di pagamento F24.

Nel medesimo documento di prassi è stato espressamente chiarito che tali compensazioni non concorrono alla determinazione del limite di compensazione attualmente fissato in 700.000 Euro per ciascun anno solare.

Inoltre, è stato escluso che per tali compensazioni sussista (anche quando di importo superiore a 15.000 Euro annui) l'obbligo di apposizione del visto di conformità ovvero di sottoscrizione alternativa da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile.

Ciò, è stato chiarito, nel presupposto che le regole sopra richiamate sono riferibili esclusivamente all'utilizzo in compensazione “orizzontale o esterna” dei crediti, le quali infatti non soggiacciono al divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti.

## **5. Risoluzione n. 74 del 27 agosto 2015**

### **Condominio minimo – Detrazione spese per interventi edilizi – art. 16-bis DPR n. 917/1986.**

L'Agenzia delle Entrate risponde ad un interpello tramite il quale l'istante richiede la possibilità di applicare la detrazione delle spese per interventi edilizi effettuati sulle parti comuni di un edificio, composto da tre appartamenti distintamente accatastati (di rispettiva proprietà esclusiva propria e dei suoi fratelli), nel caso in cui i lavori sono stati effettuati senza che fosse stato richiesto il codice fiscale del condominio.

Premesso che l'art. 16-bis, comma 1, lettera a), del TUIR considera agevolabili gli interventi previsti dall'art. 3, comma 1, lettere a), b), c), d)<sup>2</sup> del D.p.r. n. 380/2001 (TU dell'edilizia), effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali, il Ministero delle finanze, con circolare n. 57/E del 1998, ha precisato che "... i documenti giustificativi [es. fatture] devono essere intestati al condominio" e che, relativamente alle modalità di pagamento, "... il bonifico deve recare il codice fiscale dell'amministratore del condominio o di uno qualunque dei condomini che provvede al pagamento, nonché quello del condominio".

In sostanza, per gli interventi realizzati sulle parti comuni di edifici residenziali, la fruizione dell'agevolazione è subordinata alla circostanza che sia il condominio ad essere intestatario delle fatture e ad eseguire, nella persona dell'amministratore o di uno dei condomini, tutti gli adempimenti richiesti dalla normativa, compreso quello propedeutico della richiesta del codice fiscale.

E' stato quindi evidenziato che, siccome nel caso in questione l'istante ha effettuato il pagamento degli interventi edilizi riguardanti le parti comuni mediante l'apposito bonifico bancario dal proprio conto corrente, indicando il proprio codice fiscale e non quello del condominio, per accedere alla detrazione è comunque necessario che, entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui sono state sostenute le spese:

- sia presentata all'Agenzia delle Entrate la domanda di attribuzione del codice fiscale al condominio, mediante il modello AA5/6;
- sia stata versata dal condominio la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1, lett. a), del DPR n. 605 del 1973, per l'omessa richiesta del codice fiscale, nella misura minima di euro 103,29, mediante il modello F24, utilizzando il codice tributo 8912;
- il condominio invii una comunicazione in carta libera all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in relazione all'ubicazione del condominio.

---

<sup>2</sup> Interventi di manutenzione ordinaria (lett. a), di manutenzione straordinaria (lett. b), di restauro e di risanamento conservativo (lett. c) e di ristrutturazione edilizia (lett. d).

## **6. Risoluzione n. 78 del 31 agosto 2015**

### **Trattamento fiscale della plusvalenza da cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare.**

L'Agenzia delle Entrate si è espressa sulle modalità di tassazione ai fini delle imposte sui redditi della plusvalenza derivante dalla cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare.

L'impresa familiare è disciplinata dall'art. 230-bis c.c., che, nel regolare i rapporti tra titolare dell'impresa familiare e suoi collaboratori, parenti e affini, quando tra questi non sia stato configurato un diverso rapporto (quale prestazione di lavoro subordinato, società, associazione in partecipazione o comunione di azienda), prevede che ai collaboratori che prestino la loro attività lavorativa in modo continuativo nella famiglia o nell'impresa familiare sia riconosciuto il diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia e, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato, a partecipare agli utili dell'impresa familiare, ai beni acquistati con essa e agli incrementi dell'azienda.

Ciononostante, l'impresa familiare ha natura individuale e non collettiva e, quindi, è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti ed obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi.

Sotto il profilo fiscale, l'impresa familiare è regolata dall'art. 5, comma 4, del TUIR, sulla base del quale i redditi che derivano dalla stessa, limitatamente al 49% dell'ammontare, possono essere imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Il reddito dell'impresa è, pertanto, dichiarato nel suo ammontare complessivo dall'imprenditore, che è l'unico titolare dell'impresa, il quale può imputare parte del suo reddito ai familiari per un ammontare non superiore al 49%.

Con riguardo al trattamento fiscale della plusvalenza realizzata dall'impresa familiare, secondo l'Agenzia delle Entrate la stessa è imputabile interamente in capo all'imprenditore, con la conseguenza di essere fiscalmente irrilevante per i collaboratori familiari.

Nel caso in esame, appurato che la plusvalenza derivante dalla cessione dell'impresa familiare ha rilevanza fiscale interamente in capo al contribuente istante, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che la stessa sia imponibile a norma del combinato

disposto degli articoli 58<sup>3</sup> e 86 del TUIR, non trovando, viceversa, applicazione l'art. 67, comma 1, lettera h-bis), dello stesso testo unico.

Tale ultima disposizione stabilisce, infatti, che costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 58 del TUIR. Si tratta, in sostanza, della riqualificazione di plusvalenze maturate in regime d'impresa in plusvalenze tassabili come redditi diversi sempreché gli eredi o i donatari non abbiano continuato l'attività d'impresa. Circostanza quest'ultima che si è, invece, verificata, nel caso in esame.

Da ultimo, resta da verificare la possibilità per il contribuente istante di optare per la tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera g) del TUIR, secondo cui gli imprenditori individuali possono optare, in sede di dichiarazione dei redditi, per la tassazione separata delle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di 5 anni.

Nel caso in questione l'istante ha acquisito l'azienda con una donazione del 1988 pertanto tale acquisizione risulta essere "in continuità" a norma dell'art. 58, comma 1 del TUIR.

Infatti, la continuità dei valori aziendali e la previsione contenuta nel predetto art. 58 secondo cui l'atto non costituisce realizzo di plusvalenza, portano a ritenere che la successione mortis causa e la donazione non costituiscono operazioni idonee a generare materia imponibile né accadimenti suscettibili di essere considerati interruttivi della continuità aziendale, e, quindi, anche del conteggio del periodo di possesso dell'azienda da parte del nuovo titolare dell'azienda.

In conclusione, il contribuente istante, all'atto della cessione dell'azienda, potrà optare per la tassazione ordinaria ex articoli 58 e 86 del TUIR in un unico esercizio, ovvero per la tassazione separata ex art. 17, comma 1, lettera g), del TUIR.

In ogni caso, considerate le obiettive condizioni di incertezza sulle modalità di applicazione della tassazione sulla plusvalenza da cessione dell'impresa familiare derivanti dalle diverse interpretazioni fornite, l'Agenzia delle Entrate ritiene che sussistono le condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni nel caso in cui la

---

<sup>3</sup> "Per le plusvalenze derivanti da cessione delle aziende, le disposizioni del comma 4 dell'articolo 86 non si applicano quando è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dell'articolo 17. Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi."

plusvalenza realizzata dalla cessione sia stata ripartita tra il titolare dell'impresa e i collaboratori familiari.

## **7. Risoluzione n. 80 del 14 settembre 2015**

### **Interpretazione dell'art. 116 del TUIR (Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria).**

L'Agenzia risponde ad un interpello con cui un soggetto, trasformato da società di persone in società di capitali con effetto dal 1° gennaio 2015, chiede quale procedimento adottare per esercitare l'opzione per il regime della c.d. "trasparenza fiscale", secondo la previsione dell'articolo 116<sup>4</sup> del TUIR, così come modificato dal D.Lgs. n. 175 del 2014.

Si ricorda che, con il regime di trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR, il Legislatore ha previsto la possibilità di imputare il reddito dei soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a) del TUIR<sup>5</sup> a ciascun loro socio, in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione, indipendentemente dall'effettiva percezione.

Tale possibilità, estesa anche alle società a ristretta base proprietaria ex art. 116 del TUIR, è subordinata all'esercizio di apposita opzione, irrevocabile per tre esercizi sociali e vincolante per tutti i soggetti coinvolti.

Nell'intento di razionalizzare il processo di adesione all'opzione, l'art. 16 del D.Lgs. n. 175/2014, c.d. "decreto semplificazioni", ha modificato l'art. 115, comma 4, del TUIR, stabilendo che l'opzione è comunicata all'Amministrazione finanziaria "con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione" tramite la compilazione del quadro OP, sezione III.

È evidente però che possono nascere problemi applicativi laddove il soggetto intenzionato ad esercitare l'opzione non sia tenuto, per il 2015 (come il caso in

---

<sup>4</sup> Art. 116 - Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria - 1. L'opzione di cui all'articolo 115 può essere esercitata con le stesse modalità ed alle stesse condizioni, ad esclusione di quelle indicate nel comma 1 del medesimo articolo 115, dalle società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa. 2. Si applicano le disposizioni del terzo e del quarto periodo del comma 3 dell'articolo 115 e quelle del primo e terzo periodo del comma 3 dell'articolo 8. Le plusvalenze di cui all'articolo 87 e gli utili di cui all'articolo 89, commi 2 e 3, concorrono a formare il reddito imponibile nella misura indicata, rispettivamente, nell'articolo 58, comma 2, e nell'articolo 59.

<sup>5</sup> Società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, cooperative e società di mutua assicurazione, nonché società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato.

esame), a presentare il modello Unico 2015 SC perché, ad esempio, il 2015 costituisce il primo anno di attività.

In tali ipotesi, secondo l'Agenzia delle Entrate, i contribuenti interessati possono effettuare la comunicazione ex art. 115, comma 4, del TUIR, relativa all'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale, nell'anno corrente, a mezzo del modello di comunicazione dell'esercizio dell'opzione approvato con provvedimento del 4 agosto 2004, tuttora disponibile, con il relativo software, nel sito dell'Agenzia delle Entrate, da presentare entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

\*\*\*\*\*

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 27 ottobre 2015

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.