

FOCUS 5/10

RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

dal 1° luglio al 30 settembre 2010

Indice degli argomenti:

1. *Ires/ Irap/ IVA*: Adempimenti dichiarativi in caso di liquidazione
2. *Irpef*: Plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni nel mercato forex
3. *Irpef*: Utilizzazione dei fanghi di depurazione in agricoltura
4. *Imposta sulle successioni*: Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni dei trasferimenti di quote sociali ed azioni
5. *Ires/ Irpef*: Special purpose vehicle: cessione crediti
6. *Ires*: Detassazione per investimenti ambientali
7. *Imposta di registro*: Agevolazioni prima casa
8. *Irpef/ Ires*: Trattamento fiscale delle tariffe incentivanti
9. *IVA*: Rilascio del visto di conformità
10. *Ires*: Detassazione degli investimenti in macchinari
11. *IVA*: Liquidazione di gruppo ed operazione straordinaria di fusione per incorporazione

1. Risoluzione n. 66 del 6.07.2010

Adempimenti dichiarativi in caso di liquidazione

Le società soggette ad Ires nel caso di una liquidazione che si protragga oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, determinano provvisoriamente il reddito relativo a ciascun successivo esercizio intermedio, salvo conguaglio in base al bilancio finale.

In tale sede è possibile utilizzare le perdite di esercizi antecedenti l'apertura della procedura liquidatoria, non compensate nel corso della stessa.

Qualora, invece, la procedura vada oltre i cinque esercizi, i risultati provvisori si cristallizzano.

Diversamente, ai fini IRAP, il valore di produzione realizzato in ciascun periodo d'imposta è determinato a titolo definitivo e non è soggetto ad alcun conguaglio finale.

Uguualmente, anche ai fini IVA, l'imposta è calcolata in via definitiva, con le modalità e nei termini ordinari.

2. Risoluzione n. 67 del 6.07.2010

Plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni nel mercato forex

Nella compravendita di valute a pronti sul *Foreign Exchange Market (Forex)*, quando le operazioni non sono chiuse nella medesima giornata di apertura, viene in genere applicato un meccanismo di *rollover* consistente nella chiusura e nella successiva riapertura della posizione, così da evitare l'effettiva consegna del sottostante (contratto *rolling spot*).

I cambi valutari nei momenti di chiusura e di successiva riapertura della posizione possono dar luogo all'emersione di differenziali positivi o negativi.

L'Amministrazione Finanziaria chiarisce che tali differenziali possono essere equiparati alle plusvalenze realizzate mediante rapporti a contenuto finanziario i cui risultati sono legati a un evento aleatorio.

Pertanto, le plusvalenze realizzate alla fine della giornata tramite contratti *rolling spot* vanno dichiarate nella sezione II del quadro RT di Unico e scontano l'imposta sostitutiva nella misura del 12,50 per cento.

Le minusvalenze e i differenziali negativi, inoltre, non sono deducibili.

3. Risoluzione n. 74 del 26.07.2010

Utilizzazione dei fanghi di depurazione in agricoltura

L'articolo 32 del TUIR considera attività agricole produttive di reddito agrario quelle dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura e all'allevamento di animali, nonché, le attività agricole consistenti nella manipolazione, conservazione, trasformazione di prodotti ottenuti prevalentemente dallo svolgimento dell'attività agricola principale con riferimento a beni tassativamente indicati in apposito decreto ministeriale.

L'Amministrazione Finanziaria chiarisce che non costituisce una fase della coltivazione, l'utilizzazione dei fanghi di depurazione in agricoltura, nonostante l'uso di detti fanghi abbia come conseguenza l'aumento della fertilità del terreno.

Ne discende, che i compensi erogati al proprietario del fondo, per il solo fatto di avere acconsentito a spargere tali sostanze sull'appezzamento, non confluiscono nel reddito agrario, bensì sono redditi diversi ed eventualmente anche d'impresa nel caso in cui la stessa provveda direttamente allo spandimento dei fanghi.

4. Risoluzione n. 75 del 26.07.2010

Imposta sulle successioni e donazioni: esenzione dei trasferimenti di quote sociali ed azioni

L'articolo 3, comma 4-ter del TUS (Dlgs 346/1990) prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti di aziende, di quote sociali e azioni a favore dei discendenti e del coniuge, limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo. L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo un'apposita dichiarazione in tal senso alla presentazione della dichiarazione di successione.

Per il computo della percentuale di controllo rilevano anche i diritti di voto che il soggetto beneficiario è in grado di esercitare per il tramite di società controllate.

5. Risoluzione n. 77 del 4.08.2010

Special purpose vehicle: Cessione crediti

Nell'inquadramento fiscale cc.dd. *Special purpose vehicle (SPV)* l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che dette società provvedono all'emissione di titoli destinati alla circolazione per finanziare l'acquisto dei crediti del cedente (c.d. *originator*) e, successivamente, al recupero dei crediti acquistati e al rimborso dei titoli emessi.

I crediti che formano oggetto di ciascuna operazione di cartolarizzazione costituiscono

patrimonio separato, ad ogni effetto, rispetto a quello della SPV e rispetto a quello relativo ad altre operazioni di cartolarizzazione.

Si tratta di un patrimonio a destinazione vincolata, in via esclusiva, al soddisfacimento dei diritti incorporati nei titoli emessi per finanziare l'acquisto dei crediti, nonché al pagamento dei costi dell'operazione.

Con riferimento agli aspetti fiscali, l'Amministrazione Finanziaria ha spiegato che una SPV può procedere allo scomputo delle ritenute d'acconto subite nel corso di una cartolarizzazione soltanto quando l'operazione risulta terminata, o meglio, può procedere al recupero nel periodo d'imposta in cui decade il vincolo di destinazione del patrimonio separato.

Le somme rimborsate devono essere assegnate agli obbligazionisti che hanno partecipato all'operazione e sottoposte a tassazione a titolo di interessi e altri proventi connessi ai titoli obbligazionari, a meno che non siano riferibili al rimborso del capitale sottoscritto.

Sono sottoposte, invece, a Ires ordinaria, se concorrono a formare il reddito della società.

6. Risoluzione n. 78 del 5.08.2010

Ires: Detassazione per investimenti ambientali

La legge 388/2000, prevede una misura di detassazione per le piccole e medie imprese (PMI) che effettuano *investimenti ambientali*.

Il Fisco chiarisce che dette spese, destinate alla tutela ambientale, non concorrono alla formazione del reddito, e pertanto sarà cura dell'imprenditore apportare apposite variazioni in diminuzione previste dal Modello Unico.

Si tratta, in particolare, di investimenti in immobilizzazioni materiali (di cui all'articolo 2424, primo comma, lettera B) n. II c.c), necessarie per prevenire, ridurre e riparare danni causati all'ambiente dallo svolgimento di attività d'impresa. Il beneficio spetta anche per l'acquisizione in leasing.

Secondo una disposizione antielusiva, poi, l'agevolazione decade se i beni stessi sono ceduti entro il secondo periodo d'imposta successivo a quelli in cui sono stati acquistati.

7. Risoluzione n. 86 del 20.08.2010

Agevolazioni prima casa

Ai sensi del DPR 131/86 è prevista l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota agevolata del 3% agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di immobili abitativi (non di lusso) ed agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, a condizione che ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti:

- a) l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività;
- b) nell'atto di acquisto l'acquirente dichiarare di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;
- c) nell'atto di acquisto l'acquirente dichiarare di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso,

abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che in caso di acquisto di immobile abitativo da parte di coniugi in regime di comunione di beni, dei quali uno soltanto possieda i requisiti soggettivi per fruire dell'agevolazione "prima casa", il beneficio fiscale risulta applicabile limitatamente alla quota acquistata dal coniuge in possesso dei requisiti.

8. Risoluzione n. 88 del 25.08.2010

Trattamento fiscale delle tariffe incentivanti

Ai sensi della Legge Finanziaria per il 2008, l'energia elettrica immessa in rete, prodotta mediante impianti eolici di potenza nominale media annua non superiore a 200 Kw e mediante impianti alimentati da altre fonti rinnovabili, con esclusione della fonte solare, di potenza annua non superiore a 1 Mw entrati in esercizio in data successiva al 31 dicembre 2007, ha diritto, in alternativa ai certificati verdi e su richiesta del produttore, a una tariffa fissa onnicomprensiva di entità variabile.

Il valore economico della Tariffa incorpora, seppur non in maniera esplicita, sia una quota incentivante che un corrispettivo per la vendita dell'energia (per questo motivo è definita "onnnicomprensiva").

L'introduzione in rete dell'energia prodotta e non autoconsumata da parte di persone fisiche e enti non commerciali, con impianti non superiori a 20 kw utilizzati per alimentare la propria abitazione o la sede dell'organizzazione, non dà luogo a un'attività commerciale svolta abitualmente, dal momento che l'impianto è destinato prevalentemente a scopi personali.

La tariffa erogata, pertanto, non è imponibile ai fini Iva, mentre sul fronte delle imposte dirette va considerata come un reddito diverso.

Differente è il caso di immissione in rete di energia prodotta da persone fisiche o enti non commerciali tramite impianti di potenza fino a 20 kw non asserviti all'abitazione o alla sede ovvero di potenza superiore a 20 kw, oppure prodotta da chi svolge attività commerciale o lavoro autonomo.

In tutti questi casi, si configura lo svolgimento di una vera e propria attività commerciale: la tariffa pagata dal Gse è imponibile ai fini Iva e costituisce un ricavo che concorre alla determinazione del reddito d'impresa.

Infine, viene precisato che la tariffa onnicomprensiva non è mai soggetta a ritenuta alla fonte del 4 per cento, in quanto classificabile come corrispettivo e non come contributo.

9. Risoluzione n. 90 del 17.09.2010

Rilascio del visto di conformità

Ai sensi del DL 78/2009, i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa per i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile, la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dal rappresentante legale, anche, dai soggetti che esercitano la revisione contabile.

L'apposizione del citato visto di conformità costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie che il legislatore ha attribuito a soggetti terzi.

L'Amministrazione Finanziaria chiarisce che ai fini della compensazione del credito IVA, per un importo superiore ai 15.000,00 euro, il visto di conformità di che trattasi deve essere acquisito anche in relazione alle dichiarazioni presentate dagli Enti locali.

10. Risoluzione n. 91 del 17.09.2010

Detassazione degli investimenti in macchinari

La detassazione degli investimenti in macchinari (di Tremonti-terzo) si estende, qualora oggetto del medesimo investimento complessivo, ai componenti accessori indispensabili al funzionamento dei beni agevolabili, anche se non rientranti nella divisione 28 della Tabella Ateco, oggetto dell'agevolazione.

L'Agenzia delle Entrate fornisce, così, ulteriori chiarimenti sull'ambito oggettivo dell'agevolazione disciplinata dall'articolo 5 del DL 78/2009, che consente di escludere dall'imposizione sul reddito d'impresa un importo pari al 50% del valore degli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature, compresi nella divisione 28 della tabella Ateco 2007, e gli eventuali componenti accessori, fatti a decorrere dal 1° luglio 2009 o data di entrata in vigore del citato decreto e fino al 30 giugno 2010.

11. Risoluzione n. 92 del 22.09.2010

Liquidazione Iva di gruppo ed operazione straordinaria di fusione per incorporazione

La procedura di liquidazione IVA di gruppo consente alle singole società aderenti al gruppo e legate da particolari vincoli di controllo, di trasferire alla controllante la propria posizione IVA individuale di debito o credito, in modo che le risultanze delle liquidazioni periodiche di ciascuna società si sommino algebricamente a quelle delle altre partecipanti, rendendo necessario il versamento del solo saldo a debito che residua dopo l'avvenuta compensazione.

Le società che partecipano alla liquidazione IVA di gruppo perdono la disponibilità dei propri crediti o debiti IVA periodici che devono essere trasferiti al gruppo e non possono essere autonomamente compensati o chiesti a rimborso.

Si evidenzia, tuttavia, che il legislatore ha recentemente derogato ai principi generali sopra citati con la previsione secondo cui i soggetti che partecipano per la prima volta alla liquidazione IVA di gruppo non possono far confluire nei calcoli compensativi della procedura in parola la loro eccedenza di credito derivante dal periodo d'imposta precedente, con la conseguenza che detta eccedenza resta definitivamente nella disponibilità del soggetto in capo al quale si è formata.

Alla luce delle disposizioni normative sopra citate, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nell'ipotesi di fusione per incorporazione di una società esterna alla procedura di liquidazione Iva di gruppo da parte di una società che invece vi partecipa, il credito maturato dall'incorporata nell'anno solare antecedente l'incorporazione, al netto delle eventuali compensazioni orizzontali o verticali operate dall'incorporata prima dell'operazione straordinaria, non può mai confluire nell'Iva di gruppo ma deve unicamente essere utilizzato in compensazione orizzontale dall'incorporante o chiesto a rimborso qualora vi siano i presupposti.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 7 ottobre 2010

Dott.ssa Francesca Sanseverino
francescasanseverino@studiofiorentino.com

Dott.ssa Cristina Iovino
cristinaiovino@studiofiorentino.com

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.