

FOCUS 5/14

RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

dal 1° settembre al 31 ottobre 2014

Indice degli argomenti:

1. Apposizione del visto di conformità sulla propria dichiarazione
2. Requisito alternativo per la qualifica di start-up innovative
3. Chiarimenti in materia di antiriciclaggio
4. La determinazione dell'Ires dovuta dagli enti non commerciali
5. L'applicabilità delle agevolazioni per l'acquisto di prima casa per usucapione
6. Rideterminazione del valore della partecipazione
7. La trasformazione delle imposte anticipate in credito d'imposta per gli enti creditizi in liquidazione volontaria

1. Risoluzione n. 82 del 2 settembre 2014

Apposizione del visto di conformità sulla propria dichiarazione

L'intervento interpretativo riguarda l'art. 11 comma 574, della legge n. 147 del 27 dicembre 2013 che impone l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

Tale visto attesta l'avvenuta attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie e la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto nonché dei dati esposti nelle dichiarazioni.

¹ "I contribuenti che utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità ... relativo alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito".

Il chiarimento concerne la possibilità, da parte del professionista abilitato, di apporre il visto alla propria dichiarazione, al fine di poter utilizzare il credito in compensazione orizzontale per somme superiori a Euro 15.000 e senza ricorrere a terzi.

Tanto ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate (AGE) precisa che i professionisti che intendono avvalersi della facoltà di utilizzare in compensazione il credito per importi superiori ad Euro 15.000, possono autonomamente apporre il visto di conformità sulle proprie dichiarazioni senza esser obbligati a rivolgersi a terzi.

2. Risoluzione n. 87 del 14 ottobre 2014

Requisito alternativo per la qualifica di start-up innovative

Il decreto legge n. 179 del 18 ottobre 2012 art. 25² definisce le start – up innovative e le caratteristiche ed i requisiti che devono possedere per essere definite tali.

L'Amministrazione Finanziaria ha fornito chiarimenti per quanto riguarda i requisiti obbligatori descritti nell'art. 25 del D.L., comma 2 lettera h) n. 2 relativi alla forza lavoro impiegata nella start-up innovativa.

² L'Art. 25 del D.L. n. 179/2012 definisce che l'impresa start-up innovativa e' la società di capitali, costituita anche in forma cooperativa, di diritto italiano ovvero una Societas Europaea, residente in Italia ai sensi dell'articolo 73 del D.P.R. n. 917 del 1986, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non sono quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione, che possiede i seguenti **requisiti**: a) la maggioranza delle quote o azioni rappresentative del capitale sociale e dei diritti di voto nell'Assemblea ordinaria dei soci sono detenute da persone fisiche; b) e' costituita e svolge attivita' d'impresa da non piu' di quarantotto mesi; c) ha la sede principale dei propri affari e interessi in Italia; d) a partire dal secondo anno di attivita' della start-up innovativa, il totale del valore della produzione annua, cosi' come risultante dall'ultimo bilancio approvato entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio, non e' superiore a 5 milioni di euro; e) non distribuisce, e non ha distribuito, utili; f) ha, quale oggetto sociale esclusivo, lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico; g) non e' stata costituita da una fusione, scissione societaria o a seguito di cessione di azienda o di ramo di azienda; **h)** possiede almeno uno dei seguenti ulteriori requisiti: 1) le spese in ricerca e sviluppo sono uguali o superiori al 30 per cento del maggiore valore fra costo e valore totale della produzione della start-up innovativa. Dal computo per le spese in ricerca e sviluppo sono escluse le spese per l'acquisto di beni immobili. Le spese risultano dall'ultimo bilancio approvato e sono descritte in nota integrativa. In assenza di bilancio nel primo anno di vita, la loro effettuazione e' assunta tramite dichiarazione sottoscritta dal legale rappresentante della start-up innovativa; **2) L'impiego come dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo**, in percentuale uguale o **superiore al terzo della forza lavoro complessiva**, di personale in possesso di titolo di dottorato di ricerca o che sta svolgendo un dottorato di ricerca presso un' università italiana o straniera, oppure in possesso di laurea e che abbia svolto, da almeno tre anni, attività di ricerca certificata presso istituti di ricerca pubblici o privati, in Italia o all'estero, ovvero, in percentuale **o superiore a due terzi della forza lavoro complessiva**, di personale in possesso della laurea magistrale"; 3) sia titolare o licenziatario di almeno una privativa industriale relativa a una invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale direttamente afferenti all'oggetto sociale e all'attività d'impresa.

Il tema sollevato è la condizione introdotta nel D.L. (art. 25 comma 2 lettera h) n. 2), e cioè il legame tra l'utilizzo delle parole "impiego" e "collaboratore". Il requisito prevede che l'impiego di personale qualificato può avvenire sia a titolo di lavoro dipendente sia a qualunque altro titolo, e che tale condizione di subordinazione deve comportare necessariamente una retribuzione.

Un primo chiarimento riguarda la figura degli amministratori soci che prestano attività senza retribuzione e se, in tali condizioni, possono essere considerati forza lavoro.

Sulla base della premessa fatta, anche la figura del socio amministratore rientra nella forza lavoro e può essere considerato requisito valido per una start-up a condizione che percepisca una retribuzione dalla società, ciò in quanto qualsiasi soggetto che percepisce un reddito da lavoro dipendente o a questo assimilato rientra nella forza lavoro ne consegue che qualora i soci amministratori non percepiscano redditi da quella società, non possono essere annoverati nella forza lavoro di quella start-up.

Altro chiarimento riguarda il rapporto di lavoro nella start - up prestato da stagisti e consulenti esterni e, se possono essere considerati forza lavoro e quindi come un requisito obbligatorio.

Mentre gli stagisti possono essere considerati come forza lavoro in quanto dipendenti retribuiti, i consulenti esterni ancorchè con partita iva, non godono del rapporto di lavoro subordinato e, pertanto, non possono annoverarsi tra i dipendenti anche se godono di una retribuzione.

Infine, l'ultimo chiarimento, riguarda le modalità di calcolo in merito al medesimo requisito dell'art. 25, per la determinazione del personale altamente qualificato ("... di un terzo e dei due terzi della forza lavoro complessiva...") affinché una società possa essere configurata come start-up. A tal proposito l'AGE precisa che il calcolo deve avvenire necessariamente per teste e non in base alla remunerazione.

3. Risoluzione n. n. 88 del 14 ottobre 2014

Chiarimenti in materia di antiriciclaggio

L'Agenzia delle Entrate definisce i dubbi sorti in merito agli obblighi di comunicazione di informazioni, nel caso di coloro che devono detenere una mail PEC e devono comunicarla all'Agenzia delle Entrate, entro il 31 ottobre p.v., come previsto nel punto 6 del provvedimento n. 105953 dell'8 agosto 2014.

Il Direttore dell'AGE e il Comandante Generale della Guardia di Finanza hanno disposto congiuntamente il provvedimento in attuazione dell'articolo 2 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167 e seguenti, riguardanti le modalità e i termini relativi alle richieste di informazioni sulle operazioni intercorse con l'estero, sui rapporti ad esse collegate e sull'identità dei relativi titolari.

Il provvedimento precisa quali sono i soggetti destinatari delle richieste di informazioni, l'oggetto, gli uffici e reparti autorizzati, il formato ed il contenuto, ed al punto sei³ le modalità tecniche di trasmissione delle richieste e delle risposte.

La norma dispone che i soggetti tenuti a dichiarare l'indirizzo di posta elettronica certificata sono: le società, le imprese individuali, i professionisti iscritti ai rispettivi ordini e le pubbliche amministrazioni.

Al fine di favorire lo scambio di informazione e documenti tra la pubblica amministrazione e le imprese in modalità telematica il Ministero per lo Sviluppo Economico ha istituito l'INI-PEC (Indice Nazionale degli indirizzi di Posta Elettronica Certificata). Tale elenco raccoglie tutti gli indirizzi di posta elettronica presenti sul territorio nazionale ed è liberamente accessibile.

In considerazione dei protocolli d'intesa sottoscritti tra organismi associativi e Agenzia delle Entrate, gli indirizzi PEC sono già stati comunicati e quindi tali soggetti non sono tenuti all'adempimento previsto dal provvedimento.

4. Risoluzione n. n. 89 del 17 ottobre 2014

³ Il punto sei del provvedimento dispone: 1) Le richieste e le risposte sono effettuate utilizzando il sistema di PEC, in conformità delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68 e alle regole tecniche di attuazione di cui al decreto del Ministro per l'innovazione e le tecnologie 2 novembre 2005. 2) Entro il 31 ottobre 2014, i soggetti di cui agli articoli 11, 12, 13 e 14 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 comunicano all'Agenzia delle Entrate, per l'inserimento delle caselle di posta elettronica certificata nel registro degli indirizzi elettronici di cui al punto 7 del provvedimento del 22 dicembre 2005, il proprio indirizzo di PEC, utilizzando il servizio Entratel o Fisco on line, secondo quanto specificato nel decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 e nel decreto 31 luglio 1998 e successive modificazioni, nonché nei relativi allegati. La comunicazione della casella di posta elettronica certificata è effettuata utilizzando il tracciato di cui all'allegato n. 5 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 22 dicembre 2005. 3) I soggetti indicati nell'articolo 11, commi 1 e 2, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 possono utilizzare la casella di posta elettronica certificata già comunicata per le richieste e le risposte di cui all'articolo 32, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dei relativi provvedimenti di attuazione. In assenza della comunicazione di cui al punto 6.2 entro il termine ivi previsto, la casella di posta elettronica certificata già comunicata per le richieste e le risposte di cui all'articolo 32, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 si intende confermata.

La determinazione dell'Ires dovuta dagli enti non commerciali.

Il tema concerne la detraibilità dall'Ires delle erogazioni liberali da parte degli enti non commerciali. Gli artt. 15, 100 e 147⁴ del T.U.I.R prevedono rispettivamente le possibili detrazioni fiscali a favore delle persone fisiche, delle società e per gli enti non commerciali.

L'art. 15 comma 1 del T.U.I.R. prevede la possibilità di detrarre il 19% (percentuali poi modificate dalla L. n. 96 del 6 luglio 2012) degli oneri elencati dalla legge ai fini della determinazione dell'imposta lorda dovuta. Tra gli oneri è prevista la detrazione anche per quanto riguarda le erogazioni liberali in denaro a favore delle organizzazioni non lucrative (Onlus); l'art. 147 definisce le detrazioni d'imposta sui redditi per gli enti non commerciali facendo riferimento all'art. 15⁵ del T.U.I.R. per quanto concerne l'elenco degli oneri detraibili.

Il chiarimento pertanto riguarda l'applicazione delle corrette percentuali di detraibilità d'imposta previste per gli enti non commerciali, in particolare se devono continuare a riferirsi al 19% ovvero se risentono degli aggiornamenti previsti per le persone fisiche per l'art. 15.

L'AGE scioglie i dubbi emersi anche alla luce delle modifiche introdotte dalla legge n. 96/2012 chiarendo che gli enti non commerciali possono continuare a detrarre dall'Ires le liberalità in denaro erogate a favore delle Onlus nella misura del 19%.

5. Risoluzione n. 90 del 17 ottobre 2014

L'applicabilità delle agevolazioni per l'acquisto di prima casa per usucapione

La risoluzione dell'AGE riguarda l'applicabilità delle agevolazioni "prima casa" subordinate alle condizioni sussistenti al momento dell'atto introduttivo o dedotte nel corso del giudizio di intervenuta usucapione. L'usucapione è un diritto reale di acquisto della proprietà a titolo originario mediante il possesso continuato nel tempo (venti anni) su beni mobili e immobili.

⁴ L'art.147 del T.U.I.R. definisce la detrazione d'imposta per gli oneri per gli enti non commerciali: "dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis), i-quater) e i-octies) del comma 1 dell'articolo 13-bis".

⁵ L'art. 15 del Tuir dispone in breve al comma 1 che: dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19% degli oneri sostenuti dal contribuente secondo un elenco, tra cui: interessi passivi, spese sanitarie, spese funebri, premi assicurativi, erogazioni liberali in denaro etc. Dispone ancora al comma 1.1 che per le erogazioni liberali, si detrae dall'imposta lorda un importo pari al 24% per l'anno 2013, e pari al 26% per l'anno 2014 per un importo non superiore a 2.065 euro. La detrazione è consentita condizione che l'erogazione sia stata eseguita tramite banca o posta.

Per quanto riguarda gli immobili, la norma prevede che la tassazione, sia nel caso di acquisto a titolo oneroso che per usucapione, sia assoggettata all'imposta di registro in misura proporzionale. L'art. 8 della Tariffa, Parte Prima, allegata al Testo Unico dell'Imposta di Registro (D.P.R. n. 131 del 1986) prevede che, i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni dell'art. 1 della Tariffa. Nel caso di acquisto di immobili prima casa si applica l'agevolazione inerente alle imposte di registro pari al 2%.

La presente risoluzione completa ed integra la precedente circolare AGE n. 370/2008 in cui veniva precisato che il possesso dei requisiti di agevolazione per prima casa possono essere comunicati nelle more della registrazione del decreto di trasferimento. Nella risoluzione del caso, l'AGE, menziona diverse sentenze della Corte di Cassazione che evidenziano come il termine finale entro il quale il destinatario dell'agevolazione può far valere il suo diritto per la prima casa, è costituito dalla registrazione dell'atto finale innanzi l'Amministrazione Fiscale.

In particolare, l'Amministrazione precisa che: per l'acquisto di un immobile per usucapione, la richiesta di agevolazione prima casa doveva essere presente nell'atto stesso a pena di decadenza ovvero, in caso di omissione, i contribuenti interessati, potranno in ogni caso beneficiare delle agevolazioni previste mediante una dichiarazione, autenticata nelle firme, da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, da allegare al provvedimento stesso prima della sua registrazione.

6. Risoluzione n. 91 del 17 ottobre 2014

Rideterminazione del valore della partecipazione

Il chiarimento dell'AGE ha ad oggetto la possibilità per i donatari di utilizzare a scomputo l'imposta sostitutiva versata dai donanti in occasione delle precedenti rideterminazioni del valore di una partecipazione.

Il riferimento normativo è dettato dagli artt. 67 e 68 del Tuir⁶ alla luce dell'art. 1, comma 156, della legge n. 147 del 23 dicembre 2013.

L'art. 67 dispone che: "Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente;... lett. c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui

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

all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonche' la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle predette partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione e' determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorche' nei confronti di soggetti diversi. Tale disposizione si applica dalla data in cui le partecipazioni, i titoli ed i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suindicate. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante: 1) cessione di strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 44 quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio; 2) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di societa' i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'assimilazione opera a prescindere dal valore dell'apporto; 3) cessione dei contratti di cui al numero precedente qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste dal comma 2 dell'articolo 47 del citato testo unico; alla lettera c-bis) le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di societa' di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, nonche' di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante: 1) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di societa' i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni; 2) cessione dei contratti di cui alla lettera precedente qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste dal comma 2 dell'articolo 47; al comma 6 dell'art. 68 è disposto che: le plusvalenze indicate nelle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero la somma od il valore normale dei beni rimborsati ed il costo od il valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione, compresa l'imposta di successione e donazione, con esclusione degli interessi passivi. Nel caso di acquisto per successione, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione, nonche', per i titoli esenti da tale imposta, il valore normale alla data di apertura della successione. **Nel caso di acquisto per donazione si assume come costo il costo del donante.** Per le azioni, quote o altre partecipazioni acquisite sulla base di aumento gratuito del capitale il costo unitario e' determinato ripartendo il costo originario sul numero complessivo delle azioni, quote o partecipazioni di compendio. Per le partecipazioni nelle societa' indicate dall'articolo 5, il costo e' aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi gia' imputati, gli utili distribuiti al socio. Per le valute estere cedute a termine si assume come costo il valore della valuta al cambio a pronti vigente alla data di stipula del contratto di cessione. Il costo o valore di acquisto e' documentato a cura del contribuente. Per le valute estere prelevate da depositi e conti correnti, in mancanza della documentazione del costo, si assume come costo il valore della valuta al minore dei cambi mensili accertati ai sensi dell'articolo 110, comma 9, nel periodo d'imposta in cui la plusvalenza e' realizzata. Le minusvalenze sono determinate con gli stessi criteri stabiliti per le plusvalenze.

seconda della natura della partecipazione (non qualificata o qualificata) parametrata al valore risultante da apposita perizia giurata di stima.

L'art. 1, comma 156, della legge n. 147 del 23 dicembre 2013, ha fissato il termine del 1° gennaio 2014 per verificare il possesso delle partecipazioni e al 30 giugno 2014 il termine per riparametrare il valore con la perizia e porre in essere tutti gli adempimenti relativi.

Per assicurare un regime di trasparenza e neutralità e per evitare che la donazione possa rappresentare uno strumento per elevare artificiosamente il costo della partecipazione o del titolo, in caso di donazione, il cedente donatario deve assumere lo stesso costo che poteva assumere il donante.

Tuttavia l'imposta sostitutiva corrisposta dal donante è un'imposta personale, e, come prevede la legge n. 70 del 2011, lo scomputo dell'imposta, in caso di rideterminazioni successive, può essere effettuato solo dallo stesso soggetto che ha versato l'imposta sostitutiva nelle precedenti rideterminazioni.

Pertanto, in caso di rideterminazione del costo di acquisto della partecipazione posseduta al 1° gennaio 2014, i donatari non possono scomputare l'imposta sostitutiva corrisposta da donanti diversi.

7. Risoluzione n. 92 del 20 ottobre 2014

La trasformazione delle imposte anticipate in credito d'imposta per gli enti creditizi liquidazione volontaria

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate concerne la redazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta infra-annuale ante-liquidazione volontaria determinata ai sensi dell'art. 182 del TUIR.

I punti che vengono precisati si riferiscono:

1. alla deducibilità della perdita su crediti derivante dalla loro cessione pro-soluto nel caso di una società che svolge attività bancaria;
2. alla trasformazione delle imposte anticipate in credito d'imposta afferenti le svalutazioni dei crediti rilevate fino al momento della cessione.

L'art. 2, comma 56-ter⁷, del decreto mille proroghe estende la disciplina della trasformazione delle imposte anticipate in credito di imposta (sia nell'ipotesi di

⁷ "La trasformazione di cui al comma 55 decorre dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci ed opera per un importo pari al prodotto, da effettuarsi sulla base dei dati del medesimo bilancio

perdita di esercizio che di perdita fiscale) anche ai soggetti in liquidazione volontaria.

Rientrano nella trasformazione in credito d'imposta solo le imposte differite relative a svalutazioni di crediti e/o ammortamenti/ svalutazioni dell'avviamento o altre attività immateriali, purchè iscritte nell'attivo nell'ultimo bilancio approvato prima di entrare nella fase di liquidazione volontaria; in altre parole, le imposte anticipate generate successivamente alla data di inizio della procedura di liquidazione volontaria non possono essere considerate come crediti d'imposta.

A tal proposito si ricorda che l'art. 2487-bis, prevede la consegna obbligatoria da parte degli amministratori di un rendiconto sulla loro gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato prima del periodo ante-liquidazione⁸. Pertanto, prima di analizzare se le imposte anticipate sono trasformabili in crediti d'imposta, è necessario verificare la loro iscrizione o meno nel rendiconto di gestione obbligatorio.

L'iscrizione delle imposte anticipate nel rendiconto è una condizione necessaria ma non sufficiente per la trasformazione in credito d'imposta. Affinchè si possa verificare la trasformazione è necessario che le imposte anticipate siano iscritte a fronte di un componente negativo deducibile ai fini delle imposte sui redditi in più periodi d'imposta.

Nel caso di un'attività bancaria, si ricorda che, le svalutazioni dei crediti sono deducibili in più periodi d'imposta e, per ciascun periodo, con una percentuale pari allo 0,30% del valore dei crediti risultanti in bilancio. L'ammontare complessivo delle svalutazioni che supera lo 0,30% è deducibile in quote costanti nei diciotto esercizi successivi secondo le disposizioni contenute nell'art. 106 del Tuir, ne consegue che tali svalutazioni alimentano il basket dei crediti d'imposta.

La derecognition dei crediti, invece, non consente la conversione delle imposte anticipate in crediti d'imposta, nè in caso di perdita di esercizio, nè in caso di perdita fiscale in quanto nessun componente negativo è deducibile in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi, ma risulta deducibile integralmente nei periodi d'imposta nel quale essa viene effettuata.

approvato, tra: a) la perdita d'esercizio, e b) il rapporto fra le attività' per imposte anticipate indicate al comma 55 e la somma del capitale sociale e delle riserve".

⁸ Il rendiconto osserva i principi contabili, la forma ed il contenuto del bilancio ed è soggetto all'approvazione da parte dell'assemblea dei soci e pertanto acquista valenza pari al bilancio ai fini della trasformazione delle imposte anticipate ai sensi dell'art. 2 comma 56 del decreto mille proroghe e sono rilevanti ai fini del regime di trasformazione in caso di perdita di esercizio.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 25 novembre 2014

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.

