

FOCUS 6/14

RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

dal 1° novembre al 31 dicembre 2014

Indice degli argomenti:

1. Imposte di registro nelle aggiudicazioni
2. Nuovo orientamento della Corte Europea delle cessioni alle esportazioni indirette
3. Il modello TR
4. Le agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina
5. Obblighi del sostituto d'imposta nel caso di cessione quote
6. Erogazioni liberali in favore dei partiti politici
7. Cessione crediti d'imposta pro solvendo e deducibilità per la consolidante
8. Detraibilità delle spese notarili sostenute in caso di ristrutturazioni
9. La tassazione del decreto ingiuntivo con enunciazione di fideiussione

1. Risoluzione n. 95 del 3 novembre 2014

Imposte di registro nelle aggiudicazioni

Il riferimento normativo è l'art. 1, comma 497, della Legge n. 266/05, in materia di determinazione della base imponibile per i trasferimenti coattivi di immobili ad uso abitativo dichiarato illegittimo dalla Corte Costituzionale con sentenza del 23 gennaio 2014.

L'Agenzia chiarisce il recupero da parte del contribuente, della maggiore imposta di registro versata per l'acquisto di un bene immobile a seguito della procedura di espropriazione forzata, nel caso in cui l'imposta di registro sia stata versata sulla base del prezzo di aggiudicazione dell'immobile e non del valore catastale, in relazione ad atti conclusi anteriormente alla dichiarazione di parziale illegittimità costituzionale della suddetta norma.

Si ricorda che al fine del calcolo della base imponibile dell'imposta di registro occorre distinguere tra il regime di prezzo-valore e prezzo d'asta.

La base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie, catastali, è identificata con il valore catastale indipendentemente dal corrispettivo indicato in atto.

Il chiarimento dell'Agenzia conferma l'applicazione dei principi sanciti dalla Corte Costituzionale che integrano l'art. 1 comma 497 della legge n. 266¹ del 2005, estendendo l'applicazione del sistema prezzo-valore anche ai trasferimenti derivanti da espropriazione forzata (circolare AGE n. 2 del 21 febbraio del 2014).

Per avvalersi di tale regime la parte acquirente deve, effettuare una specifica richiesta, anche se al momento della stipula dell'atto di acquisto tale opzione non poteva essere esercitata, per gli immobili acquistati ad asta pubblica. Tale opzione è sempre esercitabile a condizione che non si verifichi l'unico limite di retroattività degli effetti relativo ai rapporti c.d. "esauriti", e cioè, a condizione che non siano decorsi i termini di prescrizione stabiliti dalla legge.

Pertanto, ancorchè l'atto di trasferimento sia già stato registrato, il contribuente può esercitare l'opzione dell'applicazione del regime del prezzo-valore con apposita dichiarazione da rendere nell'istanza di rimborso della maggiore imposta di registro versata nei termini previsti dall'art. 77 del Tur².

2. Risoluzione n. 98 del 10 novembre 2014

Nuovo orientamento della Corte Europea delle cessioni alle esportazioni indirette

L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alla corretta applicazione della disposizione di cui all'articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR 633/73

¹ L'art. 1, comma 497, della Legge n. 266/05, prevede che la base imponibile, ai fini delle Imposte di registro, ipotecarie e catastali, è costituita dal valore catastale "in deroga alla disciplina di cui all'art. 43 del Tur (Dpr. n. 131/86), (...) per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al Notaio".

² Il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata **entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione**. 2. Per i contratti a prezzo indeterminato, se la restituzione dipende dalla misura dell'imponibile il termine decorre dal giorno in cui ne è stato definitivamente stabilito il minore ammontare. Nei casi di cui alla lettera a) dell' art. 56 il termine decorre dalla data di notificazione della decisione. 3. La domanda di rimborso deve essere presentata all'ufficio che ha eseguito la registrazione, il quale deve rilasciarne ricevuta, ovvero deve essere spedita a mezzo plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. 4. Per gli interessi di mora spettanti al contribuente sulle somme rimborsate si applicano le disposizioni delle leggi 26 gennaio 1961, n. 29, 28 marzo 1962, n. 147, e 18 aprile 1978, n. 130.

riguardante le cessioni all'esportazione ed in particolare le esportazioni di beni con trasporto a cura del cessionario non residente (c.d. esportazione indiretta)³.

La Corte di Giustizia della UE, con procedimento C-563/12 del 2013, chiarisce che la prova dell'avvenuta esportazione di un bene si perfeziona con il trasferimento del bene; pertanto, con il termine «spedito» (articolo 146, paragrafo 1, lettera b), s'intende che l'esportazione è tale quando il bene "... ha lasciato fisicamente il territorio dell'Unione".

Con la direttiva 2006/112, al fine di contrastare l'evasione e l'elusione IVA, la Comunità Europea prevede che gli Stati Membri possono stabilire un termine ragionevole per le esportazioni, che tenga conto delle pratiche commerciali nell'ambito delle esportazioni negli Stati terzi, al fine di verificare se un bene oggetto di una cessione all'esportazione sia effettivamente uscito dall'Unione ed in particolare, imporre al venditore di un bene destinato all'esportazione un termine preciso entro il quale tale bene deve aver lasciato il territorio doganale dell'Unione.

Alla luce del contenuto della sentenza della Corte di Giustizia UE si ritiene dunque che il regime di non imponibilità delle esportazioni, si possa applicare:

- sia quando il bene sia stato esportato entro i 90 giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine dei 30 giorni previsto per eseguire la regolarizzazione;
- sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni previsto dal citato articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972, purché, ovviamente, sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione.

Nel caso in cui il contribuente non abbia ancora acquisito prova dell'avvenuta esportazione, e, per non incorrere in sanzioni, decida di regolarizzare la posizione con il versamento del debito iva, è possibile successivamente recuperare l'IVA versata (ex art. 7, comma 1, del Decreto n. 471 del 1997). A tal fine il contribuente potrà emettere una nota di variazione (ex art. 26 del D.P.R. 633/72), entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta l'esportazione ovvero, potrà compilare debitamente istanza di rimborso entro il termine di due anni dall'avvenuto versamento.

³ Nel caso in cui il soggetto esportatore non acquisisca la prova dell'avvenuta esportazione, ovvero quest'ultima avvenga oltre i 90 giorni dalla data di cessione della merce, il contribuente, al fine di non incorrere nella sanzione di cui all'articolo 7, comma 1, del D.Lgs n. 471 del 1997 (50% del tributo), è tenuto a regolarizzare l'operazione del versamento del debito iva entro i successivi 30 giorni dallo spirare dei 90 giorni.

3. Risoluzione n. n. 99 del 11 novembre 2014

Il modello TR

Il modello di richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale, approvato il 26 marzo 2014, deve essere utilizzato dai contribuenti che hanno realizzato nel trimestre un'eccedenza di imposta detraibile di importo superiore a 2.582,28 euro e che intendono chiedere tutto o in parte il rimborso di tale eccedenza e se sono in possesso dei requisiti previsti⁴.

In alternativa, come previsto dall'art. 8 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, lo stesso credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24.

Il provvedimento precisa che il contribuente può rettificare la scelta operata anche oltre i termini di presentazione del modello TR, chiedendo l'utilizzo in compensazione della somma già richiesta a rimborso.

Tale opzione è possibile previa verifica dell'ufficio territorialmente competente, che accerta che non sia già stata conclusa la fase istruttoria e non sia stata validata la disposizione di pagamento. Nel caso di avvenuta validazione della disposizione di pagamento la rettifica non è consentita.

La modifica della scelta da compensazione a rimborso può essere eseguita a condizione che il credito non sia stato utilizzato in compensazione. Si realizza invece l'ipotesi di indebito utilizzo se l'eccedenza di credito IVA infrannuale già

⁴ La facoltà di richiedere il rimborso del credito IVA infrannuale (o il suo utilizzo in compensazione) è consentita esclusivamente ai soggetti che possiedono uno dei requisiti previsti dall'art. 30, comma 3 del DPR 633/1972. I requisiti devono sussistere facendo riferimento allo specifico trimestre di riferimento, **A)** Aliquota media: riservato ai contribuenti che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni attive soggette ad aliquote più basse di più di 10 punti percentuali rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni. Ad esempio vendite al 4% ed acquisti al 22%. **B)** Operazioni non imponibili: riservato ai contribuenti che hanno effettuato nel trimestre operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis, e 9 del DPR n. 633/72 nonché artt. 41 e 58 del DL n. 331/93 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nello stesso periodo. Occorre tenere presente che dal 1° gennaio 2013 nell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate corrispondenti al volume d'affari occorre considerare anche le fatture emesse prive del requisito territoriale (come ad esempio articolo 7-ter). La percentuale deve essere arrotondata all'unità superiore ed il rimborso compete se il rapporto percentuale tra l'ammontare delle operazioni non imponibili e quello complessivo delle operazioni effettuate risulta superiore al 25% (art. 30, 3 comma, lettera b) DPR 633/72). **C)** Acquisto di beni ammortizzabili: riservato ai contribuenti che effettuano nel trimestre acquisti ed importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi del totale degli acquisti e delle importazioni imponibili. In tale ipotesi può essere chiesta a rimborso o utilizzata in compensazione unicamente l'imposta afferente gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre. Inoltre, si chiarisce che il rimborso infrannuale in esame non riguarda gli acquisti di beni e servizi per studi e ricerche (art. 30, 3 comma, lettera c) DPR 633/72). **D)** Operazioni non soggette: riservato ai contribuenti che effettuano in un trimestre solare, nei confronti di soggetti passivi esteri, operazioni attive per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate, riferite alle seguenti attività:

- prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali;
- prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione;
- prestazioni di servizi accessori ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione;
- prestazioni di servizi relative alle operazioni esenti nei confronti dei privati stabiliti fuori dalla comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della comunità stessa (art. 30, 3 comma, lettera d) DPR 633/72 e art. 38-bis, 2 comma DPR 633/72).

chiesta a rimborso sia utilizzata in compensazione, senza aver previamente operato la rettifica dell'istanza. La Suprema Corte considera la detrazione come un omesso versamento di somme dovute all'Erario e, quindi, una infrazione rilevante ai fini della determinazione dell'imposta (cfr. sentenze n. 7254 del 12 maggio 2003 e n. 4246 del 23 febbraio 2007) e configura una violazione sanzionabile ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Resta salva, in ogni caso, la possibilità per il contribuente di avvalersi, qualora ne ricorrano i presupposti, dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

4. Risoluzione n. 100 del 17 novembre 2014

Le agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina⁵

Il tema concerne le agevolazioni tributarie previste dall'art. 2 comma 4 bis del D.L. n. 194 del 30.12.2009⁶ a favore degli imprenditori agricoli professionali (persone fisiche e società agricole) nel caso di acquisto di terreni. Le esenzioni previste riguardano l'imposta di bollo, l'imposta catastale nella misura dell'1%, e l'imposta di registro e ipotecaria in misura fissa.

⁵ La figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) è stata introdotta dal Decreto legislativo del 29 marzo 2004, n. 99, che ha affidato alle Regioni il compito di accertare i requisiti previsti dalla normativa. La Giunta regionale ha approvato le nuove linee di indirizzo per il riconoscimento della qualifica di Imprenditore Agricolo Professionale (IAP) e ha definito i parametri standard per calcolare il tempo di lavoro dedicato all'attività agricola e il reddito ricavabile da essa. I requisiti previsti per il conseguimento dell'attestazione di I.A.P. sono: A) conoscenze e competenze professionali: 1. diploma in Scienze Agrarie ovvero Forestali ovvero Medicina Veterinaria e riconoscimenti analoghi); 2. esercizio triennale di attività agricola come soggetto in diretta partecipazione (titolare, amministratore, coadiuvante familiare); 3. attestazione di corsi organizzati e riconosciuti in attuazione delle normative comunitarie, statali o regionali di minimo 150 ore; B) dedicare alle attività agricole almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo (25% per le aree svantaggiate); C) ricavare dalle attività agricole almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro; D) iscrizione nella gestione assistenziale e previdenziale per l'agricoltura; E) previsione nello statuto di attività agricola; F) la ragione sociale o la denominazione deve contenere l'indicazione di Società Agricola.

⁶ Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto e fino al 31 dicembre 2010, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà'. I predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni. All'onere derivante dall'attuazione del presente comma, pari a 40 milioni di euro per l'anno 2010, si provvede mediante utilizzo delle residue disponibilità del fondo per lo sviluppo della meccanizzazione in agricoltura, di cui all'articolo 12 della legge 27 ottobre 1966, n. 910, che a tale fine sono versate all'entrata del bilancio dello Stato.

La società che chiede di usufruire di tali agevolazioni deve esibire, entro il termine di tre anni, la documentazione prevista, affinché l'ufficio possa controllare e validare il beneficio.

Nel caso in cui il soggetto acquirente un terreno agricolo decada dalle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina, l'Agenzia delle Entrate ha il diritto di recuperare la maggiore imposta di registro, applicando l'aliquota del 15% e non quella dell'8% prevista per gli acquisti di terreni da parte di IAP (per acquisti fatti anteriormente al 31 Dicembre 2013)⁷.

L'Ufficio afferma che il regime fiscale previsto per gli IAP (imprenditore agricolo professionale), può essere riconosciuto se richiesto in via subordinata nell'atto di acquisto sempre che sussistono i presupposti di legge già chiariti.

L'orientamento dell'Agenzia è coerente con le numerose sentenze della Corte di Cassazione (sentenze n. 8409/13 e n. 1259/14) che prevedono che la decadenza dal regime agevolato richiesto in atto comporta l'impossibilità di invocare altre agevolazioni.

5. Risoluzione n. 101 del 19 novembre 2014

Obblighi del sostituto d'imposta nel caso di cessione quote

La risoluzione dell'AGE ha chiarito l'art. 26-quinquies del D.P.R. 600/1973, comma 1 e 3⁸, specificando quale è il soggetto che assume il ruolo del sostituto d'imposta nel caso di cessione di quote o azioni di fondi mobiliari chiusi.

⁷ Le novità normative decorrenti dal 1 gennaio 2014 riguardano le aliquote dell'imposta di registro relative ai trasferimenti di immobili; in particolare: la prima casa, passa dal 3% attuale al 2%, per gli altri immobili (secondo case, capannoni) e case di lusso passano dal 7% attuale al 9%, i terreni edificabili passano dal 8% attuale al 9%, ma soprattutto la novità più importante è che i terreni agricoli passano dall'8% per i trasferimenti a favore degli imprenditori agricoli a titolo principale e del 15% per tutti, al 9%: inoltre viene completamente eliminata l'agevolazione dell'aliquota ridotta dell'1% (Piccola proprietà contadina) per gli imprenditori agricoli professionali (Iap) e coltivatori diretti (Cd) a cui si aggiunge quella relativa alle proprietà montane. Ciò in quanto l'art. 10, comma 4 del Dlgs 23-2011, dispone radicalmente che in relazione agli atti traslativi di beni immobili a titolo oneroso, sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste da leggi speciali, con effetto proprio dal 1 gennaio 2014. Al contrario saranno agevolati tutti gli altri soggetti, non Iap/Cd che potranno acquistare terreni pagando una imposta di registro del 9%, inferiore della metà a quella in vigore ora (15%+3%).

⁸ Comma 1. Sui proventi di cui alla lettera g) dell'articolo 44, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, derivanti dalla partecipazione a organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) istituiti in Italia, diversi dagli OICR immobiliari, e a quelli istituiti in Lussemburgo, già autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato, di cui all'articolo 11-bis del decreto-legge 30 settembre 1983, n. 512, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 1983, n. 649, e successive modificazioni, limitatamente alle quote o azioni collocate nel territorio dello Stato, le società di gestione del risparmio, le SICAV, le SICAF, i soggetti incaricati del collocamento delle quote o azioni di cui al citato articolo 11-bis del decreto-legge 30 settembre 1983, n. 512, e quelli di cui all'articolo 23 del presente decreto incaricati della loro negoziazione, operano una ritenuta del 20 per cento (poi aumentata al 26% con decreto n. 66/2014). Qualora le quote o azioni dei predetti organismi siano immesse in un sistema di deposito accentrato gestito da una società autorizzata ai sensi dell'articolo 80 del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, la ritenuta è applicata dai soggetti di cui all'articolo 23 del presente decreto presso i quali

Nel caso di negoziazione delle quote, la ritenuta è applicata dal soggetto residente (SGR oppure altro intermediario) che ha ricevuto l'incarico dal sottoscrittore della negoziazione.

Al riguardo occorre fare presente che i soggetti che sono tenuti ad applicare la ritenuta alla fonte sui redditi di capitale che derivano dai proventi da partecipazione ad organismi d'investimento collettivo del risparmio (OICR), sono:

1. le SGR che hanno istituito i fondi, la SICAV o la SICAF, nella qualità di società emittente dei titoli sottoscritti nonché il titolare del rapporto d'investimento con il risparmiatore che sottoscrive le quote o azioni;
2. i soggetti residenti incaricati dal sottoscrittore della negoziazione delle quote o azioni;
3. i soggetti intermediari più vicini al contribuente, responsabili del rapporto di custodia, amministrazione e deposito delle quote o azioni.

La differenza tra il valore effettivo ed il prezzo di riscatto determina il guadagno e costituisce il reddito di capitale, l'eventuale differenza negativa di guadagno costituirà invece una minusvalenza ai fini fiscali.

Se le quote sono detenute da persone fisiche che non esercitano attività d'impresa, i redditi percepiti senza l'intervento di un intermediario devono essere dichiarati e tassati direttamente dal contribuente in autoliquidazione, denunciandoli nel quadro RM ed RT della dichiarazione dei redditi, corrispondendo un'imposta sostitutiva con l'aliquota pari a quella della ritenuta definitiva che sarebbe stata applicata dal sostituto d'imposta (a partire dal 1 giugno 2014 pari al 26%⁹). Questa

le quote o azioni sono state depositate, direttamente o indirettamente aderenti al suddetto sistema di deposito accentrato, nonché dai soggetti non residenti aderenti a detto sistema di deposito accentrato ovvero a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al medesimo sistema. Comma 3. La ritenuta di cui al comma 1 si applica sui proventi distribuiti in costanza di partecipazione all'organismo di investimento e su quelli compresi nella differenza tra il valore di riscatto, di liquidazione o di cessione delle quote o azioni e il costo medio ponderato di sottoscrizione o acquisto delle quote o azioni medesime, al netto di una quota dei proventi riferibili alle obbligazioni e altri titoli di cui all'articolo 31 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, ed equiparati e alle obbligazioni emesse dagli Stati inclusi nella lista di cui al decreto emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 ((e alle obbligazioni emesse da enti territoriali dei suddetti Stati)). Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità di individuazione della quota dei proventi di cui al periodo precedente. Il costo di acquisto deve essere documentato dal partecipante e, in mancanza della documentazione, il costo è documentato con una dichiarazione sostitutiva. (Comma così sostituito dall'art. 10 del DLgs 44-2014) [Comma così modificato dall'art. 4 del DL 66 del 24 aprile 2014, in attesa di conversione.]

⁹ La nuova misura dell'aliquota è stata introdotta con il Decreto n. 66/2014 si applica a:

- dividendi e ai proventi ad essi assimilati percepiti dal 1° luglio 2014;
- interessi e agli altri proventi derivanti da conti correnti e depositi bancari e postali, anche se rappresentati da certificati, nonché da obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie maturati dal 1° luglio 2014;
- interessi, ai premi e ad ogni altro provento delle obbligazioni e titoli similari soggetti alla disciplina del D.lgs. n. 239/1996 (titoli dei c.d. "grandi emittenti": titoli di Stato anche emessi all'estero, di banche, di società quotate; obbligazioni e titoli similari dovuti da soggetti non residenti, ecc.) maturati a decorrere dal 1° luglio 2014.

fattispecie può verificarsi nell' ipotesi di cessione di quote nominative e la SGR interviene solo per l'annotazione del trasferimento nel registro dei partecipanti.

In caso di cessione di quote al portatore di valore almeno pari a mille euro, per la quale l'intervento dell'intermediario è obbligatorio, a norma della legge antiriciclaggio (art. 49 del D. Lgs. 231/2007), il sostituto d'imposta interessato, che può essere anche una SGR, deve applicare la ritenuta prevista.

L'Agenzia ha ricordato inoltre che, mentre il reddito di capitale è determinato calcolando la differenza (positiva) tra valore di riscatto o di vendita delle quote e costo medio ponderato delle quote medesime, la negoziazione delle quote può generare anche redditi diversi costituiti dalla differenza tra quanto percepito in sede di cessione delle quote ed il costo di acquisto, al netto dei redditi di capitale come sopra determinati. Ai redditi diversi è possibile applicare il regime c.d. amministrato che costituisce il regime "naturale" in cui viene a trovarsi il contribuente, salvo che rinunci espressamente allo stesso. In quest'ultima situazione, in presenza di minusvalenze conseguite, l'intermediario (la SGR emittente oppure il collocatore) è tenuto al rilascio della certificazione attestante le minusvalenze.

6. Risoluzione n. 108 del 3 dicembre 2014

La detraibilità delle erogazioni liberali

L'Agenzia delle Entrate riconosce, ai fini Irpef e Ires, il diritto alla detrazione per le erogazioni liberali in denaro di persone fisiche e società in favore di partiti politici.

Le erogazioni liberali sono disciplinate dal D.L. n. 149 del 28 dicembre del 2013 convertito in Legge n. 13 il 21 febbraio del 2014 e sono state introdotte dagli artt. 5 e 6 del Tuir. La detraibilità spetta se effettuate mediante versamenti tracciabili (eseguiti tramite banca o uffici postali), ovvero con altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.Lgs n. 241/1997.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tali erogazioni liberali sono detraibili fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta lorda, per un importo pari al 26 per cento dell'onere per le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore dei partiti politici di cui al comma 1 e 2 dell'Art. 11 del D.L. n. 149/2013, per importi compresi tra 30 euro e 30.000 euro annui¹⁰, non solo se il versamento è intestato

¹⁰ Ex. Art. 11 del D.L. n. 149/2013 che definisce le condizioni per la fruizione della detrazione: "... A decorrere dall'anno 2014, le erogazioni liberali in denaro effettuate dalle persone fisiche in favore dei partiti politici iscritti nella prima sezione del registro di cui all'articolo 4 del presente decreto sono ammesse a detrazione per oneri, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche disciplinata dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, alle condizioni stabilite dal comma 2 del presente articolo. L'agevolazione di cui al presente articolo si applica anche alle erogazioni

all'organizzazione nazionale del partito politico, ma anche quando vengano effettuate direttamente nei confronti dell'articolazione regionale e provinciale del partito, purché sussistano gli altri presupposti richiesti dalla norma, tra cui l'iscrizione del partito nel Registro nazionale e la tracciabilità del versamento.

7. Risoluzione n. 117 del 29 dicembre 2014

Cessione crediti d'imposta pro solvendo e deducibilità per la consolidante

L'Amministrazione precisa il caso di una consolidante che cede pro soluto i crediti maturati, sia a seguito di istanza di rimborso della minore Ires dovuta per effetto della deducibilità forfettaria sui redditi della quota Irap del 10%, che per l'istanza presentata per la mancata deduzione analitica dalle imposte sui redditi Irap relativa al costo del personale.

L'ambito della disciplina è il combinato disposto dell'art. 43-bis del D.P.R. n. 602/1973 per la cessione dei crediti d'imposta e del relativo regolamento di cui all'art. 1 del decreto del Ministero delle Finanze del 30 settembre 1997 n. 384.

Inoltre, l'Ufficio, pone evidenza riguardo la natura di tale credito in bilancio e cioè se la differenza tra il valore nominale del credito ceduto pro soluto e la somma corrisposta dall'istituto finanziario per il suo acquisto, è qualificabile come onere finanziario deducibile.

in favore dei partiti o delle associazioni promotrici di partiti effettuate prima dell'iscrizione al registro ai sensi dell'articolo 4 e dell'ammissione ai benefici ai sensi dell'articolo 10, a condizione che entro la fine dell'esercizio tali partiti risultino iscritti al registro e ammessi ai benefici. 2. Dall'imposta lorda sul reddito si detrae un importo delle erogazioni liberali di cui al comma 1, pari al 26 per cento per importi compresi tra 30 euro e 30.000 euro annui. 4-bis. A partire dall'anno di imposta 2007 le erogazioni in denaro effettuate a favore di partiti politici, esclusivamente tramite bonifico bancario o postale e tracciabili secondo la vigente normativa anticiclaggio, devono comunque considerarsi detraibili ai sensi dell'articolo 15, comma 1-bis, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. 6. A decorrere dall'anno 2014, ai fini dell'imposta sul reddito delle società, disciplinata dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si detrae, fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta lorda, un importo pari al 26 per cento dell'onere per le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore dei partiti politici di cui al comma 1 del presente articolo per importi compresi tra 30 euro e 30.000 euro annui, limitatamente alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del medesimo testo unico, diversi dagli enti nei quali vi sia una partecipazione pubblica o i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, nonché dalle società ed enti che controllano, direttamente o indirettamente, tali soggetti, ovvero ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società o ente che controlla i soggetti medesimi, nonché dalle società concessionarie dello Stato o di enti pubblici, per la durata del rapporto di concessione. 7. Le detrazioni di cui al presente articolo sono consentite a condizione che il versamento delle erogazioni liberali di cui ai commi 1 e 6 sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 o secondo ulteriori modalità idonee a garantire la tracciabilità dell'operazione e l'esatta identificazione del suo autore e a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con regolamento da emanare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Con riferimento al primo quesito relativo alla disciplina applicabile in caso di cessione del credito risultante dalle istanze di rimborso della minore Ires dovuta per effetto della deducibilità forfettaria e analitica dell'Irap in via retroattiva, l'Agenzia delle Entrate condivide la soluzione secondo cui nella fattispecie è applicabile il combinato disposto dell'art. 43 del D.P.R. n. 602/1973 e dell'art. 1 del Decreto n. 384/1997 al fine della cessione del credito.

In merito al secondo quesito l'Agenzia delle Entrate conferma, come già evidenziato nella circolare n. 14/E del 4 giugno 2014, la natura finanziaria della differenza, pertanto, l'eventuale qualificazione come onere finanziario operata in bilancio, assume rilevanza anche ai fini fiscali secondo la disciplina dell'art. 96 del Tuir.

Tale considerazione deve ritenersi valida sia per i soggetti che utilizzano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio che per le società che applicano i principi nazionali.

Nell'ambito del consolidato, è legittimo che sia la consolidante a cedere il credito chiesto a rimborso.

8. Risoluzione n. 118 del 30 dicembre 2014

Detraibilità delle spese notarili sostenute in caso di ristrutturazioni

La materia posta in evidenza dall'Agenzia delle Entrate riguarda la detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, introdotta dall'art. 1 della L. n. 449/1997 e dall'art. 16 bis del Tuir ed in particolare per la spesa sostenuta presso il notaio per la redazione di un atto teso ad ottenere dal Comune il permesso di costruzione relativo a lavori di recupero ai fini abitativi del sottotetto di proprietà del contribuente.

Per le spese relative a tali interventi, ai soggetti passivi Irpef detentori di immobili, spetta una detrazione d'imposta per l'anno in corso pari al 50% (in luogo del 36%) della spesa sostenuta fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore ad euro 96.000 per unità immobiliare.

La detrazione spetta sia al proprietario ovvero al nudo proprietario dell'immobile che al titolare del diritto reale (uso, usufrutto e abitazione).

La tipologia di interventi prevista dal Tuir riguarda gli interventi di manutenzione straordinaria, restauro, risanamento ad esclusione degli interventi di nuova costruzione.

Tra gli oneri ammessi in detrazione rientrano l'Iva, bollo, diritti, concessioni, autorizzazioni, Denuncia di Inizio Lavori, oneri di urbanizzazione ed altri oneri inerenti i lavori.

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che la redazione dell'atto notarile non costituisce un atto necessario alla realizzazione degli interventi edilizi cui è subordinato il rilascio del permesso di costruire, ma è un atto avente una finalità diversa, ovvero quella di rendere la parte di sottotetto esistente 'pertinente' dell'unità immobiliare principale. Tale atto è funzionale alla riduzione del contributo da corrispondere, ai sensi dell'art. 3, comma 5 della legge regionale n. 21 del 1998, per il rilancio della concessione edilizia, contributo commisurato agli oneri di urbanizzazione ed al costo di costruzione, detraibile quale onere strettamente connesso all'intervento edilizio.

L'Agenzia ritiene che il costo sostenuto per la redazione dell'atto notarile di costituzione del vincolo pertinenziale, in quanto rilevante per la determinazione dell'importo di detto contributo detraibile, debba seguirne il medesimo regime fiscale ed essere ammesso in detrazione.

9. Risoluzione n. 119 del 31 dicembre 2014

La tassazione del decreto ingiuntivo con enunciazione di fideiussione

L'Agenzia delle Entrate definisce il trattamento impositivo, ai fini dell'imposta di registro, di un decreto ingiuntivo emesso a favore di una banca, nei confronti di un debitore e dei suoi fideiussori in via solidale.

Come disposto dall'art. 37 Tur e dell'art. 8, comma 1, lettera b), della Tariffa, Parte I allegata, gli atti dell'Autorità Giudiziaria, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura, sono soggetti a registrazione in termine fisso e scontano l'imposta proporzionale con aliquota del 3%, anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato.

La registrazione di un decreto ingiuntivo recante la condanna al pagamento di somme relative a operazioni di finanziamento soggette a Iva, emesso nei confronti del debitore principale e dei fideiussori, è soggetta all'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

Per quanto riguarda la fideiussione, invece, in applicazione del principio di alternatività dell'imposta Iva/Registro, l'enunciazione del rapporto fideiussorio può assumere rilievo ai fini della tassazione, qualora lo stesso non sia stato a suo tempo assoggettato a registrazione. In particolare occorre distinguere:

1. se l'atto di fideiussione rientra tra gli atti sottoposti a registrazione, e non è stato registrato, allora sarà soggetto alle sanzioni previste per la mancata registrazione ex art. 69 Tur;
2. se l'atto di fideiussione non rientra tra gli atti sottoposti a registrazione, allora l'imposta si applica solo "sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita" (Risoluzione AGE n. 46/2013);
3. infine, nel caso in cui anche il negozio fideiussorio, nominato nel decreto ingiuntivo e non registrato, rientri tra le operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, trova applicazione l'imposta di registro nella misura fissa.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 15 gennaio 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.