



# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 13/03/2009 n. 8

## Oggetto:

Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata

## Testo:

### INDICE

#### PREMESSA

##### 1 IRPEF

- 1.1 Plusvalenze su partecipazioni. Momento rilevante delle cessioni di partecipazioni in start up
- 1.2 Dividendi. Presunzione di utilizzo degli utili
- 1.3 Redditi di lavoro autonomo. Cessione della clientela
- 1.4 Detrazioni per carichi di famiglia di soggetti extracomunitari

##### 2 RIVALUTAZIONE DEI BENI

- 2.1 Ambito di applicazione /1
- 2.2 Ambito di applicazione /2
- 2.3 Calcolo del plafond per le spese di manutenzione
- 2.4 Rivalutazione in assenza di pagamento dell'imposta sostitutiva
- 2.5 Beni in leasing
- 2.6 Beni iscritti in bilancio tra i beni merce

##### 3 RIALLINEAMENTO a seguito di operazioni straordinarie

- 3.1 Periodo d'imposta a decorrere dal quale si considerano riconosciuti i maggiori valori affrancati
- 3.2 Marchi e avviamento
- 3.3 Imposta sostitutiva sulle operazioni straordinarie: societa' che posseggono "singoli beni"
- 3.4 Imposta sostitutiva sulle operazioni straordinarie: realizzo dei beni affrancati
- 3.5 Imposta sostitutiva: riallineamento di altre attivita' con aliquota ordinaria

##### 4 ALTRI QUESITI SUL REDDITO D'IMPRESA

- 4.1 Nozione di "beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione"
- 4.2 Accordi di ristrutturazione dei debiti
- 4.3 Consolidato fiscale nazionale
- 4.4 Quantificazione degli interessi impliciti nei canoni di leasing

##### 5 NOVITA' IRAP: BASE IMPONIBILE E DEDUCIBILITA' DALLE IMPOSTE DIRETTE

- 5.1 Presupposti della deduzione
- 5.2 Rimborso dell'IRES per soggetti in regime di trasparenza o partecipanti al consolidato fiscale nazionale
- 5.3 Determinazione base imponibile per i soggetti di cui all'articolo 5-bis del decreto IRAP

##### 6 IVA

- 6.1 Cessione di contratto di leasing di autovettura
- 6.2 Base imponibile delle cessioni di autovetture usate
- 6.3 Responsabilita' solidale degli acquirenti di immobili
- 6.4 Trattamento degli interventi di recupero edilizio
- 6.5 Aliquota agevolata sulle cessioni di immobili recuperati
- 6.6 Rimborso IVA per acquisto di beni ammortizzabili
- 6.7 Esigibilita' "per cassa" e pagamenti frazionati
- 6.8 Esigibilita' dell'imposta "per cassa"
- 6.9 Detrazione dell'imposta erroneamente addebitata

##### 7 INDEBITE COMPENSAZIONI

- 7.1 Compensazione di crediti esistenti oltre il limite consentito. Sanzioni amministrative
- 7.2 Decorrenza

##### 8 ACCERTAMENTO E Adesione

- 8.1 Residenze fittizie

- 8.2 Adesione ai processi verbali di constatazione
- 8.3 Somme dovute a seguito di controllo automatico o formale della dichiarazione dei redditi
- 9 FONDI IMMOBILIARI
- 9.1 Imposta patrimoniale dell'1%: calcolo della media annua del valore delle quote detenute dai partecipanti nel periodo d'imposta
- 9.2 Imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalla cessione delle quote dei fondi familiari o ristretta base partecipativa
- 10 Altri quesiti
- 10.1 Registrazione dell'atto di trasferimento di quote di S.r.l. - Deposito del solo supporto informatico
- 10.2 Agevolazioni e crediti d'imposta. Monitoraggio

PREMESSA

Di seguito si riportano, raggruppate per argomento, le risposte fornite dalla scrivente in occasione dei recenti incontri con gli esperti della stampa specializzata, relative alle novità contenute nelle ultime disposizioni di legge approvate.

1 IRPEF

- 1.1 Plusvalenze su partecipazioni. Momento rilevante delle cessioni di partecipazioni in start up
- D. Si chiede di conoscere se le disposizioni di cui all'articolo 3 del decreto legge n. 112 del 2008 operino soltanto con riferimento alle cessioni di partecipazioni poste in essere dal 25 giugno 2008 ovvero, al ricorrere di tutte le condizioni poste dalla legge, anche alle plusvalenze reinvestite a far data dal 25 giugno 2008 anche in relazione a cessioni precedenti.
- R. Il regime di esenzione si applica alle cessioni poste in essere a decorrere dal 25 giugno 2008, data di entrata in vigore del decreto legge n. 112 del 2008.  
Si precisa pertanto che qualora la cessione della partecipazione (ovvero dello strumento finanziario o del contratto di associazione in partecipazione e cointeressenza) sia avvenuta prima di tale data, ancorché il corrispettivo sia stato incassato dal 25 giugno 2008, non è possibile applicare alla plusvalenza realizzata il regime di esenzione.
- 1.2 Dividendi. Presunzione di utilizzo degli utili
- D. L'articolo 1, comma 2, del decreto ministeriale del 2 aprile 2008 prevede che, in caso di distribuzione di utili, si considerano prioritariamente distribuiti quelli che si sono formati sino all'esercizio 2007 e che, in capo alle persone fisiche, concorrono alla formazione del reddito nella misura del 40 per cento del loro ammontare. Conformemente a quanto sostenuto dall'Assonime e dalla norma di comportamento dell'ADC, si ritiene che nel caso in cui gli utili rimangano nel patrimonio dell'impresa, operi la presunzione contraria, nel senso che si considerano utilizzati prioritariamente quelli che, in caso di distribuzione, concorrono alla formazione del reddito del percettore nella misura del 49,72 per cento. Si chiede inoltre di conoscere il funzionamento della presunzione in questione nel caso di esistenza nel patrimonio della società di riserve in sospensione di imposta.
- R. Le disposizioni del decreto ministeriale 2 aprile 2008 devono essere coordinate con il disposto dell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 47, del TUIR il quale prevede che - indipendentemente dalla statuizione della delibera assembleare - si presumono ai fini fiscali prioritariamente distribuiti l'utile d'esercizio e le riserve diverse da quelle di capitale indicate nel comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.  
Come precisato nella circolare del 16 giugno 2004, n. 26/E, tale disposizione si rende applicabile sempreché le riserve di utili presenti siano liberamente disponibili.

Pertanto, e' necessario che la societa' emittente comunichi agli azionisti (e, in ogni caso, agli intermediari tenuti agli obblighi di sostituzione di imposta) la diversa natura delle riserve oggetto della distribuzione e quale sia il regime fiscale applicabile. In altre parole, se la societa' pone in distribuzione riserve di capitale (ad esempio, riserve da sovrapprezzo azioni) deve specificare che, in mancanza di utili e di riserve di utili, la distribuzione non costituisce reddito tassabile. Oppure, deve specificare che, nonostante stia distribuendo civilisticamente riserve di capitale, posto che siano presenti anche riserve di utili disponibili, la distribuzione costituisce utile tassabile ai sensi dell'articolo 47 del TUIR. In tal caso deve altresì specificare la quota di utili che concorre alla formazione del reddito nella misura del 40 per cento distintamente dalla quota che concorre nella misura del 49,72 per cento.

Si ricorda che la presunzione contenuta nel comma 1 dell'articolo 47 del TUIR non opera per le riserve in sospensione d'imposta.

Cio' premesso, si ricorda nel ritenere che qualora le riserve di utili siano utilizzate per finalita' diverse dalla loro distribuzione, quale ad esempio la copertura delle perdite, ossia quando non si tratta di vere e proprie "distribuzioni di utili", la presunzione suddetta non opera e pertanto si possono considerare utilizzate prioritariamente le riserve formate con utili prodotti in esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007. Cio' assicura che il socio subisca prioritariamente la tassazione sulla base imponibile del 40 per cento nel momento in cui le riserve di utili gli siano attribuite.

### 1.3 Redditi di lavoro autonomo. Cessione della clientela

D. Un professionista che opera in forma individuale e intende associare alcuni collaboratori, creando un'associazione professionale ai sensi della legge 23 novembre 1939, n. 1815 e dell'articolo 5, comma 2, lettera c) del Testo unico delle imposte sui redditi, e' soggetto all'articolo 54, comma 1 quater del Testo unico?

Si precisa che, nella prassi, in questi casi agli associati non viene chiesto, all'atto della costituzione dell'associazione, il pagamento di alcun corrispettivo in denaro o in natura, ne' dal professionista, ne' dalla neocostituita associazione. Il fondo di dotazione dell'associazione e' rappresentato solo da apporti di denaro o beni materiali, necessari al funzionamento dell'associazione, effettuati dagli associati, senza comprendervi la clientela. Le quote di partecipazione agli utili dell'associazione sono determinate, di norma annualmente (con la procedura di cui all'articolo 5, comma 2, lettera c) del Testo unico), dagli associati in funzione del contributo lavorativo di ciascuno di essi. All'atto dell'estinzione del rapporto associativo, all'associato o suoi eredi non spetta altro corrispettivo se non la quota di reddito del periodo d'imposta maturata alla data della cessazione del rapporto.

Si ritiene che, in assenza di corrispettivo (ne' in denaro, ne' in forma di incremento del fondo di dotazione) per la "cessione della clientela", non sussista alcun reddito imponibile in capo al professionista e quindi alcun costo deducibile per lo studio associato.

R. Il comma 1-quater dell'articolo 54 del TUIR e' stato introdotto dall'articolo 36, comma 29, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. Sulla base della predetta disposizione normativa, a far data dal 4 luglio 2006, alla formazione del reddito di lavoro autonomo concorrono anche i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attivita' artistica o professionale. Inoltre, e' prevista la possibilita' per il contribuente di assoggettare tali importi a tassazione separata, nell'ipotesi in cui siano riscossi in un'unica soluzione, ai sensi della "nuova" lettera g-ter, del comma 1 dell'articolo 17 del TUIR. In proposito, nella circolare 16 febbraio 2007, 11/E, e' stato precisato che il regime di tassazione separata deve ritenersi applicabile anche nel caso in cui il corrispettivo sia percepito in piu' rate ma nello stesso periodo di imposta. Cio' premesso, avuto riguardo al caso di specie, per il quale non e'

prevista alcuna remunerazione per l'apporto della clientela, ne' al momento dell'adesione all'associazione ne' al momento dell'eventuale recesso, si ritiene che non sussista materia imponibile da assoggettare a tassazione ai sensi del citato articolo 54, comma 1-quater, del TUIR.

1.4 Detrazioni per carichi di famiglia di soggetti extracomunitari

D. La Finanziaria per il 2007 ha stabilito che, per i cittadini extracomunitari, le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'articolo 12 del TUIR possono essere riconosciute solo in presenza di una documentazione che, in sostanza, attesti lo status di familiare a carico, costituita da:

- a) documentazione originale prodotta dall'autorita' consolare del paese d'origine, con traduzione in lingua italiana e asseverazione da parte del prefetto competente per territorio;
- b) documentazione con apposizione dell'Apostille, per il soggetti provenienti da paese che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961;
- c) documentazione validamente formata dal paese d'origine, ai sensi della normativa ivi vigente, tradotta in italiano e asseverata come conforme all'originale dal consolato italiano nel paese di origine.

Se i contribuenti extracomunitari sopra indicati e i loro figli sono residenti in Italia, le detrazioni per i figli sono riconosciute in presenza dello stato di famiglia rilasciato dagli uffici comunali dal quale risulti l'iscrizione degli stessi nelle anagrafi della popolazione.

Nulla e' precisato per il coniuge (residente o non residente), per il quale esiste la documentazione indicata. Si chiede se il sostituto d'imposta possa riconoscere le detrazioni per il coniuge a carico residente (o non residente) ogniqualvolta il matrimonio sia stato riconosciuto (cioe' trascritto in Italia) nello stato civile del soggetto richiedente le detrazioni.

R. L'articolo 1, commi 1325 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007) stabilisce le modalita' per la richiesta delle detrazioni per carichi di famiglia da parte dei soggetti extracomunitari fiscalmente residenti in Italia.

In particolare, i cittadini extracomunitari che richiedono, sia attraverso il sostituto d'imposta sia mediante la dichiarazione dei redditi, le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'articolo 12 del TUIR, possono attestare lo status di familiare a carico presentando la documentazione descritta.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito, da ultimo con la circolare n. 34 del 4 aprile 2008, che per fruire delle detrazioni relative ai figli residenti in Italia dei lavoratori extracomunitari, e' sufficiente, al fine di documentare il legame familiare, la certificazione dello stato di famiglia rilasciato dagli uffici comunali dal quale risulti l'iscrizione degli stessi nelle anagrafi della popolazione.

In coerenza con l'orientamento richiamato, si ritiene che il cittadino extracomunitario, ai fini della fruizione della detrazione per il coniuge non legalmente ed effettivamente separato e residente in Italia, possa documentare il coniugio attraverso il certificato di stato di famiglia rilasciato dagli uffici comunali, a condizione che il matrimonio sia stato riconosciuto e, quindi, trascritto nello stato civile del lavoratore extracomunitario richiedente la detrazione medesima.

Se il coniuge non e' residente in Italia, si ritiene, diversamente, che il legame di parentela debba essere documentato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 1325, della legge finanziaria per il 2007.

2

RIVALUTAZIONE DEI BENI

2.1 Ambito di applicazione /1

D. Si chiede conferma del fatto che la rivalutazione possa essere effettuata in ambito puramente civilistico. E' corretta tale interpretazione?

R. Il comma 20 dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008 stabilisce che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione puo' essere fiscalmente riconosciuto con il versamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle societa', dell'imposta regionale sulle attivita' produttive e di eventuali addizionali. Dal tenore letterale della norma, si deduce che il maggior il maggior valore iscritto in bilancio non determina necessariamente anche effetti ai fini fiscali.

#### 2.2 Ambito di applicazione /2

D. Si chiede conferma del fatto che la rivalutazione possa essere eseguita anche dalle imprese individuali e dalle societa' di persone in regime di contabilita' semplificata.

R. Il comma 16 dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008, nell'individuare i soggetti che possono beneficiare della rivalutazione, richiama i soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), nonche' le societa' in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate. Il comma 23 del medesimo articolo 15 fa rinvio, tra l'altro, all'articolo 15 della legge n. 342 del 2000 che, ampliando l'ambito soggettivo di applicazione individuato dall'articolo 10 della medesima legge, estende la facolta' della rivalutazione anche alle imprese individuali e alle societa' di persone in contabilita' semplificata. E' da ritenersi, pertanto, che anche le imprese individuali e le societa' di persone in contabilita' semplificata possano avvalersi della rivalutazione disciplinata dal decreto legge n. 185 del 2008.

#### 2.3 Calcolo del plafond per le spese di manutenzione

D. L'effetto fiscale della rivalutazione, quanto agli ammortamenti, avviene dal quinto periodo d'imposta successivo e quanto alla cessione del bene dal sesto periodo successivo. Alla luce di cio', per il calcolo del plafond per le spese di manutenzione, il maggior valore rivalutato puo' essere considerato gia' dal quinto esercizio (come per gli ammortamenti) o dal sesto esercizio (come per le cessioni)?

R. Il comma 20 dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008 stabilisce che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione puo' essere fiscalmente riconosciuto a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e' stata eseguita. Per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, quindi, il maggior valore si considera fiscalmente riconosciuto a decorrere dall'esercizio che inizia il primo gennaio 2013 a nulla rilevando che, per il calcolo della plusvalenza e della minusvalenza, il successivo comma 21 stabilisca un ulteriore differimento dei termini. Coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 18/E del 2006, in commento alla precedente legge di rivalutazione prevista nei commi 469 e seguenti dell'articolo 1 della legge n. 266 del 2005, si evidenzia che i benefici fiscali previsti in termini di quote di ammortamento deducibili e di plafond per il calcolo delle spese di manutenzione sono rinviati all'esercizio che inizia il primo gennaio 2013.

#### 2.4 Rivalutazione in assenza di pagamento dell'imposta sostitutiva

D. Se la rivalutazione e' puramente civilistica, ai fini IRAP si potranno computare gli ammortamenti sul maggior valore come da iscrizione in bilancio?

R. Il comma 20 dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008 stabilisce che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione puo' essere fiscalmente riconosciuto con il versamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle societa', dell'imposta regionale sulle attivita' produttive e di eventuali addizionali.

In assenza di pagamento dell'imposta sostitutiva, pertanto, la rivalutazione non produce effetti fiscali neppure ai fini dell'IRAP.

#### 2.5 Beni in leasing

- D. Si chiede di conoscere se su un immobile oggetto di rivalutazione ai sensi della disposizione di cui al decreto legge anticrisi viene effettuata un'operazione di Sale ad Lease Back prima del decorso del periodo di osservazione, si perdano o meno i benefici conseguenti alla rivalutazione stessa? E, nell'ipotesi di risposta affermativa, se il contribuente ha diritto al recupero, pro quota, delle imposte sostitutive versate su detto immobile.
- R. In linea generale, coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 18/E del 2006 in commento alla precedente legge di rivalutazione prevista nei commi 469 e seguenti dell'articolo 1 della legge n. 266 del 2005, si evidenzia che i beni oggetto di un contratto di leasing possono essere rivalutati esclusivamente dall'utilizzatore a condizione che sia stato esercitato il diritto di riscatto entro l'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2007.  
Cio' in quanto sono rivalutabili solo i beni in proprieta', cosi' come si evince dalle disposizioni contenute nell'articolo 2, comma 3, del decreto del Ministero delle finanze 13 aprile 2001, n. 162 - richiamato dal comma 23 dell'articolo 15 del decreto legge in esame - nel quale e' stabilito che, ai fini della rivalutazione, i beni si considerano acquisiti alla data del trasferimento del diritto di proprieta' o altro diritto reale o della consegna con clausola di riserva della proprieta'. Si ritiene, pertanto, che la stipula di un contratto di lease-back nel periodo di sospensione, concretizzandosi in un'operazione che comporta il trasferimento giuridico del diritto della proprieta' del bene, determina l'applicazione della regola generale di cui al comma 21 dell'articolo 15 del decreto legge in esame, secondo la quale "ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenza si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione".  
In tale ipotesi, si rende applicabile quanto previsto dall'articolo 3 del decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 19 aprile 2002, n. 86 (richiamato dal comma 23 dell'articolo 15 del decreto legge in esame) e precisato nella circolare n. 18/E del 2006, con la conseguenza che e' riconosciuto al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti.

#### 2.6 Beni iscritti in bilancio tra i beni merce

- D. E' corretto ritenere che le norme in tema di rivalutazione contenute nel decreto legge non siano applicabili nel caso in cui i beni risultassero iscritti al 31.12.2007 tra i beni merce e solo nel 2008 tra le immobilizzazioni?
- R. Come si evince dai commi 16 e 17 dell'articolo 15 del decreto legge in esame, l'adeguamento dei valori deve essere eseguito nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2008, in relazione ai beni risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2007.  
Ne deriva la necessita' che gli immobili siano iscritti tra le immobilizzazioni rivalutabili sia nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 che nel bilancio relativo all'esercizio successivo.

### 3

RIALLINEAMENTO a seguito di operazioni straordinarie

#### 3.1 Periodo d'imposta a decorrere dal quale si considerano riconosciuti i maggiori valori affrancati

- D. Si conferma che per la cessione del bene immateriale riallineato il maggior valore e' computabile a far data dall'esercizio in cui e' pagata l'imposta sostitutiva?
- R. L'articolo 15, comma 10, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 prevede che in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR, "... i contribuenti possono assoggettare i maggiori

valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali all'imposta sostitutiva di cui al medesimo comma 2-ter con aliquota del 16 per cento ....I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti fiscalmente a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva...".

Ai sensi del successivo comma 12, le disposizioni di cui al citato comma 10 si applicano alle operazioni effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello incorso al 31 dicembre 2007, nonché a quelle effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Considerando, ad esempio, un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che ha partecipato nel 2008, in qualità di beneficiario, ad un'operazione di conferimento d'azienda, fusione o scissione, qualora intenda riallineare, con decorrenza 1 gennaio 2009, i valori fiscali ai maggiori valori attribuiti in bilancio alle immobilizzazioni immateriali, dovrà assoggettare dette differenze all'imposta sostitutiva del 16 per cento. L'importo dovuto va versato in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2009.

### 3.2 Marchi e avviamento

D. L'articolo 15, comma 10, del D.L. n. 185 del 2008 afferma letteralmente che l'ammortamento di 1/9 avviene sul "maggior valore". Prendendo ad esempio un marchio già detenuto prima di eseguire l'operazione straordinaria, il dato letterale sopra ricordato significa che dal secondo esercizio successivo si deve eseguire un ammortamento per 1/18 sul dato storico e per 1/9 sul differenziale oggetto del versamento dell'imposta sostitutiva, ovvero (come si ritiene preferibile) che sull'intero valore, compreso quello maggiorato, potrà essere dedotto fiscalmente l'ammortamento per 1/9?

R. L'articolo 15, comma 10, al terzo periodo, prevede che "La deduzione di cui all'articolo 103 del citato testo unico e agli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa può essere effettuata in misura non superiore ad un nono, a prescindere dall'imputazione al conto economico a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva...".

La relazione illustrativa chiarisce che la disposizione di cui sopra consente ai contribuenti, relativamente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, di ridurre il periodo di ammortamento previsto, per i marchi e l'avviamento, dall'articolo 103, comma 1, del TUIR, da 18 a 9 quote, a condizione che si applichi, comunque, l'imposta sostitutiva nella misura massima del 16 per cento prevista dalla legge finanziaria 2008 per le operazioni di aggregazione aziendale. La medesima relazione, inoltre, precisa che il riconoscimento ai fini fiscali dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva opera a decorrere dall'inizio del periodo di imposta nel quale è versata l'imposta sostitutiva, mentre la deduzione dei relativi ammortamenti in nove quote è ammessa a partire dal periodo di imposta successivo.

Alla luce di quanto appena precisato, si ritiene che il versamento dell'imposta sostitutiva con l'aliquota massima del 16 per cento permette al contribuente ridurre da 18 a 9 esercizi il periodo di ammortamento solamente con riferimento al maggior valore "affrancato". Va da sé che se il bene, ricevuto dal contribuente in seguito ad un'operazione straordinaria e oggetto di riallineamento, aveva già un precedente valore fiscale, l'ammortamento di detto valore continuerà ad essere effettuato per diciottesimi.

### 3.3 Imposta sostitutiva sulle operazioni straordinarie: società che posseggono "singoli beni"

D. La circolare 57/E del 2008 ha precisato che l'affrancamento del disavanzo è consentito solo qualora, con l'operazione, vengano attribuiti alla società avente causa "compendi aziendali e non singoli beni".

Si chiede di esemplificare il concetto, con particolare riferimento alle

fusioni, operazioni che, per loro natura, comportano l'integrale successione della società incorporante nelle attività e nelle passività e, in genere, nei rapporti attivi e passivi della incorporata e non paiono dunque poter essere utilizzate per trasferire "singoli beni" della dante causa.

Ad esempio, si chiede se possa applicarsi il regime dell'imposta sostitutiva, in presenza delle altre condizioni previste dalla legge, nei seguenti casi:

- . incorporazione di una società che deteneva un terreno per il quale erano già stati avviati interventi di edificazione attraverso la stipula della convenzione con il comune, il sostenimento di oneri di urbanizzazione, ecc.;
- . incorporazione di una società che detiene un patrimonio immobiliare concesso in locazione (attività di gestione immobiliare).

R. Con circolare del 25 settembre 2008, n. 57/E, paragrafo 4.3, è stato chiarito che "il rinvio operato dagli articoli 172, comma 10-bis, e 173, comma 15-bis, al comma 2-ter dell'articolo 176 consente l'applicazione del regime di imposizione sostitutiva solo nel caso in cui, in sede di fusione e scissione, vengano attribuiti alla società risultante dall'operazione compendi aziendali e non singoli beni".

La citata circolare non ha mancato di evidenziare come la stessa relazione di accompagnamento alla legge finanziaria 2008 - che ha novellato la normativa in commento - evidenzia che le nuove norme introducono "una nuova disciplina delle operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e conferimenti) relative al trasferimento di complessi aziendali".

Premesso che la sussistenza o meno di un complesso aziendale può formare oggetto di valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria esclusivamente nella eventuale fase di controllo, è opportuno aggiungere, in tale sede, che l'articolo 172, comma 10-bis del TUIR, in materia di fusioni, e l'articolo 173, comma 15-bis del TUIR, in materia di scissioni, stabiliscono che il regime dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 176, comma 2-ter, può essere esteso alle operazioni di fusione e scissione se ricorrono le condizioni di applicazione dello stesso articolo 176. Poiché tale ultima disposizione si applica solo in caso di conferimento di azienda, e non di singoli beni, la disciplina dell'affrancamento dei maggiori valori si applica in caso di fusione e scissione solo a condizione che tali operazioni abbiano ad oggetto un'azienda.

Dunque, per poter beneficiare del regime di affrancamento dei maggiori valori iscritti, previsto per tutte le operazioni di aggregazione aziendale dagli articoli 172, 173 e 176 del TUIR, è necessario che l'insieme degli elementi patrimoniali trasferiti costituisca un complesso aziendale; solo se sussiste tale condizione, è possibile beneficiare del regime in commento introdotto dalla legge finanziaria 2008.

È pur vero che le operazioni di fusione comportano l'integrale successione della società incorporante nelle attività, nelle passività e, in genere, nei rapporti attivi e passivi della incorporata; ciò non toglie, tuttavia, che per poter accedere al regime dell'affrancamento in caso di fusione bisogna rispettare, in virtù del rinvio fatto dal comma 10-bis dell'articolo 172, le condizioni di applicazione dell'articolo 176 (che si applica solo in caso di trasferimento di un complesso aziendale).

In sintesi, la predetta condizione potrà ritenersi sussistente qualora il medesimo insieme di beni che si intende incorporare avrebbe dato diritto, nell'alternativa ipotesi di conferimento, al regime della continuità dei valori fiscalmente riconosciuti previsto dall'articolo 176: soltanto quando risulti possibile applicare tale regime di continuità, previsto dal comma 1 dell'articolo 176, risulta altresì possibile applicare, in alternativa, il regime dell'affrancamento, previsto dal successivo comma 2-ter (il quale, infatti, recita: "in luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2-bis, la società conferitaria può optare...").



3.4 Imposta sostitutiva sulle operazioni straordinarie: realizzo dei beni affrancati

D. Gli effetti dell'affrancamento dei maggiori valori iscritti in operazioni straordinarie vengono meno qualora i beni vengano ceduti anteriormente al quarto esercizio successivo a quello dell'opzione. Si chiede di confermare che non costituisce ipotesi di realizzo, a questi fini, il trasferimento del bene a seguito di ulteriori operazioni neutrali di fusione, scissione e conferimento di azienda, operazioni che dovrebbero invece solo "trasmettere" alla società avente causa il residuo vincolo temporale di possesso del bene. In particolare, nel caso di conferimento di azienda (che fa seguito ad un precedente assoggettamento ad imposta sostitutiva ex articolo 176, comma 2-ter), si chiede se, qualora la conferitaria ceda, prima della scadenza del periodo di sorveglianza, il bene che era stato affrancato dalla conferente sia comunque attribuito, e a quale soggetto, il diritto allo scomputo dell'imposta sostitutiva previsto dal citato comma 2-ter, ultimo periodo dell'articolo 176 del TUIR.

R. Il regime dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR prevede, tra l'altro, che "... in casi di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79 del TUIR". Sul punto, la circolare 57 del 25 settembre 2008 ha chiarito che "I beni devono intendersi realizzati in caso di alienazione, conferimento di beni, assegnazione ai soci, autoconsumo o destinazione a finalità estranee, mentre non rilevano i trasferimenti effettuati in occasione di operazioni fiscalmente neutrali (fusione, scissione e conferimento di azienda effettuati ai sensi dell'articolo 176 del TUIR)". Tali ultime operazioni fiscalmente "neutrali", infatti, consentono alla società incorporante, beneficiaria ovvero conferitaria (di seguito società avente causa) di acquisire i beni al medesimo valore fiscalmente riconosciuto presso la società, rispettivamente, incorporata, scissa ovvero conferente (di seguito società dante causa). In tale senso, per effetto delle predette operazioni straordinarie, la beneficiaria succede al dante causa anche nel requisito del cd. periodo di sorveglianza. In altri termini, la società avente causa dovrà tenere conto anche del possesso maturato dalla società dante causa ai fini della determinazione complessiva del periodo di possesso dei beni "affrancati" utile per la corretta applicazione della citata disposizione di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR. Con particolare riferimento all'operazione di conferimento di azienda (che fa seguito ad un precedente assoggettamento ad imposta sostitutiva ex articolo 176, comma 2-ter, del TUIR), occorre precisare che l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva - in ipotesi effettuata dalla società conferente - esprime una posizione soggettiva della medesima società conferente che non si trasmette alla società conferitaria. Pertanto, la società conferente, pur non disponendo direttamente dei beni affrancati, dovrà continuare ad assolvere gli obblighi di versamento derivanti dall'esercizio dell'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva de qua. Contestualmente, la stessa società conferente avrà diritto allo scomputo dell'imposta sostitutiva ai sensi degli articoli 22 e 79, nell'ipotesi in cui i beni affrancati vengano realizzati dalla società conferitaria prima della scadenza del periodo di sorveglianza.

3.5 Imposta sostitutiva: riallineamento di altre attività con aliquota ordinaria

D. Il comma 11 dell'articolo 15 prevede la possibilità di affrancare "attività diverse" da quelle indicate in precedenza dalla norma mediante il pagamento ad aliquota ordinaria, ed eventuali maggiorazioni, dell'IRES, dell'IRPEF e dell'IRAP. Ma quali sono le ipotesi in cui per il contribuente può essere conveniente ricorrere a questa norma, che prevede il pagamento integrale delle imposte a fronte di una deduzione

frazionata dei maggiori valori?

- R. Il comma 10 dell'articolo 15 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 consente ai contribuenti di poter assoggettare i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali all'imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter, dell'articolo 176 del TUIR con l'aliquota del 16 per cento. Il successivo comma 11 prevede che "le disposizioni del comma 10 sono applicabili anche per riallineare i valori fiscali ai maggiori valori attribuiti in bilancio ad attività diverse da quelle indicate nell'articolo 176, comma 2-ter, del testo unico delle imposte sui redditi.... In questo caso tali maggiori valori sono assoggettati a tassazione con aliquota ordinaria, eventuali maggiorazioni, rispettivamente dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP, separatamente dall'imponibile complessivo, versando in unica soluzione l'importo dovuto. Se i valori sono relativi ai crediti si applica l'imposta sostitutiva di cui al comma 10 nella misura del 20 per cento." Resta inteso che, al di là dei vantaggi fiscali ottenuti, la norma in esame, al pari delle altre disposizioni dell'articolo 15, consente ai contribuenti interessati di evitare gli oneri connessi con la gestione contabile dei valori disallineati.

4

#### ALTRI QUESITI SUL REDDITO D'IMPRESA

4.1 Nozione di "beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione"

- D. E' corretto ritenere che la condizione della novità posta per poter godere della deducibilità degli ammortamenti anticipati per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007:
- . possa ricondursi al concetto (espresso nella circolare n. 181/E del 1994) di mancato utilizzo dello stesso bene da parte di un altro soggetto;
  - . possa essere riconosciuta (come previsto nella circolare n. 90/E del 2001) anche nel caso di "beni complessi autoprodotti", ove alla loro realizzazione abbia concorso anche un bene usato, purché il costo del bene usato non sia di rilevante entità rispetto al costo complessivamente sostenuto?
- R. L'articolo 1, comma 34, della legge finanziaria 2008 prevede che, "in attesa della revisione generale dei coefficienti di ammortamento tabellare, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007", è consentito dedurre, a prescindere dall'effettiva imputazione al conto economico, ammortamenti fiscali senza applicare la riduzione a metà del coefficiente tabellare, prevista dal comma 2 dell'articolo 102 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) per i beni strumentali materiali. Ciò comporta che se nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (anno 2008, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare):
- 1) è imputata a conto economico una quota di ammortamento inferiore a quella che si ottiene applicando il coefficiente previsto al DM 31 dicembre 1988, la differenza "non imputata a conto economico può essere dedotta nella dichiarazione dei redditi", operando una variazione in diminuzione di pari importo;
  - 2) è imputata a conto economico una quota di ammortamento superiore a quella che si ottiene applicando il coefficiente previsto al D.M. 31 dicembre 1988, la differenza sarà ripresa a tassazione, operando una variazione in aumento di pari importo.
- Tale possibilità - come previsto dalla richiamata norma della legge finanziaria 2008 - è consentita esclusivamente "per i beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione" nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, eccezione fatta per i beni indicati "nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 164" (autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli) e quelli indicati "nel comma 7, primo periodo, dell'articolo 102-bis del testo unico delle imposte sui redditi" (beni materiali strumentali per l'esercizio di talune attività regolate classificabili nelle categorie omogenee individuate

dall'Autorita' per l'energia elettrica e il gas). La norma, pertanto, si applica unicamente nell'ipotesi in cui l'ammortamento riguardi beni caratterizzati dal requisito della "novita'", restando esclusi, di conseguenza, quelli a qualunque titolo gia' utilizzati.

Cio' posto, si rileva che il predetto requisito sussiste anche nel caso in cui l'acquisto del bene avvenga presso un soggetto che non sia ne' il produttore ne' il rivenditore, a condizione che il bene stesso non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) ne' da parte del cedente, ne' da alcun altro soggetto (vedi, oltre alla circolare ministeriale n. 181 del 1994, richiamata nel quesito e relativa alla prima "agevolazione Tremonti", anche la circolare n. 90/E del 2001, relativa alla "agevolazione Tremonti bis", nonche' le circolari n. 41/E del 2001 e n. 38/E del 2008, relative al credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate, rispettivamente, per il periodo 2001-2006 e per il periodo 2007-2013).

In tali occasioni e' stato, altresì, precisato che l'acquisizione di beni "nuovi" si realizza non soltanto in caso di acquisto a titolo derivativo, ma anche nell'ipotesi in cui i beni stessi siano realizzati in appalto o in economia.

In conformita' a quanto chiarito con la prassi appena citata, si conferma che rientrano tra i beni nuovi anche i beni complessi autoprodotti, anche nell'ipotesi in cui alla loro realizzazione abbia concorso un bene usato; in particolare, in quest'ultima ipotesi il requisito della novita' sussiste in relazione all'intero bene, purché il costo del bene usato non sia di rilevante entita' rispetto al costo complessivamente sostenuto. Cio', ad esempio, si verifica quando il costo di acquisto del bene usato risulta inferiore all'importo delle altre spese sostenute per la realizzazione del bene.

In tutte le ipotesi in cui il bene nuovo sia, in tutto o in parte, acquisito da terzi, il cedente e' tenuto ad attestare la sussistenza dei requisiti che, secondo quanto sopra precisato, qualificano il bene come provvisto del requisito della "novita'".

#### 4.2 Accordi di ristrutturazione dei debiti

- D. Si vorrebbe sapere se l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti ex articolo 182-bis del R.D. 267 del 1942, come modificato dall'art. 16 del decreto legislativo n. 169 del 2007 comporti che il debitore si consideri "assoggettato a procedura concorsuale" ai sensi dell'articolo 101, comma 5, secondo periodo del Testo unico delle imposte sui redditi.
- R. L'articolo 182-bis della legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267) in materia di "Accordi di ristrutturazione dei debiti", così come sostituito dal decreto legislativo n. 169 del 2007, e' finalizzato a valorizzare il ruolo dell'autonomia privata nella gestione della crisi dell'impresa, mediante la previsione di una procedura semplificata a carattere stragiudiziale sfociante in un accordo, stipulato dal debitore con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti, la cui efficacia e' garantita dal provvedimento di omologazione del Tribunale (cfr. circolare n. 40/E del 2008).
- La disciplina in esame, introdotta dal legislatore civilistico con il decreto legge del 14 marzo 2005, n. 35, non e' stata recepita, tuttavia, dal legislatore fiscale all'interno dell'articolo 101, comma 5 del TUIR. Tale ultima norma stabilisce, infatti, che ai fini della deducibilita' delle perdite su crediti, "il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi".
- Cio' posto, si ritiene che alle perdite su crediti generatesi a partire dalla data in cui il Tribunale omologa l'accordo di ristrutturazione dei debiti, non sia applicabile la previsione di deducibilita' immediata contenuta nel citato comma 5 dell'articolo 101 del TUIR.

4.3 Consolidato fiscale nazionale

D. Due società, appartenenti ad un gruppo, hanno esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e seguenti (Consolidato nazionale) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR). Entrambe le società hanno chiuso i primi due esercizi, di vigenza della tassazione di gruppo, alla data del 25 settembre 2007 e 25 settembre 2008.

Per esigenze correlate all'introduzione di un software gestionale, entrambe le società devono modificare la data di chiusura degli esercizi sociali, anticipando la chiusura del terzo esercizio sociale di vigenza del consolidato nazionale al 31 dicembre 2008 e procedendo al rinnovo dell'opzione per il triennio 2009 - 2011.

Si chiede se detta chiusura anticipata comporti:

a) l'interruzione del consolidato fiscale iniziato nel 2006 e ne impedisca di conseguenza il rinnovo;

b) limitazioni sulla riportabilità delle perdite conseguite dal soggetto controllante in regime di consolidato;

c) eventuali adempimenti di comunicazione all'Agenzia delle entrate, trattandosi di un'ipotesi non contemplata nel "Modello di comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale" di cui al Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004.

R. Tra i requisiti previsti dal vigente ordinamento per la validità dell'opzione per il regime del consolidato nazionale (di cui agli articoli da 117 a 129 del TUIR) l'articolo 119, comma 1, lett. a), del medesimo testo unico menziona espressamente l'identità degli esercizi sociali dei soggetti che intendono partecipare al regime (da intendersi quale identità della data di chiusura dell'esercizio, secondo quanto precisato nella relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 344 del 2003). Il menzionato requisito presenta, più precisamente, carattere pregiudiziale al fine non solo del valido avvio del regime, ma anche della continuazione del medesimo nel triennio di validità dell'opzione. Se, infatti, nel corso del predetto triennio dovesse verificarsi la modifica della durata dell'esercizio sociale rispetto ad una determinata società consolidata, si determinerebbe la fuoriuscita anticipata di quest'ultima dalla fiscal unit. Nella diversa ipotesi in cui la modifica dell'esercizio sociale riguardasse direttamente il soggetto consolidante, ne conseguirebbe la cessazione completa del regime.

A conclusioni diverse deve, peraltro, giungersi quando la chiusura anticipata dell'esercizio sociale (con conseguente modifica delle relative date di inizio e chiusura) avvenga, come nel caso descritto nel presente quesito, relativamente a tutti i soggetti costituenti la fiscal unit.

Nella particolare ipotesi in cui si verifichi la chiusura anticipata dell'esercizio sociale da parte di tutti i soggetti partecipanti al regime, infatti, non si producono effetti interruttivi sulla prosecuzione del regime. Quest'ultimo, più precisamente, a condizione che continuino ad essere soddisfatti tutti i requisiti individuati dagli articoli 117 e ss. del TUIR al fine della validità dell'opzione, prosegue seppur rispetto ad esercizi sociali le cui date di inizio e chiusura risultano modificate rispetto a quelle originarie.

Nell'ipotesi prospettata nel caso di specie il requisito dell'identità degli esercizi sociali continua, comunque, ad essere soddisfatto rispetto a tutti i soggetti partecipanti al regime, non assumendo a tal fine alcuna rilevanza la circostanza che l'esercizio, avente originariamente durata 26 settembre - 25 settembre, sia stato successivamente allineato all'anno solare (1 gennaio - 31 dicembre).

Pertanto, si ritiene che - in assenza di eventuali profili elusivi - l'evento in esame non determini alcun effetto interruttivo nei confronti del regime avviato che potrà essere rinnovato, in presenza di tutti i requisiti richiesti dagli articoli 117 e seguenti del TUIR, a partire dal 2009 (rispetto ad un esercizio sociale avente la nuova durata 1 gennaio - 31 dicembre) per il triennio 2009-2011.

Non verificandosi l'interruzione anticipata del regime, non viene a porsi alcuna questione in termini di riportabilità delle perdite

maturate dal gruppo nel corso del primo triennio di validita' dell'opzione, dal momento che si assiste alla prosecuzione della medesima fiscal unit.

L'avvenuta modifica delle date di inizio e chiusura degli esercizi sociali risultera', in ogni caso, dalla comunicazione che il soggetto consolidante presentera' all'Amministrazione finanziaria all'atto dell'eventuale rinnovo dell'opzione per il regime. Dal relativo modello, infatti, non risulteranno piu' quali date di inizio e conclusione degli esercizi sociali quelle, rispettivamente, del 26 settembre e del 25 settembre (riportate nella comunicazione originaria, in quanto presentata da soggetti all'epoca non aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Si ricorda, infine, che, in base ai principi del diritto civile, (la cui legittimita' costituisce presupposto della legittimita' fiscale) la deliberazione assembleare che modifica la data di chiusura dell'esercizio sociale, fissandola in data anteriore a quella in cui l'assemblea si tiene, deve essere fondata su ragioni oggettive e concordanti comunicate in assemblea dagli organi amministrativi e di controllo e risultanti dal verbale assembleare e "dovra' in particolare essere escluso (...) che la modifica procuri l'effetto di alterare in modo significativo i complessivi risultati economici" (Massima n. 16 del 26 febbraio 2004 del Consiglio Notarile di Milano).

#### 4.4 Quantificazione degli interessi impliciti nei canoni di leasing

D. Ai fini della quantificazione dell'ammontare degli interessi impliciti nei canoni di leasing, viene ora esplicitamente prevista la necessita' di fare riferimento al piano di ammortamento finanziario del contratto. Al riguardo si chiede se:

1. sia da ritenersi assolutamente esclusa l'applicabilita' del metodo forfetario di cui al DM 24.04.1998;

2. vi sia una differenziazione tra contratti stipulati prima del 01.01.2008 e dal 01.01.2008, in relazione alle possibili difficolta' di collegamento tra la quota di oneri finanziari prevista nel passato (con il metodo forfetario) e la quota conteggiata dal 2008 con il metodo finanziario. E' cioe' ammissibile continuare ad utilizzare il metodo forfetario per i vecchi leasing, in modo da evitare di giungere a non dedurre anche quote capitale o dedurre anche quote interessi per effetto della mancata correlazione tra i due metodi sulla vita di un contratto di leasing?

R. Con riferimento ai contratti di locazione finanziaria, l'articolo 1, comma 33, lettera n), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha modificato la disposizione contenuta nell'articolo 102, comma 7, del TUIR. A seguito della suddetta modifica, la "quota di interessi impliciti desunta dal contratto" di leasing e' soggetta alle regole previste dall'articolo 96 del TUIR.

Pertanto, occorrera' determinare, in base alle risultanze del contratto di locazione finanziaria, l'ammontare degli interessi passivi (impliciti nei canoni) relativi al periodo d'imposta e tenerne conto ai fini del calcolo di deducibilita' di cui all'articolo 96 del TUIR.

Tuttavia, esigenze di semplificazione portano a ritenere che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, debbano continuare a fare riferimento al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti dettato, ai fini dell'IRAP, dall'articolo 1 del decreto ministeriale 24 aprile 1998.

I soggetti IAS/IFRS adopter, invece, potranno fare riferimento alla quota di interessi passivi impliciti ordinariamente imputata a conto economico a seguito della contabilizzazione dell'operazione in conformita' allo IAS 17.

5

NOVITA' IRAP: BASE IMPONIBILE E DEDUCIBILITA' DALLE IMPOSTE DIRETTE

#### 5.1 Presupposti della deduzione

D. La deduzione dal reddito del 10% dell'IRAP, prevista per le imprese, professionisti ed enti non commerciali (per l'attivita' commerciale) dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, prescinde dall'effettivo

sostenimento di spese per il personale dipendente e costi per interessi passivi?

R. L'articolo 6, comma 1, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, ammette, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, la possibilità di dedurre dal reddito un importo pari al 10 per cento dell'IRAP dovuta, forfetariamente riferita alla quota di interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni previste dall'articolo 11, comma 1, lettera a), 1-bis), 4-bis, 4-bis.1 del d.lgs. n. 446 del 1997. Al riguardo, va precisato che la misura del 10 per cento va calcolata sull'IRAP versata nel periodo di imposta, senza la necessità di distinguere la quota parte di imposta riferita agli interessi passivi e alle spese per il personale dipendente. In tal senso si esprime anche la Relazione di accompagnamento alla norma in esame che specifica che "Per esigenze di semplificazione la quota parte di IRAP deducibile viene forfetariamente determinata in ragione del 10 per cento dell'imposta complessivamente dovuta dai soggetti passivi che hanno fatto concorrere nella base imponibile spese per il personale o per interessi passivi". In definitiva, la deduzione forfetaria pari al 10 per cento dell'IRAP versata può essere fatta valere in sede di determinazione del relativo reddito - sia del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi sia dei periodi d'imposta pregressi - a condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile ai fini del tributo regionale abbiano concorso spese sostenute per lavoro dipendente oppure interessi passivi.

5.2 Rimborso dell'IRES per soggetti in regime di trasparenza o partecipanti al consolidato fiscale nazionale

D. Si chiede di conoscere quale sia il funzionamento del meccanismo di deduzione e dell'istanza di rimborso:

- in presenza di società di persone o di società trasparenti per opzione (ai sensi degli articoli 115 e 116 del TUIR);
- in presenza di opzione per il consolidato fiscale nazionale (di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR), relativamente alle annualità pregresse (i.e. anteriori al periodo d'imposta di esercizio dell'opzione) così come nel periodo di vigenza dell'opzione.

R. Per le società trasparenti (per natura, ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, o per opzione ai sensi degli articoli 115 e 116 del medesimo testo unico) la deduzione dalle imposte sui redditi dell'importo pari al 10 per cento dell'IRAP versata è effettuata dalla stessa società trasparente in sede di determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione ai fini delle imposte sui redditi (sia per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi sia per i periodi d'imposta pregressi).

Venendo alle modalità operative per la fruizione della menzionata deduzione si fa presente che:

- a regime (per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi) la deduzione sarà effettuata dalla società che, conseguentemente, imputerà per trasparenza ai soci un imponibile ai fini delle imposte dirette, ridotto per effetto della norma in esame;
- per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008, sarà ugualmente la società a rideterminare il proprio reddito al netto del 10% dell'IRAP assolta; comunicherà quindi ai propri soci la quota di rispettiva spettanza affinché ciascuno di questi, previa rideterminazione del debito di imposta individuale, possa presentare - ricorrendone i presupposti - istanza di rimborso della maggiore imposta assolta.

Per quanto riguarda i soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza di rimborso nel caso di partecipazione al regime del consolidato fiscale nazionale (di cui agli artt. 117 ss. del TUIR) occorre distinguere i seguenti casi (entrambi riferiti ad annualità precedenti a quella in corso al 31 dicembre 2008):

- esercizio anteriore all'avvio del consolidato: in tal caso

legittimata alla presentazione dell'istanza di rimborso sarà la singola società relativamente all'imponibile IRES rideterminato sulla base della deduzione IRAP;

- esercizio di avvio del consolidato (o esercizi ad esso successivi): in tal caso legittimato alla presentazione dell'istanza di rimborso sarà il soggetto consolidante (unico essendo ai fini IRES il debito d'imposta della fiscal unit), sulla base degli imponibili IRES rideterminati dai singoli soggetti partecipanti al regime.

Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 (e per quelli ad esso successivi), nel caso di soggetti partecipanti al regime del consolidato fiscale nazionale, la deduzione forfetaria IRAP deve essere calcolata, su base individuale, da ciascuno dei predetti soggetti, con la conseguenza che il soggetto consolidante procederà alla somma algebrica di redditi individuali già nettizzati della deduzione in esame.

### 5.3 Determinazione base imponibile per i soggetti di cui all'articolo 5-bis del decreto IRAP

D. Per le imprese che determinano il valore della produzione si sensi dell'articolo 5-bis del d.lgs. 446/97 (che non hanno optato per i criteri previsti per i soggetti IRES) non sono deducibili i costi classificabili fra "gli oneri diversi di gestione", mentre sono deducibili i costi per servizi (D.M. 17 gennaio 1992). Le prestazioni di servizi classificabili fra gli oneri diversi di gestione (costi di manutenzioni su beni particolari, ecc.) sono deducibili?

R. Come già chiarito nella circolare n. 60 del 28 ottobre 2008, i costi per servizi si individuano facendo riferimento alla disciplina fiscale dettata ai fini delle imposte sui redditi dal D.M. 17 gennaio 1992, secondo cui per prestazioni di servizi si intendono quelle indicate nei commi da 1 a 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e quelle elencate nel comma 4 dello stesso articolo 3, nelle lettere a), b), c), e) f) e h).

Pertanto, tutte le volte in cui una voce di costo sia ascrivibile tra quelle richiamate nel menzionato decreto ministeriale, la stessa è ammessa in deduzione dalla base imponibile IRAP a prescindere dalla classificazione operata in sede civilistica.

È appena il caso di rilevare che i costi classificabili nell'ambito delle prestazioni per servizi individuati dal decreto non sono tuttavia deducibili qualora siano riconducibili nelle categorie di costi che lo stesso articolo 5-bis ritiene in deducibili.

In particolare, si tratta delle spese per il personale dipendente e assimilato, dei costi, dei compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del decreto IRAP, della quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto, delle perdite su crediti e dell'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

Allo stesso modo, non possono essere ammessi in deduzione, tra le spese per servizi deducibili, gli oneri per interessi passivi, trattandosi di costi comunque in deducibili nel sistema IRAP.

## 6 IVA

### 6.1 Cessione di contratto di leasing di autovettura

D. In caso di cessione verso corrispettivo di un contratto di leasing di un'autovettura, i cui canoni hanno dato diritto alla detrazione dell'Iva nella misura del 40%, si chiede di sapere:

- se la base imponibile sia costituita dall'intero corrispettivo oppure dal 40%;
- in quale misura il cessionario del contratto potrà detrarre l'Iva addebitatagli dal cedente.

R. Con decisione n. 2007/441/CE del 18 giugno 2007, il Consiglio dell'Unione Europea ha autorizzato l'Italia "a limitare al 40 per cento il diritto a detrarre l'IVA sulle spese relative ai veicoli stradali a motore non interamente utilizzati a fini professionali".

Al fine di coordinare la normativa Iva nazionale con il contenuto della decisione sopra citata, il legislatore e' intervenuto, con legge 24 dicembre 2007, n. 244, apportando modifiche al d.P.R. n. 633 del 1972. In particolare, con la legge n. 244 del 2007 sopra citata si e' provveduto a sostituire la lettera c) del comma 1 dell'articolo 19-bis1, prevedendo che "l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore...e' ammessa nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attivita' propria dell'impresa..." (articolo 1, comma 261, lett. e). L'articolo 1, comma 261, lett. e), della legge n. 244 del 2007 ha previsto anche la sostituzione della lettera d), del comma 1, dell'articolo 19-bis1 del n. 633 del 1972, disponendo, tra l'altro, che l'imposta relativa alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16, tra cui rientrano quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria relativi ai veicoli stradali a motore, e' ammessa in detrazione nella stessa misura in cui e' ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti beni. Per effetto di tale disposizione, l'acquisto di veicoli stradali a motore mediante contratti di leasing e' equiparato, ai fini della detrazione, all'acquisizione tramite compravendita. Poiche' attraverso la cessione del contratto di leasing (che ai fini IVA costituisce una prestazione di servizi, ex articolo 3 del d.P.R. n. 633 del 1972) si consente al cessionario di acquisire il bene interessato dalle limitazioni della detrazione, si ritiene che la predetta cessione di contratto debba essere trattata, ai fini in discorso, alla stregua di una cessione di beni. Ne consegue che, qualora la cessione riguardi veicoli ad uso promiscuo, per i quali e' prevista la possibilita' di portare in detrazione solo il 40 per cento dell'imposta relativa all'acquisto, la base imponibile sara' ridotta al 40% ai sensi dell'articolo 13, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, ancorche' tale norma faccia letteralmente riferimento alle cessioni di beni per i quali la detrazione e' stata ridotta in forza di previsioni normative di indetraibilita' oggettiva. Ne consegue, altresì, che il cessionario del contratto di leasing potra' detrarre solo nella misura del 40% l'imposta a lui addebitata dal cedente e quella relativa ai canoni che paghera' successivamente all'acquisto.

#### 6.2 Base imponibile delle cessioni di autovetture usate

D. In caso di cessione dell'autovettura per il cui acquisto l'imposta e' stata detratta per il 40%, la base imponibile e' assunta in misura corrispondente. Quale trattamento si applica sulle rivendite successive?

R. Come illustrato nel quesito precedente, la legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha:

- modificato la lettera c) del comma 1 dell'articolo 19-bis1, prevedendo che "l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore...e' ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione." (articolo 1, c. 261, lett. e);
- aggiunto un quarto comma all'articolo 13, il quale prevede che per le cessioni che hanno ad oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione e' stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis1 o di altre disposizioni di indetraibilita' oggettiva, la base imponibile e' determinata moltiplicando il corrispettivo per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni (articolo 1, comma 261, lett. c).

Per effetto del nuovo testo dell'articolo 19-bis1, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, devono intendersi superate le previsioni contenute nell'articolo 30, commi da 4 a 6, della legge n. 388 del 2000, che consentivano l'applicazione del regime speciale del margine anche alle cessioni dei veicoli usati in relazione al cui acquisto il cedente avesse ricevuto una fattura recante l'esposizione dell'IVA addebitata



per rivalsa, calcolata su una base imponibile ridotta al 10 per cento (15 per cento in virtu' della legge n. 266 del 2005).  
 Ai sensi dei commi 4 e 5 del richiamato articolo 30 della legge n. 388 del 2000, per l'acquisizione dei veicoli l'IVA era ammessa in detrazione nei limiti del 10 per cento (divenuto 15 per cento dal 1 gennaio 2006), e l'applicazione del regime del margine previsto dal successivo comma 6 poteva ritenersi conforme alle disposizioni comunitarie proprio in considerazione del fatto che la percentuale di imposta ammessa in detrazione era di ammontare molto ridotto. In tale contesto normativo, infatti, poteva ritenersi sostanzialmente rispettata la condizione che presiede all'applicazione del regime del margine, per cui, in un certo stadio della commercializzazione del bene, l'imposta non e' stata detratta neppure in parte.

Chiarito cio', si fa presente che, ai fini della determinazione della base imponibile, il quarto comma dell'articolo 13 del d.P.R. n. 633 del 1972, introdotto dalla legge n. 244 del 2007, prevede che per le cessioni che hanno ad oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione e' stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis o di altre disposizioni di indetraibilita' oggettiva, la base imponibile e' determinata moltiplicando il corrispettivo per la percentuale di detraibilita'.

Tale criterio di determinazione della base imponibile si applica in relazione a tutte le rivendite poste in essere da soggetti che abbiano esercitato la detrazione nella misura del 40 per cento dell'imposta addebitata in fattura dal cedente.

#### 6.3 Responsabilita' solidale degli acquirenti di immobili

D. Si chiede conferma che la responsabilita' solidale dell'acquirente dell'immobile, introdotta dalla finanziaria 2008 (articolo 1, comma 164, legge 244/2007), scatta solo nel caso di differenza del corrispettivo effettivo e non anche in caso di accertamento basato sul valore normale.

R. L'articolo 1, comma 164, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) stabilisce che "All'articolo 60-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e' aggiunto, in fine, il seguente comma: "3-bis. Qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, e' responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonche' della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni puo' regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione".

La disposizione in commento stabilisce che il cedente e l'acquirente sono responsabili in solido per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato nell'atto, nonche' della relativa sanzione.

Il legislatore con l'inserimento del comma 3-bis nell'articolo 60-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - rubricato "Solidarieta' nel pagamento dell'imposta" - ha esteso, nell'ambito delle cessioni di immobili, la responsabilita' per il pagamento dell'IVA in capo all'acquirente, anche laddove quest'ultimo ponga in essere l'operazione al di fuori di un'attivita' di impresa o di lavoro autonomo.

Ulteriore aspetto che merita di essere rilevato concerne l'affermazione contenuta nel comma 3-bis in esame circa la responsabilita' in solido del cessionario con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato nell'atto e nella fattura, nonche' della relativa sanzione.

La disposizione in commento, pertanto, pone a carico di entrambe le parti contrattuali l'obbligo di pagamento dell'imposta.

Presupposto per l'applicazione del comma 3-bis in commento e'

rappresentato dalla divergenza tra l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura, rispetto al corrispettivo effettivamente percepito.

Ai fini della sua applicazione, quindi, il comma 3-bis non assume quale parametro di riferimento il "valore normale" dell'immobile trasferito, a differenza di quanto dispone il precedente comma 2 del medesimo articolo 60-bis.

La differenza e' sostanziale, in quanto, mentre il "valore normale" rappresenta una presunzione legale utilizzabile nell'accertamento ai fini IVA e ai fini delle Imposte sui redditi che si fonda sul "prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui e' stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo piu' prossimi" (articolo 14, terzo comma, del d.P.R. n. 633), il comma 3-bis trova applicazione esclusivamente nell'ipotesi di effettiva divergenza tra l'importo dichiarato e quello percepito.

Ne consegue, con riferimento al quesito in esame, che la responsabilita' solidale di cui al comma 3-bis non trova applicazione in caso di accertamento della maggiore imposta basato sul c.d. "valore normale".

Tale conclusione si fonda su di un'interpretazione letterale e logico-sistematica dell'impianto normativo dettato ai fini IVA, in quanto la responsabilita' solidale dell'acquirente ai fini IVA rappresenta un'ipotesi eccezionale, che va limitata ai casi tassativamente previsti dal Legislatore. Ne consegue, in mancanza di un'espressa previsione normativa, che non e' possibile estendere la responsabilita' solidale dell'acquirente anche al caso in cui la maggiore imposta derivi da un accertamento in base al cd "valore normale".

#### 6.4 Trattamento degli interventi di recupero edilizio

D. Ai sensi del n. 8-bis) dell'articolo 10, del d.P.R. 633/72, l'esenzione IVA non si applica alle cessioni di fabbricati oggetto di interventi di recupero di cui all'articolo 31, lett. c), d) ed e), della legge 457/78, effettuate entro quattro anni dal termine dei lavori dalle imprese che hanno realizzato, anche mediante appalto a terzi, gli interventi stessi.

Inoltre, la tabella A, parte III, n. 127-quinquiesdecies, prevede l'aliquota del 10% sulle cessioni dei fabbricati oggetto dei predetti interventi di recupero.

Ai fini delle suindicate disposizioni, deve ritenersi ancora necessario lo stato di degrado dell'immobile (ris. n. 430791 del 3/3/92), oppure le norme citate sono applicabili anche in caso di ristrutturazione per modifica della destinazione d'uso (come pare evincersi, quanto meno con riferimento alla prima disposizione, dalla risoluzione n. 58 del 21/2/2008)?

R. L'articolo 10, comma 1, n. 8-bis) del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede, quale regola generale, che le cessioni di fabbricati a destinazione abitativa siano esenti da IVA, con la sola esclusione di quelli venduti entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia ed urbanistica, di cui all'articolo 31, comma 1, lett. c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457.

La norma, pertanto, prevede il regime di imponibilita' ad IVA per le cessioni di immobili, effettuate dalle imprese di costruzione e dalle imprese che hanno effettuato gli interventi di recupero edilizio riconducibili alle tipologie sopra indicate, sempreche' l'alienazione intervenga entro i quattro anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione.

Per quanto concerne, in particolare, l'ipotesi di cessione di immobili ristrutturati, la norma in discorso non richiede che gli interventi di recupero siano collegati ad una condizione di degrado dell'immobile, ragion per cui puo' trovare applicazione anche in ipotesi di cambio di

destinazione d'uso non collegato a degrado del bene.

Peraltro, si rammenta che con la circolare n. 12/E del 1 marzo 2007, al paragrafo 10, e' stato chiarito che il regime di imponibilita' IVA trova applicazione, relativamente all'operazione di cessione, sempre che "i lavori edili siano stati effettivamente realizzati, anche se in misura parziale". Non e' sufficiente la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative all'esecuzione dell'intervento.

Lo stato di degrado dell'immobile non e' necessario neppure ai fini dell'applicabilita' della norma di cui al n. 127-quinquiesdecies) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, la quale prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10 % ai "fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti gli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b), del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi".

6.5 Aliquota agevolata sulle cessioni di immobili recuperati

D. Ai fini dell'applicazione della disposizione del n. 127-quinquiesdecies) della tabella A, parte III, che prevede l'aliquota IVA 10% per le cessioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero, poste in essere dalle imprese che hanno effettuato gli interventi stessi, e' necessario che i lavori di recupero siano stati ultimati, oppure - come precisato nella circolare n. 12 del 1 marzo 2007 ai fini del trattamento di imponibilita' ai sensi del n. 8-bis) dell'articolo 10 - e' sufficiente che siano iniziati?

R. Il numero 127-quinquiesdecies) della tabella A, parte III, del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che la cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi, sono soggette all'aliquota IVA del 10%.

Il n. 127-quinquiesdecies), nell'individuare l'aliquota IVA applicabile alla cessione di fabbricati sui quali le stesse aziende cedenti hanno eseguito interventi di recupero, non tratta specificamente anche dei fabbricati "non ultimati", diversamente da quanto espressamente previsto da altre disposizioni della medesima Tabella (come, ad esempio, il n. 127-undecies) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo d.P.R.). Da cio' discende che la cessione di un fabbricato effettuata dal soggetto che ha realizzato l'intervento di ristrutturazione in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo e' esclusa dall'ambito applicativo del citato n. 127-quinquiesdecies).

Del resto, in tal senso l'Amministrazione finanziaria si era espressa gia' con la risoluzione n. 431363 del 28 luglio 1992, in relazione all'analogia normativa allora vigente.

6.6 Rimborso IVA per acquisto di beni ammortizzabili

D. In relazione alla disposizione dell'articolo 30, terzo comma, lett. c), del d.P.R. 633 del 1972, si chiede di sapere se, ai fini della determinazione dell'IVA rimborsabile, per i fabbricati occorre scorporare la parte di prezzo riferibile al terreno.

R. L'indeducibilita' delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi ai terreni prevista dalle disposizioni contenute nell'articolo 36, commi 7 e seguenti, del decreto-legge n. 223 del 2006, si riflette anche ai fini del calcolo dell'imposta rimborsabile ai sensi dell'articolo 30, comma 3, lett. c), del d.P.R. 633/1972 che, pertanto, nel caso di acquisto di fabbricati, deve essere ridotta per l'importo riferibile al costo (non ammortizzabile) dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza.

6.7 Esigibilita' "per cassa" e pagamenti frazionati

D. Come devono essere applicate le disposizioni dell'articolo 7, del d.l. n. 185 del 2008, nel caso in cui, a fronte di un'unica fattura, vengano effettuati pagamenti frazionati?

R. L'articolo 7 del d.l. n. 185 del 2008 ha esteso le disposizioni sull'esigibilità differita dell'imposta sul valore aggiunto contenute nell'articolo 6, comma 5, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, anche alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuati nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, da parte dei soggetti che realizzano un determinato volume d'affari, da definire con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Ne consegue che i predetti soggetti possono differire l'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento del corrispettivo e, comunque, non oltre un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, salvo l'ipotesi in cui, prima del termine annuale, i cessionari o committenti siano stati assoggettati a procedura concorsuale o esecutiva.

Come già chiarito con la risoluzione 5 marzo 2002, n. 75/E, nei casi di IVA ad esigibilità differita, il pagamento del corrispettivo determina l'esigibilità dell'imposta, con la conseguenza che, in ipotesi di pagamento, anche parziale, l'esigibilità si verifica pro-quota al momento di ciascun pagamento e la relativa imposta va computata nella liquidazione del periodo in cui è avvenuto il pagamento stesso.

A loro volta i cessionari/committenti possono esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta soltanto relativamente alla quota effettivamente corrisposta ai cedenti/prestatori.

#### 6.8 Esigibilità dell'imposta "per cassa"

D. Le disposizioni dell'articolo 7, comma 1, del D.L. n. 185/2008 si applicano alle operazioni effettuate nei confronti di cessionari/committenti che agiscono in veste di soggetti passivi. Come deve essere valutata, a tal fine, la posizione degli enti non commerciali titolari di partita IVA, che effettuano acquisti sia per l'attività d'impresa che per quella istituzionale?

R. L'articolo 7, comma 1, del decreto-legge n. 185 del 2008 prevede l'esigibilità dell'IVA all'atto del pagamento del corrispettivo per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese in favore di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione.

In sostanza, la norma estende alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA l'esigibilità differita del tributo, già prevista dall'articolo 6, quinto comma, secondo periodo, del d. P.R. n. 633 del 1972 limitatamente a particolari cessioni di beni e prestazioni servizi, nonché a quelle rese nei confronti dello Stato e dei soggetti pubblici espressamente elencati.

La formulazione dell'articolo 7, comma 1, del decreto-legge n. 185, riferita alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti che agiscono nell'esercizio di attività d'impresa, arte o professione, comporta l'esigibilità dell'IVA al momento del pagamento del corrispettivo anche qualora il cessionario del bene o il committente del servizio sia un ente non commerciale che agisce nell'esercizio di impresa.

Gli enti non commerciali che svolgono attività d'impresa possono, tuttavia, operare acquisti di beni e servizi da destinare promiscuamente all'attività d'impresa e all'attività non commerciale.

Al riguardo, si ritiene che la disposizione dell'articolo 7, richiedendo unicamente che il cessionario o committente agisce nell'esercizio di attività d'impresa, arte o professione, non precluda l'esigibilità differita dell'imposta per gli acquisti effettuati dagli enti non commerciali destinati oltre che all'attività commerciale anche ad altre attività.

In sintesi, rientrano nell'ambito applicativo della norma le operazioni effettuate nei confronti degli enti non commerciali che operano nell'esercizio di attività d'impresa, ancorché i beni e i servizi acquistati siano destinati ad essere promiscuamente adibiti all'esercizio di attività d'impresa e di attività non commerciali.

## 6.9 Detrazione dell'imposta erroneamente addebitata

- D. Un contribuente che riceve una fattura con IVA relativa ad acquisto di beni o servizi assoggettati ad imposta, ma riferita ad operazioni "non imponibili" (ad esempio perché ha rilasciato una dichiarazione d'intenti quale "esportatore abituale" ma il fornitore non ne ha tenuto conto in quanto non ha ancora ricevuto la comunicazione, ovvero ha ricevuto prestazioni di custodia di beni in un deposito IVA di cui all'articolo 50-bis del decreto legge 331/93, ma il gestore ha emesso fattura con IVA per servizi resi all'interno del deposito stesso), può legittimamente detrarre l'IVA a lui addebitata ai sensi e nei limiti di cui agli articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972. Se, invece, la fattura si riferisce ad una operazione "esente" da IVA ai sensi dell'articolo 10, ovvero "non soggetta" ad imposta e senza diritto a detrazione da parte del fornitore, può detrarre l'IVA erroneamente a lui addebitata?
- R. L'articolo 8, primo comma, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che gli esportatori abituali, per poter acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto devono consegnare o spedire al fornitore o prestatore (ovvero presentare in dogana) una dichiarazione d'intento prima di effettuare l'operazione (cfr. articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto legge 29 dicembre 1983 n. 746).
- Dal dato letterale della norma si desume che l'esportatore abituale ha una facoltà (non un obbligo) di avvalersi dell'agevolazione in parola; tuttavia se l'esportatore comunica al cedente/prestatore di volersene avvalere, quest'ultimo ha l'obbligo di conformarsi alla richiesta. Peraltro, se il fornitore non ha ancora ricevuto la dichiarazione d'intento, egli è tenuto ad emettere la fattura con applicazione dell'imposta e, a sua volta, il cessionario/committente ha diritto ad esercitare la detrazione, entro i termini e nei limiti di cui agli articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972.
- Con riguardo alla diversa fattispecie in cui il contribuente abbia ricevuto prestazioni di servizi relative a beni custoditi in un deposito IVA, rientranti nella previsione normativa di cui alla lettera h) dell'articolo 50-bis del D.L. n. 331 del 1993, per le quali erroneamente sia stata emessa fattura con addebito dell'IVA, si ritiene che il contribuente possa, comunque, detrarre l'imposta, ai sensi e nei limiti di cui agli articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972. In tale circostanza, il trattamento riservato alla prestazione di servizi potrebbe essere inteso quale anticipazione del momento impositivo che, altrimenti, si realizza all'atto dell'estrazione dei beni cui la prestazione medesima si riferisce. Ne consegue che, al momento della effettiva estrazione del bene, il valore della prestazione di servizio - già assoggettato al tributo - non andrà computato in aumento del corrispettivo da assoggettare ad imposizione.
- Diversamente, il cessionario/committente nei cui confronti il cedente/prestatore abbia erroneamente esercitato la rivalsa per un'operazione oggettivamente non soggetta ad IVA o esente, non ha titolo per esercitare il diritto alla detrazione. In argomento, si evidenzia che sia la Corte di Giustizia europea (cfr sentenza 13 dicembre 1989, in causa C-342/87, Genius Holding) sia la Corte di Cassazione (cfr sentenze n. 12547/2001 e n. 1607 del 25 gennaio 2008, n. 1607), ritengono che l'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla VI Direttiva per le merci ed i servizi acquistati deve limitarsi alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta ad IVA o versate in quanto effettivamente dovute, e non si estende all'imposta addebitata solo perché indicata in fattura. In particolare la Corte di Giustizia ha escluso che per il cessionario/committente il diritto alla detrazione dell'imposta derivi, come automatica conseguenza, dall'obbligo di pagare l'IVA indicata in fattura dal cedente/prestatore.

INDEBITE COMPENSAZIONI

7.1 Compensazione di crediti esistenti oltre il limite consentito.  
Sanzioni amministrative

D. In relazione alla nuova sanzione dettata dall'articolo 27, comma 18 del d.l. n. 185 del 2008, e' possibile ritenere che la stessa non sia applicabile nelle ipotesi di utilizzo del credito in compensazione oltre la misura massima consentita dall'articolo 34, comma 1, della legge 388/2000?

In caso positivo, tornerebbe ad essere applicabile la sanzione del 30%?

R. L'articolo 27, comma 18, del decreto legge n. 185 del 2008 ha introdotto la sanzione amministrativa per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, che va dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti stessi.

La predetta sanzione non si applica nell'ipotesi di crediti esistenti ma utilizzati in compensazione in misura eccedente l'importo stabilito dall'articolo 34 della legge n. 388 del 2000 (516.456,90 euro). In tale circostanza, infatti, come chiarito con la risoluzione n. 452/E del 27 novembre 2008, si applica la sanzione prevista per l'omesso versamento di imposte di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, pari al 30 per cento dell'importo indebitamente compensato.

Per completezza, si rappresenta che la sanzione in parola non trova applicazione anche nel caso in cui vengano utilizzati in compensazione i crediti da indicare nel quadro RU, esistenti ma utilizzati oltre il limite di 250.000 euro, previsto dall'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

7.2 Decorrenza

D. L'articolo 27, comma 18, del d.l. n. 185 del 2008 ha introdotto la sanzione dal 100 al 200 per cento per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti. E' corretto ritenere che tale sanzione si applichi solo alle violazioni commesse dopo l'entrata in vigore del decreto?

R. Il principio di irretroattivita' delle norme sanzionatorie, di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, esclude che possano operare retroattivamente le norme che introducono nuove sanzioni e quelle che rendono piu' onerosa una sanzione gia' esistente.

Pertanto, la sanzione prevista dall'articolo 27, comma 18, del decreto legge n. 185 del 2008, in vigore dal 29 novembre 2008, si applica alle violazioni commesse a decorrere dalla predetta data.

Si fa presente che la disciplina in commento e' stata integrata dall'articolo 7, comma 2, del decreto legge 10 febbraio 2009 n. 5. Tale ultima disposizione - che ha aggiunto un periodo al comma 18 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 - ha previsto l'applicazione della sanzione nella misura massima del duecento per cento nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare. La disposizione si applica alle violazioni commesse a decorrere dall'11 febbraio 2009, data di entrata in vigore del citato decreto n. 5 del 2009.

8

ACCERTAMENTO E Adesione

8.1 Residenze fittizie

D. Il comma 16 dell'articolo 83 del decreto legge n. 112 del 2008 ha previsto che i Comuni, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione all'AIRE da parte del contribuente italiano, devono confermare all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente l'effettiva cessazione della residenza del contribuente nel territorio nazionale. Inoltre, per tutto il triennio successivo alla richiesta di iscrizione all'AIRE, e' demandata al Comune un'ulteriore attivita' di vigilanza, da svolgere congiuntamente all'Agenzia delle entrate, riguardo l'effettivo trasferimento all'estero del contribuente italiano. Si chiede se l'attivita' di accertamento da parte del Comune debba svolgersi secondo

le modalita' dettate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 dicembre 2007, cioe' attraverso segnalazioni qualificate, intendendosi per tali le posizioni soggettive in relazione alle quali sono rilevati e segnalati atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi.

R. L'articolo 83 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 ha disposto che, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), i comuni confermano all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per l'ultimo domicilio fiscale che il richiedente ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale. Dalla formulazione della disposizione e dal diverso ambito di operativita' di tale ulteriore e specifica collaborazione dei comuni all'attivita' di contrasto all'evasione fiscale - rispetto a quella contemplata dall'articolo 1 del decreto legge n. 203 del 2005 - si e' dell'avviso che tale segnalazione - e, dunque, la prodromica attivita' di controllo da parte dell'ente territoriale - abbia come esclusivo presupposto la richiesta di iscrizione nell'AIRE e, quindi, debba avvenire a prescindere da una specifica qualificazione della posizione soggettiva del contribuente.

#### 8.2 Adesione ai processi verbali di constatazione

D. In relazione alla nuova adesione ai processi verbali di constatazione, possibile solo per i verbali che consentono l'emanazione di atti di accertamento parziali, quale e', secondo l'Agenzia, il "confine" tra accertamento ordinario e accertamento parziale ?

R. L'articolo 5-bis del D.Lgs. n. 218 del 1997, introdotto dall'articolo 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008 n. 112, consente al contribuente di definire i processi

<<http://home.ilfisco.it/perl/foi.pl?cmd-doc=qry-5690833-07c8d735131600fe8837a7083e9b1506-f-0;aux-relpreview=1>> verbali

<<http://home.ilfisco.it/perl/foi.pl?cmd-doc=qry-5690833-07c8d735131600fe8837a7083e9b1506-f-0;aux-relpreview=1>> di constatazione, redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che contengono la constatazione

<<http://home.ilfisco.it/perl/foi.pl?cmd-doc=qry-5690833-07c8d735131600fe8837a7083e9b1506-f-0;aux-relpreview=1>> di violazioni sostanziali in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto, di imposta regionale sulle attivita' produttive, di addizionale regionale o comunale all'IRPEF, di imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, di imposte per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (cfr circolare n. 55/E del 17 settembre 2008). E' necessario, tuttavia, che il processo verbale consenta l'emissione di accertamenti parziali di cui all'articolo 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'articolo 54, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972. Ai sensi delle citate norme, gli accertamenti parziali possono essere emessi quando dai processi verbali di constatazione redatti a seguito di accessi, ispezioni e verifiche, risultano elementi che consentono di stabilire l'esistenza di: redditi imponibili non dichiarati, totalmente o parzialmente; deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti; imposte o maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36- <<http://home.ilfisco.it/perl/foi.pl?cmd-doc=004256>>bis e 36-ter <<http://home.ilfisco.it/perl/foi.pl?cmd-doc=004257>> del d.P.R. n. 600 del 1973;

imposta sul valore aggiunto non dichiarata, totalmente o parzialmente; detrazioni in tutto o in parte non spettanti; imposta o maggior imposta sul valore aggiunto non versata, escluse le ipotesi di cui all'articolo 54- <<http://home.ilfisco.it/perl/foi.pl?cmd-doc=003158>>bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

In tale circostanza, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate possono procedere all'accertamento parziale ai sensi dei citati articoli 41- <<http://home.ilfisco.it/perl/foi.pl?cmd-doc=004264>>bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, senza svolgere un'ulteriore azione istruttoria.

La circolare n. 55 del 2008 ha, peraltro, chiarito che restano escluse

dall'ambito di applicazione della norma tutte le violazioni che, seppur contenute nel processo  
 <http://home.ilfisco.it/perl/fo1.pl?cmd-doc=qry-5690833-07c8d735131600fe8837a7083e9b1506-f-0;aux-relpreview=1> verbale  
 <http://home.ilfisco.it/perl/fo1.pl?cmd-doc=qry-5690833-07c8d735131600fe8837a7083e9b1506-f-0;aux-relpreview=1> di constatazione  
 <http://home.ilfisco.it/perl/fo1.pl?cmd-doc=qry-5690833-07c8d735131600fe8837a7083e9b1506-f-0;aux-relpreview=1>, non hanno diretta attinenza con quanto puo' formare oggetto precipuo dell'adesione  
 <http://home.ilfisco.it/perl/fo1.pl?cmd-doc=qry-5690833-07c8d735131600fe8837a7083e9b1506-f-0;aux-relpreview=1> in parola, ossia:

- a) le violazioni, anche "sostanziali", relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dall'articolo 5-bis (ad es. imposta di registro);
- b) le violazioni "formali" riferite alle imposte definibili (ove per tali sono da intendere le violazioni alle quali non e' associato il recupero di base imponible, ne' determinano l'applicazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata);
- c) ogni altro elemento contenuto nel processo  
 <http://home.ilfisco.it/perl/fo1.pl?cmd-doc=qry-5690833-07c8d735131600fe8837a7083e9b1506-f-0;aux-relpreview=1> verbale  
 <http://home.ilfisco.it/perl/fo1.pl?cmd-doc=qry-5690833-07c8d735131600fe8837a7083e9b1506-f-0;aux-relpreview=1>, diverso dalle predette violazioni constatate. Trattasi di altre circostanze, fatti o altri elementi, evidenziati nel processo verbale, ma non ancora formalizzati nella constatazione  
 <http://home.ilfisco.it/perl/fo1.pl?cmd-doc=qry-5690833-07c8d735131600fe8837a7083e9b1506-f-0;aux-relpreview=1> di specifiche violazioni, in base ai quali si rende necessario il vaglio del competente Ufficio e lo svolgimento di ulteriori attivita' istruttorie.

8.3 Somme dovute a seguito di controllo automatico o formale della dichiarazione dei redditi

D. Le somme dovute a seguito del controllo automatico e del controllo formale della dichiarazione dei redditi (art 36-bis e 36-ter del d.P.R. 600/73), possono essere oggetto di pagamento rateale in base alle regole introdotte dalla Finanziaria 2008?

R. L'articolo 1, comma 144, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1 gennaio 2008, ha inserito nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, l'articolo 3-bis che prevede la possibilita' di rateizzare il versamento delle somme dovute a seguito di controllo formale delle dichiarazioni, di cui all'articolo 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973, nonche' di controllo automatico, di cui all'articolo 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'articolo 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, risultanti dalle comunicazioni di irregolarita' inviate al contribuente.

Il numero di rate nelle quali frazionare il pagamento e' strettamente connesso all'ammontare delle somme da corrispondere; in particolare:

i debiti compresi tra i 2.000 e i 5.000 euro possono essere versati con un numero massimo di sei rate trimestrali di pari importo;

i debiti superiori a 5.000 euro possono essere versati con un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5 per cento annuo, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione, ai sensi dell'articolo 3-bis, comma 3 del medesimo decreto.

La prima rata deve essere versata entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, mentre le rimanenti rate trimestrali scadono entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

La rateazione delle somme superiori a cinquantamila euro e' subordinata alla prestazione delle garanzie previste nel medesimo articolo 3-bis.

Il comma 147 del citato articolo 1 della legge n. 244 del 2007, stabilisce che le disposizioni relative alla rateazione delle somme dovute a seguito di liquidazione o controllo formale delle dichiarazioni, ovvero in relazione a redditi soggetti a tassazione



- separata, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso:
- ? al 31 dicembre 2006, per le somme dovute a seguito di controlli automatici ai sensi dell'articolo 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972;
  - ? al 31 dicembre 2005, per le somme dovute a seguito di controlli formali eseguiti ai sensi dell'articolo 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 e per quelle dovute a seguito della liquidazione dell'imposta per gli altri redditi soggetti a tassazione separata di cui all'articolo 21 del TUIR;
  - ? al 31 dicembre 2004, per le somme dovute a seguito della liquidazione dell'imposta per i redditi soggetti a tassazione separata di cui all'articolo 17 del TUIR.

9 FONDI IMMOBILIARI

9.1 Imposta patrimoniale dell'1%: calcolo della media annua del valore delle quote detenute dai partecipanti nel periodo d'imposta

D. Con riferimento ai fondi immobiliari familiari o a ristretta base partecipativa, le società di gestione del risparmio, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'imposta patrimoniale dell'1% introdotta dall'articolo 82, comma 17, del D.L. n. 112 del 2008, devono considerare la media annua del valore delle quote detenute dai partecipanti nel periodo d'imposta. Al riguardo si chiede di illustrare un esempio sui calcoli che le SGR devono effettuare.

R.: Si consideri un fondo riservato X che si trova nella seguente situazione:

- ? alla data di riferimento della relazione semestrale (30/6/08)
  - valore del patrimonio netto pari a 1.000;
  - numero delle quote in circolazione pari a 50;
  - tre investitori persone fisiche (A, B e C), di cui A e C legati da rapporti di parentela o affinità';
- ? alla data di riferimento del rendiconto annuale (31/12/08):
  - valore del patrimonio netto pari a 1.400;
  - numero delle quote in circolazione pari a 70;
  - quattro investitori persone fisiche (A, C, D ed E), di cui A, C e D legati da rapporti di parentela o affinità'.

Il valore medio del patrimonio netto dell'anno è quindi pari a 1.200 e il numero medio delle quote in circolazione è pari a 60. Ne consegue che il valore medio unitario delle quote è pari a 20.

!Investitori	!A	!B	!C	!D	!E	!Totale	!
!Numero quote al !30/06/08	!	20!	10!	20!	0!	0!	50!
!Numero quote al !31/12/08	!	30!	0!	20!	5!	15!	70!
!Numero medio quote	!	25!	10!	20!	5!	15!	!
!Valore medio quote	!	500!	200!	400!	100!	300!	!
!Valore medio !quote/Valore !medio patrimonio !netto	!	41%	16%	33%	8%	25%	123%
!Percentuale di !partecipazione !"riproporzionata"	!	33%	13%	27%	7%	20%	100%

Considerate le finalita' antielusive della norma, si fa presente che, ai fini della determinazione del numero medio delle quote detenute dai partecipanti che sono presenti soltanto alla data di redazione di uno dei prospetti (B, D ed E), si fa riferimento esclusivamente alla situazione esistente alla predetta data, ossia senza effettuare la media. Conseguentemente, ai fini dell'individuazione della percentuale di partecipazione di ciascun quotista, e' necessario "riproporzionare" a 100 il rapporto tra il valore medio delle quote e il valore medio del patrimonio netto.

Inoltre, si evidenzia che la SGR deve effettuare i suddetti calcoli sulla base delle comunicazioni ricevute dai partecipanti, compresi quelli che hanno detenuto le quote soltanto per una parte dell'anno in cui sia stato redatto un prospetto.

Pertanto, il fondo X sara' soggetto all'imposta patrimoniale dell'1 per cento per il periodo d'imposta 2008 in qualita' di fondo "familiare", considerato che piu' dei due terzi (82%) delle sue quote sono state detenute complessivamente dagli investitori A, C e D, persone fisiche legate tra loro da rapporti di parentela o affinita'.

9.2 Imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalla cessione delle quote dei fondi familiari o ristretta base partecipativa

D. Sulle plusvalenze derivanti dalla cessione delle quote dei fondi familiari o ristretta base partecipativa l'imposta sostitutiva e' dovuta nella misura del 20%, in luogo dell'ordinaria aliquota del 12,50%. A tal fine, le condizioni per l'applicazione dell'imposta sostitutiva nella misura del 20% vanno verificate alla data di cessione della quota o al 31 dicembre dell'anno precedente?

R. Al riguardo, occorre considerare che i requisiti per considerare un fondo come "familiare" o "a ristretta base partecipativa" possono essere verificati con certezza soltanto al termine del periodo d'imposta. Tuttavia, alla data di effettuazione della cessione si applica l'aliquota del 20% se, sulla base delle informazioni fornite dalle societa' di gestione, il fondo gia' presenta con ragionevole certezza i requisiti per l'applicazione dell'imposta patrimoniale. In mancanza di tali informazioni si applica l'aliquota ordinaria del 12,50%, salvo eventuale integrazione dell'imposta in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi del contribuente qualora il fondo a fine anno sia stato qualificato come familiare o a ristretta base partecipativa.

10 altri quesiti

10.1 Registrazione dell'atto di trasferimento di quote di S.r.l. - Deposito del solo supporto informatico

D. Si chiede se sia possibile semplificare la procedura di registrazione degli atti di cessione di quote di Srl formati ai sensi dell'articolo 36, comma 1-bis del D.L. 112/2008, rispetto a quanto indicato dalla circ. 58/E/2008, prevedendo che sia depositato presso l'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate solo il supporto informatico contenente il file sottoscritto con firma digitale. L'Ufficio potrebbe in tal caso stampare due copie cartacee del contratto direttamente dal file, evitando di dover verificare la conformita' tra il testo sottoscritto con firma digitale e la copia cartacea presentata dal contribuente.

R. L'articolo 36, comma 1-bis, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, stabilisce, tra l'altro, che "L'atto di trasferimento di cui al secondo comma dell'articolo 2470 del codice civile puo' essere sottoscritto con firma digitale, nel rispetto della normativa anche regolamentare concernente la sottoscrizione dei documenti informatici...".

La nuova modalita' comporta la possibilita' di sottoscrivere l'atto con firma digitale, avvalendosi degli intermediari abilitati ai sensi dell'articolo 31, comma 2-quater della legge 24 novembre 2000, n. 340 (vale a dire dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali) alla trasmissione entro trenta giorni dello stesso documento informatico all'ufficio del registro delle imprese.

Con la circolare del 17 ottobre 2008, n. 58/E, e' stato precisato che gli atti di trasferimento delle partecipazioni di societa' a responsabilita' limitata sono soggetti a registrazione in termine fisso, ai sensi dell'articolo 11, parte I, della tariffa allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

A tal fine, per quanto attiene la richiesta di registrazione degli atti scritti si osserva che l'articolo 11, terzo comma, del predetto TUR stabilisce che "Chi richiede la registrazione di un atto diverso da quelli previsti dal comma 2 deve presentarne all'ufficio del registro due originali ovvero un originale e una fotocopia...".

Premesso che gli atti individuati dal comma 2 dell'articolo 11 del TUR sono gli atti pubblici e le scritture private autenticate presentate per la registrazione dai notai e da altri pubblici ufficiali per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati, si osserva che la presentazione all'Ufficio delle entrate di "...due originali ovvero un originale e una fotocopia" trova fondamento nel predetto articolo 11, comma 3, del TUR.

In ragione di tale prescrizione normativa, l'Agenzia delle Entrate ha fornito istruzioni con la citata circolare, stabilendo che "...l'imposizione dell'atto di trasferimento di quote di societa' a responsabilita' limitata sottoscritto digitalmente deve aver luogo mediante presentazione ad un ufficio dell'Agenzia delle entrate del modello di registrazione (mod. 69), allegando allo stesso il supporto di memorizzazione (es: CD o DVD) dell'atto firmato digitalmente dai contraenti, unitamente ad un esemplare in formato cartaceo".

In conclusione, alla luce delle precisazioni illustrate in precedenza, si confermano le conclusioni cui e' pervenuta la scrivente con la circolare n. 58/E del 2008 nella materia in trattazione.

#### 10.2 Agevolazioni e crediti d'imposta. Monitoraggio

- D. Per il monitoraggio di tutti i crediti d'imposta, l'articolo 29 del d.l. n. 185 del 2008 richiama le disposizioni del decreto legge n. 138 del 2002 che richiedono l'adozione di piu' decreti ministeriali per individuare la data di decorrenza della norma limitatrice relativamente a ciascuna tipologia di credito. Ne consegue che, in mancanza di tali provvedimenti, non vi sono adempimenti in scadenza, come risulta dall'assenza di una specifica modulistica alla sezione "Crediti di imposta" - Comunicazioni e domande - dell'Agenzia delle entrate. E' gia' previsto un ordine di priorita' nell'adozione di questi provvedimenti? O vi sara', invece, un unico provvedimento per tutti i crediti di imposta?
- R. Il decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, all'articolo 29, comma 1, primo periodo, stabilisce che le disposizioni sul monitoraggio dei crediti di imposta, previste dall'articolo 5, commi 1 e 2, del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, si applicano a tutti i crediti di imposta vigenti alla data di entrata in vigore del decreto n. 185 del 2008 (29 novembre 2008).  
Il richiamato comma 1 dell'articolo 5 del decreto legge n. 138 del 2002 stabilisce la fruizione dei crediti d'imposta entro i limiti delle risorse stanziare previste in relazione alle disposizioni istitutive di ciascun credito d'imposta. Ne consegue che i soggetti interessati possono fruire delle relative agevolazioni fino ad esaurimento delle risorse finanziarie.  
A tal fine, il successivo comma 2 dell'articolo 5 citato, prevede che con uno o piu' decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, di natura non regolamentare, e' stabilita, per ciascun credito d'imposta, la data di decorrenza delle disposizioni previste dal comma 1, nonche' le modalita' di controllo dei relativi flussi finanziari. Il medesimo comma prevede che l'avvenuto esaurimento delle risorse sia comunicato con decreto interdirigenziale e che, a decorrere dalla data di pubblicazione di detto decreto, "i soggetti interessati non possono piu' fruire di nuovi crediti d'imposta i cui presupposti si sono realizzati successivamente alla data di entrata in vigore" del decreto legge.  
Mutuando quanto stabilito dal decreto legge n. 138 del 2002 citato, si evince che i crediti d'imposta vigenti alla data del 29 novembre 2008

sono fruibili nei limiti degli stanziamenti di bilancio, delle autorizzazioni di spesa ovvero delle previsioni di minori entrate previste dalle relative disposizioni. Per ogni credito d'imposta saranno stabilite le modalita' per il rispetto di tale criterio mediante uno o piu' decreti ministeriali.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinche' le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.