GUIDA AI CONTROLLI FISCALI

NORME E TRIBUTI

Venerdì 20 Dicembre 2013 | Il Sole 24 ORE | www.ilsole24ore.com • @24NormeTributi

FISCO E CONTRIBUENTI
Quadro RW, cancellata la soglia di 10mila euro
▸ pagina 28

98/E
La risoluzione delle Entrate sul piano d'ammortamento

REDDITO D'IMPRESA
Ammortamento possibile se il cespite è svalutato
▸ pagina 29

LAVORO
Al via oggi le domande per gli extracomunitari
▸ pagina 29

CORTE EUROPEA
Beni scontati introvabili: pubblicità ingannevole
▸ pagina 31

I chiarimenti delle Entrate. Con una corposa circolare viene chiarito che sono classificabili come immobili se inseriti nelle categorie D1 e D10

Il fotovoltaico «segue» il Catasto

Gli impianti rilevano come fabbricati se hanno potenza oltre i 3 kW o superano i 150 metri cubi

Gian Paolo Tosoni

L'agenzia delle Entrate cambia idea in ordine alla classificazione degli impianti fotovoltaici e cioè se essi siano beni mobili o immobili, adeguandosi alla definizione catastale. Infatti con la circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013 si afferma che gli impianti fotovoltaici debbano essere qualificati sulla base della loro rilevanza catastale.

Ne consegue che si considerano immobili gli impianti quando costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica autonomamente censibile nella categoria D/1 oppure D/10 in quanto in base alle regole catastali essi rappresentano degli opifici; dovrebbero rientrare in questa fattispecie gli impianti a terra. Sono immobili anche gli impianti posizionati sul tetto dei fabbricati qualora l'impianto medesimo integri il valore, ovvero la redditività ordinaria, in misura superiore al 15 per cento.

Secondo l'agenzia delle Entrate si considerano invece beni mobili gli impianti fotovoltaici quando soddisfano uno dei seguenti requisiti:

1) avere una potenza nominale non superiore a 3 chilovatt per ogni unità immobiliare servita dall'impianto medesimo;

2) avere una potenza complessiva non superiore a tre volte il numero delle unità immobiliari servite dall'impianto anche se i pannelli sono collocati a terra (esempio per due unità immobiliari si può arrivare a sei chilowatt);

3) per gli impianti ubicati a terra, il volume relativo all'intera area destinata all'intervento sia inferiore a 150 metri cubi considerando come base tutta la superficie comprensiva degli spazi liberi mentre l'altezza si assume in base all'asse orizzontale mediana dei pannelli.

In sostanza l'agenzia delle Entrate ora fornisce l'interpretazione che gli impianti fotovoltaici destinati alla produzione di energia elettrica per la vendita sono generalmente considerati beni immobili e ciò avviene quando la potenza eccede i limiti del consumo privato.

Si ricorda che l'agenzia delle Entrate aveva sostenuto con la circolare n. 46/E del 19 luglio 2007 che gli impianti fotovoltaici erano beni mobili con aliquota di ammortamento pari al 9% corrispondente al coefficiente applicabile alle centrali termoelettriche. Sotto questo profilo la circolare in un passaggio precisa che in ossequio al principio di derivazione, i titolari di reddito di impresa possono dedurre la predetta quota nei limiti della previa imputazione a conto economico ai sensi dell'articolo 109, comma 4, del Tuir. Tale affermazione ha il sapore di una sanatoria; infatti nel paragrafo 3.1.2 viene ulteriormente precisato che qualora l'impianto sia stato considerato un bene mobile e quindi ammortizzato con la aliquota del 9% i maggiori ammortamenti dedotti nei periodi di imposta precedenti non devono essere rettificati.

Gli impianti fotovoltaici considerati beni immobili devono essere ammortizzati con l'aliquota del 4% e questo vale per gli impianti a terra. La percentuale di ammortamento non corrisponde all'utilizzo reale dell'impianto, perché produrrà convenientemente energia per 20 anni (e non 25) e cioè per il periodo contrattuale con il Gse. Se l'impianto fotovoltaico è integrato con il fabbricato segue la percentuale di ammortamento del fabbricato e quindi questa potrà scendere anche al tre per cento. Trattandosi di bene immobile gli esercenti arti e professioni, non possono dedurre il costo dell'ammortamento se l'impianto è stato realizzato dopo il 31 dicembre 2009.

La circolare esamina anche le l'ipotesi del contratto di leasing ricordando la regola ordinaria secondo la quale la deducibilità dei canoni è ammessa, indipendentemente dalla durata del contratto per un periodo non inferiore a due terzi del periodo di ammortamento; se invece è un bene immobile vale la regola dei due terzi del periodo di ammortamento con un minimo di undici anni ed un massimo di diciotto anni. La circolare esamina anche le regole in materia di Iva ed imposta di registro.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LA PAROLA CHIAVE

Fotovoltaico

La tecnologia fotovoltaica permette di produrre energia elettrica grazie all'interazione tra la luce del sole e un materiale semiconduttore, come il silicio. La radiazione solare spezza i legami degli elettroni del silicio che si trova sulla cella fotovoltaica, consentendo agli elettroni di muoversi liberamente nel semiconduttore. In questo modo si crea energia elettrica che poi viene trasformata in corrente alternata. Il conto energia è un incentivo destinato a chi installa un impianto solare fotovoltaico

Nella circolare

01 | LA CLASSIFICAZIONE
Gli immobili che ospitano centrali fotovoltaiche devono essere censiti al catasto in categoria D/1, tuttavia se gli impianti fotovoltaici sono installati su altri immobili o aree pertinenziali non devono essere censiti separatamente, ma se la rendita complessiva dell'immobile o dell'area aumenta di più del 15% grazie all'impianto, si deve effettuare variazione catastale in aumento della rendita senza modificare la categoria catastale di appartenenza

02 | I REQUISITI
Se sussistono i requisiti di ruralità, gli impianti vanno censiti in categoria D/10; in questo caso occorre rispettare i vincoli indicati dalla circolare n. 32/E/2009 dell'Agenzia. Trattandosi di attività agricola connessa, l'impianto deve essere posseduto dal soggetto che esercita l'attività agricola. Ai fini fiscali, si segue la distinzione effettuata ai fini catastali con alcune eccezioni per gli impianti di modesta portata che sono quindi considerati beni mobili

03 | AMMORTAMENTO
Si tratta di un bene mobile va ammortizzato al 9%, se è bene immobile va ammortizzato al 4%. Quando è in leasing, se identificato come bene mobile è deducibile per una durata del contratto di almeno 88 mesi; se identificato come bene immobile è deducibile con contratto di durata almeno pari a 16,66 anni e comunque non superiore a 18 anni

04 | IMPOSTE SULLA CESSIONE
Se identificato come bene mobile è operazione imponibile ai fini Iva; al contrario, se identificato come bene immobile è esente o imponibile solo per opzione. Ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, se l'impianto rientra tra i beni mobili e la cessione è soggetta a Iva e l'atto di vendita ha la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (168 euro e da gennaio 2014, 200 euro) entro il termine di venti giorni, se l'atto di vendita ha altra forma, deve essere registrato solo in caso d'uso. Se l'impianto è classificabile come bene immobile e la cessione è in campo Iva, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa mentre le imposte ipotecarie e catastali sono rispettivamente pari al 3 e 1 per cento. Se la cessione di impianto classificato come bene immobile è fuori campo Iva, le imposte di registro ipotecarie e catastali sono pari rispettivamente al 7% 2% e 1 per cento

05 | GLI ALTRI ASPETTI
La classificazione dell'impianto fra i beni immobili o mobili ha riflessi sulla disciplina sulle società di comodo. La appartenenza a un mercato vincolato sarà apprezzata favorevolmente in sede di interpello disapplicativo

Riforme in arrivo. Dal 1° gennaio cambia la tassazione delle compravendite

Vecchio Registro per le stipule 2013

Angelo Busani

Dal 1° gennaio 2014 scattano le nuove norme sulla **tassazione dei trasferimenti immobiliari**. Vediamole nel dettaglio:

a) si abbassa l'imposta di registro per l'acquisto della prima casa dal 3 al 2% (ma con un minimo di mille euro);

b) ogni altro trasferimento immobiliare a titolo oneroso verrà invece tassato con l'aliquota del 9% (oggi si spazia dal 3 al 15%, a seconda dei casi), anche qui con un minimo di mille euro; faranno eccezione i conferimenti di immobili strumentali in società (non imponibili a Iva), che rimarranno soggetti all'attuale aliquota del 4 per cento.

Inoltre, in tutti i casi in cui si applicheranno queste nuove aliquote del 9 e del 2 per cento:

a) le imposte ipotecaria e catastale saranno dovute nella nuova misura fissa di 50 euro cadauna (al di fuori di questo perimetro, tutte le attuali imposte fisse di 168 euro – e quindi, l'imposta fissa di registro e ogni altra imposta fissa ipotecaria e catastale – saranno dovute nella nuova misura di 200 euro);

b) si avrà esenzione completa dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie.

In questi giorni è ricorrente tra gli addetti ai lavori l'argomento dell'individuazione degli atti ai quali si applicheranno le nuove regole di tassazione, poiché la nuova legge tace sul punto. Se sicuramente le nuove norme si applicheranno agli atti stipulati nel 2014, un margine di dubbio rimane per gli atti stipulati nel 2013 e che siano presentati per la registrazione nel 2014. Dagli stessi uffici delle Entrate arrivano risposte contrastanti: ad esempio, a Milano 2 si sostiene che si fa riferimento alla data di registrazione mentre Milano 1 afferma che si deve guardare alla data di stipula. È quest'ultima la risposta esatta. Infatti, Il principio generale è quello per il quale la tassazione va fondata sulla data di formazione dell'atto soggetto a registrazione, se certa e opponibile all'amministrazione finanziaria. Ne deriva che:

a) per un atto pubblico stipulato nel 2013 e registrato nel 2014, si applica la tassazione del 2013;

b) per una scrittura privata autenticata nel 2013 e registrata nel 2014, si applica la tassazione del 2013;

c) per un atto giudiziario formato nel 2013 e registrato nel 2014, si applica la tassazione del 2013;

d) per una scrittura privata non autenticata formata nel 2013 e registrata nel 2014, si applica la tassazione del 2014.

Ci sarà poi il problema degli atti sottoposti a condizione sospensiva, stipulati nel 2013, con verificazione della condizione nel 2014. In base alla legge di registro (il testo unico contenuto nel Dlgs 131/1986) quando dunque la condizione si verifica deve essere versata l'eventuale differenza tra l'imposta «dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto» (articolo 27, comma 2) e quella pagata (di solito, in misura fissa) in sede di registrazione: in sostanza, non rilevano le eventuali variazioni di aliquota intervenute successivamente alla formazione dell'atto e fino al verificarsi della condizione.

In altri termini, rapportandosi la tassazione definitiva al momento della formazione dell'atto, si valorizza il naturale effetto retroattivo della condizione, espresso nell'articolo 1360, codice civile, per il quale, di regola, «gli effetti dell'avveramento della condizione retroagiscono al tempo in cui è stato concluso il contratto».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IL QUADRO
Contraddizioni fra uffici ma l'imposta alla quale fare riferimento è quella vigente al momento dell'atto

Il problema

01 | IL QUESITO
La nuova legge non dice nulla sull'individuazione degli atti ai quali si applicheranno le nuove regole di tassazione. Un silenzio che ha provocato non pochi dubbi tra gli addetti ai lavori

02 | LA RISPOSTA
Dagli stessi uffici dell'agenzia delle Entrate sono arrivate risposte contrastanti al quesito posto da molti professionisti ma, in definitiva, occorre fare riferimento alla data della stipula. Infatti, è principio generale consolidato quello per il quale la tassazione va fondata sulla data di formazione dell'atto soggetto a registrazione, se certa e opponibile all'Amministrazione finanziaria

Cassazione. La verifica nei locali aziendali è lecita in presenza di esigenze effettive di indagine e di controllo

Accesso ingiustificato? Controlli fiscali nulli

Antonio Iorio

L'accesso e la verifica svolti nei locali aziendali in assenza di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo possono determinare la nullità dell'accertamento, a differenza della prosecuzione della verifica in locali differenti da quelli aziendali, cui invece non consegue alcuna illegittimità

A fornire questa interessante precisazione è la Corte di cassazione con la sentenza 28390, depositata ieri.

Un contribuente lamentava, tra l'altro, che la verifica fiscale era stata eseguita presso l'ufficio dell'amministrazione finanziaria e non presso i locali aziendali come previsto dalla norma, così impedendo l'instaurazione del contraddittorio.

A tale condotta, sempre secondo il contribuente, conseguiva la nullità dell'atto, anche se non espressamente prevista dalla norma. Essa, infatti, doveva desumersi dalla sussistenza di un vizio di legittimità del procedimento amministrativo che si riverberava nell'invalidità del provvedimento finale (l'avviso di accertamento).

I giudici di legittimità, pur non condividendo le tesi difensive e respingendo il ricorso, hanno fornito un'interessante interpretazione sulle conseguenze di eventuali inosservanze nella fase dell'accesso e della verifica da parte dei funzionari del fisco. A norma dell'articolo 12, comma 1 della legge 212/2000, tutti gli accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, professionali eccetera, devono essere eseguiti sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo.

Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile. Inoltre, in base al comma 3 della medesima norma, su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato presso i verificatori o il professionista che lo assiste.

Secondo la Suprema Corte queste disposizioni non sono finalizzate a garantire l'instaurazione del contraddittorio che, come precisato anche dalle Sezioni unite (sentenza 18184/2013) potrebbe condurre all'invalidità dell'atto impositivo, ma si limitano a definire un equilibrato svolgimento delle modalità di verifica tenendo presente le contrapposte esigenze del contribuente e dell'azione di controllo.

In tale contesto i giudici di legittimità precisano, invece, che una violazione sanzionabile a pena di nullità potrebbe essere solo rappresentata da un accesso nei locali aziendali senza le previste esigenze di indagine e ricerca in loco. Chiariscono, inoltre, che potrebbero configurare una violazione al diritto di difesa e al contraddittorio anticipato, con la conseguente invalidità dell'atto impositivo le inosservanze delle prescrizioni previste ai commi 2, 4 e 7 del ripetuto articolo 12. Si tratta del diritto di essere informati sulle ragioni che hanno giustificato la verifica e il suo oggetto, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa nonché della necessità di indicare, nel verbale delle operazioni di verifica, le osservazioni e i rilievi del contribuente.

La pronuncia è particolarmente importante perché finalmente, ancorché solo con riferimento a determinati adempimenti, sembra riconoscere un adeguato valore alle prescrizioni che devono osservare i verificatori in base allo Statuto del contribuente nei casi di controlli. Prevedendo infatti una conseguenza, come l'invalidità dell'atto impositivo, per tali inosservanze, viene ristabilito un minimo di equilibrio in questa fase del controllo, tra l'amministrazione ed il contribuente.

Non sempre, infatti, i verificatori (soprattutto dell'Agenzia delle Entrate) rispettano tali adempimenti (esigenze dell'accesso, motivo del controllo, redazione del verbale, facoltà di farsi assistere da un professionista) con la conseguenza che tali inadempimenti potrebbero condurre – come peraltro già varie volte affermato dalla giurisprudenza di merito – all'illegittimità del successivo atto impositivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'ALTRA SITUAZIONE
La prosecuzione delle attività in aree differenti da quelle dell'impresa non è illegittima

MASSIMA

L'attuazione della garanzia del contraddittorio anticipato non richiede affatto la presenza fisica della parte accanto ai verbalizzanti (...) quanto piuttosto la concreta possibilità per la parte di esaminare e rispondere ai rilievi e alle contestazioni che i verbalizzanti vengono a formulare durante il progredire della verifica fiscale, e ciò nella specie risulta pienamente realizzato attraverso la sottoposizione alla parte dei verbali giornalieri delle operazioni, non risultando in contrario dimostrato e neppure allegato dalla parte ricorrente che tale "modus procedendi" avrebbe impedito alla società verificata di fare annotare a verbale eventuali critiche od osservazioni o di fornire prove documentali a suo favore.

LE INIZIATIVE

Online

IN RETE

Su Pc e tablet il quotidiano del Diritto

L'offerta del Sole 24 Ore rivolta al mondo del diritto si è arricchita di un nuovo servizio online: è il «quotidiano del Diritto», raggiungibile all'indirizzo internet *www.quotidianodiritto.ilsole24ore.com*. Il «quotidiano del Diritto» si pone l'obiettivo di diventare lo strumento indispensabile per avvocati, notai, giuristi d'impresa e magistrati per avere ogni giorno il quadro aggiornato di tutte le principali novità. Rappresenta il punto di accesso privilegiato a tutta l'informazione e ai contenuti del Gruppo 24 Ore in materia giuridica: dalle pagine di Norme e tributi del quotidiano a Guida al diritto, da Lex24 alle banche dati. Il «quotidiano del Diritto» è disponibile a partire dalle 6 del mattino ed è consultabile gratuitamente all'indirizzo *www.quotidianodiritto.ilsole24ore.com* fino al 7 gennaio. Poi sarà riservato in esclusiva solo a chi aderisce all'offerta Business class diritto. Per maggiori informazioni e per sottoscrivere un abbonamento è possibile collegarsi al sito *www.ilsole24ore.com/BCDiritto* oppure chiamare il numero 02.30.222.999.

Online

FOCUS

Come funziona il nuovo Isee

Come funziona il nuovo Isee, a che cosa serve, come mette sotto esame il reddito della famiglia. A queste domande risponde il Focus intitolato "Il nuovo riccometro" disponibile online sul sito www.ilsole24ore.com/focus

I temi di oggi

Avvocato d'ufficio	31
Cittadini stranieri	29
Commissione Aidc	28
Corte di giustizia Ue	31
Danni	31
Detrazione	28
Diritto annuale	29
Emergenza carceri	31
Inail	29
Iva accertata	28
Lavoro accessorio	29
Lavoro non stagionale	29
Piano di ammortamento	29
Preventivo versamento	28
Scadenza del contratto	31
Svalutazione di un'immobilizzazione	29
Tassazione dei trasferimenti immobiliari	27