a Deloitte business

Numero 7
Maggio 2023

Tax & Legal News

FOCUS:
Le proposte di modifica all’Iva nella delega fiscale

SCADENZE FISCALI

FOCUS

Le proposte di modifica all'iva nella delega fiscale

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

Nella Srl è possibile il recesso consensuale del socio

È valida la clausola di aggiustamento prezzo nell'acquisto di partecipazioni

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conferimento d'azienda trasferisce la penalty protection per il Patent box

I costi accessori all'acquisto della partecipazione non sono deducibili nella fusione inversa

Conferimento d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni: la scelta contabile è neutra ai fini ACE

Sono neutrali le fusioni tra società estere con partecipazioni in soggetti italiani

IMPOSTE DIRETTE

Il ravvedimento per il versamento della sostitutiva non salva il riallineamento

IMPOSTE INDIRETTE

Le donazioni accertate scontano l'aliquota massima

La cessione totalitaria di quote non è una cessione di azienda

SCADENZE FISCALI

30 APRILE

Regime speciale Iva OSS

Trasmissione telematica della dichiarazione trimestrale IVA riepilogativa delle operazioni effettuate nel trimestre precedente e contestuale versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione stessa. L'obbligo di comunicazione sussiste anche in caso di mancanza di operazioni nel trimestre.

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php

FOCUS

Le proposte di modifica all'iva nella delega fiscale

Il Consiglio dei ministri del 16 marzo ha approvato il testo della delega per la riforma fiscale, che verrà in seguito discussa dal Parlamento. In particolare, l'articolo 7 del provvedimento reca l'indicazione dei principi e dei criteri direttivi specifici che il Governo deve rispettare per attuare la delega conferita per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Vediamo quali sono le principali novità che vengono previste.

Armonizzazione dei presupposti dell'imposta con la normativa UE

I decreti delegati dovranno ridefinire i presupposti dell'imposta per eliminare gli elementi di disallineamento presenti nella normativa nazionale rispetto alle definizioni contenute nella Direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA), che sono emersi anche a seguito dei criteri elaborati dalla Corte di Giustizia. Tali discrasie, a volte superate attraverso interpretazioni relative a fattispecie specifiche orientate al diritto dell'unione europea, hanno generato incertezze applicative per il cui superamento si rende necessario un intervento sistematico di carattere normativo.

Sono esempi di questi disallineamenti la definizione del presupposto territoriale dell'imposta per le cessioni di beni, dato che l'articolo 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 tratta unitariamente le cessioni di beni con trasporto e quelle senza trasporto, diversamente da quanto previsto dall'articolo 32 della Direttiva IVA, che disciplina distintamente le due fattispecie. Anche per quanto riguarda la definizione del presupposto oggettivo dell'IVA, rappresentato dalla cessione di beni, si dovrebbe adottare una più fedele trasposizione normativa armonizzata, valorizzando il concetto economico sostanziale rispetto a quello giuridico proprio del nostro ordinamento.

Aliquote dell'imposta

L'obiettivo della delega è quello di prevedere un trattamento IVA tendenzialmente omogeneo per i beni e servizi similari, nel rispetto della normativa IVA armonizzata e della loro rilevanza sociale.

Qualora tale intervento comporti una revisione della misura delle aliquote, eventuali aliquote ridotte potranno essere applicate in linea con le norme della Direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla recente Direttiva 2022/542/UE. Potranno, pertanto, essere previste due aliquote ridotte non inferiori al 5 per cento, una aliquota ridotta inferiore a tale misura e anche una cosiddetta "aliquota zero", vale a dire una esenzione con diritto a detrazione.

Il criterio di delega, in linea con le motivazioni di interesse sociale poste a vantaggio dei consumatori finali e con le finalità di interesse generale che hanno portato alla individuazione delle categorie di beni e servizi che, secondo la Direttiva IVA, possono essere assoggettate ad aliquote ridotte, pone l'attenzione sui beni e servizi meritevoli di agevolazione in quanto destinati a soddisfare le esigenze di maggior rilevanza sociale.

Inoltre, la delega intende ridurre l'IVA all'importazione di opere d'arte, recependo la direttiva europea 5 aprile 2022, n. 2022/542/UE ed estendendo l'aliquota ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione.

Operazioni esenti

Il criterio di delega prevede che siano riviste le disposizioni che disciplinano le operazioni esenti, anche individuando eventuali ipotesi in cui consentire ai contribuenti di optare per l'imponibilità. La revisione consentirà di meglio definire le ipotesi esenti, quali, ad esempio, quelle del settore immobiliare. Questo settore, in particolare, risulta attualmente caratterizzato da una normativa complessa che distingue il regime

fiscale applicabile in ragione della natura strumentale o abitativa degli immobili e della tipologia degli operatori. Il regime fiscale prevede, quale regola generale per le cessioni e le locazioni di fabbricati, l'esenzione IVA con la previsione di numerose deroghe. L'imponibilità, ad esempio, è prevista, in via obbligatoria, per le cessioni di fabbricati abitativi e strumentali effettuate entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di ristrutturazione dalle imprese che hanno realizzato i lavori, e, in via opzionale, per le cessioni di fabbricati abitativi effettuate oltre il quinquennio dalle medesime imprese, nonché per quelle di fabbricati strumentali da chiunque effettuate. L'opzione per l'imponibilità è riconosciuta, altresì, nel campo delle locazioni, alle imprese che hanno costruito o ristrutturato gli immobili abitativi o alle imprese che destinano i fabbricati ad alloggi sociali, nonché in qualsiasi caso alle imprese che locano fabbricati strumentali. In attuazione del criterio di delega sarebbe, quindi, possibile operare una profonda rivisitazione della materia conferendole maggiore coerenza e organicità.

Detrazione dell'imposta

Nella logica della riforma è previsto che sia consentito al soggetto passivo di limitare l'applicazione del pro-rata di detraibilità ai soli beni e servizi a uso promiscuo, utilizzati quindi sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni esenti, e di operare negli altri casi la detrazione secondo un criterio analitico di afferenza dei beni e dei servizi acquistati alle singole operazioni sulla base della natura delle operazioni stesse. Dovrà essere, pertanto, modificato il criterio del pro-rata generale, in base al quale la ridotta percentuale forfettaria di detraibilità si applica a tutti gli acquisti e alle importazioni effettuate da un soggetto passivo che svolge sistematicamente sia attività imponibili sia attività esenti, attualmente previsto in via obbligatoria dall'ordinamento nazionale (art. 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972), anche se esso è risultato conforme alla Direttiva IVA, come confermato dalla Corte di Giustizia (sentenza del 14 dicembre 2016, causa C-378/15).

Per effetto dell'attuazione della delega, al fine di consentire l'esercizio della detrazione con modalità più aderenti alla natura delle operazioni attive, verrà meno l'obbligatorietà del pro-rata generale, che potrà comunque continuare a essere applicato qualora il contribuente lo ritenga utile, ad esempio, per esigenze di semplificazione nel calcolo dell'imposta dovuta.

Il secondo correttivo della disciplina della detrazione riguarda specificamente il settore immobiliare nell'ambito del quale l'esercizio della detrazione è attualmente escluso [art. 19, bis 1, lettera i), del DPR n. 633 del 1972] in relazione all'IVA dovuta sull'acquisto, sulla locazione, sulla gestione e sul recupero di fabbricati abitativi per le imprese diverse da quelle che svolgono in via esclusiva o prevalente attività edilizia nel settore abitativo. Tale indetraibilità oggettiva dovrà, pertanto, essere rivista al fine di rendere anche in questo settore l'esercizio della detrazione coerente con la natura dell'operazione per la quale è utilizzato il bene o il servizio acquistato.

Disciplina del gruppo Iva

La delega prevede una revisione della disciplina del Gruppo IVA, al fine di semplificare i criteri e le condizioni per l'esercizio della relativa opzione. In particolare, potranno essere rivisti alcuni vincoli che l'ordinamento nazionale ha previsto per la costituzione, facoltativa, del Gruppo IVA, tra cui ad esempio il criterio "all in, all out", in base al quale l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA vincola tutti i soggetti legati da vincoli finanziari, economici e organizzativi. La normativa delegata potrebbe, a titolo esemplificativo, superare questo principio, semplificando le procedure di accesso e di modifica del perimetro soggettivo del Gruppo IVA e consentendo, dunque, anche solo ad alcuni soggetti di costituire un Gruppo IVA.

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

NELLA SRL È POSSIBILE IL RECESSO CONSENSUALE DEL SOCIO

Tribunale di Roma, Decreto dell'11 luglio 2022

Il decreto dell'11.7.2022, emesso da Tribunale di Roma, ammette la possibilità di recesso consensuale di un socio da una responsabilità limitata.

Secondo il provvedimento, infatti, l'unanimità dei consensi dei soci consente di superare ogni perplessità derivante dall'eventuale esigenza di tutelare gli interessi di alcuni di essi e, dall'altro, la decisione di consentire una tantum il recesso anche senza che ricorrano le ipotesi specifiche previste dall'articolo 2473 del codice civile non comporta alcuna violazione delle regole statutarie, non risolvendosi in alcuna modifica dell'organizzazione della società.

In tale operazione non si ravvede quindi qualsiasi espressa violazione della legge che, al contrario, come sottolineato in giurisprudenza e dottrina, a seguito della riforma del diritto societario del 2003, ha inteso estendere in modo considerevole la possibilità di recedere da parte del socio di società a responsabilità limitata e, contemporaneamente, l'ambito dell'autonomia negoziale dei soci nell'indicare i presupposti e le modalità di attuazione della facoltà di recesso.

È VALIDA LA CLAUSOLA DI AGGIUSTAMENTO PREZZO NELL'ACQUISTO DI PARTECIPAZIONI

Cassazione, Ordinanza 5.4.2023 n. 9347

Nell'atto di compravendita di una partecipazione totalitaria in una società di capitali non deve ritenersi nulla o inefficace una clausola di "garanzia" del venditore-cedente sulla sopravvenienza di passività fiscali e previdenziali incidenti sul patrimonio della società, le cui quote sono state cedute, sebbene essa non specifichi: a) se si debba considerare l'importo indicato al momento della notifica di una cartella ovvero al momento dell'accertamento definitivo; b) quale parte debba gestire eventuali contenziosi con i creditori; c) gli effetti di eventuali transazioni con il creditore.

Ne discende, che non deve considerarsi nulla o inefficace una clausola sulle sopravvenienze passive che non preveda meccanismi di accertamento, arbitraggio o di verifica in contraddittorio delle sopravvenienze passive, spettando al giudice risolvere la controversia ai sensi degli articoli 112 del codice di procedura civile e/o 1372 del codice civile.

Ed infatti le clausole che attribuiscono rilievo alle sopravvenienze passive della società (società target), le cui partecipazioni siano cedute, garantiscono una determinata situazione debitoria della società ovvero un determinato valore patrimoniale netto dell'azienda, sicché lo scopo di queste previsioni consiste nel dettare una specifica disciplina pattizia dei fatti che influiscono sul valore delle quote. In tal modo, a tutela della parte acquirente, in caso di insorgenza di sopravvenienze passive, il corrispettivo può essere adeguato alla minore consistenza patrimoniale societaria oppure, per effetto dell'integrazione di tale ultima situazione, può essere riconosciuto un obbligo di "manleva" attraverso la prestazione di un indennizzo.

Secondo i Giudici, *"Ne consegue che siffatte pattuizioni di "garanzia" (c.d. sale purchase agreement), assunte dal cedente di partecipazioni sociali, in ordine alla situazione patrimoniale o debitoria della società, hanno la funzione di neutralizzare l'incidenza negativa di atti o fatti di gestione compiuti prima del mutamento della compagine sociale. Si tratta, peraltro, con riferimento alle clausole di "garanzia" del venditore in ordine alle sopravvenienze passive, di previsioni ricorrenti nel caso di cessione di partecipazioni societarie, essendo il loro effetto tipico quello di consentire all'acquirente di ridurre il corrispettivo della cessione per un ammontare pari*

all'importo delle sopravvenienze passive a carico della società, le cui quote sono state cedute, o di assicurarsi a posteriori (ossia dopo la corresponsione del prezzo), comunque, un indennizzo, alla stregua del sopravvenuto verificarsi di detti accadimenti. (…) In questa logica esse sono definite come clausole di price adjustment ovvero di indemnity, la cui finalità si traduce nella tutela dell'acquirente delle partecipazioni sociali in ordine a situazioni debitorie ancora ignote al momento del perfezionamento della cessione, i cui fatti costitutivi si siano, all'epoca, già verificati, come accade per i debiti di natura tributaria o fiscale (c.d. due diligence), inevitabilmente accertati e quantificati in epoca successiva a quella in cui si è verificato l'omesso o insufficiente versamento, ma i cui effetti negativi sul patrimonio e sulle prospettive della società, le cui quote sono state cedute, non erano ancora oggettivamente percepibili al tempo in cui è stato raggiunto l'accordo di cessione."

Pertanto, ai fini della determinabilità dell'oggetto dell'obbligazione, non occorre che l'oggetto di una prestazione contrattuale sia determinato in modo concreto, ma è sufficiente, invece, che possa esserlo con quei criteri che il contratto stesso, o la pratica delle cose, possano suggerire, essendo essenziale solo che l'obbligazione sorta dal contratto possa attuarsi e corrisponda a quel preciso interesse che la volontà delle parti intendeva regolare.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

IL CONFERIMENTO D'AZIENDA TRASFERISCE LA PENALTY PROTECTION PER IL PATENT BOX

Agenzia Entrate, Risposta ad Interpello 4.4.2023 n. 276

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022 (''Provvedimento Nuovo Patent box''), da ultimo modificato con Provvedimento Prot. n. 52642/2023 del 24 febbraio 2023, contenente le disposizioni di attuazione della nuova disciplina sul Patent box, al paragrafo 12.3, ha chiarito che *''i soggetti (..) che, avendo esercitato l'opzione PB, hanno esercitato anche l'opzione OD, possono continuare a fruire del precedente regime Patent box fino alla sua naturale scadenza quinquennale. Per tali soggetti non sussiste l'obbligo di esercitare le successive opzioni OD annuali''.*

In coerenza con tali presupposti, con la risposta ad interpello n. 2/2023 è stato chiarito che la penalty protection (comma 2 dell'articolo 4 del dl 34/19) deve continuare a trovare applicazione fino alla scadenza naturale dell'opzione quinquennale per il vecchio Patent box. Infatti, la penalty protection, in quanto misura volta a dare certezza ai contribuenti che intendono fruire dell'agevolazione, costituisce parte integrante dell'agevolazione stessa e, pertanto, il contribuente può avvalersene fino alla scadenza dell'opzione quinquennale.

Pertanto l'Agenzia, nel confermare le indicazioni fornite nella circolare n. 11/E del 2016, ritiene che, per effetto del conferimento d'azienda, al trasferimento dell'opzione dal conferente alla Società conferitaria consegue, in capo a quest'ultima, anche la possibilità di beneficiare della penalty protection per tutta la durata residua dell'agevolazione.

I COSTI ACCESSORI ALL'ACQUISTO DELLA PARTECIPAZIONE NON SONO DEDUCIBILI NELLA FUSIONE INVERSA

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 4.4.2023 n. 277

Il quesito oggetto di interpello ha per oggetto il trattamento fiscale nel periodo d'imposta 2022 dei costi di transazione sostenuti nell'ambito di un'operazione di acquisizione effettuata da una Special Purpose Acquisition Company (la ''Controllante''), soggetto OIC adopter e di successiva fusione inversa per incorporazione nella Società acquisita, soggetto IAS/IFRS adopter. Nel caso rappresentato dall'Istante, la Controllante, soggetto che adottava gli ITA GAAP, ha iscritto ad incremento del costo della partecipazione i costi di transazione sostenuti nel 2020 e nel 2021 per l'acquisizione dell'intero capitale della Società, in ossequio all'OIC 21.

Pertanto, nel bilancio della Controllante relativo all'esercizio ante fusione, la partecipazione nella Società è stata iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie per un importo corrispondente alla somma del prezzo di acquisto e dei costi di transazione.

Secondo l'Agenzia, deve ritenersi che i costi capitalizzati al valore delle partecipazioni prima della fusione inversa assumano rilevanza a titolo di incremento del valore fiscale della partecipazione nella Società, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR (cfr. risposta n. 166 del 2022).

In tale contesto, come già precisato con la risposta n. 235 del 2023, deve considerarsi definito il comportamento contabile in merito al trattamento dei costi di transazione, con la conseguenza che si realizza un incremento del valore fiscale della partecipazione a cui, a seguito dell'operazione di riorganizzazione, nel rispetto del principio di neutralità della fusione, deve essere riservato il medesimo trattamento riferibile alla differenza tra il patrimonio netto della controllante/incorporata ed il valore della partecipazione annullata nella incorporante/controllata.

Pertanto, i costi di transazione sostenuti nel corso del 2020 e del 2021 e rilevati ad incremento del valore della partecipazione non potranno essere dedotti nel 2022.

Ai fini IRAP, i costi di transazione mantengono la loro originaria classificazione quali costi accessori rispetto al costo della partecipazione acquisita nella Società, per cui gli stessi non concorreranno alla formazione della base imponibile del tributo regionale.

In definitiva, quindi, le Entrate ritengono che non sia possibile dedurre i costi di transazione capitalizzati, i quali, peraltro, si riferiscono a periodi d'imposta precedenti a quelli in cui si intende effettuare la deduzione.

CONFERIMENTO D'AZIENDA E SUCCESSIVA CESSIONE DELLE PARTECIPAZIONI: LA SCELTA CONTABILE È NEUTRA AI FINI ACE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 21.3.2022 n. 262

Nell'interpello viene considerata una operazione di conferimento di azienda seguita dalla cessione della partecipazione ricevuta con realizzo di una plusvalenza.

La risposta delle Entrate ricorda preliminarmente che al momento del conferimento, possono verificarsi scelte contabili diverse:

a) qualora la società conferente scegliesse di rappresentare l'operazione in continuità, la partecipazione ricevuta in cambio del conferimento risulterebbe iscritta ad un valore esattamente pari al valore netto contabile dell'azienda conferita e, pertanto, dall'operazione non emergerebbe alcun componente economico;

b) nel caso di contabilizzazione a valori correnti da parte del conferente, invece, emergerebbe la differenza tra il valore economico dell'azienda o ramo d'azienda conferita e quello contabile dei beni che la compongono rilevato prima dell'operazione di riorganizzazione.

Con la disposizione contenuta nel comma 8 dell'articolo 5 del Decreto ACE, il legislatore ha inteso evitare che da un medesimo accadimento aziendale (l'operazione di conferimento d'azienda) possano derivare differenti conseguenze ai fini ACE in funzione della modalità di rappresentazione contabile prescelta. In particolare, quindi, al fine di realizzare tale effetto, il decreto attuativo ha ''sospeso'' la rilevanza ACE delle plusvalenze realizzate mediante il conferimento d'azienda o di rami d'azienda.

Pertanto, per rispettarne la ratio ed evitare che, in relazione alla plusvalenza derivante dalla successiva cessione della partecipazione, si generino asimmetrie nel calcolo della base Ace in funzione dell'originaria rilevazione del conferimento a valori contabili o a valori correnti, deve ritenersi che, a prescindere dalla tecnica contabile adottata, al momento della cessione delle partecipazioni oggetto di conferimento, l'eventuale incremento di capitale proprio ai fini ACE deve essere considerato sempre pari alla differenza tra il

corrispettivo della cessione delle partecipazioni nella conferitaria e il valore contabile dei beni che la compongono esistenti in capo al conferente prima dell'originario conferimento.

SONO NEUTRALI LE FUSIONI TRA SOCIETÀ ESTERE CON PARTECIPAZIONI IN SOGGETTI ITALIANI
Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 14.4.2023 n. 294

Il quesito prospettato nell'istanza di interpello attiene al corretto trattamento fiscale, per quanto riguarda le imposte dirette, della fusione con la quale DELTA intende incorporare ALFA. Entrambe le società rivestono la forma giuridica di ''limited company'' israeliana, sono fiscalmente residenti in Israele e non possiedono stabili organizzazioni in Italia. L'operazione straordinaria comporterà il trasferimento, dal patrimonio di ALFA a quello di DELTA, della partecipazione nella società italiana GAMMA.

Ai plusvalori derivanti da tale trasferimento viene attribuita potestà impositiva al nostro Paese dalle disposizioni dell'articolo 13, paragrafo 5, della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo dello Stato di Israele per evitare le doppie imposizioni, firmata in data 8 settembre 1995 e ratificata con legge 9 ottobre 1997, n. 371.

Si rende, pertanto, necessario stabilire se, sul piano dell'ordinamento nazionale, l'operazione straordinaria in esame debba essere considerata o meno fiscalmente neutrale ai fini delle imposte sui redditi.

Considerate le norme israeliane che regolano l'operazione posta in essere da ALFA e DELTA e gli effetti che la stessa produrrà in capo ai soggetti partecipanti, l'Agenzia ritiene che la stessa sia qualificabile come fusione secondo la definizione dell'articolo 2501 e seguenti del codice civile italiano. Pertanto, nella fattispecie concreta è rispettata la prima delle condizioni indicate nella Risoluzione n. 470/E del 2008, riguardante gli aspetti civilistici dell'operazione straordinaria.

Nell'istanza viene precisato, inoltre, che ALFA e DELTA rivestono la forma giuridica di ''Limited company'', omologa a quella prevista per le società di diritto italiano (seconda condizione).

Con riferimento al terzo requisito richiamato nel documento di prassi, si osserva che l'operazione produce in Italia effetti sulla posizione fiscale dei soggetti coinvolti poiché, come affermato in precedenza, comporta il trasferimento, dal patrimonio dell'incorporata a quello dell'incorporante, della partecipazione nella società GAMMA, sulla quale il nostro Paese conserva la potestà impositiva in base alla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Israele.

Pertanto, alla luce delle considerazioni svolte in relazione alla fusione fra ALFA e DELTA, deve concludersi che trova applicazione il disposto dell'articolo 172 del TUIR in tema di neutralità fiscale dell'operazione.

IMPOSTE DIRETTE

IL RAVVEDIMENTO PER IL VERSAMENTO DELLA SOSTITUTIVA NON SALVA IL RIALLINEAMENTO
Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 3.4.2023 n. 273

Il regime speciale di affrancamento dei disallineamenti di valori civilistici e fiscali previsto dall'articolo 15, commi 10, 11 e 12, del decreto-legge n. 185 del 2008 costituisce un regime opzionale alternativo, rimesso alla libera scelta del contribuente, che 'si perfeziona' con il versamento della relativa imposta sostitutiva (cfr. circolare 28/E del 2009, par. 7).

Al verificarsi dei presupposti previsti dalla norma, quindi, il contribuente è libero di aderire al regime di affrancamento a fronte, in prospettiva, di un risparmio (sotto forma di maggiori ammortamenti o di una minore plusvalenza) dell'imposta ordinaria altrimenti dovuta. Pertanto, una volta che il contribuente ha posto in essere tutte le formalità per aderire al regime (il pagamento dell'imposta sostitutiva dovuta entro i termini previsti, come nel caso in specie), questo si è irrevocabilmente perfezionato.

Secondo la risposta ad interpello, 3 aprile 2023 n. 273, *"il versamento da parte del contribuente di un'imposta c.d. volontaria (come quella sostitutiva ex articolo 15, commi 10 e ss., del decreto-legge n. 185 del 2008) è il frutto di una libera scelta dello stesso contribuente e implica una sua manifestazione di volontà inequivocabile e irretrattabile (così, tra le più recenti, la circolare n. 6/E del 1° marzo 2022)."*

Alla luce di questo principio, pertanto, il versamento rappresenta un elemento costitutivo dell'opzione, la cui assenza impedisce l'esercizio della stessa e la corretta, tempestiva manifestazione di volontà che essa richiede, elementi che non possono essere sopperiti in sede di ravvedimento operoso.

IMPOSTE INDIRETTE

LE DONAZIONI ACCERTATE SCONTANO L'ALIQUOTA MASSIMA

Cassazione, Sentenza 24.2.2023 n. 5802

La Sentenza di Cassazione 24.2.2023 n. 5802, stabilisce che l'articolo 56-bis, comma 1, del Dlgs 346/90 (accertamento delle donazioni indirette) va interpretato (Sez. 5, Ordinanza n. 27665 del 03/12/2020) nel senso che le liberalità diverse dalle donazioni (e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti), ossia tutti quegli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento (del donatario) correlato ad un impoverimento (del donante) senza l'adozione della forma solenne del contratto di donazione (tra le quali rientra il bonifico sul conto corrente; cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 735 del 12/01/2022), e che costituiscono manifestazione di capacità contributiva, essendo irrilevante a tali fini la formale stipula di un atto e, viceversa, rilevante il fatto economico provocato dal trasferimento da un patrimonio ad un altro, sono accertate e sottoposte ad imposta in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, se sono di valore superiore alle franchigie oggi esistenti.

Nel caso di specie, il trasferimento, attraverso un ordine di bancogiro del disponente, di strumenti finanziari dal conto di deposito titoli del beneficiante a quello del beneficiario non rientra tra le donazioni indirette, ma configura una donazione tipica ad esecuzione indiretta, soggetta alla forma dell'atto pubblico, salvo che sia di modico valore, poiché realizzato non tramite un'operazione triangolare di intermediazione giuridica, ma mediante un'intermediazione gestoria dell'ente creditizio.

Non appare, infatti, dubitabile la sussistenza tanto del dato soggettivo, rappresentato dall'intenzione del donante, condivisa dal donatario, di provocare un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario, con depauperamento del patrimonio del soggetto disponente, attuato mediante il trasferimento (tramite l'interposizione di società finanziarie ed istituti di credito) di una quota di patrimonio detenuto all'estero, quanto del dato oggettivo, rappresentato dall'effettività del trasferimento di ricchezza sul conto riferibile al contribuente.

Per quanto riguarda l'applicazione delle aliquote dell'imposta di donazione, soltanto nel caso in cui il contribuente abbia provveduto alla registrazione spontanea, e non anche allorquando la registrazione sia avvenuta, come nel caso di specie, d'ufficio, trovano applicazione le aliquote indicate nell'articolo 2, comma 49, del Dl 262/2006 (a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4%).

Per le fattispecie di liberalità imponibili come quella oggetto di causa, l'aliquota da applicare è, invece, quella dell'8%, che costituisce attualmente la percentuale massima prevista dalla legge, a prescindere dal rapporto di parentela del beneficiario, così da mantenere la funzione latamente sanzionatoria contemplata dal legislatore (cfr., in tal senso, Sez. 5, Ordinanza n. 27665 del 03/12/2020 e Sez. 5, Ordinanza n. 735 del 12/01/2022).

LA CESSIONE TOTALITARIA DI QUOTE NON È UNA CESSIONE DI AZIENDA

Cassazione, Ordinanza 25.1.2023 n. 2252

La Corte di Cassazione ribadisce nell'ordinanza 25 gennaio 2023 n. 2252 che non è applicabile la riqualificazione giuridica prevista dall'articolo 20 del TUR all'ipotesi in cui l'oggetto della cessione sia rappresentato dalla totalità delle quote.

I giudici si esprimono molto chiaramente sul fatto che *"La cessione delle quote in realtà non coincide con la cessione dell'azienda dato che l'una attribuisce un diritto personale di partecipazione alla vita societaria, l'altra attribuisce un diritto reale sul patrimonio societario."*