a Deloitte business

Numero 16
Settembre 2023

Tax & Legal News

FOCUS:
L’imposta di donazione: casi particolari

SCADENZE FISCALI

FOCUS

L'imposta di donazione: casi particolari

NEWS

IMPOSTE INDIRETTE

Importazioni: l'IVA si applica al momento dello sdoganamento

La rinuncia alla quota di legittima è una donazione indiretta

Note di variazione IVA anche oltre l'anno per gli accordi transattivi

ACCERTAMENTO

L'accertamento prima dei sessanta giorni è nullo

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Smart working e lavoro transfrontaliero all'esame dell'Agenzia

Le imposte sui redditi pagate all'estero si deducono anche dall'IRAP

SCADENZE FISCALI

15 settembre

Soggetti IVA

Emissione e registrazione delle fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese solare precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è stata effettuata l'operazione nonché fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese solare precedente

18 settembre

Datori di lavoro

Versamento dell'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sulle somme erogate ai dipendenti, nel mese precedente, in relazione a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione

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

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

FOCUS

L'imposta di donazione: casi particolari

Due pronunce della Corte di Cassazione consentono di ritornare sul tema della tassazione di due particolari ipotesi di donazione:

- la donazione modale, con riflessi collegati alla tassazione dei conguagli a favore dei legittimari nell'ambito del patto di famiglia;
- la donazione del controllo societario di società immobiliari, per le quali si pone il problema della spettanza o meno dell'esenzione disposta dal TUS.

La donazione modale (e i riflessi sul patto di famiglia)

La donazione modale (o donazione con onere) è disciplinata dall'articolo 793 del Codice civile, secondo il quale: *"1. La donazione può essere gravata da un onere. 2. Il donatario è tenuto all'adempimento dell'onere entro i limiti del valore della cosa donata. 3. Per l'adempimento dell'onere può agire, oltre il donante, qualsiasi interessato, anche durante la vita del donante stesso. 4. La risoluzione per inadempimento dell'onere, se preveduta nell'atto di donazione, può essere domandata dal donante o dai suoi eredi".*

Secondo la dottrina prevalente, l'"onere" costituisce un peso che il donatario subisce per volontà del donante e può consistere sia nell'erogazione di una parte del bene donato per un determinato scopo, sia nel compimento di un'azione od omissione in favore del donante stesso o di un terzo, per cui il donatario diventa soggetto passivo di un'obbligazione.

La Corte di Cassazione, con la sentenza 28.2.2023 n. 6077, ha approfondito i profili civilistici e tributari di questa tipologia di donazione, giungendo alla seguente conclusione: *"si può ritenere che la donazione modale avente un destinatario determinato è considerata, dal punto di vista fiscale, come una doppia donazione, una eseguita a favore del donatario e l'altra eseguita a favore del beneficiario dell'onere (Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29506; Cass., Sez. 5, 17 giugno 2022, n. 19561), che provengono entrambe dal medesimo donante, non potendo ravvisarsi un animus donandi del donatario nei confronti del beneficiario. In definitiva, nello schema strutturale della donazione modale a favore di un terzo determinato, il donante realizza l'arricchimento patrimoniale del beneficiario (arg. ex art. 769 c.c.) attraverso l'intermediazione materiale del donatario, che agisce come sua longa manus (alla stregua di un mero ausiliario) per eseguire l'attribuzione o la prestazione costituente l'oggetto dell'onere. In tal senso, anche la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 22 gennaio 2008 n. 3/E ha chiarito che "(...) gli oneri di cui all'art. 58, comma 1, del TUS, consistenti in prestazioni a favore di soggetti terzi determinati individualmente si considerano, ai fini dell'applicazione dell'imposta, donazioni effettuate a favore di questi ultimi soggetti".*

La conseguenza finale è che, trattandosi di un'autonoma liberalità a favore di un terzo, il donatario non è soggetto alla relativa imposta sulle donazioni, il cui recupero richiede l'emanazione di un distinto avviso di liquidazione nei confronti del beneficiario dell'onere (e quindi dell'ulteriore donazione).

Queste conclusioni confermano la lettura che è stata data dalla suprema corte alle sistemazioni che avvengono tra soggetti diversi nell'ambito del patto di famiglia.

Ricordiamo infatti che la sentenza 24.12.2020 n. 29506 della Cassazione ha fissato i seguenti principi:

"1) Il patto di famiglia di cui agli articoli 768 bis e seguenti codice civile è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto riguarda la liquidazione della somma

corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari;

2) In materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'articolo 768 quater codice civile è applicabile il disposto dell'articolo 58, comma 1, DLgs. n. 346 del 1990, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio;

3) L'esenzione prevista dall'articolo 3, comma 4 ter, DLgs. n. 346 del 1990, si applica al patto di famiglia solo con riguardo al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, non anche alle liquidazioni operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari."

Anche la giurisprudenza di merito ha recepito questa impostazione: ad esempio, la Commissione tributaria regionale dell'Abbruzzo ha emanato una pronuncia (Sentenza 12 luglio 2021 n. 552/6/21) in cui viene espressamente precisato che il conguaglio dovuto dal beneficiario del patto a favore di un legittimario è tassabile solo per la parte eccedente la franchigia (1 milione di euro) e all'aliquota del 4 %, trattandosi di donazione da parte del genitore disponente.

L'esenzione da imposta nella donazione di partecipazioni di controllo

Nell'ordinanza 28.2.2023 n. 6082 la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi dell'ipotesi di esenzione da imposta di successione o donazione nel caso di trasferimento de controllo di una società (articolo 3 comma 4 ter del Dlgs 346/1990).

La pronuncia muove dalla considerazione secondo cui *"la norma di esenzione citata si ispira all'esigenza di agevolare il passaggio generazionale d'impresa, secondo una linea di tendenza dei sistemi tributari Europei (si veda anche, sul punto, le raccomandazioni della Commissione UE n. 94/1069/CE del 1994, e n. 98/C 93/02 del 1998), allo scopo di non pregiudicare la continuità (going concern) di aziende che, donate o cadute in successione, potrebbero dover essere cedute, in tutto o in parte, per consentire agli eredi o donatari di procurarsi la provvista con cui assolvere gli obblighi tributari".*

L'aspetto principale oggetto di pronuncia riguarda però il requisito dell'attività svolta dalla società che viene trasferita, poiché i Giudici concludono che l'agevolazione va applicata a tutti i trasferimenti di partecipazioni in società di capitali che consentono all'avente causa di acquisire o integrare il controllo di una società che svolge effettivamente un'attività d'impresa, poiché solo a questa condizione il trasferimento del controllo di una società può ritenersi equivalente al trasferimento di un'azienda, e l'agevolazione apprezzabile in una prospettiva di salvaguardia dei livelli occupazionali.

Non deve invece considerarsi agevolato il passaggio di una società che svolge attività di gestione immobiliare, perché così agendo *"verrebbero agevolate le partecipazioni in "società senza impresa", ovvero dove siano state veicolati beni non costituenti azienda (denaro, fabbricati, terreni, valori mobiliari) con il rischio di uno svuotamento del tributo successorio, rivolto a far sopravvivere l'impresa, esercitata anche tramite una società di cui si detenga il controllo".*

Anche nel caso specifico oggetto di pronuncia, pertanto, *"non sono, quindi, agevolabili le partecipazioni in società immobiliari, che non svolgono attività d'impresa (tra le quali l'Agenzia delle entrate individua la società oggetto di trasferimento delle quote in favore delle ricorrenti), sulla base del presupposto che non lo sono i passaggi di beni immobili in quanto, come parimenti evidenziato da autorevole dottrina, se l'agevolazione non si applica al trasferimento di un patrimonio immobiliare, parimenti deve essere escluso il trasferimento di una quota di controllo di una società immobiliare, pena un'irragionevole disparità di trattamento".*

In tema di esenzione, possiamo tornare sul tema della donazione di quote di società holding nell'ambito del patto di famiglia.

Su questo aspetto, la posizione dell'Agenzia delle entrate è ferma alla Risposta ad Interpello 25.8.2021 n. 552, secondo la quale la donazione di una quota di maggioranza di una holding può beneficiare dell'esenzione ai fini dell'imposta di donazione solo se la holding possiede a sua volta una quota di maggioranza nella partecipata.

L'Agenzia basa la sua conclusione sulla sentenza di Cassazione 23 giugno 2020, n. 120, secondo la quale l'agevolazione mira a favorire la continuità generazionale dell'impresa nell'ambito dei discendenti nella famiglia in occasione della successione mortis causa, rispetto alla quale il trasferimento a seguito di donazione può rappresentare una vicenda sostanzialmente anticipatoria: "*Tale scopo della norma è innanzitutto evincibile dal suo tenore letterale che, da un lato, riguarda esclusivamente complessi aziendali, partecipazioni sociali e azioni; dall'altro, subordina la fruizione del beneficio a condizione che i discendenti proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo di almeno cinque anni".*

Ciò che merita rilievo, quindi, è la necessaria ed indispensabile presenza dell'oggetto principale della disposizione agevolativa, vale a dire la sussistenza di un'azienda di famiglia, mentre in assenza di questa "azienda", l'applicazione dell'agevolazione de qua violerebbe la ratio della disposizione medesima.

Secondo la risposta all'interpello citata, anche i trasferimenti di partecipazioni di società che detengono il controllo dell'attività d'impresa possono fruire dell'esenzione, poiché consentono al beneficiario della donazione di continuare a detenere, seppur indirettamente, il controllo dell'azienda familiare. Questa circostanza, però, non si verifica quando la holding che viene donata possiede una quota di minoranza nella società operativa. In tale situazione, infatti, il donante e i donatari continuano a ricoprire, seppur indirettamente il ruolo di socio di minoranza, e quindi non sussisterebbero, secondo le indicazioni contenute nell'interpello, le condizioni di legge per beneficiare della disposizione agevolativa.

NEWS

IMPOSTE INDIRETTE

IMPORTAZIONI: L'IVA SI APPLICA AL MOMENTO DELLO SDOGANAMENTO

Cassazione, Sentenza 5.9.2023 n. 25891

La Sentenza della Cassazione 5.9.2023 n. 25891 ha ritenuto irrilevante la fatturazione anticipata e il fatto che i beni si trovino fisicamente presenti sul territorio dello Stato. Al contrario, in tema di IVA su merce importata, l'obbligo di applicazione dell'imposta, con conseguente diritto alla detrazione degli aventi causa dal primo cessionario, sorge solo al momento della giuridica immissione della merce nel territorio dello Stato attraverso la procedura di sdoganamento, comportante l'accettazione dall'autorità doganale (che proprio in ragione di ciò procede ad accertare, liquidare e riscuotere l'IVA) della dichiarazione all'importazione effettuata dal presentatore della merce.

Non rilevano pertanto il fatto che la fattura relativa alla cessione sia già stata emessa e la circostanza che la merce si trovi già, fisicamente, in Italia, in quanto solo nel momento dello sdoganamento sorge il presupposto dell'assoggettamento di questa all'IVA per effetto della sua nazionalizzazione, diversamente ammettendosi la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione di un'imposta non ancora venuta ad esistenza.

LA RINUNCIA ALLA QUOTA DI LEGITTIMA È UNA DONAZIONE INDIRETTA

Cassazione, Ordinanza. 28.7.2023 n. 23036

L'Ordinanza. 28.7.2023 n. 23036 della Corte di Cassazione ha assimilato la rinuncia all'azione di riduzione (ne caso specifico di un coniuge del defunto a favore della figlia) ad una donazione indiretta.

Per la configurazione di una donazione indiretta, con la quale si perviene al medesimo effetto di una donazione formale ma, per l'appunto, indirettamente, *"l'impoverimento non può essere inteso nella specie come trasferimento di un bene già facente parte del patrimonio (…) dalla sua sfera patrimoniale a quella della di lui figlia, ma va considerato quale mancato consapevole esercizio - sorretto da intento liberale - della possibilità di arricchire il proprio patrimonio, in favore della parte che da tale azione ne sarebbe risultata impoverita."*

Il principio di diritto che vie enunciato nell'ordinanza è il seguente: *"La rinuncia del coniuge all'azione di riduzione delle disposizioni testamentarie lesive della quota di legittima può comportare un arricchimento nel patrimonio della figlia beneficiata, nominata erede universale, tale da integrare gli estremi di una donazione indiretta, se corra un nesso di causalità diretta tra donazione e arricchimento".*

NOTE DI VARIAZIONE IVA ANCHE OLTRE L'ANNO PER GLI ACCORDI TRANSATTIVI

Associazione italiana dottori commercialisti, Termini di emissione delle note di credito Iva nel caso di accordi transattivi, Norma di comportamento n. 222, settembre 202–

L'Associazione dei dottori commercialisti ha varato una norma di comportamento che interessa il tema dei termini per l'emissione delle note di credito Iva disciplinate dall'articolo 26 del Dpr 633/72.

In particolare, secondo la conclusione raggiunta, il termine annuale previsto dall'articolo 26, 3° comma del DPR 633/1972 per l'emissione della nota di credito in caso di sopravvenuto accordo tra le parti è circoscritto ai casi in cui - in assenza di qualsiasi contestazione in merito all'esecuzione del contratto - le parti decidono di variarne i termini di comune accordo.

Qualora, invece, intervenga un accordo transattivo a composizione di una documentata controversia, anche solo potenziale, riguardante il corretto adempimento delle obbligazioni contrattuali assunte dal cedente del

bene o dal prestatore del servizio, i principi di effettività, neutralità e proporzionalità dell'imposta impongono di consentire la rettifica dell'operazione anche oltre il termine annuale.

Secondo la presa di posizione dell'Associazione, si può *"quindi derivare che, in ossequio all'interpretazione degli artt. 90 e 273 della Direttiva indicata dalla Corte di Giustizia, la sostenibilità del limite annuale del comma 3 resti applicabile unicamente agli accordi sopravvenuti nell'ambito di relazioni commerciali12 dipendenti da un mero mutamento consensuale della volontà dei contraenti. Diversamente, è possibile procedere alla rettifica della base imponibile, anche oltre il termine annuale, nell'ipotesi di intervenuti accordi sopravvenuti - diversi da quelli previsti dal comma 3 - riguardanti il corretto adempimento delle obbligazioni contrattuali assunte dal cedente del bene o dal prestatore del servizio."*

ACCERTAMENTO

L'ACCERTAMENTO PRIMA DEI SESSANTA GIORNI È NULLO

Cassazione, Ordinanza 20.7.2023 n. 21517

L'Ordinanza 20.7.2023 n. 21517 ribadisce che il mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dallo Statuto del contribuente (articolo 12, comma 7, della legge 212/2000), qualora l'Amministrazione finanziaria non provi la ricorrenza di ragioni d'urgenza, importa la nullità dell'atto impositivo notificato prima della decorrenza del termine.

I giudici ricordano che *"Questa Corte regolatrice, invero, ha avuto ripetutamente occasione di pronunciarsi in materia di omesso rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, ed ha raggiunto un orientamento ormai consolidato che le argomentazioni proposte in questo giudizio dalla ricorrente non inducono a modificare. Si è infatti chiarito, proprio nella pronuncia a Sezioni Unite richiamata anche dai giudici del merito, che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento -termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio", Cass. SS.UU., 29.7.2013, n. 18184 (conf., tra le molte, Cass. sez. V, 30.10.2018, n. 27623; più di recente, Cass. sez. V, 25.7.2022, n. 23223)."*

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

SMART WORKING E LAVORO TRANSFRONTALIERO ALL'ESAME DELL'AGENZIA

Agenzia delle Entrate, Circolare 18.8.2023 n. 25

La Circolare dell'Agenzia Entrate 18.8.2023 n. 25 analizza e sintetizza i più recenti sviluppi - al livello sia nazionale, sia internazionale - riguardanti l'imposizione di talune categorie di lavoratori interessate dall'affermarsi di modalità di svolgimento della prestazione che vedono una separazione tra il luogo di svolgimento dell'attività, il luogo della residenza e il luogo in cui si esplicano gli effetti di tale attività lavorativa.

L'intensificarsi del ricorso a tali forme organizzative, che spesso accompagnano fenomeni di lavoro transfrontaliero o "frontaliero", coinvolgendo quindi due o più giurisdizioni, ha generato taluni dubbi interpretativi in merito alle regole di tassazione applicabili.

Dopo l'accelerazione della diffusione dovuta al periodo dell'emergenza pandemica, peraltro, queste modalità di lavoro "agile" o "flessibile", sono divenute o si avviano a diventare - in determinati settori - modalità "ordinarie" di svolgimento della prestazione lavorativa.

Con la circolare, si forniscono, in particolare, chiarimenti in relazione a due ordini di fenomeni, a ciascuno dei quali è dedicata una specifica elaborazione:

- la prima parte fornisce chiarimenti e istruzioni applicative sui profili fiscali del lavoro da remoto (c.d. smart working), focalizzando l'attenzione sui più recenti orientamenti della prassi sul punto, anche ai fini dell'applicazione dei regimi agevolativi rivolti alle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia per svolgere un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano;
- la seconda parte è, invece, dedicata alla speciale disciplina concernente i lavoratori "frontalieri", alla luce anche dei recenti sviluppi e del nuovo Accordo internazionale siglato con la Svizzera, e delle novità introdotte dalla relativa legge di ratifica.

LE IMPOSTE SUI REDDITI PAGATE ALL'ESTERO SI DEDUCONO ANCHE DALL'IRAP

Cassazione, Sentenza 18.7.2023 n. 21047

Secondo la Cassazione, le imposte sui redditi pagate all'estero (nella fattispecie la Francia) devono essere considerate non tanto alla luce del tenore letterale dell'articolo 165 del Tuir, quanto piuttosto tenendo in considerazione le specifiche disposizioni nelle convenzioni con contro le doppie imposizioni.

La Sentenza 18.7.2023 n. 21047 giunge pertanto ad elaborare il seguente principio di diritto: *«In tema di Convenzioni contro le doppie imposizioni, la rilevanza dell'Irap va valutata in ragione di quanto previsto nelle singole Convenzioni. La Convenzione Italia-Francia ratificata con legge 7.1.1992, n. 20, applicabile, per espressa previsione, all'Ilor, poi abrogata, si applica anche all'Irap, in virtù dell'espressa previsione di cui all'art. 44 DLgs. 15.12.1997, n. 446, della successiva comunicazione, ex art. 2, comma 4, della medesima Convenzione, all'Amministrazione fiscale dello Stato estero, del successivo riconoscimento da parte di quest'ultima e della sostanziale assimilazione delle due imposte».*