



a Deloitte business

Numero 18
Novembre 2024



Tax & Legal News

FOCUS:

Imposta di successione e donazione: le novità della riforma fiscale

SCADENZE FISCALI

FOCUS

Imposta di successione e donazione: le novità della riforma fiscale

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

Stop del Consiglio di Stato al registro dei titolari effettivi

È nullo il bilancio con appostazioni a fondi rischi generici

OPERAZIONI STRAORDINARIE

C'è abuso del diritto nell'acquisto di azioni proprie precedentemente rivalutate

Un doppio conferimento di quote seguito da fusione può essere abusivo

IMPOSTE INDIRETTE

Crediti nel fallimento: la rinuncia non consente la nota di variazione Iva

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Antigua e Barbuda escono dalla black list europea

SCADENZE FISCALI

18 novembre

Sostituti di imposta

Versamento delle ritenute alla fonte sui redditi corrisposti nel mese precedente

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

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

FOCUS

Imposta di successione e donazione: le novità della riforma fiscale

La revisione delle imposte indirette prevista dalla legge delega di riforma fiscale è contenuta nel DLgs. 18.9.2024 n. 139, che è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 2 ottobre 2024 n. 231 ed è in vigore dal 3 ottobre 2024.

Sintetizziamo le principali novità in materia di imposta sulle successioni e sulle donazioni che sono state introdotte nel testo del Dlgs 31 ottobre 1990, n. 346.

Esenzione per i trasferimenti di aziende e partecipazioni di controllo

L'articolo 3, comma 4-ter prevede l'esenzione per donazioni che riguardano tre fattispecie:

- aziende;
- quote sociali;
- quote o azioni in società di capitali.

A secondo dalla fattispecie interessata vengono dettate condizioni per beneficiare dell'agevolazione:

- in caso di aziende o rami di azienda, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;
- in caso di quote sociali e azioni di soggetti Ires, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;
- in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

In questo ambito, la nuova formulazione della norma interviene sul requisito del controllo, agevolando i trasferimenti mediante i quali il controllo è acquisito ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile o viene integrato un controllo già esistente.

Il nuovo testo, quindi, consente donazioni esenti nel caso di donazione/successione di quote di partecipazioni non oggettivamente di controllo anche se effettuate a soggetti già in possesso del controllo; si segnala che la norma introdotta verrà sostanzialmente riproposta anche nel decreto legislativo di prossima emanazione con le modifiche alla neutralità dei conferimenti di partecipazioni in materia di imposte dirette (articolo 177 del Tuir).

Il comma 4-ter dell'art. 3, inoltre, è stato integrato per stabilire che per i trasferimenti di azioni e quote sociali di società non residenti l'agevolazione spetta solo se si tratta di società residenti in Paesi appartenenti all'Unione europea o nello Spazio economico europeo o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni e alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti.

Vengono infine precisati gli obblighi dei beneficiari: gli aventi causa devono rendere, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione o al patto di famiglia, una apposita dichiarazione di impegno alla continuazione dell'attività o alla detenzione del controllo o al mantenimento della titolarità del diritto.

Trust

Secondo l'articolo 4 bis, i trust e gli altri vincoli di destinazione rilevano, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, se determinano arricchimenti gratuiti dei beneficiari. L'imposta si applica al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari; le franchigie e le aliquote dell'imposta si applicano in base al rapporto tra disponente e beneficiario.

È però prevista una alternativa, dato che il disponente del trust o di altro vincolo di destinazione o, in caso di trust testamentario, il trustee può optare per la corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun conferimento dei beni e dei diritti ovvero dell'apertura della successione. In tal caso, la base imponibile nonché le franchigie e le aliquote applicabili sono determinate con riferimento al valore complessivo dei beni e dei diritti e al rapporto tra disponente e beneficiario risultanti al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione.

Qualora il disponente ovvero, in caso di trust testamentario, il trustee opti per questa modalità di corresponsione dell'imposta, i successivi trasferimenti a favore dei beneficiari appartenenti alla medesima categoria per cui è stata corrisposta l'imposta in via anticipata non sono soggetti ad imposizione. In ogni caso, non si dà luogo al rimborso dell'imposta assolta dal disponente o dal trustee.

La riforma ha quindi introdotto la possibilità per il disponente, ovvero nel caso di trust testamentari per il trustee, di versare il tributo in modo volontario e anticipato, consentendo così ai contribuenti una programmazione fiscale certa e all'erario un incasso anticipato rispetto al momento in cui saranno trasferiti i beni e i diritti ai beneficiari.

Le nuove disposizioni si applicano anche con riferimento ai trust già istituiti alla data di entrata in vigore del decreto, secondo modalità attuative demandate a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Donazioni indirette

Il Dlgs di riforma ha modificato anche l'articolo 56 bis, che tratta delle liberalità indirette.

La norma che risulta dalle modifiche prevede ora che l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi.

Non è più presente nella norma l'attrazione delle donazioni indirette nel caso in cui le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore a soglie prefissate.

Alle donazioni enunciate si applica l'aliquota dell'otto per cento, vale a dire l'aliquota d'imposta più elevata, per la parte che eccede la franchigia, ove prevista, mentre qualora le liberalità indirette siano registrate volontariamente tornano applicabili le aliquote ordinariamente previste.

La novità di fatto recepisce anche a livello normativo le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate (circolare Agenzia delle Entrate 11.8.2015 n. 30, § 1.2) e della giurisprudenza (Cassazione 3.12.2020 n. 27665 e Cassazione 9.12.2020 n. 28047).

Donazione e collazione

Il nuovo testo dell'articolo 57 prevede espressamente che le donazioni effettuate in vita si aggiungono al valore delle donazioni correnti solo ai fini del computo delle franchigie; dalla norma è stato espunto il riferimento alle aliquote.

Pertanto, il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascun donatario deve essere maggiorato, ai soli fini delle franchigie, di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante,

Per valore delle donazioni anteriori si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le altre donazioni di pari data.

Dichiarazione e pagamento dell'imposta

Cambiano le regole di presentazione del modello (articolo 28). Infatti, la dichiarazione della successione dovrà essere presentata con le modalità telematiche stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Per i soggetti non residenti, la dichiarazione potrà essere spedita mediante raccomandata o altro mezzo equivalente dal quale risulti con certezza la data di spedizione. In tal caso, la dichiarazione si intende presentata alla data di spedizione.

Per quanto riguarda invece il versamento del tributo, l'articolo 27 dispone che l'imposta dovrà essere liquidata dai soggetti obbligati al pagamento in base alla dichiarazione di successione, e prevede che debba essere nuovamente autoliquidata in caso di successiva presentazione di dichiarazione sostitutiva o integrativa

L'ufficio, anziché determinare la misura del tributo come avveniva in passato, dovrà procedere al controllo dell'autoliquidazione. Ai fini delle definizioni, si considera quindi principale l'imposta autoliquidata dai soggetti obbligati al pagamento e quella liquidata dall'ufficio a seguito del controllo della regolarità dell'autoliquidazione in base alle dichiarazioni presentate, mentre è complementare l'imposta o la maggiore imposta liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica.

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

Stop del Consiglio di Stato al registro dei titolari effettivi

Consiglio di Stato, Ordinanza 15 ottobre 2024 n. 8248

Con l'Ordinanza 15 ottobre 2024 n. 8258 il Consiglio di Stato ha sospeso l'operatività del registro dei titolari effettivi, alla luce delle questioni sollevate dall'opposizione di alcune fiduciarie alle pronunce del TAR.

In particolare, l'Ordinanza sospende il proprio giudizio e rimette alla Corte di giustizia dell'Unione europea una serie di questioni pregiudiziali che riguardano i seguenti aspetti:

- nozione di "istituti giuridici";
- portata normativa o ricognitiva dell'individuazione degli istituti giuridici affini effettuata dalla repubblica italiana e verificata dalla commissione europea;
- affinità dell'assetto o delle funzioni del mandato fiduciario stipulato dalle società fiduciarie a quelli del trust;
- proporzionalità della ricomprensione del mandato fiduciario tra gli istituti giuridici affini per assetto o funzioni al trust
- validità della direttiva (UE) n. 2015/849, come modificata dalla direttiva (UE) n. 2018/843;
- conformità del diritto interno alla direttiva (UE) n. 2015/849, come modificata dalla direttiva (UE) n. 2018/843, alla luce della sentenza del 22.11.2022, cause c-37/2020 e c-601/2020.

La pronuncia, inoltre formula istanza di trattazione accelerata della domanda pregiudiziale ai sensi dell'articolo 105 del Regolamento di procedura della Corte di Giustizia.

È nullo il bilancio con appostazioni a fondi rischi generici

Tribunale di Milano, Sentenza 11 gennaio 2024

Il Tribunale di Milano ha esaminato il ricorso di un socio di Srl che ha contestato l'appostazione di un fondo rischi generico riferito dall'amministratore a "rischi potenziali su partecipazioni" in violazione dell'articolo 2424-bis comma 3 del Codice civile e del principio contabile OIC 31, stabilendone la fondatezza e l'effetto di nullità del bilancio per violazione del principio di veridicità e correttezza.

La sentenza si basa sull'articolo 2424-bis comma 3 del Codice civile, che stabilisce che "*Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza*" e sul principio contabile OIC 31 paragrafo 27, ove si precisa che "*Tenuto conto dei requisiti per la rilevazione di un accantonamento, un fondo rischi e oneri non può iscriversi per: a) rettificare i valori dell'attivo; ...*".

Per queste ragioni, il fondo non può essere costituito in presenza di una situazione di rischio generico o eventuale né per rettificare il valore delle partecipazioni sociali iscritte all'attivo dello stato patrimoniale come immobilizzazioni finanziarie che devono, invece, essere direttamente svalutate ove durevolmente iscritte a bilancio per un valore superiore al valore corrispondente alla frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa partecipata, secondo le modalità previste dall'articolo 2426 del codice.

L'illegittima appostazione a bilancio di un generico fondo rischi in luogo della svalutazione della partecipazione ha quindi l'effetto di celare la perdita durevole di valore del cespite e si traduce in un grave difetto di veridicità e correttezza del bilancio che ne determina la nullità.

In conclusione, la sentenza dichiara la nullità della deliberazione dell'assemblea dei soci con cui è stato approvato il bilancio dell'esercizio.

OPERAZIONI STRORDINARIE

C'è abuso del diritto nell'acquisto di azioni proprie precedentemente rivalutate

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 9 ottobre 2024 n. 195

L'Agenzia delle entrate ha giudicato abusivo l'acquisto di azioni proprie che in precedenza sono state oggetto di rivalutazione da parte dei possessori persone fisiche.

In generale si tratta di una fattispecie controversa, che è spesso stata oggetto di contestazione e che la giurisprudenza ha invece considerato legittima (si veda da ultimo Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Udine, Sentenza 6 marzo 2023 n. 32/2/23).

Nel caso oggetto di interpello, tuttavia, il giudizio di abusività è fortemente influenzato dalla dinamica delle operazioni in cui l'acquisto di azioni si inserisce.

Sono presenti infatti quattro fasi:

- il conferimento di un ramo di azienda;
- la successiva cessione della partecipazione ottenuta in cambio dei beni e diritti conferiti;
- il mutamento delle clausole sociali 'in materia di recesso convenzionale del socio';
- l'esercizio del recesso mediante acquisto di azioni proprie.

In concreto, l'Agenzia rileva che la modifica dello statuto (mediante la quale è stata introdotta la causa convenzionale di recesso ad hoc per la complessiva operazione realizzata nell'ambito del trasferimento del Ramo d'Azienda) è esclusivamente finalizzata a consentire ai soci uscenti l'esercizio del diritto di recesso.

La valutazione sulla mera strumentalità della modifica dello statuto societario è dovuta anche alla contestualità dell'approvazione della modifica da parte dell'assemblea straordinaria con il recesso dei soci uscenti.

Secondo le Entrate *“Il descritto vantaggio fiscale indebito risulta, altresì, essenziale perché la scelta dell'adesione alla legge di rivalutazione delle partecipazioni e la cessione delle stesse a favore della Società, nel più complesso ambito dell'operazione di trasferimento del Ramo d'Azienda a favore di BETA, non risulta diretta al soddisfacimento di un interesse economico diverso da quello rappresentato dal risparmio fiscale in capo ai [Soci uscenti], tanto da essere - per gli stessi - considerata come meramente alternativa al più fisiologico (nell'ambito dell'intera operazione descritta) recesso (tipico) dalla Società medesima.”*

Un doppio conferimento di quote seguito da fusione può essere abusivo

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 11 ottobre 2024 n. 200

Nella risposta all'interpello 11 ottobre 2024 n. 200, l'Agenzia delle Entrate ha considerato una sequenza di operazioni straordinarie giudicandola fattispecie abusiva.

In particolare, nella concatenazione delle operazioni, una persona fisica ha conferito partecipazioni di minoranza qualificata in una holding integralmente posseduta usufruendo del regime di neutralità previsto dall'articolo 177 comma 2 bis del Tuir. Successivamente la holding è stata conferita in un'altra società, usufruendo del regime di neutralità dell'articolo 177 comma 2 (trattandosi di una partecipazione di controllo). Viene quindi prospettata la fusione per incorporazione della holding nell'ultima conferitaria, cui partecipano anche altri soci.

Nella sostanza, la complessa catena di operazioni, secondo la risposta dell'Agenzia, trova ragione solo nell'intenzione di aggirare il vincolo contenuto nel comma 2 bis dell'articolo 177: infatti, finisce per consentire il passaggio di una partecipazione di minoranza qualificata in una società che non risulta più integralmente posseduta dal conferente.

IMPOSTE INDIRECTE

Crediti nel fallimento: la rinuncia non consente la nota di variazione Iva

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 15 ottobre 2024 n. 203

L'interpello 15 ottobre 2024 n. 203 riguarda il caso di una impresa che vanta un credito nei confronti di un fallimento e che, poiché si tratta di un credito senza alcuna possibilità di recupero, intende rinunciare allo stesso, con l'obiettivo di poter recuperare l'IVA anticipatamente rispetto alla conclusione della procedura. Si propone infatti di emettere nota di variazione IVA anticipatamente alla definitività del piano di riparto, a seguito della rinuncia al credito.

Al riguardo, l'Agenzia evidenzia che, nell'ambito dell'articolo 26 del decreto IVA, l'unico caso nel quale il legislatore, ai fini della emissione della nota di variazione, attribuisce rilevanza alla volontà sopravvenuta di entrambe le parti contraenti, è quello previsto dal comma 3, che consente l'emissione della nota di variazione, entro il ristretto termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria, qualora, "in dipendenza di un accordo sopravvenuto", la stessa operazione venga meno in tutto o in parte o se ne riduca l'ammontare imponibile.

Pertanto, la rinuncia unilaterale al credito non può essere assimilata ad alcuna delle ipotesi elencate al comma 2 dell'articolo 26 del decreto IVA; nel caso di rinuncia unilaterale all'incasso del credito (aspetto meramente finanziario), l'operazione economica originaria che ha determinato l'esercizio della rivalsa dell'imposta non viene meno in tutto o in parte, né se ne riduce l'ammontare imponibile. In altre parole, l'incasso del credito, cui l'istante intende rinunciare, riguarda il profilo meramente finanziario, non essendosi modificati i rapporti già conclusi, né essendo stata invocata alcuna clausola contrattuale risolutiva. La sorte finanziaria del credito (ossia il mancato incasso) costituisce invece presupposto per la variazione dell'imponibile e dell'imposta solo in presenza di una procedura concorsuale o di azioni esecutive rimaste infruttuose.

Conseguentemente, la nota di variazione potrà essere emessa solo all'esito finale infruttuoso della procedura concorsuale.

Va segnalato che sul tema esistono pronunce giurisprudenziali di legittimità di parere opposto (Cassazione, Sentenza 19.12.2023 n. 35518).

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Antigua e Barbuda escono dalla black list europea

Consiglio dell'Unione europea, Documento 14269/24

Il Consiglio dell'Unione europea ha aggiornato la lista dei Paesi non cooperativi ai fini fiscali, ai fini dell'applicazione delle regole sui costi per transazioni con soggetti residenti in paesi Black list.

Dalla lista sono state eliminate Antigua e Barbuda, per cui l'elenco aggiornato ora comprende: Anguilla, Isole Fiji, Guam, Isole Vergini statunitensi, Palau, Panama, Russia, Samoa, Samoa americane, Trinidad e Tobago e Vanuatu.