a Deloitte business

Numero 21
Dicembre 2024

Tax & Legal News

FOCUS:

Successione e donazione: gli studi del notariato sulle novità fiscali

SCADENZE FISCALI

FOCUS

Successione e donazione: gli studi del notariato sulle novità fiscali

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

Il Registro dei titolari effettivi rimane sospeso

Dalla Commissione europea arrivano risposte sul tema della rendicontazione di sostenibilità

IMPOSTE DIRETTE

La rinuncia al credito incrementa il costo fiscale della partecipazione

IMPOSTE INDIRETTE

Assonime commenta le modifiche a registro, successione e donazione

ACCERTAMENTO

Regole pratiche per il tax control framework

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Nuova Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Cina

SCADENZE FISCALI

27 dicembre

Soggetti Iva

Versamento dell'acconto IVA relativo all'anno 2024

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

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

FOCUS

Successione e donazione: gli studi del notariato sulle novità fiscali

Il Consiglio nazionale del Notariato ha dedicato quattro studi a specifici temi connessi all'entrata in vigore del decreto legislativo 139/2024, attuativo della legge delega.

Trust

Lo Studio n.99-2024/T sottolinea che per la prima volta, il TUS menziona espressamente il trust: le nuove norme sono prioritariamente riferite ai trust, oltre che agli "altri vincoli di destinazione".

Con riferimento ai trust, il decreto delegato ha riformulato il presupposto impositivo, spedicando le regole di territorialità del tributo e, soprattutto, introducendo l'articolo 4-bis, cui è assegnato il compito di definire i termini di rilevanza fiscale dell'istituto.

La stesura dell'art. 4-bis peraltro accoglie i principi che la Corte di Cassazione ha enunciato in decine e decine di pronunce dal 2019 in poi e che l'Agenzia delle Entrate ha fatto propri con la modifica delle proprie precedenti interpretazioni avvenuta nel 2022.

Secondo la nuova formulazione dell'articolo 1, primo comma, del TUS, l'imposta "*si applica ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, compresi i trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione".*

Pertanto i trust (e gli altri vincoli) non sono assunti come fattispecie impositiva autonoma, bensì come una delle ipotesi attraverso cui si possono realizzare i trasferimenti inter vivos o mortis causa oggetto del tributo.

Il secondo periodo del primo comma precisa che l'imposta "si applica al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari".

La formulazione legislativa accoglie in questo modo l'impostazione teorica che considera il trasferimento al beneficiario come perfezionamento della fattispecie impositiva, cui consegue il sorgere dell'obbligazione tributaria in capo al beneficiario.

Ai sensi del terzo periodo del primo comma dell'articolo 4-bis, il beneficiario ha l'obbligo di denunciare il "trasferimento" gratuito ottenuto dal trustee ai sensi dell'art. 19, DPR 131/1986 nel termine di 30 giorni dall'atto di trasferimento".

Secondo il notariato:

a) se l'attribuzione si realizza attraverso un atto soggetto a registrazione formato o ricevuto da un responsabile d'imposta (es. atto pubblico di trasferimento della proprietà di un immobile; scrittura privata autenticata con cui si attribuisce una somma di denaro con accettazione del beneficiario), l'applicazione del tributo avviene tramite l'ordinario meccanismo impositivo che prevede che la registrazione e la liquidazione del tributo sia ad opera del responsabile d'imposta medesimo (notaio). In questi casi, il beneficiario non deve

procedere a nessuna ulteriore "denuncia";

b) se l'attribuzione si realizza attraverso un atto soggetto a registrazione ma senza intervento del responsabile d'imposta, il sistema (così come riformato dal decreto delegato) prevede l'obbligo dell'autoliquidazione e di pagamento del tributo;

c) se l'attribuzione del trustee risulta da un atto non soggetto a registrazione o da un comportamento materiale (un bonifico, l'intestazione di un rapporto finanziario, la consegna di un titolo di credito, la

consegna della chiave di un wallet di cripto-valute, ecc.), il beneficiario ha l'obbligo di procedere a denunciare il trasferimento con conseguente pagamento del tributo.

Infine, il terzo comma dell'articolo 4-bis introduce un regime opzionale di tassazione dei trust (e degli altri vincoli) che si sostanzia nella "corresponsione dell'imposta in occasione di ciascuno conferimento dei beni e dei diritti ovvero all'apertura della successione". Il versamento del tributo "in entrata" ha l'effetto di produrre la sterilizzazione fiscale dei successivi trasferimenti a favore dei beneficiari, che pertanto non potranno avere alcuna rilevanza impositiva.

Ai fini del calcolo del tributo dovuto, dovrebbe poi doversi tenere conto di quanto eventualmente già versato "in entrata", con riferimento a quei trust per i quali il disponente (o il trustee) ha a suo tempo liquidato e versato le imposte contestualmente all'apporto, seguendo il precedente orientamento della prassi amministrativa. Occorre infatti ricordare che, in tali ipotesi la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E/2022 ha riconosciuto la possibilità di "considerare le imposte già versate in sede di apporto al trust a scomputo dell'eventuale imposta dovuta al momento della futura attribuzione": questa sorta di atipico credito d'imposta sembrerebbe del tutto compatibile con l'applicazione del regime opzionale.

Trasferimento di aziende e partecipazioni

Lo Studio n.100-2024/T approfondisce il tema della nuova formulazione dell'articolo 3, comma 4 ter del TUS, che ora prevede che l'agevolazione (esclusione da imponibilità) opera anche nel caso di trasferimento con cui è integrato un controllo già esistente.

L'esenzione può dunque interessare anche il trasferimento di pacchetti societari volti ad incrementare una partecipazione che sia già di controllo.

La principale novità operativa consiste nella previsione di una disciplina differenziata degli adempimenti necessari per poter beneficiare dell'esenzione:

in caso di aziende o rami di esse, 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 società di capitali, 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.

Lo Studio analizza anche una questione venuta alla ribalta recentemente, che riguarda l'esigenza per cui nelle società di capitali non sarebbe sufficiente il requisito del controllo, dovendo al contrario essere integrato anche il requisito dell'esercizio dell'attività d'impresa, secondo le indicazioni restrittive della giurisprudenza (Cass. 28 febbraio 2023, n. 6082) e della prassi amministrativa (Risposte ad interpello n. 552/2021 e n. 185/2023)

Di conseguenza, in primo luogo, non rientrerebbero nel perimetro dell'agevolazione i trasferimenti di partecipazioni in «società "senza impresa"», ovvero le ipotesi in cui il trasferimento concerne beni diversi da un'azienda. In secondo luogo, sarebbero esclusi dall'esenzione i trasferimenti di partecipazioni in società immobiliari, in quanto non esercenti attività d'impresa.

Coacervo delle donazioni

La nuova normativa, oggetto di approfondimento nello Studio n.101-2024/T, ha abrogato il comma 4 dell'articolo 8 del Dlgs 346/1990 e modificato il nuovo comma 1 dell'articolo 57, secondo il quale "*Il valore*

delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascun donatario è maggiorato, ai soli fini delle franchigie di cui all'art. 56, di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'articolo 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. 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."

La nuova formulazione ha preso atto della evoluzione giurisprudenziale (in particolare Cass. 22738/2020 in tema di abrogazione tacita dell'art. 8, quarto comma, Dlgs. n.346/1990 e Cass. 727/2021 in tema di applicabilità del coacervo all'imposta di donazione, ma di non cumulabilità di donazioni attuate in esenzione da imposta ovvero nel periodo nel quale l'imposta era stata "soppressa") ed interpretativa (circolare Agenzia delle Entrate 19 ottobre 2023, n. 29/E).

Lo studio solleva però due questioni: in primo luogo, non è chiaro il trattamento da riservare alle donazioni (non esenti) stipulate anteriormente al 25 ottobre 2001 e quindi all'epoca imponibili.

Secondo il Notariato "*potrebbe implicitamente desumersi dalla giurisprudenza della Suprema Corte (ed in specie della più volte citata pronuncia 727/2021) che le stesse possano essere considerate in linea di principio soggette a coacervo. Si deve peraltro evidenziare come sia la decisione medesima, sia altre in precedenza (v. Cass. 23 maggio 2018, n. 12779), sottolineino insistentemente in motivazione il carattere di "novità" dell'imposta istituita, per l'appunto, ex novo nel 2006. Ciò, come evidenziato nello studio CNN n.168-2006/T, potrebbe costituire un decisivo argomento per escludere da coacervo anche le donazioni anteriori al 25 ottobre 2001*."

Un secondo tema riguarda le liberalità indirette: è fuori dubbio che il coacervo si renda operante anche alle stesse, ma dovrebbe essere escluso per due fattispecie:

- liberalità indirette collegate a trasferimenti immobiliari e di aziende assoggettati ad imposta di registro (articoli 1 comma 4bis del TUS);
- liberalità non soggette ad imposta, in particolare donazioni di aziende e quote sociali a coniuge e discendenti (articolo 3 comma 4 ter del TUS).

Liberalità indirette

Lo Studio n.102-2024/T è dedicato alla revisione dei requisiti per la tassazione delle liberalità indirette.

In tale quadro, la modifica all'articolo 56-bis comma 1 del TUS comporta l'eliminazione del presupposto di accertabilità indicato nella lettera b) , ovvero che "le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire". Quindi non deve più ricorrere la presenza congiunta delle condizioni a) e b) e, dall'1.1.2025, vale la sola ricorrenza della dichiarazione resa dall'interessato nell'ambito dell'accertamento di tributi.

La modifica del comma 2 del medesimo articolo tiene conto dell'interpretazione giurisprudenziale e ne recepisce l'esito riguardo all'applicabilità delle franchigie ma non prevede la modulabilità delle aliquote in rapporto ai gradi di parentela ed affinità e si limita a stabilire l'aliquota dell'8% (la massima stabilita per l'imposta di donazione).

Alla luce di questi elementi, lo Studio presenta una ricostruzione sistematica dei criteri di rilevanza e tassazione delle liberalità indirette a partire dal 1° gennaio 2025:

- la liberalità indiretta risultante da atti soggetti a registrazione è autonomamente tassabile, senza modifiche, con i criteri dell'imposta di donazione. Fanno eccezione le liberalità se collegate, in qualsivoglia modo, a trasferimenti immobiliari soggetti ad imposta proporzionale o iva oppure a trasferimenti di aziende, nella quale ipotesi la liberalità non subisce tassazione ed è solo il negozio-mezzo a scontare l'imposta di registro proporzionale o l'iva;
- la liberalità indiretta non risultante da atti soggetti a registrazione non è sottoposta a registrazione e non è tassata, ma viene accertata (d'Ufficio) e sottoposta all'imposta delle donazioni allorché emerga per dichiarazione dell'interessato in occasione di procedimenti di accertamento di altri tributi. In tal caso l'aliquota d'imposta è l'8% (quindi senza modulazione dell'aliquota in funzione di gradi di parentela/affinità o coniugio) e si applicano le franchigie.
- la liberalità indiretta sottoposta a registrazione volontaria sconta le imposte stabilite dall'articolo 56 TUS con relative aliquote e franchigie.

Viene quindi previsto che, in caso di pagamento rateale, considerato che l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il versamento di tutte le rate, nel modello F24 venga indicato il numero della rata in versamento e il numero complessivo delle rate; con l'indicazione del codice tributo viene, infine, individuata l'imposta sostitutiva per la quale si sta effettuando, tramite il versamento, l'adesione al ravvedimento.

Il pagamento tardivo di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

Il Registro dei titolari effettivi rimane sospeso

Ministero delle Imprese e del made in Italy, Nota 28.11.2024 n. 115836

Unioncamere, Nota 29.11.2024 n. 34941

Il Ministero delle Imprese e del made in Italy, sollecitato da Unioncamere, ha emanato la Nota 28 novembre 2024 n. 115836 sul tema del registro dei titolari effettivi, riportando il parere acquisito presso l'Avvocatura generale dello Stato, secondo il quale *«le pronunce cautelari rese dal TAR del Lazio prima e dal Consiglio di Stato poi, continuano a determinare la sospensione del termine per adempiere, e conseguentemente l'applicazione delle eventuali sanzioni da parte delle Camere di Commercio, nonché della possibilità di consultazione dei dati, per scongiurare il rischio di un irreparabile pregiudizio in ragione dell'ostensione dei dati personali presenti nel registro»*.

Unioncamere ha diffuso questo orientamento nella propria Nota n. 34941 del 29 novembre 2024, precisando che *"Sarà cura degli Uffici di Unioncamere fornire ulteriori aggiornamenti ed eventuali indicazioni pervenute dai Ministeri competenti, in particolare sulla questione dell'adempimento della conferma. Vista la delicatezza del tema, si raccomanda, inoltre, di adottare la linea comune sopra definita, fornendo anche una comunicazione conseguente sui canali informativi delle Camere."*

Dalla Commissione europea arrivano risposte sul tema della rendicontazione di sostenibilità

Commissione Europea, Comunicazione 13 novembre 2024 n. C/2024/6792

La Commissione europea ha racchiuso in una comunicazione specifica le principali FAQ relative all'interpretazione di talune disposizioni in materia di rendicontazione di sostenibilità, al fine di facilitarne l'attuazione da parte delle imprese.

Si tratta delle norme introdotte dalla direttiva relativa alla rendicontazione societaria di sostenibilità (direttiva (UE) 2022/2464) nella direttiva contabile (direttiva 2013/34/UE), nella direttiva sulla revisione contabile (direttiva 2006/43/CE), nel regolamento sulla revisione contabile (regolamento (UE) n. 537/2014) e nella direttiva sulla trasparenza (direttiva 2004/109/CE).

La serie di FAQ comprende anche un numero limitato di chiarimenti relativi all'interpretazione di talune disposizioni della prima serie di principi europei di rendicontazione di sostenibilità «ESRS» (regolamento delegato (UE) 2023/2772 della Commissione), per i quali si è ritenuta necessaria un'interpretazione giuridica da parte della Commissione.

I temi oggetto di risposta sono i seguenti:

- Panoramica degli obblighi di rendicontazione di sostenibilità;
- Domande frequenti sulle informazioni sulla sostenibilità comunicate a norma dell'articolo 40 bis della direttiva contabile;
- Domande frequenti sull'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità
- Domande frequenti sulle risorse immateriali essenziali;
- Ulteriori domande frequenti sugli obblighi cui sono soggette le imprese di paesi terzi;

- Domande frequenti sull'SFDR.

Con questa serie di FAQ la Commissione intende agevolare il rispetto da parte dei portatori di interessi degli obblighi normativi in modo efficace sotto il profilo dei costi e garantire che le informazioni fornite in materia di sostenibilità siano utilizzabili e comparabili.

IMPOSTE DIRETTE

La rinuncia al credito incrementa il costo fiscale della partecipazione

Cassazione, Ordinanza 2 dicembre 2024 n. 30812

L a vicenda oggetto di pronuncia riguarda una società creditrice che, divenuta socia unica controllante della debitrice, ha rinunciato al proprio credito, registrando una componente negativa dedotta dal reddito di impresa.

Secondo l'Ufficio, però, l'imputazione a perdite su crediti della operazione effettuata dalla prima società nei confronti della seconda sarebbe in contrasto con l'articolo 94, comma 6, del Tuir, secondo il quale "l'ammontare dei versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società dai propri soci o della rinuncia ai crediti nei confronti della società dagli stessi soci (…) si aggiunge al costo dei titoli e delle quote (…) in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria".

Secondo la Corte, assume rilievo la circostanza, decisiva e incontroversa tra le parti, che la società è divenuta socia unica prima della definizione della vicenda: ad avviso del Collegio avrebbero dovuto trovare applicazione le norme che disciplinano i rapporti di debito/credito tra socio e società, e non le disposizioni di carattere generale operanti nei confronti dei soggetti terzi.

In sostanza, la rinuncia, da parte del socio, ai crediti nei confronti della società non va considerata sopravvenienza attiva ove sia operata in conto capitale, atteso che, in tale ipotesi, esprime la volontà di patrimonializzare la società e non può, pertanto, essere equiparata alla rimessione del debito da parte di un soggetto estraneo alla compagine sociale (in senso conforme Cassazione, 24.3.2017 n. 7636). Pertanto, la rinuncia al credito non doveva essere considerata, ai fini fiscali, una perdita su crediti che genera una componente negativa del reddito, ma un incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

IMPOSTE INDIRETTE

Assonime commenta le modifiche a registro, successione e donazione

Assonime, Circolare 27 novembre 2024 n. 22

Nella circolare 27 novembre 2024 n. 22, Assonime illustra le disposizioni di maggiore interesse per le imprese in materia di imposte di registro e di successione e donazione contenute nel decreto legislativo n. 139 del 2024, emanato in attuazione della legge delega per la riforma fiscale.

In particolare, vengono commentate le disposizioni concernenti l'imposta di registro sui trasferimenti di aziende o rami d'azienda, sui contratti preliminari, sui contratti che trasferiscono diritti edificatori e su quelli di arruolamento di personale su navi.

In tema di imposta sulle successioni e donazioni, sono illustrate le norme che riguardano l'esenzione dei trasferimenti di aziende, quote e azioni e la disciplina dei trust.

Infine, vene analizzata la nuova disciplina dell'autoliquidazione dell'imposta di registro e dell'imposta sulle successioni.

ACCERTAMENTO

Regole pratiche per il tax control framework

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Decreto 21 novembre 2024

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha varato il decreto che regola le modalità di attestazione dell'efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Il provvedimento è del 21 novembre 2024 ed è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 284 del 4 dicembre 2024.

Va ricordato che i soggetti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 sono tenuti ad attestare l'efficacia operativa del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale adottato.

A tal fine, gli interessati, entro la fine del secondo anno d'imposta successivo all'entrata in vigore del presente decreto e, successivamente, con cadenza almeno triennale, devono acquisire una certificazione attestante l'avvenuto svolgimento di procedure di test finalizzate a verificare che i controlli implementati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta.

La certificazione deve essere rilasciata da professionisti abilitati alla certificazione (comma 1-bis dell'articolo 4 del Dlgs 128/2015) in base alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate nelle linee guida del medesimo decreto.

In caso di certificazione accertata dall'Agenzia delle entrate come infedele, la condotta del professionista incaricato sarà oggetto di comunicazione, da parte della medesima Agenzia, ai Consigli nazionali dell'ordine professionale di appartenenza per le determinazioni di competenza.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Nuova Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Cina

Legge 18 novembre 2024 n. 182

La legge 18 novembre 2024 n. 182, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale 3.12.2024 n. 283 dispone la ratifica e l'esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica popolare cinese per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, con Protocollo, fatto a Roma il 23 marzo 2019.

Il Presidente della Repubblica è pertanto autorizzato a ratificare l'Accordo che, tra le altre disposizioni, prevede la tassazione al 5 per cento dei dividendi infra gruppo in uscita, l'esenzione per talune fattispecie di interessi e l'imposizione ridotta su talune royalties.