FIORENTINO associati

FOCUS 2/20

Principi di Diritto e Risposte dell'Agenzia delle Entrate

Dal 1° al 29 FEBBRAIO 2020

Parte prima

PRINCIPI DI DIRITTO

PRINCIPI DI DIRITTO

1. Principi di diritto n. 4 del 14 febbraio 2020
Regime speciale per i lavoratori impatriati
2. Principi di diritto n. 5 del 14 febbraio 2020
Nota di variazione e diritto alla detrazione IVA

1. Principi di diritto n. 4 del 14 febbraio 2020

Regime speciale per i lavoratori impatriati

L'articolo 16 del d.lgs. 147/15 ha introdotto il "regime speciale per lavoratori impatriati", al fine di incentivare il trasferimento in Italia di lavoratori con alte qualificazioni e specializzazioni e favorire lo sviluppo tecnologico, scientifico e culturale del nostro Paese.

La norma in questione prevede che i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrano alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50 per cento, per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia.

I destinatari del beneficio fiscale sono i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extraeuropeo, con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, che abbiano conseguito un titolo di laurea e abbiano svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero abbiano svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

Ai fini del raggiungimento dei ventiquattro mesi fuori dall'Italia, non è possibile cumulare il periodo di studio con quello di lavoro, essendo necessario che l'attività lavorativa ovvero quella di studio si siano protratte per almeno ventiquattro mesi.

2. Principi di diritto n. 5 del 14 febbraio 2020

Nota di variazione e diritto alla detrazione IVA.

Ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72, il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il predetto diritto è sorto ed alle condizioni esistenti al momento dal quale si può esercitare il diritto medesimo.

La nota di variazione, emessa entro il suddetto termine, legittima l'emittente alla detrazione della relativa IVA, originariamente addebitata per rivalsa, ed obbliga il ricevente alla registrazione della stessa,

FIORENTINO associati

RISPOSTE ALLE ISTANZE DI CONSULENZA GIURIDICA

1. Risposta n.1 del 3 febbraio 2020

Credito di imposta per gli investimenti nel mezzogiorno

Un Ordine professionale, in merito alla fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, ha rappresentato che alcuni contribuenti, non avendo rispettato la cadenza temporale degli investimenti programmati, non avevano proceduto a comunicare all'AGE la rettifica del piano di investimento, come invece richiesto dalla Direzione Regionale competente.

Tale Ordine, ritenendo questa richiesta contraria a quanto espresso nella Risoluzione 39/E del 2/4/2019 dell'AGE, ha chiesto di sapere se:

1. l'invio di istanza di rettifica del modello CIM faccia venir meno il diritto alla fruizione del credito di imposta già attribuito o pregiudichi l'assegnazione delle somme già stanziate;
2. il contribuente mantenga la validità del certificato emesso nel caso in cui l'attribuzione del credito di imposta sia avvenuta dietro rilascio di certificato antimafia e non con condizione risolutiva;
3. si applichino alle compensazioni del credito di imposta effettuate in base all'avanzamento dell'investimento indicate "a consuntivo" nel quadro RU della dichiarazione dei redditi le sanzioni previste per gli utilizzi indebiti;
4. in relazione alle compensazioni già effettuate sulla base delle comunicazioni originarie in cui l'anno di sostenimento dei costi non coincide con l'anno di attribuzione del credito di imposta, sarà possibile trasmettere, successivamente alla presentazione dell'istanza di rettifica del modello CIM, un modello F24 rettificativo per modificare l'anno di riferimento.

Sul primo quesito, l'AGE ha precisato (risoluzione n. 39/E del 2/04/19) che, nel caso di modifica del piano di investimento, il contribuente deve darne comunicazione con l'invio della rettifica del modello di comunicazione CIM, indicando che gli investimenti originariamente dichiarati sono stati traslati ad altra annualità.

Sia nel caso di traslazione integrale che di traslazione parziale degli investimenti originariamente programmati, la presentazione di una comunicazione rettificativa comporta la rideterminazione degli anni in cui il credito d'imposta è da considerarsi fruibile, senza incidere sul diritto alla fruizione dello stesso, che resta subordinato all'effettivo realizzo degli investimenti.

In merito al secondo quesito, l'AGE ha chiarito che, nel caso in cui il credito d'imposta complessivo risultante dalle comunicazioni CIM per la medesima impresa sia superiore a Euro 150.000,00, è necessaria la compilazione del quadro C, sezione in cui riportare i codici fiscali delle persone fisiche per le quali richiedere la documentazione antimafia, al fine di operare le verifiche previste dal Codice delle leggi antimafia.

In caso di comunicazione rettificativa, qualora sia già presente l'informazione antimafia liberatoria sulla prima istanza, non è necessaria una nuova consultazione della banca dati nazionale unica della documentazione antimafia (BDNA), a condizione che il nulla osta sia in corso di validità e il quadro C delle due istanze sia identico.

Per quanto riguarda il terzo quesito, nelle ipotesi in cui il contribuente tenti di utilizzare in compensazione un ammontare di credito d'imposta eccedente

RISPOSTE ALLE ISTANZE DI CONSULENZA GIURIDICA

1. Risposta n.1 del 3 febbraio 2020

Credito di imposta per gli investimenti nel mezzogiorno

l'importo previsto e autorizzato sulla base del modello CIM originario, le procedure informatiche in via automatica procedono allo scarto del modello F24.

Pertanto, l'AGE ha ritenuto che non appaia plausibile l'ipotesi rappresentata con il quesito per cui emergerebbero eventuali sanzioni, salvo il caso in cui sia stato comunque utilizzato un credito d'imposta inesistente a causa della previa mancata effettuazione dell'investimento.

Infine, l'AGE ha precisato che l'ipotesi rappresentata nell'ultimo quesito non sia realizzabile e, per fruire del credito per la quota rideterminata a seguito della presentazione dell'istanza di rettifica del modello CIM, i modelli F24 dovranno essere compilati in coerenza con i dati relativi alla effettiva dinamica degli investimenti comunicati con l'istanza di rettifica.

RISPOSTE

1. Risposta n.19 del 4 febbraio 2020

Rateizzo della plusvalenza da cessione di marchi non iscritti in bilancio

Nel caso di specie, l'Associazione istante svolge le sue attività commerciali per il tramite della società ALFA, la quale è licenziataria esclusiva di tutti i beni immateriali di cui era titolare l'Associazione.

L'istante ha rappresentato che la società BETA aveva acquistato i diritti relativi a tali beni immateriali e ha chiesto se per tali beni immateriali, non essendo iscritti in bilancio, poteva essere riconosciuta la rateizzazione delle plusvalenze.

Ai sensi dell'art. 86 del TUIR, le plusvalenze dei beni dell'impresa concorrono a formare il reddito in quote costanti nell'esercizio stesso o nei successivi, ma non oltre il quarto, se sono stati posseduti per un periodo inferiore a tre anni.

L'AGE, con la risoluzione n. 9/611, aveva già precisato che tali disposizioni sono applicabili anche nel caso in cui il bene immateriale non sia mai figurato in bilancio in quanto non sia stato sostenuto alcun costo per il suo acquisto o per la sua produzione.

Posto ciò, l'AGE ha ritenuto che la plusvalenza in oggetto potrà fruire della rateizzazione e che il costo da porre a raffronto con il corrispettivo realizzato sarà pari a zero.

2. Risposta n. 23 del 5 febbraio 2020

Tassazione stock option

La società controllante ALFA, per fidelizzare alcuni Manager del gruppo aveva previsto un piano di incentivazione che prevedeva l'attribuzione di "Unvested C Ordinary Shares", le quali attraverso un meccanismo premiante, in base al tempo di permanenza nelle società del gruppo, avrebbero permesso la conversione in "Vested C Ordinary Shares".

Le "Vested C Ordinary Shares", a loro volta, non erano liberamente disponibili a causa dei vincoli di trasferibilità e di disponibilità che cadevano solo dopo l'uscita del Manager dalla posizione di Bad Leaver, inteso come colui che decide di uscire dalle Società del gruppo per cause diverse dalla morte o del raggiungimento dell'età pensionabile.

Pertanto, l'istante ha chiesto se la determinazione del benefit in capo al Manager assegnatario e la conseguente tassazione, anziché essere effettuata all'atto

RISPOSTE

1. Risposta n.19 del 4 febbraio 2020
Rateizzo della plusvalenza da cessione di marchi non iscritti in bilancio
2. Risposta n. 23 del 5 febbraio 2020
Tassazione stock option
3. Risposta n. 27 del 06 febbraio 2020
Proventi conseguiti in sostituzione dei redditi
4. Risposta n. 30 del 06 febbraio 2020
Divisione ereditaria - tassazione ai fini imposta di registro ed ipocatastali
5. Risposta n. 33 del 7 febbraio 2020
Nota di variazione IVA
6. Risposta n. 34 del 7 febbraio 2020
Concordato fallimentare con assuntore - soggetto legittimato agli adempimenti fiscali
7. Risposta n. 35 del 7 febbraio 2020
Trattamento IVA delle sponsorizzazioni nei confronti di aziende italiane
8. Risposta n. 37 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
9. Risposta n. 38 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
10. Risposta n. 42 del 10 febbraio 2020
Rimborso IVA alla stabile organizzazione – garanzia

dell'assegnazione delle "Vested C Ordinary Shares", potesse essere posticipata al momento in cui l'assegnatario sarebbe uscito dalla posizione di potenziale Bad Leaver.

L'AGE ha precisato che, qualora il diritto di opzione non sia liberamente cedibile a terzi, il momento rilevante ai fini impositivi è costituito dal momento di esercizio di tale diritto, indipendentemente dalla data di emissione o di consegna dei titoli stessi.

In relazione alla determinazione della base imponibile, ha dichiarato che le azioni devono essere assoggettate a tassazione per un importo pari alla differenza tra il valore normale al momento dell'esercizio del diritto di opzione, e quanto corrisposto dal lavoratore dipendente a fronte dell'assegnazione stessa.

Posto ciò, l'AGE ha ritenuto che il momento impositivo fosse quello in cui il Manager aveva acquisito le "Vested C Ordinary Shares" essendo del tutto irrilevante che la cessione di tali azioni fosse limitata per circostanze che non riguardavano la tipologia delle azioni stesse, ma il comportamento posto in essere dal Manager nei confronti dell'azienda.

3. Risposta n. 27 del 06 febbraio 2020

Proventi conseguiti in sostituzione dei redditi

Un'associazione ha chiesto di conoscere la ritenuta da operare di cui all'articolo 25 del DPR 600/73, in merito ad una somma che è stata condannata a versare, a seguito di una sentenza della Corte di Appello, nei confronti dell'ex Presidente a causa dello scioglimento anticipato dell'Ente.

L'AGE ha ricordato che, qualora l'indennizzo percepito vada a sostituire un reddito non conseguito (lucro cessante), tali somme devono essere ricomprese nel reddito complessivo del soggetto percipiente ed assoggettate a tassazione.

Se, invece, l'indennizzo venga erogato a titolo di risarcimento (danno emergente), le somme corrisposte non saranno assoggettate a tassazione.

Nel caso di specie, nella sentenza di condanna al pagamento delle somme, la Corte di Appello ha dichiarato l'operatività, tra le parti, della clausola della lettera di incarico all'ex Presidente che attribuiva a quest'ultimo, in caso di risoluzione anticipata del rapporto per causa non dipendente dalla sua volontà, il diritto a un indennizzo parametrato al costo riconosciuto per le prestazioni da questi operate.

Pertanto, l'AGE ha concluso che l'indennizzo corrisposto dall'istante aveva valenza sostitutiva del reddito non conseguito e non risarcitoria. Ne consegue che le somme liquidate dovranno essere assoggettate alla ritenuta di cui all'art. 25 del DPR 600/73, al pari dei compensi corrisposti per le prestazioni professionali.

4. Risposta n. 30 del 06 febbraio 2020

Divisione ereditaria - tassazione ai fini imposta di registro ed ipocatastali

Il notaio istante era stato incaricato della stipula di un atto di divisione ereditaria, dove i tre eredi, proprietari per la quota di un 1/3 ciascuno di un immobile abitativo con pertinenza e di un terreno agricolo, avevano intenzione di procedere alla divisione della massa ereditaria in modo da corrispondere ad ognuno i beni o i diritti immobiliari per un valore pari alle quote spettanti di diritto, dando luogo ad una divisione senza conguagli.

In considerazione di ciò, l'istante ha chiesto di conoscere quale fosse la corretta tassazione, ai fini della applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e

RISPOSTE

1. Risposta n.19 del 4 febbraio 2020
Rateizzo della plusvalenza da cessione di marchi non iscritti in bilancio
2. Risposta n. 23 del 5 febbraio 2020
Tassazione stock option
3. Risposta n. 27 del 06 febbraio 2020
Proventi conseguiti in sostituzione dei redditi
4. Risposta n. 30 del 06 febbraio 2020
Divisione ereditaria - tassazione ai fini imposta di registro ed ipocatastali
5. Risposta n. 33 del 7 febbraio 2020
Nota di variazione IVA
6. Risposta n. 34 del 7 febbraio 2020
Concordato fallimentare con assuntore - soggetto legittimato agli adempimenti fiscali
7. Risposta n. 35 del 7 febbraio 2020
Trattamento IVA delle sponsorizzazioni nei confronti di aziende italiane
8. Risposta n. 37 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
9. Risposta n. 38 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
10. Risposta n. 42 del 10 febbraio 2020
Rimborso IVA alla stabile organizzazione – garanzia

catastale, in ordine al suddetto atto di divisione, in cui ad un condividente titolare di quota di proprietà era stato assegnato un diritto reale di godimento.

Ai fini della corretta applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, dell'atto di divisione, l'AGE ha chiarito che occorre determinare se tale atto realizzi un'assegnazione di beni o di diritti, per ciascun condividente, di valore corrispondente o eccedente il valore spettante secondo la quota di diritto.

Con la sentenza n. 7606/18 la Corte di Cassazione ha affermato che, in tema di imposta di registro, in caso di scioglimento della comunione ereditaria mediante assegnazione dei beni in natura e versamento di conguagli in denaro, ove i coeredi abbiano ricevuto il valore delle rispettive quote si applica l'aliquota degli atti di divisione e non l'aliquota degli atti traslativi.

Sulla base delle considerazioni esposte, l'AGE ha ritenuto che l'atto in oggetto debba essere registrato in termine fisso, con l'applicazione dell'aliquota proporzionale dell'1%, prevista per gli atti aventi natura dichiarativa e che dovranno essere corrisposte le imposte ipotecarie e catastale nella misura fissa di 200 ciascuna.

5. Risposta n. 33 del 7 febbraio 2020

Nota di variazione IVA

La società istante ALFA, essendo stata dichiarata inammissibile la sua istanza di ammissione al passivo fallimentare della società BETA, ha chiesto se fosse possibile emettere nota di variazione in diminuzione di imponibile in relazione alle fatture emesse e non incassate, in quanto a suo dire, il diritto di emettere nota di variazione sorge all'avvio della procedura e non all'esito dell'insinuazione allo stato passivo del creditore.

L'AGE ha negato questa possibilità, ed ha precisato che la circostanza di mancato pagamento viene giuridicamente ad esistenza quando il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno per insussistenza di somme disponibili, una volta terminata la ripartizione dell'attivo.

Pertanto, il verificarsi di tale evento determina da un lato l'insolvenza dell'importo fatturato e l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale, dall'altro la necessaria partecipazione del creditore al concorso.

Posto ciò, essendo necessaria la partecipazione del creditore alla procedura per legittimare il diritto alla variazione, è necessario che tale diritto di credito sia stato richiesto alla procedura ed ammesso allo stato passivo.

L'AGE ha poi chiarito, in ogni caso, che la condizione di infruttuosità della procedura concorsuale e quindi della possibilità di emettere nota di credito, si realizza alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale oppure, in assenza, di quello per opporre reclamo contro il decreto di chiusura del fallimento.

6. Risposta n. 34 del 7 febbraio 2020

Concordato fallimentare con assuntore - soggetto legittimato agli adempimenti fiscali

La società ALFA, sottoposta alla procedura di concordato fallimentare con assuntore, aveva maturato un credito IVA che, per effetto dell'omologazione del concordato fallimentare, era spettato all'assuntore, il quale, con atto pubblico, lo aveva ceduto a sua volta alla società GAMMA.

RISPOSTE

1. Risposta n.19 del 4 febbraio 2020
Rateizzo della plusvalenza da cessione di marchi non iscritti in bilancio
2. Risposta n. 23 del 5 febbraio 2020
Tassazione stock option
3. Risposta n. 27 del 06 febbraio 2020
Proventi conseguiti in sostituzione dei redditi
4. Risposta n. 30 del 06 febbraio 2020
Divisione ereditaria - tassazione ai fini imposta di registro ed ipocatastali
5. Risposta n. 33 del 7 febbraio 2020
Nota di variazione IVA
6. Risposta n. 34 del 7 febbraio 2020
Concordato fallimentare con assuntore - soggetto legittimato agli adempimenti fiscali
7. Risposta n. 35 del 7 febbraio 2020
Trattamento IVA delle sponsorizzazioni nei confronti di aziende italiane
8. Risposta n. 37 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
9. Risposta n. 38 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
10. Risposta n. 42 del 10 febbraio 2020
Rimborso IVA alla stabile organizzazione – garanzia

Premesso ciò, l'istante curatore fallimentare ha chiesto di conoscere chi fosse il soggetto legittimato ad ottenere o far ottenere il rimborso del credito IVA maturato nella procedura concorsuale.

Nel caso in cui fosse proprio il curatore fallimentare, ha chiesto se questi potesse richiedere il rimborso del credito a favore del terzo cessionario GAMMA.

L'AGE preliminarmente ha ricordato che, ai sensi del decreto IVA e del DPR 322/98, tutti gli adempimenti IVA inerenti al periodo compreso fra l'apertura e la chiusura del fallimento sono a carico del curatore, inclusi gli obblighi di dichiarazione.

Posto ciò, l'AGE ha precisato che il curatore fallimentare è il soggetto legittimato a presentare la dichiarazione IVA finale con richiesta di rimborso del credito IVA da erogare all'assuntore.

L'art. 43-*bis* del DPR 602/73 nel disciplinare la cessione dei crediti tributari dispone che il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione.

Nel caso di specie, il primo trasferimento del credito IVA - dal fallimento all'assuntore - si perfeziona in base al concordato fallimentare per assunzione, fattispecie in cui la posizione dell'assuntore è identica a quella del fallito.

Nel concordato fallimentare con cessione pro soluto delle obbligazioni concorsuali, pertanto, l'assuntore assume, rispetto al fallito, la posizione di soggetto terzo che subentra, a titolo particolare, nelle singole posizioni debitorie ed acquista, nel contempo, le attività già facenti capo al soggetto sottoposto alla procedura concorsuale.

Quindi, l'AGE ha chiarito che il primo trasferimento del credito IVA in sede di concordato per assunzione - dal fallimento al l'assuntore – si è perfezionato a titolo particolare con la nascita di un nuovo rapporto obbligatorio.

Ne deriva che il prospettato secondo trasferimento del credito IVA – dall'assuntore alla cessionaria GAMMA – in quanto scollegato da negozi aventi scopi diversi dalla cessione, persegue esclusivamente la cessione del credito oggetto della prima cessione ed è pertanto inibito dal divieto di doppia cessione del credito tributario sancito dal già citato articolo 43-*bis.*

7. Risposta n. 35 del 7 febbraio 2020

Trattamento IVA delle sponsorizzazioni nei confronti di aziende italiane

L'Associazione ALFA, situata all'estero ma qualificata come soggetto passivo ai fini IVA, per l'allestimento di una conferenza all'interno del territorio italiano aveva affidato l'organizzazione alla Fondazione italiana BETA che aveva acquistato i vari servizi richiesti presso vari fornitori locali.

Le fatture emesse dai fornitori, comprensive di IVA, verso la Fondazione, erano state rifatturate all'istante fuori campo IVA secondo il meccanismo di reverse charge.

I fondi necessari per coprire i costi dei servizi erano provenuti dalle sponsorizzazioni di aziende italiane ed europee, a fronte dei quali l'istante aveva emesso fatture fuori campo IVA.

Posto ciò, l'istante ha chiesto di sapere se le predette modalità di gestione dell'IVA fossero corrette.

In base all'art. 7 del DPR 633/72, le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando (i) sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato oppure (ii) sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

RISPOSTE

1. Risposta n.19 del 4 febbraio 2020
Rateizzo della plusvalenza da cessione di marchi non iscritti in bilancio
2. Risposta n. 23 del 5 febbraio 2020
Tassazione stock option
3. Risposta n. 27 del 06 febbraio 2020
Proventi conseguiti in sostituzione dei redditi
4. Risposta n. 30 del 06 febbraio 2020
Divisione ereditaria - tassazione ai fini imposta di registro ed ipocatastali
5. Risposta n. 33 del 7 febbraio 2020
Nota di variazione IVA
6. Risposta n. 34 del 7 febbraio 2020
Concordato fallimentare con assuntore - soggetto legittimato agli adempimenti fiscali
7. Risposta n. 35 del 7 febbraio 2020
Trattamento IVA delle sponsorizzazioni nei confronti di aziende italiane
8. Risposta n. 37 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
9. Risposta n. 38 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
10. Risposta n. 42 del 10 febbraio 2020
Rimborso IVA alla stabile organizzazione – garanzia

L'AGE ha precisato che la prestazione fornita dalla Fondazione alla Associazione si qualifica come generica ed unitaria organizzazione di un evento e quindi trova applicazione la regola della rilevanza territoriale nel Paese del committente ai sensi dell'articolo 7-ter del DPR 633/72.

Nel caso in esame, quindi, poiché il committente è un soggetto passivo comunitario ed il prestatore del servizio è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, non si è realizzato il presupposto della territorialità.

Per le suesposte considerazioni, trattandosi di operazione fuori campo IVA, l'AGE ha ritenuto corretto il trattamento fiscale applicato dalla Fondazione.

In merito al trattamento IVA relativo ai servizi di sponsorizzazione che sono stati resi dall'istante Associazione nei confronti di aziende italiane, l'AGE ha ritenuto che anche per tali prestazioni di servizi trovi applicazione il citato art. 7-ter.

In tal caso, però, essendo tali prestazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, esse sono rilevanti ai fini IVA in Italia e devono essere assoggettate all'aliquota ordinaria vigente al momento di effettuazione dell'operazione.

8. Risposta n. 37 del 7 febbraio 2020

Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni

Nella fattispecie in esame tre fratelli detenevano il controllo in parti uguali della società ALFA HOLDING e avevano intenzione di porre in essere un'operazione di riorganizzazione aziendale che gli avrebbe permesso di trasferire il 100% delle azioni dalla Holding alla costituenda Super Holding, ed ottenendo in cambio non specifiche quote di quest'ultima ma una comunione sul 100% delle sue quote.

Per tali quote in comunione tra loro avrebbero provveduto a nominare di un rappresentante.

Successivamente sarebbe loro intenzione trasferire tali partecipazioni ai propri eredi tramite patto di famiglia ai sensi dell'art. 768-*bis* e ss. del codice civile.

I tre fratelli nello specifico vorrebbero anche trasferire ai propri eredi, attraverso un unico atto in cui confluissero più patti di famiglia, una quota indivisa della partecipazione già oggetto di comunione, composta da una percentuale di piena proprietà e da una percentuale maggioritaria di nuda proprietà.

L'istante ha chiesto, quindi, se per tale operazione di trasferimento, attuata con patto di famiglia, del controllo della Super Holding da parte dei soci disponenti di prima generazione della famiglia in favore dei propri eredi, in comunione pro indiviso, potesse trovare applicazione il regime di esenzione previsto dall'art. 3 comma 4-*ter*, del DLGS 346/90.

L'art. 3 comma 4-*ter*, del TUS dispone che i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni di società di capitali non sono soggetti all'imposta, a condizione che il trasferimento permetta di acquisire o integrare il controllo ai sensi dell'articolo 2359, del codice civile.

L'AGE ha chiarito che, ai sensi dell'art. 2351 c.c., nel caso di usufrutto sulle azioni, il diritto di voto spetterebbe all'usufruttario, ma la norma in questione non preclude la possibilità di determinare una diversa attribuzione del diritto del voto come ad esempio ai nudi proprietari.

Come chiarito dalla Circolare n. 11/07, l'AGE ha precisato che nel caso in cui una partecipazione di controllo venga frazionata tra più discendenti in comproprietà, ai sensi dell'art. 2347 c.c., l'agevolazione viene sempre riconosciuta, a condizione che il trasferimento consenta di acquisire o integrare il controllo in regime di

RISPOSTE

1. Risposta n.19 del 4 febbraio 2020

Rateizzo della plusvalenza da cessione di marchi non iscritti in bilancio

2. Risposta n. 23 del 5 febbraio 2020

Tassazione stock option

3. Risposta n. 27 del 06 febbraio 2020

Proventi conseguiti in sostituzione dei redditi

4. Risposta n. 30 del 06 febbraio 2020

Divisione ereditaria - tassazione ai fini imposta di registro ed ipocatastali

5. Risposta n. 33 del 7 febbraio 2020

Nota di variazione IVA

6. Risposta n. 34 del 7 febbraio 2020

Concordato fallimentare con assuntore - soggetto legittimato agli adempimenti fiscali

7. Risposta n. 35 del 7 febbraio 2020

Trattamento IVA delle sponsorizzazioni nei confronti di aziende italiane

8. Risposta n. 37 del 7 febbraio 2020

Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni

9. Risposta n. 38 del 7 febbraio 2020

Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni

10. Risposta n. 42 del 10 febbraio 2020

Rimborso IVA alla stabile organizzazione – garanzia

comproprietà e che i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune che disponga della maggioranza dei voti.

La fattispecie in esame, considerate le cessioni contestuali e congiunte di partecipazioni e diritti di nuda proprietà, realizzerebbe il passaggio generazionale dell'impresa in linea con la ratio della norma agevolativa.

L'AGE, pertanto, ha ritenuto che l'esenzione dall'imposta di donazione sia applicabile anche al trasferimento del controllo della Super Holding, da parte dei soci disponenti di prima generazione della famiglia, in favore dei propri discendenti, in comunione pro indiviso, effettuato tramite patto di famiglia, sempreché i donatari dichiarino di voler detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data di trasferimento.

9. Risposta n. 38 del 7 febbraio 2020

Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni

Era intenzione dell'Istante donare ai propri due figli, in comunione tra loro la nuda proprietà dell'intero pacchetto azionario di maggioranza della società X, riservando per sé l'usufrutto vitalizio delle relative azioni e attribuendo ai due figli il diritto di voto, che sarebbe stato esercitato da un rappresentante comune.

L'istante ha chiesto se fosse possibile applicare l'esenzione dall'imposta di donazione prevista dall'art. 3, comma 4-*ter* del d.lgs. 346/90.

L'art. 3 comma 4-*ter*, del TUS dispone che i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni di società di capitali non sono soggetti all'imposta, a condizione che il trasferimento permetta di acquisire o integrare il controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e che gli aventi causa proseguano l'attività di impresa e detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni.

L'AGE ha chiarito che, ai sensi dell'art. 2351 c.c., nel caso di usufrutto sulle azioni, il diritto di voto spetterebbe all'usufruttario, ma la norma in questione non preclude la possibilità di determinare una diversa attribuzione del diritto del voto come ad esempio ai nudi proprietari.

Come chiarito dalla Circolare n. 11/07, l'AGE ha precisato che nel caso in cui una partecipazione di controllo venga frazionata tra più discendenti in comproprietà, ai sensi dell'art. 2347 c.c., l'agevolazione viene sempre riconosciuta, a condizione che il trasferimento consenta di acquisire o integrare il controllo in regime di comproprietà e che i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune che disponga della maggioranza dei voti

Sulla base delle considerazioni esposte, l'AGE ha ritenuto applicabile l'esenzione dell'imposta di donazione alla fattispecie in esame, a condizione che i donatari dichiarino di voler detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data di trasferimento.

10. Risposta n. 42 del 10 febbraio 2020

Rimborso IVA alla stabile organizzazione – garanzia

L'istante, stabile organizzazione in Italia di una società estera controllata da una sub-holding, controllata a sua volta da società estere, ha chiesto chiarimenti in merito all'applicazione dell'art. 38-bis del DPR 633/72 relativamente:

- alla norma che consente al soggetto richiedente il rimborso IVA di non prestare la garanzia qualora il patrimonio netto non sia diminuito;

RISPOSTE

1. Risposta n.19 del 4 febbraio 2020
Rateizzo della plusvalenza da cessione di marchi non iscritti in bilancio
2. Risposta n. 23 del 5 febbraio 2020
Tassazione stock option
3. Risposta n. 27 del 06 febbraio 2020
Proventi conseguiti in sostituzione dei redditi
4. Risposta n. 30 del 06 febbraio 2020
Divisione ereditaria - tassazione ai fini imposta di registro ed ipocatastali
5. Risposta n. 33 del 7 febbraio 2020
Nota di variazione IVA
6. Risposta n. 34 del 7 febbraio 2020
Concordato fallimentare con assuntore - soggetto legittimato agli adempimenti fiscali
7. Risposta n. 35 del 7 febbraio 2020
Trattamento IVA delle sponsorizzazioni nei confronti di aziende italiane
8. Risposta n. 37 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
9. Risposta n. 38 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
10. Risposta n. 42 del 10 febbraio 2020
Rimborso IVA alla stabile organizzazione – garanzia

- alla norma per la quale la garanzia dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare venga assunta dalla controllante di un gruppo con patrimonio superiore a 250 milioni da bilancio consolidato.

Sul primo alinea, l'articolo 38-bis, comma 3 stabilisce che i rimborsi IVA di ammontare superiore a 30.000 euro, richiesti da soggetti non rischiosi, sono eseguiti senza prestazione della garanzia, purché presentino la dichiarazione annuale o l'istanza di rimborso recante il visto di conformità o la sottoscrizione di una dichiarazione sostitutiva che attesti la non diminuzione del patrimonio netto di oltre il 40%.

Nel caso di specie, l'AGE ha chiarito che non essendo stato redatto dall'istante il bilancio di esercizio in qualità di stabile organizzazione e considerando quanto stabilito dalla Corte di Giustizia dell'UE relativamente al principio di univocità ai fini IVA tra soggetto non residente e stabile organizzazione, il requisito della mancata diminuzione del patrimonio netto dovrà essere verificato in capo alla casa madre.

In merito alla seconda parte del quesito, nel caso in cui fosse necessaria la garanzia per l'erogazione del rimborso IVA - a causa dell'unitarietà tra stabile organizzazione e la casa madre - l'AGE ha escluso la possibilità da parte di quest'ultima di prestare tale garanzia, dato che non vi sarebbe un patrimonio terzo su cui l'Erario si potrebbe rivalere.

Inoltre, il citato articolo 38-bis, comma 5 stabilisce che per i gruppi di società con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia potrà essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo della obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare.

L'AGE, menzionando la circolare 164/98, ha precisato che il bilancio consolidato rilevante ai fini della norma, è quello obbligatorio ai sensi dell'art. 25 del DLGS 127/91, ma tale norma nel caso in specie non trova applicazione poiché la capogruppo e tutte le società controllate sono non residenti nel territorio dello Stato.

Posto ciò, nel caso in cui occorra la garanzia al fine dell'erogazione del rimborso IVA, la stessa dovrà essere prestata nelle altre forme previste dall'articolo 38-bis, comma 5, del DPR 633/72.

RISPOSTE

1. Risposta n.19 del 4 febbraio 2020
Rateizzo della plusvalenza da cessione di marchi non iscritti in bilancio
2. Risposta n. 23 del 5 febbraio 2020
Tassazione stock option
3. Risposta n. 27 del 06 febbraio 2020
Proventi conseguiti in sostituzione dei redditi
4. Risposta n. 30 del 06 febbraio 2020
Divisione ereditaria - tassazione ai fini imposta di registro ed ipocatastali
5. Risposta n. 33 del 7 febbraio 2020
Nota di variazione IVA
6. Risposta n. 34 del 7 febbraio 2020
Concordato fallimentare con assuntore - soggetto legittimato agli adempimenti fiscali
7. Risposta n. 35 del 7 febbraio 2020
Trattamento IVA delle sponsorizzazioni nei confronti di aziende italiane
8. Risposta n. 37 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
9. Risposta n. 38 del 7 febbraio 2020
Esenzione imposta di donazione – conferimento di partecipazioni
10. Risposta n. 42 del 10 febbraio 2020
Rimborso IVA alla stabile organizzazione – garanzia

****

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 27.05.2020

Dott. Marco Senesi
marcosenesi@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente focus ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico, né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.