

FOCUS 7/19

Principi di diritto e Risposte dell'Agenzia delle Entrate

Dal 18 al 31 Luglio 2019

PRINCIPI DI DIRITTO

1. Principio di diritto n. 20 del 23 luglio 2019

Merger leveraged cash out

L'Agenzia delle Entrate si è occupata di un'operazione di merger leveraged cash out e di abuso del diritto.

L'operazione di merger leveraged cash out, in cui i soci persone fisiche di una società target, rivalutano le partecipazioni ai fini fiscali e le cedono a un'altra società veicolo, che successivamente viene incorporata dalla target, consente di ottenere un vantaggio fiscale consistente nell'azzeramento della tassazione dell'incasso diretto degli utili da parte dei soggetti cedenti.

Tale vantaggio fiscale conseguito è da considerarsi indebito e le operazioni poste in essere prive di sostanza economica ed essenzialmente finalizzate al conseguimento del vantaggio fiscale solo limitatamente a uno dei cedenti descritti nelle operazioni che conserva particolari poteri nella società target: conduzione della società target, potere di veto in caso di disaccordo tra i figli, possibilità di riacquisire il controllo della società in presenza di inefficienze tali che, a giudizio del collegio sindacale, possano mettere in pericolo la governance e/o la solidità patrimoniale e/o la solidità finanziaria e/o economica della società target.

In queste circostanze, il vantaggio fiscale conseguito si pone in contrasto con la *ratio* delle disposizioni normative, che disciplinano la rivalutazione ai fini fiscali delle partecipazioni, consistente nel favorire la circolazione delle stesse e si concentra nella possibilità di incassare sotto altre forme gli utili della società target nonostante non si ponga in essere un effettivo disinvestimento delle partecipazioni detenute.

In ogni caso precisa l'AGE il vantaggio fiscale indebito non risulterà, comunque, effettivamente conseguito fintanto che non siano incassati i relativi corrispettivi da parte del genitore cedente.



PRINCIPI DI DIRITTO

1. Principio di diritto n. 20 del 23 luglio 2019

Merger leveraged cash out

RISPOSTE

1. Risposta n. 276 del 19 luglio 2019

Trattamento debiti tributari dell'azienda conferita

L'interpello in esame è stato presentato in via congiunta da due società, una in qualità di conferente e l'altra in qualità di conferitaria, specializzate nell'assistenza tecnica per conto terzi.

A causa del fallimento di due importanti clienti si era registrata una considerevole perdita su crediti, provocando una crisi dalla quale sono maturati debiti nei confronti dello Stato per IVA, ritenute fiscali, IRES ed IRAP.

La debitrice conferente ha valutato la possibilità di una crescita per linee esterne mediante la creazione di una Newco nella quale conferire un ramo di azienda di una parte del business con conseguente nascita di un'entità completamente autonoma. Per determinare il valore economico del ramo d'azienda oggetto di conferimento si è proceduto ad una perizia di stima.

L'imputazione dei debiti tributari al ramo di azienda è avvenuta ex-post in quanto l'istante non ha mai tenuto una contabilità separata per tale ramo.

Il quesito è se il conferitario possa essere chiamato a rispondere non solo per l'esposizione tributaria del ramo d'azienda oggetto di conferimento ed opportunamente individuata per valore nella perizia di conferimento, ma eventualmente per il valore complessivo dei debiti tributari dell'azienda conferente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il cessionario è responsabile in solido con il cedente, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

Le misure antielusive a tutela dei crediti tributari sono volte ad evitare che, attraverso il trasferimento dell'azienda, sia dispersa la garanzia patrimoniale del contribuente in pregiudizio dell'interesse pubblico.

Ne consegue che il conferitario è chiamato a rispondere dei debiti tributari della conferente entro i limiti del valore del ramo d'azienda ma non dei soli debiti tributari imputabili al ramo di azienda in base ad una perizia di stima effettuata da un professionista incaricato dalla conferente.

Ciò che rileva ai fini della responsabilità sussidiaria della conferitaria è il valore dell'azienda o ramo d'azienda conferito, valore che può anche essere oggetto di determinazione di un esperto ma che può essere sempre oggetto di rettifica da parte dell'Ufficio ove risultava non conforme alle risultanze accertate.



RISPOSTE

1. Risposta n. 276 del 19 luglio 2019

Trattamento debiti tributari dell'azienda conferita

2. Risposta n. 279 del 19 luglio 2019

Detrazione per acquisto di immobili da imprese di costruzione/ristrutturazione.

3. Risposta n. 290 del 22 luglio 2019

Conferimento di partecipazioni in piena proprietà e in nuda proprietà muniti di diritti di voto attribuiti in via convenzionale.

4. Risposta n. 294 del 22 luglio 2019

Residenza fiscale di un soggetto che abitualmente vive in Svizzera con famiglia residente in Italia.

5. Risposta n. 299 del 23 luglio 2019

Obblighi di comunicazione dei trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

6. Risposta n. 310 del 24 luglio 2019

Tassazione atto di donazione formato all'estero

7. Risposta n. 311 del 24 luglio 2019

Tassazione contratto preliminare di compravendita

8. Risposta n. 316 del 24 luglio 2019

Utilizzo riserva in sospensione d'imposta a chiusura disavanzo

2. Risposta n. 279 del 19 luglio 2019

Detrazione per acquisto di immobili da imprese di costruzione/ristrutturazione.

L'istante ha fatto presente di aver sottoscritto un contratto di compravendita, sottoposto a condizione sospensiva, avente ad oggetto un immobile ad uso abitativo.

L'intero edificio, dove l'unità abitativa è localizzata, è stato oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d), del DPR n. 380 del 2001.

La proprietà dell'intero edificio è dello stesso soggetto che ha eseguito i suddetti lavori attraverso la concessione di appalti ad imprese che hanno provveduto a svolgere tutti i lavori di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia.

L'acquisto definitivo dell'unità immobiliare da parte del soggetto istante avverrebbe entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori.

L'istante ha chiesto di sapere se l'acquisto dell'immobile possa beneficiare dell'agevolazione prevista all'articolo 16-bis del DPR n. 917 del 1986, che consiste in una detrazione "in ragione di un'aliquota del 36 per cento del valor degli interventi eseguiti, che si assume in misura pari al 25 per cento del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendite o di assegnazione e, comunque, entro l'importo massimo di 48.000 euro".

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio spetta anche nel caso di acquisto di unità immobiliari ubicate in fabbricati sui quali sono stati effettuati interventi di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia.

La detrazione spetta se l'unità immobiliare è stata ceduta dall'impresa di costruzione o di ristrutturazione immobiliare o dalla cooperativa che ha eseguito gli interventi, entro diciotto mesi dalla data del termine dei lavori, se sono stati effettuati interventi di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia e se gli interventi realizzati riguardino l'intero fabbricato.

Per le spese di acquisto sostenute nel periodo compreso tra il 26 giugno 2012 ed il 31 dicembre 2018, la detrazione riconosciuta all'acquirente è pari al 50 per cento – fino ad un limite massimo di 96.000,00 euro – calcolato su un ammontare forfettario del 25 per cento del prezzo di vendita dell'immobile, risultante dall'atto di acquisto, da ripartire in dieci quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento della spesa e in quelli successivi.

Tale detrazione spetta per l'acquisto dell'immobile residenziale e, nel caso di atto unico di acquisto relativo ad appartamento e pertinenza, si può beneficiare della detrazione sul costo complessivo, entro il limite di spesa stabilito.

Inoltre la detrazione non è condizionata alla cessione di tutte le unità immobiliari, costituenti l'intero fabbricato, in quanto ciascun acquirente può beneficiare della detrazione in relazione al proprio atto di acquisto e spetta anche se il rogito è stato stipulato prima della fine dei lavori riguardanti l'intero fabbricato.

In quest'ultimo caso è necessario che si realizzi anche il presupposto costituito dall'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato.

La detrazione infatti può essere fruita solo dall'anno di imposta in cui i lavori siano stati ultimati, ossia quando viene presentata al Comune, da parte dell'impresa, la comunicazione di fine lavori.



RISPOSTE

1. Risposta n. 276 del 19 luglio 2019

Trattamento debiti tributari dell'azienda conferita

2. Risposta n. 279 del 19 luglio 2019

Detrazione per acquisto di immobili da imprese di costruzione/ristrutturazione.

3. Risposta n. 290 del 22 luglio 2019

Conferimento di partecipazioni in piena proprietà e in nuda proprietà muniti di diritti di voto attribuiti in via convenzionale.

4. Risposta n. 294 del 22 luglio 2019

Residenza fiscale di un soggetto che abitualmente vive in Svizzera con famiglia residente in Italia.

5. Risposta n. 299 del 23 luglio 2019

Obblighi di comunicazione dei trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

6. Risposta n. 310 del 24 luglio 2019

Tassazione atto di donazione formato all'estero

7. Risposta n. 311 del 24 luglio 2019

Tassazione contratto preliminare di compravendita

8. Risposta n. 316 del 24 luglio 2019

Utilizzo riserva in sospensione d'imposta a chiusura disavanzo

Quindi, nella dichiarazione relativa a tale anno, il contribuente potrà fruire della detrazione a partire dalla prima rata indicando, quale anno di sostenimento della spesa, quello di fine lavori.

3. Risposta n. 290 del 22 luglio 2019

Conferimento di partecipazioni in piena proprietà e in nuda proprietà muniti di diritti di voto attribuiti in via convenzionale.

Gli istanti ALFA, BETA, soci della società DELTA, esercente attività di Holding di partecipazioni, controllante di società operanti prevalentemente nel settore della distribuzione di prodotti farmaceutici e medicali.

La Holding, appartenente alla famiglia degli istanti, ha un capitale sociale di 3.000.000 di euro, ripartito tra i signori ALFA, BETA e GAMMA, ognuno dei quali detiene la piena proprietà di azioni corrispondenti al 30 per cento del capitale sociale e la nuda proprietà di azioni corrispondenti rispettivamente al 3,33 per cento del capitale sociale; mentre i diritti di usufrutto su tali ultime azioni sono detenuti in parti uguali dai genitori degli istanti.

Inoltre gli istanti sono titolari, allo stesso modo, dell'intero capitale sociale della società DELTA Immobiliare e nella medesima misura anche i genitori detengono i diritti di usufrutto.

Al fine di completare il percorso di passaggio generazionale avviato anni prima con gli atti di donazione e rendere più efficace l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento, gli istanti stanno valutando di conferire congiuntamente le partecipazioni detenute nella Holding nella DELTA Immobiliare.

A seguito del conferimento gli istanti deterrebbero in quote paritetiche il capitale sociale di DELTA Immobiliare, socio di controllo della sub-holding DELTA Holding, mentre gli ascendenti (EPSILON e ZETA), resterebbero usufruttuari per il 10 per cento delle partecipazioni detenute dai figli in DELTA immobiliare.

Secondo l'art. 177 TUIR, le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società o incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

La fruizione del regime fiscale di cui all'articolo 177, comma 2 del TUIR è subordinata al ricorrere di due circostanze:

-i soggetti scambiati/conferenti devono ricevere, a fronte dei conferimenti eseguiti, azioni o quote della società conferitaria;

-mediante tali conferimenti, la società conferitaria deve acquisire il controllo della società scambiata, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile, o incrementare, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo.

Sono da ritenersi in ogni caso esclusi dall'ambito applicativo della disciplina di cui all'articolo 177, comma 2 del TUIR, tutti i conferimenti di diritti parziali (di usufrutto o di nuda proprietà priva del diritto di voto) su azioni o quote qualora non vi sia il contestuale conferimento, nell'ambito della medesima operazione, degli specifici complementari diritti (rispettivamente, di nuda proprietà o di usufrutto) necessari ad attribuire al soggetto la proprietà piena delle partecipazioni.



RISPOSTE

1. Risposta n. 276 del 19 luglio 2019

Trattamento debiti tributari dell'azienda conferita

2. Risposta n. 279 del 19 luglio 2019

Detrazione per acquisto di immobili da imprese di costruzione/ristrutturazione.

3. Risposta n. 290 del 22 luglio 2019

Conferimento di partecipazioni in piena proprietà e in nuda proprietà muniti di diritti di voto attribuiti in via convenzionale.

4. Risposta n. 294 del 22 luglio 2019

Residenza fiscale di un soggetto che abitualmente vive in Svizzera con famiglia residente in Italia.

5. Risposta n. 299 del 23 luglio 2019

Obblighi di comunicazione dei trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

6. Risposta n. 310 del 24 luglio 2019

Tassazione atto di donazione formato all'estero

7. Risposta n. 311 del 24 luglio 2019

Tassazione contratto preliminare di compravendita

8. Risposta n. 316 del 24 luglio 2019

Utilizzo riserva in sospensione d'imposta a chiusura disavanzo

Nell'ipotesi in esame, il conferimento delle partecipazioni in nuda proprietà, in assenza dei diritti di usufrutto e quindi prive del diritto di voto, nonostante sia congiunto con un unico atto al conferimento di diritti pieni, non integra il requisito del controllo come richiesto dalla citata disposizione e resta soggetto, pertanto, alle ordinarie regole impositive di cui all'articolo 9 del TUIR.

Diversamente, laddove tale conferimento (nuda proprietà) sia coniugato dal contestuale apporto dei diritti di voto anche su base convenzionale modificando, se dal caso, correlativamente il contratto di usufrutto, l'accesso al regime di cui all'articolo 177 comma 2 del TUIR è ammissibile.

4. Risposta n. 294 del 22 luglio 2019

Residenza fiscale di un soggetto che abitualmente vive in Svizzera con famiglia residente in Italia.

L'istante, residente in Svizzera, ha dichiarato di volersi trasferire, a partire dal 2020, con la sua famiglia, in Italia.

La moglie e i figli intendono trasferire la residenza in Italia, mentre il marito resterà in Svizzera come dipendente di un'azienda ivi stabilita e vi soggiognerà tre giorni lavorativi a settimana (dal mercoledì al venerdì) per motivi di lavoro e di studio mentre dal sabato al martedì lavorerà da casa in Italia.

L'istante ha chiesto un parere in merito al trattamento fiscale applicabile al proprio reddito prodotto a partire dal 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha reso noto che nell'ordinamento interno italiano per stabilire la residenza fiscale delle persone fisiche, occorre fare riferimento alla nozione del TUIR, in base al quale si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Le tre condizioni sono tra loro alternative, essendo sufficiente che sia verificato uno solo dei requisiti affinché una persona fisica venga considerata fiscalmente residente in Italia e, viceversa, solo quando i tre presupposti della residenza sono contestualmente assenti nel periodo d'imposta di riferimento, cioè negli anni solari considerati, una persona fisica può essere ritenuta non residente nel nostro Paese.

In particolare, quale criterio di individuazione della residenza fiscale di una persona fisica, è il luogo nel quale sono prioritariamente localizzati gli interessi economici ed affettivi della persona, partendo dalla sfera delle relazioni personali, intese come vincoli familiari.

In caso di contestuale residenza fiscale italiana e svizzera, in virtù dell'applicazione al caso di specie delle vigenti normative interne, si verrebbe a determinare un conflitto di residenza tra i due Paesi che deve essere risolto facendo ricorso alle disposizioni della Convenzione tra Italia e Svizzera per evitare le doppie imposizioni sul reddito, che stabilisce come deve essere ripartito il potere impositivo fra i due Stati contraenti.

Infine l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che laddove un soggetto disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, la residenza di una persona fisica è determinata secondo i criteri residuali, quali ubicazione del centro degli interessi vitali; dimora abituale; nazionalità della persona fisica.



RISPOSTE

1. Risposta n. 276 del 19 luglio 2019

Trattamento debiti tributari dell'azienda conferita

2. Risposta n. 279 del 19 luglio 2019

Detrazione per acquisto di immobili da imprese di costruzione/ristrutturazione.

3. Risposta n. 290 del 22 luglio 2019

Conferimento di partecipazioni in piena proprietà e in nuda proprietà muniti di diritti di voto attribuiti in via convenzionale.

4. Risposta n. 294 del 22 luglio 2019

Residenza fiscale di un soggetto che abitualmente vive in Svizzera con famiglia residente in Italia.

5. Risposta n. 299 del 23 luglio 2019

Obblighi di comunicazione dei trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

6. Risposta n. 310 del 24 luglio 2019

Tassazione atto di donazione formato all'estero

7. Risposta n. 311 del 24 luglio 2019

Tassazione contratto preliminare di compravendita

8. Risposta n. 316 del 24 luglio 2019

Utilizzo riserva in sospensione d'imposta a chiusura disavanzo

5. Risposta n. 299 del 23 luglio 2019

Obblighi di comunicazione dei trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

L'istante ha segnalato di non aver provveduto ad inviare entro il 31 ottobre 2018 la propria comunicazione, nonché quella del soggetto incorporato in seguito ad una fusione, inerente i dati analitici dei trasferimenti da e verso l'estero di importo pari o superiore a 15.000 euro per l'esercizio 2017, a causa di un problema operativo interno.

Le comunicazioni sono state inviate entrambe il 23 novembre 2018 ed è stato chiarito di conoscere se ed in che misura siano previste sanzioni in caso di ravvedimento operoso.

La comunicazione in oggetto riguarda gli intermediari bancari e finanziari che intervengono, anche attraverso movimentazione di conti, nei trasferimenti da o verso l'estero di mezzi di pagamento, i quali sono tenuti a trasmettere all'Agenzia i dati, relativi a tali operazioni, effettuate anche in valuta virtuale, di importo pari o superiore a 15.000 euro.

Tale comunicazione è effettuata annualmente e deve essere trasmessa entro il termine di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta relativa al medesimo anno di riferimento della comunicazione stessa.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per la violazione degli obblighi di trasmissione posti a carico degli intermediari, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria dal 10 al 25 per cento dell'importo dell'operazione non segnalata.

Alla sanzione amministrativa pecuniaria per mancata comunicazione, da parte degli intermediari finanziari, dei trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori si applica la disposizione secondo cui - in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine - la sanzione è ridotta della metà.

6. Risposta n. 310 del 24 luglio 2019

Tassazione atto di donazione formato all'estero

Il caso in esame riguarda una donazione di denaro tra un soggetto residente nel Regno Unito e un soggetto residente in Italia (beneficiario). La donazione avverrebbe tramite bonifico bancario, con il quale la somma di denaro verrebbe trasferita su un conto corrente che il beneficiario istante possiede presso una banca anch'essa situata all'estero.

L'istante chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento tributario applicabile, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, alla fattispecie in esame, in cui il donante, residente all'estero, dona a favore del beneficiario, residente in Italia, una somma di denaro depositata all'estero.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero. Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti sul territorio nazionale.

Tra l'altro gli atti soggetti a registrazione, ai fini dell'imposta di registro, sono quelli formati all'estero che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato.



RISPOSTE

1. Risposta n. 276 del 19 luglio 2019

Trattamento debiti tributari dell'azienda conferita

2. Risposta n. 279 del 19 luglio 2019

Detrazione per acquisto di immobili da imprese di costruzione/ristrutturazione.

3. Risposta n. 290 del 22 luglio 2019

Conferimento di partecipazioni in piena proprietà e in nuda proprietà muniti di diritti di voto attribuiti in via convenzionale.

4. Risposta n. 294 del 22 luglio 2019

Residenza fiscale di un soggetto che abitualmente vive in Svizzera con famiglia residente in Italia.

5. Risposta n. 299 del 23 luglio 2019

Obblighi di comunicazione dei trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

6. Risposta n. 310 del 24 luglio 2019

Tassazione atto di donazione formato all'estero

7. Risposta n. 311 del 24 luglio 2019

Tassazione contratto preliminare di compravendita

8. Risposta n. 316 del 24 luglio 2019

Utilizzo riserva in sospensione d'imposta a chiusura disavanzo

Quindi rilevano, ai fini dell'imposta sulle donazioni e devono essere assoggettati a registrazione in termine fisso anche gli atti formati all'estero aventi ad oggetto beni diversi da immobili ed aziende esistenti nel territorio dello Stato, sempreché il donante sia residente nello Stato o, nel caso in cui il donante sia non residente, quando i beni siano esistenti nel territorio dello Stato.

Nel caso di donazione con bonifico da parte di un donante residente all'estero, l'AGE evidenzia che il denaro, oggetto della donazione tramite bonifico, non sia da presumere quale bene esistente nel territorio dello Stato, in quanto il donante non è residente in Italia.

Di conseguenza, non essendo detto atto soggetto ad imposta di donazione per mancanza del presupposto di territorialità, non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso dell'atto di donazione formato all'estero.

7. Risposta n. 311 del 24 luglio 2019

Tassazione contratto preliminare di compravendita

All'Agenzia delle Entrate è stato chiesto se la registrazione di un contratto preliminare di compravendita di un fabbricato, nel quale è stata prevista anche la corresponsione di una somma titolo di caparra/acconto-prezzo, un secondo acconto e un saldo, tutti soggetti ad IVA, ai fini dell'imposta di registro, fosse dovuta una sola imposta di registro, nella misura fissa di euro 200, ovvero due imposte fisse di registro, in quanto nel contratto preliminare figura anche un secondo acconto, soggetto ad Iva.

L'ADE ha chiarito che i contratti preliminari di ogni specie sono soggetti all'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro. Ne consegue che il contratto preliminare di compravendita di un fabbricato, nel quale è prevista anche la corresponsione di una somma titolo di caparra/acconto-prezzo, un secondo acconto e un saldo, tutti soggetti ad IVA, è da assoggettare all'obbligo di registrazione in termine fisso, con l'applicazione della imposta nella misura fissa.

Quanto alle pattuizioni contenute nel contratto preliminare, la legge prevede che per le somme a titolo di caparra confirmatoria, si applica l'imposta proporzionale di registro nella misura dello 0,50%, mentre per gli acconti sul prezzo, relative ad operazioni non soggette ad IVA, si applica l'imposta di registro con l'aliquota del 3%.

Per i contratti preliminari relativi ad operazioni rientranti nel regime di imponibilità IVA, alle disposizioni relative agli acconti si applica l'imposta di registro nella misura fissa, in applicazione del principio di alternatività IVA/registro.

Quanto alla disposizione relativa alla caparra, normalmente soggetta ad imposta proporzionale di registro, in quanto esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo, se la stessa assolve anche la funzione di acconto sul prezzo, la tassazione della suddetta somma segue il trattamento fiscale previsto per gli acconti-prezzo.

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate conclude dichiarando che per la registrazione del contratto preliminare che prevede la corresponsione di somme a titolo di acconto assoggettati ad IVA, dovrà essere corrisposta sia l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro per il contratto preliminare che una seconda imposta fissa, sempre di 200 euro, per la pattuizione che stabilisce la dazione di uno o più acconti, assoggettati ad IVA.



RISPOSTE

1. Risposta n. 276 del 19 luglio 2019

Trattamento debiti tributari dell'azienda conferita

2. Risposta n. 279 del 19 luglio 2019

Detrazione per acquisto di immobili da imprese di costruzione/ristrutturazione.

3. Risposta n. 290 del 22 luglio 2019

Conferimento di partecipazioni in piena proprietà e in nuda proprietà muniti di diritti di voto attribuiti in via convenzionale.

4. Risposta n. 294 del 22 luglio 2019

Residenza fiscale di un soggetto che abitualmente vive in Svizzera con famiglia residente in Italia.

5. Risposta n. 299 del 23 luglio 2019

Obblighi di comunicazione dei trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

6. Risposta n. 310 del 24 luglio 2019

Tassazione atto di donazione formato all'estero

7. Risposta n. 311 del 24 luglio 2019

Tassazione contratto preliminare di compravendita

8. Risposta n. 316 del 24 luglio 2019

Utilizzo riserva in sospensione d'imposta a chiusura disavanzo

8. Risposta n. 316 del 24 luglio 2019

Utilizzo riserva in sospensione d'imposta a chiusura disavanzo

Il caso in esame riguarda un'operazione di fusione con il quale si è proceduto all'incorporazione di una società già interamente posseduta.

A seguito di tale acquisizione, si è generato un disavanzo di annullamento, dato dalla differenza fra il valore di bilancio della partecipazione nella società incorporata e la quota di patrimonio netto contabile dell'incorporata.

Tale disavanzo corrispondeva a perdite pregresse ed è stato eliminato portandolo in diminuzione del patrimonio netto post-fusione, attraverso la compensazione con una o più riserve.

A tal riguardo, la società aveva riferito anche di aver rivalutato il valore dei cespiti immobiliari presenti in bilancio al 31 dicembre 2007 e da questa rivalutazione era emerso un saldo, accantonato ad apposita riserva in sospensione di imposta.

Nello specifico l'istante ha chiesto se l'imputazione della perdita da disavanzo da annullamento - emerso a seguito dell'operazione di fusione per incorporazione di una società interamente partecipata - alla riserva in sospensione di imposta ai sensi dell'articolo 15, comma 18, non comporti tassazione a carico della società incorporante, previa deliberazione da parte dell'assemblea dei soci riunita in sede straordinaria.

L'Agenzia delle Entrate ha prima chiarito che, secondo la normativa, il saldo attivo, risultante dalle rivalutazioni eseguite, deve essere imputato al capitale o imputato in una speciale riserva, con esclusione di ogni diversa utilizzazione, che ai fini fiscali costituisce riserva in sospensione d'imposta.

La riserva, ove non venga imputata al capitale, può essere ridotta soltanto mediante deliberazione dell'assemblea straordinaria. Unica eccezione al principio è rappresentata dall'utilizzo della riserva per la copertura di perdite, con la conseguenza che poi non si potrà procedere alla distribuzione di utili, fino a quando la riserva stessa non venga interamente reintegrata o ridotta in misura corrispondente all'importo utilizzato mediante deliberazione dell'assemblea straordinaria.

Inoltre, ha chiarito che il disavanzo da annullamento (nelle ipotesi in corrisponda a perdite pregresse o ad un eccesso di costo) può essere altrimenti eliminato con una o più riserve imputandolo al conto economico.

Tuttavia considerato che la differenza da annullamento verrebbe imputarsi direttamente con il saldo della rivalutazione in sospensione d'imposta, la stessa sarà tassabile.



RISPOSTE

1. Risposta n. 276 del 19 luglio 2019

Trattamento debiti tributari dell'azienda conferita

2. Risposta n. 279 del 19 luglio 2019

Detrazione per acquisto di immobili da imprese di costruzione/ristrutturazione.

3. Risposta n. 290 del 22 luglio 2019

Conferimento di partecipazioni in piena proprietà e in nuda proprietà muniti di diritti di voto attribuiti in via convenzionale.

4. Risposta n. 294 del 22 luglio 2019

Residenza fiscale di un soggetto che abitualmente vive in Svizzera con famiglia residente in Italia.

5. Risposta n. 299 del 23 luglio 2019

Obblighi di comunicazione dei trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

6. Risposta n. 310 del 24 luglio 2019

Tassazione atto di donazione formato all'estero

7. Risposta n. 311 del 24 luglio 2019

Tassazione contratto preliminare di compravendita

8. Risposta n. 316 del 24 luglio 2019

Utilizzo riserva in sospensione d'imposta a chiusura disavanzo

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 16.12.2019

Dott. Alfredo Scaramuzzo

alfredoscaramuzzo@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.

