

Imposte indirette. La circolare 18/E estende i benefici al trust ma impone la continuità dell'attività

Fisco light sulla «staffetta»

Passaggi generazionali d'azienda esenti dal prelievo sulle successioni

Antonio Tomassini

Imposizione leggera sui passaggi generazionali d'azienda, compresi quelli realizzati attraverso un trust, come precisano le Entrate con la circolare 18/E/2013.

La regola generale per i passaggi generazionali in cui è garantita la continuità aziendale è l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni. Il comma 4-ter dell'articolo 3 del Testo unico dell'imposta sulle successioni prevede infatti che non scontano imposte i trasferimenti, effettuati anche tramite patti di famiglia, a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni.

Nei trasferimenti di quote sociali e azioni di Spa, Sapa, Srl, Società cooperative, di mutua assicurazione e società europee, l'esenzione spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo in base all'articolo 2359, comma 1, numero 1 del Codice civile. Si tratta delle

ipotesi di cosiddetto controllo di diritto, ove un soggetto «dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria» di una società, ossia detiene più del 50% delle quote o azioni della società con diritto di voto nell'assemblea ordinaria. La risoluzione 26 luglio 2010, n. 75 ha chiarito che la verifica del requisito dell'acquisizione o integrazione del controllo deve essere svolta anche sulla base del comma 2 dell'articolo 2359, per il quale per individuare i casi di controllo tramite maggioranza dei voti o comune con un numero di voti che permette un'influenza dominante «si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta» mentre non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Questo requisito non trova applicazione in presenza di società di persone, per le quali il beneficio spetta a prescindere, come chiarito dalla circolare 3/E/2008.

Inoltre, gli aventi causa devono proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo una dichiarazione in tal senso contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione. Diversamente verrebbe travisata la ratio della legge.

Il trust

L'agevolazione spetta anche in caso di vincolo di destinazione in un trust disposto a favore dei discendenti del settlor (disponente), quando questo abbia ad oggetto gli stessi beni sopra richiamati (circolare del 6 agosto 2007, n. 48) e presenti le seguenti caratteristiche:

- trust con durata non inferiore a cinque anni (dalla stipula dell'atto di trust);
- beneficiari discendenti e/o coniuge del disponente;
- trust non discrezionale o revocabile (ad esempio i bene-

ficiari non possono essere modificati a piacimento dal disponente);

■ il trustee deve proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento e deve rendere una dichiarazione circa la sua volontà di proseguire.

Ma il trust è un istituto non idoneo ad aggirare la cosiddetta successione necessaria. In altre parole, il trust non può essere uno strumento per ridisegnare l'attribuzione del patrimonio del defunto in danno ai legittimari. Resta salva la facoltà, tuttavia, di abbinare il trust alla stipula di un patto di famiglia, ovvero di un contratto finalizzato proprio alla realizzazione del passaggio generazionale nell'azienda familiare, il quale, sulla base del codice civile (articoli 768-bis e seguenti), non può essere contestato in sede di successione dell'imprenditore defunto.

Il mancato rispetto delle condizioni per fruire dell'agevolazione sul passaggio generazionale comporta, oltre alla decadenza dal beneficio (e quindi l'obbligo di pagare l'imposta), anche l'applicazione della sanzione per omesso versamento pari al 30% dell'imposta stessa (articolo 13 Dlg 471/1997).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Trust

Il trust è un rapporto giuridico che sorge con un atto tra vivi o un testamento, con cui un soggetto (disponente) trasferisce a un altro (trustee) beni o diritti con l'obbligo di amministrarli nel proprio interesse o di un altro soggetto (beneficiario), oppure per perseguire uno scopo determinato.

Registro. Il caso della comunione su abitazioni derivanti da titoli diversi

Tassazione più elevata se si divide la «plurimassa»

Angelo Busani

La divisione si tassa con l'imposta di registro applicando l'aliquota dell'1% all'imponibile rappresentato dal valore della massa comune oggetto di divisione (articolo 34, Dpr 131/1986). Questa regola però non vale quando la massa comune si è formata in base a una pluralità di titoli (cosiddette «masse plurime» o «plurimasse»).

Ad esempio, se Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi procedono alla divisione, assegnandosi un appartamento per ciascuno, si ha una comunione che discende da un unico titolo.

Si pensi invece al caso in cui Tizio e Caio in quote eguali comprano da Sempronio due appartamenti (X e Y, ciascuno di valore 50) e poi da Augusto altri due appartamenti (W e K, ciascuno di valore 50). Quando Tizio e Caio procedono alla divisione di tutta questa massa (del complessivo valore di 200) assegnandosi due appartamenti per ciascuno (Tizio quelli venduti da Sempronio; Caio quelli venduti da Augusto), essi in effetti suddividono due distinte masse comuni, ognuna delle quali origina da un diverso titolo. In questo caso non si può parlare solo di «divisione» (concetto che presuppone l'assegnazione a ciascun dividendo di beni provenienti dalla stessa «massa»), ma si deve parlare in parte di divisione (e cioè riguardo all'assegnazione al dividendo dei beni della massa che corrisponde alla sua «quota di diritto») e in parte di permuta (e cioè con riferimento all'assegnazione concernente beni appartenenti a una «massa» diversa dalla precedente).

Quindi, se con la divisione Tizio (quota di diritto: 100) acquisisce (quota di fatto: 100) l'esclusiva proprietà degli appartamenti (X e Y) a suo tempo venduti da Sempronio (di complessivo valore 100) e Caio (quota di diritto: 100) acquisisce (quota di fatto: 100) l'esclusiva proprietà degli appartamenti (W e K) a suo tempo venduti da Augusto (di complessivo valore 100), se ne ha che:

- Tizio consegue per divisione il valore 50 (in ipotesi: l'appartamento X) come «quota di fatto» rispetto alla prima massa di valore 100; e Caio consegue per divisione il valore 50 (in ipotesi: l'appartamento W) come «quota di fatto» rispetto alla seconda massa di valore 100;
- Tizio ha già nel suo patrimonio (per averlo acquistato da Sempronio) il valore 25 sull'appartamento Y e, per averlo acquistato da Augusto, il valore 25 sull'appartamento K; e Caio ha già nel suo patrimonio (per averlo acquistato da Augusto) il valore 25 sull'appartamento K e, per averlo acquistato da Sempronio, il valore 25 sull'appartamento Y; cosicché Tizio cede in permuta a Caio il suo valore 25 sull'appartamento K; reciprocamente, Caio cede in permuta a Tizio il suo valore 25 sull'appartamento Y.

Tizio diviene esclusivo proprietario degli appartamenti X e Y e Caio diviene esclusivo proprietario degli appartamenti W e K con la seguente tassazione:

- per la divisione (numero ●), si applica l'aliquota dell'1% al valore 100;
- per la permuta (numero ●), si applica l'aliquota del 7% al valore 50. In altri termini: se si trattasse della divisione di un'unica massa si avrebbe una tassazione

pari a 2 (l'1% di 200). Trattandosi invece di una massa plurima, la tassazione è 2,75, derivante dall'applicazione dell'1% a 100 e del 7% a 25.

A quanto fin qui detto fa eccezione (sempre per l'articolo 34, comma 4, Dpr 131/1986) il caso che l'ultimo acquisto comune sia avvenuto per successione ereditaria. Ad esempio, Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi comprano da Ottaviano altri due appartamenti; poi Tizio muore e lascia come eredi Caio e Mevio. Quando costoro dividono, la loro comunione si considera (fiscalmente) originata da un unico titolo.

Se però questo è scontato per la successione sulle quote di tutte le varie masse, meno scontato è che ciò accada se la successione riguarda un solo bene: ad esempio, se Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi da Ottaviano altri due appartamenti; e infine ereditano da Mevio un altro appartamento, nella successiva divisione tra loro dei cinque appartamenti, si potrebbe dubitare che quest'ultimo acquisto successorio abbia la rilevanza di rendere la divisione come divisione di «una sola comunione».

LE CONSEGUENZE

Il conto lievita perché su parte dell'imponibile viene applicata l'aliquota del 7% anziché quella dell'1%

partamento Y e, per averlo acquistato da Augusto, il valore 25 sull'appartamento K; e Caio ha già nel suo patrimonio (per averlo acquistato da Augusto) il valore 25 sull'appartamento K e, per averlo acquistato da Sempronio, il valore 25 sull'appartamento Y; cosicché Tizio cede in permuta a Caio il suo valore 25 sull'appartamento K; reciprocamente, Caio cede in permuta a Tizio il suo valore 25 sull'appartamento Y.

Tizio diviene esclusivo proprietario degli appartamenti X e Y e Caio diviene esclusivo proprietario degli appartamenti W e K con la seguente tassazione:

- per la divisione (numero ●), si applica l'aliquota dell'1% al valore 100;
- per la permuta (numero ●), si applica l'aliquota del 7% al valore 50. In altri termini: se si trattasse della divisione di un'unica massa si avrebbe una tassazione

pari a 2 (l'1% di 200). Trattandosi invece di una massa plurima, la tassazione è 2,75, derivante dall'applicazione dell'1% a 100 e del 7% a 25.

A quanto fin qui detto fa eccezione (sempre per l'articolo 34, comma 4, Dpr 131/1986) il caso che l'ultimo acquisto comune sia avvenuto per successione ereditaria. Ad esempio, Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi da Ottaviano altri due appartamenti; poi Tizio muore e lascia come eredi Caio e Mevio. Quando costoro dividono, la loro comunione si considera (fiscalmente) originata da un unico titolo.

APPROFONDIMENTO ONLINE

La circolare 18/E/2013
www.ilsote24ore.com/norme/documenti

La mappa delle operazioni

Il trattamento fiscale delle diverse transazioni in ambito aziendale



La casistica	Regime Iva	Imposta di registro	Imposte ipotecarie e catastali	Imposta di bollo
CONFERIMENTO DI FABBRICATO STRUMENTALE IN SOCIETÀ				
Conferente soggetto Iva	Regime ordinario della cessione di immobile strumentale	168 euro	2% + 1%	300 euro
Conferente soggetto privato		7%	2% + 1%	300 euro
AFFITTO DI AZIENDA				
Messo in atto da privato o imprenditore individuale che affitta l'unica azienda	Fuori campo	3% se unico e indistinto canone di affitto. Aliquote proprie dei beni se essi sono distintamente individuati	N/A	45 euro
Messo in atto da imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda o una delle aziende che possiede:	Soggetta a Iva 21%	168 euro	N/A	45 euro
• azienda il cui valore complessivo è costituito per meno del 50% da beni immobili				
• azienda il cui valore complessivo è costituito per più del 50% da beni immobili	Regime ordinario della locazione di immobile strumentale	1%	N/A	45 euro
CESSIONE DI AZIENDA				
Azienda senza immobili	Non soggetta	3%	N/A	45 euro
Azienda con immobili	Non soggetta	7% per i fabbricati; 8% per i terreni edificabili; 8% per i terreni non edificabili; 15% terreni agricoli; 3% diritti diversi dai precedenti (*)	2% + 1% (sul valore degli immobili al lordo delle passività)	300 euro
CESSIONE DI PARTECIPAZIONI				
Partecipazioni in Srl	Non soggetta	168 euro	N/A	15 euro
Azioni di Spa, Sapa, S.c.pa	Non soggetta	168 euro	N/A	Tobin Tax
CONFERIMENTO DI AZIENDA				
Azienda con immobili	Fuori campo	168 euro (**)	168 euro + 168 euro	300 euro
Azienda senza immobili	Fuori campo	168 euro (**)	N/A	156 euro
FUSIONI, SCISSIONI				
Operazioni con immobili	Fuori campo	168 euro (**)	168 euro + 168 euro	225 euro
Operazioni senza immobili (**)	Fuori campo	168 euro	N/A	156 euro
ASSEGNAZIONE AI SOCI DI AZIENDE				
Azienda senza immobili (**)	Non soggetta	168 euro	n/a	156 euro
Azienda con immobili (**)	Non soggetta	168 euro	2% + 1% sul valore beni	300 euro
ASSEGNAZIONE AI SOCI DI BENI IMMOBILI STRUMENTALI				
-	Regime ordinario della cessione di immobile strumentale	168 euro	3% + 1%	300 euro

Nota: (*) valore netto delle passività; (**) a prescindere dai beni che compongono l'azienda

Trasferimenti. Registro e ipocatastali in misura fissa sugli immobili d'impresa

Strumentali non finiti: l'Iva è dovuta

La tassazione dei trasferimenti in atto da un soggetto Iva e riguardanti un immobile strumentale in costruzione - il caso si presenta di frequente con gli impianti fotovoltaici - ha dato luogo di recente a difformità di vedute tra i contribuenti e l'amministrazione.

Il problema è capire se il fabbricato strumentale in costruzione rientri, o meno, nel perimetro applicativo dell'articolo 10, n. 8-ter, del Dpr 633/1972, che dichiara esenti da Iva le cessioni di «fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni» (a meno che si tratti di cessione da parte dell'impresa costruttrice entro cinque anni dalla fine dei lavori o che il cedente eserciti l'opzione per l'imponibilità). L'alternativa all'esenzione

sarebbe far rientrare la cessione del fabbricato nella «normale» imponibilità a Iva, per il fatto di essere in costruzione, e quindi ancora parte del circuito produttivo.

Questo dilemma ha un rilevante riverbero sull'applicazione dell'imposta ipotecaria e dell'imposta catastale: se la cessione è da qualificare esente Iva, allora l'imposta ipotecaria si applica con l'aliquota del 3% (articolo 1-bis, Tariffa allegata al Dlg 347/1990) e l'imposta catastale con l'aliquota dell'1% (articolo 10, comma 1, Dlg 347/1990); invece, se la cessione sfugge al perimetro dell'articolo 10, comma 8-ter, le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa (nota all'articolo 1, Tariffa allegata al Dlg 347/1990; articolo 10, comma 2, Dlg 347/1990).

L'agenzia delle Entrate per

ben due volte in passato ha ribadito che la cessione del fabbricato in corso di costruzione era fattispecie da considerare al di fuori dell'ambito applicativo dell'articolo 10, n. 8-ter, Dpr 633/1972.

Dapprima, nella circolare n. 12/E/2007, è stato sostenuto che «la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo sia esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati n. 8-bis e 8-ter) dell'articolo 10 del Dpr n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva». Con la conseguenza che alla cessione si dovrebbero appunto applicare le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

Ancor più chiara, se possibile, la successiva circolare n. 12/E/2010: «Trattandosi di cessione di immobili strumentali in corso di costruzione - operazione esclusa dall'ambito applicativo dell'articolo 10, n. 8-bis e 8-ter citati - non si applicano, rispettivamente, l'articolo 1-bis della tariffa allegata al Dlg n. 347 del 31 ottobre 1990 (imposta ipotecaria proporzionale del 3 per cento) e l'articolo 10, comma 1, del medesimo decreto (imposta catastale proporzionale dell'uno per cento), in quanto le disposizioni citate si applicano agli atti che comportano trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-ter, del decreto Iva, da cui sono esclusi i fabbricati non ultimati.

Conseguentemente, risulta pienamente operante, nella

fattispecie rappresentata, il principio di alternatività tra Iva e imposte di registro, ipotecaria e catastale, per cui queste ultime sono dovute in misura fissa».

La circolare 18/E/2013 ha riconfermato questa impostazione e ha quindi sconfessato gli uffici che non hanno concordato con tale interpretazione: «Si ritiene - si legge nelle istruzioni dell'Agenzia - che la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo di imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo, sia esclusa dall'ambito applicativo dell'articolo 10, n. 8-bis e 8-ter) del Dpr 633/1972, trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva». Le Entrate ricordano quindi che per questi trasferimenti le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

A. Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

24 ORE SOFTWARE

Soluzioni per l'amministrazione e la gestione del personale

- Gestione HR
- Amministrazione del Personale
- Rilevazione Presenze
- Service Paghe
- Archiviazione Documentale e Conservazione Sostitutiva

Soluzioni fruibili anche in modalità cloud

Hr24

Timecard24

Cedolino24

VIALIBERA

pagheonline

Per ulteriori informazioni
contattare il servizio clienti: 02.3022.4114
www.24oresoftware.com

GRUPPO 24 ORE