

# Studio Tributario e Societario



Tax Flash News  
Prassi e Giurisprudenza

N. 2 | febbraio 2023

**Deloitte.**

# In questo numero

## PRASSI

### Esenzione imposta successioni e donazioni

- Risposta a Interpello n. 185/2023 del 1° febbraio 2023 - Requisiti per l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni dei trasferimenti di quote sociali ed azioni – Articolo 3, comma 4-ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346

## IVA

- Risposta a Interpello n. 191/2023 del 6 febbraio 2023 - Trattamento fiscale del rimborso per "mancato guadagno giornaliero" erogato ai Volontari di protezione civile
- Risposta a Interpello n. 206/2023 del 7 febbraio 2023 - Contratto di sale and lease back - cessione di un bene a una società di leasing con retrocessione in locazione finanziaria al cedente-utilizzatore e facoltà di riscatto a un prezzo concordato - trattamento ai fini dell'IVA

## Patent Box

- Risposta a Interpello n. 194/2023 del 7 febbraio 2023 - Patent Box e acquisto di ramo di azienda – Impossibilità di subentrare nell'agevolazione

## Imposte sui redditi

- Risposta a Interpello n. 199/2023 del 7 febbraio 2023 - Verifica che le circostanze fattuali evidenziate nell'istanza, che portano al realizzo di una sopravvenienza passiva deducibile al posto di una minusvalenza deducibile, siano idonee a determinare il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito e censurabile sotto il profilo dell'abuso del diritto

## GIURISPRUDENZA

### Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni

- Cass., Sez. Trib., n. 6082, 28 febbraio 2023 - Imposta sulle successioni e donazioni – Patti di famiglia FAMIGLIA – Trasferimento di partecipazioni in società di capitali – Regime di esenzione di cui all'art.3, d.Lgs. n.346 del 1990, co.4-ter – Integrazione del requisito del controllo ex art.2359, c. c. – Società immobiliari - Inapplicabilità del beneficio

### Participation exemption

- Cass., Sez. Trib., n. 4825, 16 febbraio 2023 - Reddito d'impresa - Participation exemption - Impiego esclusivo di mezzi finanziari –per l'acquisto di terreno e costruzione di immobile – Commercialità della partecipazione

# Prassi

## **Esenzione imposta successioni e donazioni**

### **Risposta a Interpello n. 185/2023 del 1° febbraio 2023**

#### **Requisiti per l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni dei trasferimenti di quote ed azioni – Articolo 3, comma 4-ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346**

Con la risposta in esame l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni sui requisiti per l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni dei trasferimenti di quote sociali e azioni.

In maggiore dettaglio, qualora vengano trasferite quote o azioni emesse dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a) del TUIR, e cioè società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.lgs. n. 346/1990, spetta solo se dal trasferimento di partecipazioni i beneficiari acquisiscano oppure integrino il controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), c.c.. L'agevolazione inoltre è applicabile ai trasferimenti che attribuiscono o integrano il controllo anche in regime di comproprietà, a condizione che i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune, che disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (art. 2347 c.c.).

Secondo l'Agenzia, l'agevolazione in parola trova applicazione se la partecipazione societaria donata attribuisce ai beneficiari il potere di influire in modo diretto ed immediato sull'attività sociale, indirizzandone la gestione e le decisioni aziendali, e di decidere sulla possibilità di continuare a mantenere il controllo della società stessa, dal momento che la ratio della norma agevolatrice richiede che i donanti trasferiscano il controllo della società di famiglia, intesa qual e realtà imprenditoriale produttiva meritevole di essere tutelata anche nella fase del suo passaggio generazionale; l'effettivo esercizio del controllo da parte dei donatari e la sussistenza di un'azienda di famiglia costituiscono, unitamente agli altri requisiti, le condizioni poste dalla legge la cui inosservanza determina la mancata applicazione del beneficio o la sua successiva decadenza in sede di controllo.

Ciò posto, nel caso di specie l'Agenzia ha negato la spettanza dell'agevolazione dal momento che di fatto i coniugi, a valle della donazione delle quote partecipative ai figli, mantenevano comunque il ruolo di soci di controllo della società di famiglia.

## **IVA**

### **Risposta a Interpello n. 191/2023 del 6 febbraio 2023 - Trattamento fiscale del rimborso per "mancato guadagno giornaliero" erogato ai Volontari di protezione civile**

Nell'interpello l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il proprio pensiero in merito al trattamento fiscale del rimborso per "mancato guadagno giornaliero" erogato a volontari di protezione civile, affermando che poiché il "volontario lavoratore autonomo" di protezione civile mette a disposizione, come previsto dal comma 1 dell'art. 32 del Codice di protezione civile, le proprie capacità gratuitamente e senza fini di lucro esclusivamente per fini di solidarietà, tale attività non costituisce esercizio di attività professionale, anche se prestata nell'ambito delle proprie competenze. Pertanto, la percezione di tale "rimborso" da parte del lavoratore autonomo non comporta obblighi di fatturazione ai sensi del DPR n. 633/1972.

### **Risposta a Interpello n. 206/2023 del 7 febbraio 2023 - Contratto di sale and lease back - cessione di un bene a una società di leasing con retrocessione in locazione finanziaria al cedente-utilizzatore e facoltà di riscatto a un prezzo concordato - trattamento ai fini dell'IVA**

L'Agenzia delle Entrate con la risposta qui in esame ha trattato il tema del contratto di sale and lease back con particolare riferimento all'IVA. L'Agenzia, premesso:

- che alcuni elementi della fattispecie contrattuale possono rappresentare indici significativi per valutare se un'operazione agli effetti dell'IVA è una cessione di beni piuttosto che un'unica operazione avente causa finanziaria, ha individuato tali elementi nella presenza, nell'ambito della regolamentazione del rapporto contrattuale, di clausole che escludono o limitano significativamente il potere dell'impresa di leasing di disporre giuridicamente del bene come proprietario (ad esempio, clausole che espressamente limitano le prerogative del proprietario, precludendo la possibilità di vendere il bene o concederlo in garanzia a terzi) oppure nella previsione di facoltà, contrattualmente concesse all'utilizzatore del bene, particolarmente incisive e stringenti, tali da far ritenere che sia quest'ultimo a conservare il diritto di disporre del bene "come se ne fosse il proprietario" (ad esempio, clausole convenzionali di limitazione della responsabilità del formale

proprietario che, di fatto, evidenziano che sull'utilizzatore continuano a gravare la maggior parte dei rischi e dei benefici inerenti alla proprietà legale del bene);

- che la sentenza della Cassazione n. 11023/2021 reca dei principi che rilevano nei casi in cui si riscontri una fattispecie contrattuale nella quale effettivamente l'utilizzatore continui a disporre del bene in leasing esercitando le prerogative essenziali riconducibili in capo al proprietario, ha affermato che a seconda della struttura contrattuale posta in essere dalle parti, l'interprete dovrebbe valutare l'operazione di sale and lease back alla stregua di un'operazione di natura finanziaria ovvero di una effettiva "cessione del bene", come tale assoggettabile ad IVA secondo le regole ordinarie.

## **Patent Box**

### **Risposta a Interpello n. 194/2023 del 7 febbraio 2023 - Patent Box e acquisto di ramo di azienda – Impossibilità di subentrare nell'agevolazione**

L'Agenzia ha chiarito che poiché la cessione di un ramo di azienda non ha natura di operazione neutrale, l'avente causa non può automaticamente subentrare nell'opzione esercitata dal dante causa in materia di Patent Box.

## **Imposte sui redditi**

### **Risposta a Interpello n. 199/2023 del 7 febbraio 2023 - Verifica che le circostanze fattuali evidenziate nell'istanza, che portano al realizzo di una sopravvenienza passiva deducibile al posto di una minusvalenza deducibile, siano idonee a determinare il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito e censurabile sotto il profilo dell'abuso del diritto**

Nel caso oggetto dell'interpello, l'istante ha richiesto il parere dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'art. 101 del TUIR (rubricato "minusvalenza patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite") da leggere alla luce delle previsioni dell'art. 87 ("Plusvalenze esenti") del TUIR.

In maggiore dettaglio, l'istante chiedeva di sapere se le specifiche circostanze fattuali, che lo conducevano a realizzare una sopravvenienza passiva deducibile ai sensi dell'articolo 101, comma 4, del TUIR al posto di una minusvalenza ugualmente deducibile, ai sensi dell'art. 101, comma 1, del TUIR fossero idonee a integrare gli estremi di un vantaggio fiscale qualificabile come indebito e censurabile sotto il profilo dell'abuso del diritto ai sensi dell'art. 10bis, co. 1, della legge n. 212 del 2000.

L'Agenzia, preliminarmente ricorda che affinché un'operazione o una serie di operazioni possano essere considerate abusive, l'Amministrazione finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti:

- a)** la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, costituito da "benefici anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario";
- b)** l'assenza di sostanza economica dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali";
- c)** l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale". Il mancato riscontro di uno dei tre citati presupposti determina un giudizio di assenza di abusività.

Inoltre, col successivo comma 3 dell'art. 10bis citato, il legislatore ha chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, siano giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale, rispondenti a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale).

Ciò posto, l'Agenzia ritiene che l'operazione descritta non si qualifichi come un'operazione abusiva ai sensi del citato articolo 10bis dello Statuto perché non consente la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito.

Infatti "si deve evidenziare che la deduzione di una sopravvenienza passiva connessa all'asset immateriale in luogo della deduzione (integrale) di una minusvalenza connessa alla partecipazione rappresenta una alternativa riconosciuta fisiologicamente dal sistema. Tale alternativa conserva carattere fisiologico nello specifico contesto descritto dall'interpellante e alla luce degli elementi fattuali dallo stesso rappresentati non ravvisandosi alcun contrasto con la ratio delle disposizioni fiscali richiamate dall'interpellante o con i principi dell'ordinamento tributario".

# Giurisprudenza

## **Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni**

**Cass., Sez. Trib., n.6082, 28 febbraio 2023 - Imposta sulle successioni e donazioni – Patti di famiglia FAMIGLIA – Trasferimento di partecipazioni in società di capitali – Regime di esenzione di cui all'art.3, d.Lgs. n.346 del 1990, co.4-ter – Integrazione del requisito del controllo ex art.2359, c. c. – Società immobiliari - Inapplicabilità del beneficio**

L'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346/1990 ai trasferimenti di partecipazioni sociali a favore dei discendenti, è applicabile se consente ai beneficiari l'acquisizione o l'integrazione del controllo della società e, inoltre, se questi si impegnano, per almeni cinque anni dalla data del trasferimento, a proseguire l'esercizio dell'attività.

Conseguentemente, poichè la società deve svolgere effettivamente un'attività d'impresa, il beneficio è inapplicabile al trasferimento delle società immobiliari.

## **Participation exemption**

**Cass., Sz. Trib., n. 4825, 16 febbraio 2023 - Reddito d'impresa - Participation exemption - Impiego esclusivo di mezzi finanziari –per l'acquisto di terreno e costruzione di immobile – Commercialità della partecipazione**

L'art. 87, comma 1, lett. d), del TUIR, nella formulazione applicabile ratione temporis, prevede l'esenzione al 95% delle plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'art. 86, commi 1, 2 e 3 in relazione al trasferimento di azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'art. 5, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparate, e nell'art. 73, esercenti un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'art. 55 del TUIR. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Pertanto, nel caso di specie la Corte ha escluso l'attività commerciale della società partecipata in quanto limitata esclusivamente all'impiego di mezzi finanziari orientato all'acquisto di un terreno e alla costruzione di un immobile.

# Contatti

## **Bari**

Corso Vittorio Emanuele II, 60  
Tel. 080 8680801  
Fax 080 8680802

## **Bologna**

Via A. Testoni, 3  
Tel. +39 051 65821  
Fax. +39 051 228976

## **Catania**

Viale XX Settembre 70  
Tel. +39 095 6147211  
Fax. +39 095 6147212

## **Firenze**

Via Pier Capponi, 24.  
Tel. +39 055 2671211  
Fax. +39 055 292251

## **Genova**

Piazza della Vittoria, 15/34  
Tel. +39 010 5317811  
Fax. +39 010 585319

## **Milano**

Via Tortona, 25  
Tel. +39 02 83324111  
Fax. +39 02 83324112

## **Napoli**

Via Riviera di Chiaia 180  
Tel. +39 081 2488200  
Fax. +39 081 2488201

## **Padova**

Via N. Tommaseo, 78/C  
Tel. +39 049 7927977  
Fax. +39 049 7927988

## **Parma**

Via Paradigna, 38  
Tel. 051 65821  
Fax 051 228976

## **Roma**

Via XX Settembre, 1  
Tel. +39 06 489901  
Fax. +39 06 4740131

## **Torino**

Galleria San Federico, 54  
Tel. +39 011 55421  
Fax. +39 011 5620395

## **Treviso**

Viale Fratelli Bandiera, 3  
Tel. 049 7927977  
Fax 049 7927988

## **Varese**

P.zza Montegrappa, 12  
Tel 0332 1858342  
Fax 02 83324112

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).