

Roma, 15 dicembre 2008

**A TUTTE LE ASSOCIATE**

**- Loro Sedi -**

**COM\_2008\_059**

**OGGETTO: “Provvedimenti in materia fiscale di interesse per le Società Fiduciarie”**  
**Riferimento Analitico: “Circolari e Risoluzioni dell’Agenzia delle Entrate”**

Si segnalano alle Associate i seguenti interventi dell’Amministrazione Finanziaria:

- *Circolare n. 58 del 17 ottobre 2008: trasferimento di quote di società a responsabilità limitata.* L’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alla nuova modalità di trasferimento delle partecipazioni in società a responsabilità limitata, alternativa a quella stabilita dall’art. 2470, secondo comma, cod. civ., introdotta dall’art. 36, comma 1-*bis* del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, secondo cui gli atti in questione possono essere sottoscritti in forma digitale, nel rispetto della normativa anche regolamentare concernente la sottoscrizione dei documenti informatici, ed essere depositati entro trenta giorni presso l’ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale, a cura di un intermediario abilitato ai sensi dell’art. 31, comma 2-*quater*, legge 24 novembre 2000, n. 340.

L’Agenzia ricorda che l’art. 36-*bis*, comma 1-*bis*, d.l. n. 112 del 2008 nel disciplinare questa nuova modalità di trasferimento delle quote sociali, fa “salva la disciplina tributaria applicabile agli atti di cui al presente comma”. Lo specifico riferimento al regime fiscale di tassazione evidenzia la volontà del legislatore di estendere il trattamento fiscale delle partecipazioni societarie con sottoscrizione autentica di cui al citato art. 2470, secondo comma, del codice civile, agli atti di trasferimento sottoscritti con firma digitale. Di conseguenza, questi atti debbono intendersi soggetti a registrazione in termine fisso *ex art.* 11 della Tariffa Parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, con applicazione dell’imposta in misura fissa di Euro 168,00.

- *Circolare n. 61 del 3 novembre 2008: fondi di investimento immobiliare.* L’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alle modifiche apportate dall’art. 82, comma 17 e ss., d.l. 25 giugno 2008, n. 112 alla disciplina dei fondi immobiliari di cui all’art. 37 t.u.f.. Tra le modifiche più rilevanti oggetto di chiarimento si segnalano l’innalzamento dal 12,50 al 20 per cento dell’aliquota della ritenuta alla fonte applicabile sui redditi di capitale derivanti dalla partecipazioni ai fondi di investimento e l’introduzione di uno speciale regime di imposizione patrimoniale per i fondi immobiliari a ristretta base partecipativa.  
Oltre a tali disposizioni, è stato introdotto all’art. 73 t.u.i.r. il comma 5-quater per effetto del quale vige nell’ordinamento nazionale una presunzione di residenza fiscale in Italia delle società o degli enti:
  - a) il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote di fondi di investimento immobiliari chiusi e
  - b) siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia (il controllo è individuato ai sensi dell’articolo 2359, commi 1 e 2, cod. civ. anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società).È stata così introdotta una nuova presunzione di residenza in Italia destinata ad operare anche nell’ipotesi di possesso di partecipazioni per il tramite di società fiduciarie.
  
- *Risoluzione n. 398 del 22 ottobre 2008: Cessione della partecipazione in società di persone.* L’Agenzia delle Entrate ha precisato, con riferimento alla disciplina dei redditi diversi, le modalità di calcolo della plusvalenza nell’ipotesi di cessione da parte di una società di capitali della partecipazione detenuta in una società di persone. In particolare, era stata richiesta di valutare l’applicabilità in via analogica della disciplina prevista per i redditi diversi dall’art. 68, comma 6, t.u.i.r., anche in caso di cessione di partecipazioni di società di persone ad opera di soggetto cui si applica l’art. 86 t.u.i.r. che non prevede il correttivo di cui all’art. 68 t.u.i.r.  
L’Agenzia ricorda che, relativamente alle partecipazioni nelle società indicate nell’art. 5 t.u.i.r., il comma 6 dell’art. 68 t.u.i.r. prevede che, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze il costo o valore di acquisto deve essere aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e che dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio. La finalità della norma in esame è quella di evitare che i redditi già tassati e le perdite già dedotte possano essere tassati (o nel caso di perdite dedotte) nuovamente in sede di cessione della partecipazione. Il suddetto criterio, per espressa previsione dell’art. 115, comma 12, trova applicazione anche in caso di cessione di partecipazioni in società di capitali che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 t.u.i.r.. Ciò premesso, l’Agenzia ritiene che il principio sancito dall’art. 68, comma 6, del t.u.i.r. (che, come ricordato, trova applicazione per le partecipazioni detenute in soggetti, quali le società di capitali, resisi “trasparenti” per opzione) valga anche per le partecipazioni detenute da società di capitali in soggetti “naturalmente trasparenti” quali le società di persone.
  
- *Risoluzione n. 437 del 12 novembre 2008: IVA – Prestazioni rese da soggetto non resident.* Le intermediazioni effettuate da un soggetto non residente che agisce in nome e per conto di terzi (intermediario con rappresentanza) sono soggette all’IVA in Italia quando è ivi effettuata l’operazione principale cui l’intermediazione si riferisce. Tuttavia,

qualora il committente sia un soggetto passivo identificato in un altro Stato membro dell'Unione Europea, la prestazione di intermediazione si considera territorialmente rilevante in tale Paese, mentre si considerano effettuate in Italia le prestazioni di intermediazione rese a soggetto di imposta identificato ai fini IVA in Italia. L'Agenzia, rinviando alla risoluzione n. 7/E del 9 gennaio 2008, precisa che tale nuovo criterio, che collega l'intermediazione al trattamento territoriale dell'operazione cui si riferisce, appare maggiormente aderente alla realtà economica rispetto al regime previgente che aveva quale riferimento il domicilio, la residenza o la stabile organizzazione in Italia del prestatore (art. 7, terzo comma del D.P.R. n. 633 del 1972).

- *Risoluzione n. 442 del 17 novembre 2008: Agevolazioni fiscali – Ristrutturazione edilizia – Compiti dell'amministratore giudiziario del condominio.* La risoluzione chiarisce a quali soggetti spetti l'onere di porre in essere tutti gli adempimenti necessari al fine di ottenere il riconoscimento della detrazione IRPEF del 36% delle spese di ristrutturazione edilizia. Mentre relativamente agli interventi realizzati sulle singole unità abitative la comunicazione ed il bonifico (obbligatorio per i pagamenti) va fatta dal soggetto detentore o possessore dell'immobile, per gli interventi sulle parti comuni dell'edificio, invece, i descritti adempimenti devono essere posti in essere dall'amministratore (anche giudiziario) del condominio ovvero da uno qualunque dei condomini.
  
- *Risoluzione n. 446 del 18 novembre 2008: Donazione di partecipazioni societarie.* La risoluzione ricorda che l'art. 3, comma 4-ter, del Testo Unico concernente l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, come modificato dall'art. 1, comma 78, lett. a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (d'ora in poi TUS), ha ampliato il novero delle fattispecie esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni includendovi anche i trasferimenti di aziende, di quote sociali e di azioni effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti. Devono tuttavia, essere integrate due condizioni:
  - 1) il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile;
  - 2) il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.Quanto alle imposte dirette, la stessa risoluzione ricorda che la donazione di una partecipazione non comporta il realizzo di plusvalenze in capo al donante. Tuttavia, nel caso di successiva cessione a titolo oneroso, ai fini della determinazione dei redditi diversi il contribuente che ha acquisito la partecipazione per donazione deve assumere come "costo di acquisto" il costo che il donante avrebbe assunto come costo o valore di acquisto, qualora, invece di donare l'attività finanziaria di cui abbia il possesso, l'avesse ceduta a titolo oneroso. Inoltre, nell'ipotesi di una cessione di partecipazione ricevuta in donazione occorre tener conto della disposizione antielusiva contenuta nell'articolo 16, comma 1, della legge 18 ottobre 2001, n. 383, secondo cui il beneficiario è tenuto a determinare il reddito diverso di natura finanziaria con gli stessi criteri che avrebbe dovuto seguire il donante, anche per quanto attiene all'individuazione dell'entità della partecipazione trasferita e, quindi, per stabilire se la stessa costituisce una partecipazione

qualificata o non qualificata. In breve, se il beneficiario della donazione cede la partecipazione nei cinque anni successivi all'atto di liberalità, deve corrispondere l'imposta sostitutiva di cui al d.lgs. n. 461 del 1997 come se il dante causa dell'atto di liberalità avesse compiuto direttamente la cessione a titolo oneroso.

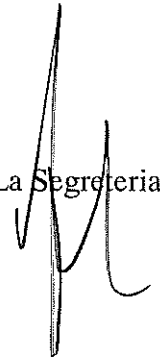
- *Risoluzione n. 420 del 5 novembre 2008: Comunicazione delle minusvalenze realizzate a seguito di annullamento della partecipazione in una società liquidata.* Le minusvalenze che derivano da cessioni di partecipazione e integrano immobilizzazioni finanziarie per importo superiore ai cinque milioni di euro, sono soggette all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate, anche quando si tratti di operazioni equiparabili. L'Agenzia osserva che l'art. 1, comma 4, d.l. 24 settembre 2002, n. 209, ha sancito l'obbligo per i contribuenti che, nell'esercizio d'impresa, pongano in essere cessioni di partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie dalle quali siano derivate minusvalenze di ammontare complessivo superiore ai cinque milioni di euro di comunicare all'Agenzia delle entrate "i dati e le notizie necessari al fine di consentire l'accertamento della conformità dell'operazione di cessione con le disposizioni dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600". In caso di mancata comunicazione, la minusvalenza si considera fiscalmente indeducibile. A tal fine il provvedimento direttoriale del 22 maggio 2003, emanato ai sensi dell'art. 4 del su richiamato decreto legge, ha chiarito che l'obbligo di comunicazione si estende anche alle operazioni equiparabili a quelle di cessione di partecipazioni. Tale obbligo di comunicazione sussiste "con riferimento alle cessioni di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie e alle operazioni ad esse equiparabili effettuate, anche a seguito di più atti di disposizione". Nel novero delle operazioni "equiparabili" alle cessioni di partecipazioni rientrano, in aggiunta al conferimento e agli atti che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento (*ex art. 9, comma 5, t.u.i.r.*), tutte le operazioni che determinano il realizzo di una minusvalenza (*id est* un componente negativo di reddito interamente deducibile nell'esercizio) quali, ad esempio, il fallimento e la liquidazione volontaria della società partecipata. A tal fine la circolare n. 7 del 5 febbraio 2003 ha precisato che "le minusvalenze derivanti dal fallimento o dalla liquidazione volontaria della partecipata si considerano realizzate ... al momento della chiusura della procedura di fallimento, ovvero alla chiusura della procedura di liquidazione volontaria della società partecipata".
- *Risoluzione n. 466/E del 3 dicembre 2008: IVA – esenzione servizi bancari telematici.* L'Agenzia delle Entrate torna sul problema dell'esenzione IVA per i servizi finanziari, resi anche in forma elettronica, nel caso in cui il soggetto che li presta si avvalga di soggetti terzi. L'Agenzia muove dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee (tra le altre, nella sentenza 5 giugno 1997, causa C-2/95, *Sparekassernes Datacenter*) che ha chiarito che un'operazione è da qualificarsi come "finanziaria" se il suo oggetto è riconducibile al contenuto della norma comunitaria di esenzione. Ai fini applicativi, per poter qualificare un'operazione come "finanziaria" esente da imposta, non è sufficiente che la medesima costituisca un elemento indispensabile di una prestazione finanziaria esente da IVA, bensì occorre che si presenti come "un insieme distinto nella sua globalità (...) idoneo a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali" dei servizi per i quali è prevista l'esenzione. Per l'Agenzia tali condizioni sono verificate quando il soggetto terzo prestatore dei servizi informatici assume una

responsabilità per i servizi resi nei confronti del prestatore di servizi finanziari, diversa e più elevata rispetto a quella di natura tecnica legata alla semplice messa a disposizione di supporti informatici, per tutti i danni a qualsiasi titolo provocati, nell'ambito delle disposizioni contrattuali, ivi inclusi i danni oggetti di manleva, e che, nell'ambito del rapporto contrattuale, ogni parte dovrà manlevare o tenere indenne l'altra da danni e ragionevoli costi di difesa derivanti da azioni intentate o minacciate da terzi che siano originate da inadempimenti o illeciti della parte manlevata. Per l'Amministrazione finanziaria, tale livello di responsabilità, se effettivamente configurabile, comporta, seguendo l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia CEE nella sentenza C-2/95 sopra richiamata, una riconducibilità, in generale, dei servizi informatici forniti alle fattispecie di esenzione previste dall'art. 10 d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto servizi relativi ad operazioni finanziarie.

I migliori saluti.

LF/edd

La Segreteria

A handwritten signature in black ink, consisting of a tall, thin vertical stroke on the left, a large loop in the middle, and a shorter vertical stroke on the right.