

Newsletter fiscale

Febbraio 2020

In questa edizione:

- Fiscalità domestica
- Fiscalità internazionale



Fiscalità Domestica

Trust: Contribuente 1- Ade 0

L'ordinanza n. 2897/2020 della Suprema Corte di Cassazione conferma l'orientamento giurisprudenziale del 2019: l'apporto patrimoniale al *trust* è da assoggettare ad imposta in misura fissa poiché non è considerato manifestazione di capacità contributiva.

Partendo dall'assunto che l'imposta sulle successioni e donazioni abbia come presupposto l'arricchimento patrimoniale a titolo di liberalità, con la pronuncia in commento la Corte di Cassazione ha affermato che «il trasferimento del bene dal *settlor* al *trustee* avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso, che è tenuto solo ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del successivo ri-trasferimento ai beneficiari del *trust*.

Detto atto, pertanto, è soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale».

La capacità contributiva si manifesterà, dunque, solo al momento dell'attribuzione finale dei beni dal *trustee* ai beneficiari.

Con tali argomentazioni, gli ermellini hanno rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la pronuncia della CTR dell'Emilia Romagna, accogliendo, di contro, le ragioni del contribuente.

Neo residenti e intermediari italiani

Il regime dei cc.dd. Neo Residenti, introdotto dalla Legge di Bilancio 2017, ha l'obiettivo di attrarre in Italia soggetti con alta capacità reddituale.

In pratica è stata prevista la possibilità, per chi trasferisce la residenza fiscale in Italia dopo un periodo di residenza all'estero di almeno nove anni sui dieci, di optare per un'imposta, pari a 100.000 euro annui, sostitutiva per tutti i redditi e beni prodotti o detenuti all'estero.

In tale contesto è stato oggetto di dibattito il ruolo degli intermediari finanziari italiani ai quali i neo residenti erano restii ad affidare i propri *dossier* nel timore di vanificare i benefici fiscali derivanti dall'accesso al regime.

Sul tale tema è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che, nell'ambito di una consulenza giuridica presentata dall'Associazione Italiana *Private Banking* (AIPB), ha chiarito che le attività finanziarie estere possono essere affidate all'intermediario nazionale che offra servizi di gestione, amministrazione e consulenza.

Per tali attività, se depositate presso un conto estero intestato al neo residente, non vi è alcuna perdita del beneficio fiscale derivante dal regime agevolativo.

Di contro, in caso di trasferimento delle attività su un conto nazionale, pur essendo esse di fonte estera, i relativi *capital gain* saranno considerati redditi italiani e quindi esclusi dalla disciplina di favore.

Rimpatriati con laurea

Proseguono i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sul regime fiscale in favore dei cc.dd. *impatriati*.

Con il principio di diritto n. 4/2020, in particolare, l'Amministrazione Finanziaria si è preoccupata di chiarire la portata del comma 2 dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 147/2015, nella versione applicabile nel periodo di imposta 2019.

Tale norma prevede che il beneficio fiscale, rappresentato dal concorso alla formazione del reddito complessivo dei redditi di lavoro autonomo o dipendente prodotto in Italia nella misura del 50%, sia destinato ai cittadini UE o ExtraUE che trasferiscano la propria residenza fiscale in Italia a condizione che gli stessi abbiano trascorso un periodo di ventiquattro mesi fuori dal territorio italiano, per svolgere attività di studio o lavoro.

Quanto all'attività di studio, il requisito dell'indicato periodo è soddisfatto a condizione che il soggetto consegua la laurea o altro titolo accademico *post lauream* aventi durata di almeno due anni.

Sulla base della formulazione letterale della norma, sostiene l'Amministrazione, ai fini del raggiungimento dell'arco temporale richiesto, non è possibile cumulare il periodo di studio con quello di lavoro, essendo necessario che l'attività lavorativa o quella di studio rispettino il requisito temporale.

Tuttavia, per coloro che avessero erroneamente usufruito dell'agevolazione cumulando periodo di studio e lavoro all'estero, sarà applicabile l'art. 10 dello Statuto del Contribuente, ovvero, non saranno soggetti a sanzioni in quanto la violazione commessa dipenderebbe da obiettive condizioni di incertezza.

Patto di famiglia e nuda proprietà: esenzione da imposizione?

Con la risposta ad interpello n. 37 del 7 febbraio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il regime di esenzione dall'imposta di donazione può applicarsi anche al patto di famiglia mediante il quale il disponente ceda al proprio figlio la nuda proprietà della quota di controllo, mantenendone l'usufrutto.

Più nel dettaglio, la fattispecie prospettata nella risposta n. 37 ha ad oggetto una riorganizzazione societaria effettuata attraverso la costituzione di una *Super Holding* da inserire tra soci-persone fisiche, titolari di un'azienda di famiglia, e la già esistente *Holding* familiare.

In tale contesto, i soci manifestano la volontà di conferire le partecipazioni detenute in quest'ultima *Holding*, pari al 33,33% ciascuno, in favore della suddetta *Super Holding*, ricevendo in cambio, in comunione, il 100%.

Una volta realizzato il conferimento, trasferirebbero la nuda proprietà delle quote della *Super Holding* ai propri eredi tramite patto di famiglia.

A detta degli istanti, l'operazione consentirebbe agli eredi l'acquisizione dell'effettivo controllo gestionale della *Super Holding* posto che, attraverso i patti di famiglia *de quibus*, verrebbe trasferita la totalità dei diritti di voto in comunione e, dunque, il pieno potere di direzione e controllo della *Super Holding*.

Ciò premesso, gli istanti chiedono se l'operazione prospettata possa godere del regime di esenzione, previsto per le donazioni al sussistere delle condizioni previste dall'art. 3, comma 4-ter, TUS.

Nella risposta in commento, l'Agenzia delle Entrate, condividendo le ragioni degli istanti, ha sottolineato come il regime di esenzione possa applicarsi 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 donatori dichiarino di voler detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

Nuda proprietà con diritti di voto

La risposta n. 38 (sempre del 7 febbraio) invece, riguarda un istante, titolare della partecipazione di controllo di una società per azioni di diritto italiano, che intende donare ai suoi due figli, in comunione tra loro, la nuda proprietà del pacchetto azionario in suo possesso, riservando per sé il diritto di usufrutto.

Contestualmente alla nuda proprietà, l'istante attribuirebbe ai figli anche il diritto di voto da esercitare nell'assemblea ordinaria a mezzo di un rappresentante comune, acquisendo il controllo di diritto sulla società.

L'istante, dunque, chiede all'Agenzia delle Entrate se una tale fattispecie possa godere dell'esenzione dall'imposta di donazione prevista a determinate condizioni dall'art. 3, comma 4-ter, del TUS.

L'Agenzia delle Entrate, riconoscendo l'intento del legislatore di favorire – con la norma in commento - il passaggio generazionale delle aziende di famiglia, ricorda le condizioni al ricorrere delle quali è garantita l'esenzione *de qua*. In particolare, i donatari devono rilasciare la dichiarazione di voler proseguire l'esercizio dell'attività di impresa o detenere il controllo della stessa per almeno 5 anni.

Inoltre, l'esenzione spetta al solo trasferimento di partecipazioni che consenta di acquisire o integrare il controllo di diritto, circostanza che si realizza quando un soggetto dispone della maggior parte dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

Sul punto, si ricorda che, quanto ai diritti di usufrutto e nuda proprietà, il Codice Civile prevede il diritto di voto in favore dell'usufruttuario, salva diversa convenzione tra le parti.

Ciò detto, posto che nella fattispecie prospettata l'istante ha intenzione di trasferire il diritto di voto in favore dei donatari, l'Amministrazione finanziaria, condividendo la soluzione individuata dal contribuente, ha riconosciuto la sussistenza dei presupposti per ritenere applicabile l'esenzione di cui a citato art. 3, comma 4-ter, del TUS.



Fiscalità Internazionale

Attività finanziarie in Svizzera e autoriciclaggio

Come riportato nell'edizione di Gennaio di questa Newsletter, la Confederazione elvetica è pronta a comunicare all'Amministrazione finanziaria italiana i dati dei contribuenti residenti in Italia detentori di attività finanziarie in Svizzera nel periodo dal 23.02.2015 al 31.12.2016.

Il Contribuente, al fine di regolarizzare la propria posizione con il Fisco, può ricorrere allo strumento del ravvedimento operoso che, pur garantendogli la non punibilità per alcuni reati tributari, non consente lo stesso nel caso in cui venisse contestato il reato di autoriciclaggio.

Per tale fattispecie, infatti, l'unica causa di non punibilità è prevista dal comma 4 dell'art. 648 ter 1 c.p. che disciplina come non punibili le condotte che, seppur illecite, conducono al mero utilizzo o godimento personale dei proventi del reato presupposto.

Ritenuta sui dividendi: la Direttiva Madre-Figlia

La Suprema Corte, con la sentenza n. 2313/2020 del 31 gennaio 2020, ha ribaltato le precedenti decisioni (si vedano le sentenze nn. 32255/2018 e 25490/2019) in tema di esenzione da ritenuta prevista dalla Direttiva Madre-Figlia. Infatti, in precedenza i giudici avevano statuito che, in un caso di distribuzione dei dividendi a società madri lussemburghesi, l'esenzione da ritenuta ai sensi della citata Direttiva non sarebbe stata applicabile se il dividendo non fosse stato effettivamente tassato nello Stato della società madre. Secondo gli ermellini l'esenzione dei dividendi configurava un beneficio non cumulabile con l'esenzione da ritenuta alla fonte nello Stato della Figlia, ciò in quanto la finalità della Direttiva, consistente nell'eliminazione della doppia imposizione, si realizzerebbe per effetto dell'esenzione dei dividendi nello Stato della Madre.

Di contro, invece, la pronuncia in commento, affermando che la Direttiva ha l'obiettivo di eliminare la doppia imposizione economica internazionale, statuisce che l'esenzione da ritenuta si applica anche qualora il dividendo non sia effettivamente tassato.

A favore di tale decisione, si ricorda la risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 57/2019 in merito alla distribuzione di dividendi da società italiana a una *holding* svizzera, in particolare facendo riferimento all'art. 15 dell'Accordo del 26/10/2014 fra Svizzera e UE (avente stessi principi della Direttiva).

Nello specifico, l'Amministrazione finanziaria aveva confermato il diritto all'esenzione da ritenuta anche se in capo alla *holding* svizzera i dividendi fossero assoggettati ad un regime analogo alla *pex* italiana. Dunque, per applicare la ritenuta bastava che la *holding* svizzera fosse *liable to tax* e non che il dividendo venisse effettivamente tassato.

Tuttavia, il *revirement* prospettato dalla pronuncia in commento risulta essere stato sconfessato dalla ancora più recente sentenza n. 2617/2020 del 5 febbraio con cui la Corte di Cassazione, negando il diritto al rimborso del credito di imposta, sembra richiamare, per l'applicazione della Direttiva, l'effettiva soggezione a tassazione del dividendo in capo alla società madre.

Euroritenuta: ancora chiarimenti

Ancora chiarimenti in tema di Euroritenuta. A far luce ora, interviene l'AIDC (Associazione Italiana Dottori Commercialisti) con la norma di comportamento n. 208.

Nel dettaglio, il documento sostiene che l'adesione alla procedura di collaborazione volontaria non pregiudichi il diritto al rimborso di quanto versato all'estero a titolo di Euroritenuta. In caso contrario, sarebbe violato il principio del divieto di doppia imposizione.

L'Euroritenuta è una ritenuta alla fonte, introdotta a livello comunitario, che banche residenti di uno Stato membro applicano sugli interessi pagati in favore di persone fisiche residenti in un altro Stato membro.

Pur essendo riconosciuto, da parte della normativa interna di recepimento sia il diritto al rimborso della ritenuta sia il diritto di credito da utilizzare in compensazione, nell'ambito della procedura di *Voluntary Disclosure*, l'Amministrazione finanziaria ha più volte disconosciuto lo scomputo dell'Euroritenuta, sulla scorta dell'equiparazione della procedura di regolarizzazione a quella di accertamento con adesione, il cui perfezionamento determina la cristallizzazione e l'incontestabilità della pretesa erariale.

Di contro, l'Associazione, ha innanzitutto evidenziato le differenze tra le due procedure ed ha, inoltre, concluso che né la normativa comunitaria di introduzione dell'Euroritenuta né la norma attuativa interna ammettano la possibilità di derogare al principio di doppia imposizione, ritenendo, dunque, non legittima l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate.

Il documento in commento si inserisce nel filone interpretativo dettato dalla giurisprudenza a partire dal 2018. Tuttavia, si rileva la recente sentenza n. 421/2020 con cui la Commissione Tributaria di Milano, in contraddizione con le precedenti pronunce, ha disconosciuto il diritto al rimborso dell'Euroritenuta subita a un contribuente che aveva regolarizzato le attività estere con l'adesione alla *Voluntary Disclosure*.

Appare evidente la necessità di chiarimenti certi e di un'interpretazione univoca sul punto.

Rientro dei capitali «ingiustificato»

La Corte di Cassazione è stata chiamata a decidere su un caso relativo ad un contribuente che non era stato in grado di giustificare la differenza tra il denaro depositato all'estero (in Svizzera), emerso dalla c.d. Lista Falciani, e quello rientrato in Italia con lo scudo fiscale. La differenza riguardava quasi 100.000 euro che il contribuente non era stato in grado di giustificare.

Con la sentenza n. 4984/2020, la Corte ha affermato la legittimità dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate, accogliendo il ricorso di quest'ultima e le relative ragioni, ribaltando i motivi delle decisioni di merito.

Infatti, sia la CTP di Napoli che la CTR campana (a cui è stato rinviato il giudizio) avevano rigettato le pretese erariali sull'assunto che l'Agenzia delle Entrate non avesse dimostrato la provenienza del denaro.

La Suprema Corte, di contro, ha fondato la motivazione della pronuncia proprio sull'onere della prova: l'Amministrazione può fondare il proprio accertamento anche su un unico indizio, grave e preciso (qual è la Lista Flaciani), tuttavia, incombe sul contribuente l'onere di giustificare l'incoerenza tra l'ammontare detenuto in un Paese a fiscalità privilegiata, risultante dalla Lista Falciani, e l'entità delle somme oggetto di scudo fiscale.

Eredità in più Stati

Sono molteplici le situazioni in cui una persona fisica possa avere interessi patrimoniali in più ordinamenti. In tali circostanze possono verificarsi problematiche relative al corretto trattamento civilistico e fiscale da applicare in caso di successione ereditaria.

Si pensi al cittadino italiano che si trasferisca in Svizzera (o viceversa) e che conservi determinati *asset* nel proprio Paese d'origine.

Nell'ambito della successione ereditaria, secondo l'ordinamento italiano, in ossequio alle norme contenute nel Regolamento UE 650/2012, la legge applicabile alle successioni con carattere di transnazionalità è quella dello Stato in cui il *de cuius* ha risieduto abitualmente.

Tuttavia, nei rapporti tra Italia e Svizzera vige tuttora il Trattato consolare del 1868 che individua quale legge applicabile alla successione *mortis causa* quella dello Stato di cui il defunto era cittadino.

Posto che il Regolamento UE fa salvi i trattati internazionali stipulati tra gli Stati, sarebbe da riconoscere la prevalenza della cittadinanza sul criterio generale della residenza abituale nei rapporti tra Svizzera e Italia.

In linea generale, quindi, in applicazione delle norme contenute nel Regolamento UE, se un cittadino straniero (non svizzero) abbia risieduto abitualmente in Italia, la trasmissione ereditaria sarà disciplinata dal diritto italiano.

fidinam1960
2020

Fidinam Italia

Via Senato, 12
20121 Milano
www.fidinam.com/italia

Fidinam Group

Via Maggio, 1
CH 6900 Lugano
www.fidinam.com

Filippo Tornambè
Managing Director
filippo.tornambe@fidinam.com

Raffaella Arena
Tax Consultant
raffaella.arena@fidinam.com

Carlotta Parente
Tax Consultant
carlotta.parente@fidinam.com



Switzerland /
Europe

Lugano
Bellinzona
Mendrisio
Geneva
Zürich

Milan
Barcelona
Luxembourg
Monaco

Overseas

Hong Kong
Dubai
Singapore
Sydney
Ho Chi Minh City
Mauritius