

Newsletter fiscale

Novembre 2019

In questa edizione

Protezione e pianificazione patrimoniale

Fiscalità internazionale

Fiscalità domestica

Fiscalità dell'arte

Altro





Protezione e Pianificazione Patrimoniale

Trust come patto successorio?

La Suprema Corte di Cassazione si è pronunciata a Sezioni Unite in merito ai profili fiscali di un *trust* istituito per trasmettere il patrimonio alla morte del disponente.

Secondo quanto disposto con l'ordinanza n. 18831/2019, tale tipologia di *trust* non ha natura di atto *mortis causa*, bensì quella di atto *inter vivos*.

La Cassazione ha quindi risolto un'annosa questione: se l'istituzione di un *trust*, con attribuzione ai beneficiari al momento della morte del disponente, possa dar luogo ad una violazione del divieto dei patti successori.

Secondo l'analisi degli ermellini così non è: infatti, (i) il *trust* è stato costituito con atto *inter vivos* (ii) il trasferimento dei beni dal disponente al *trustee* è avvenuto durante la vita dello stesso disponente e (iii) i beni oggetto di *trust fund* non sono caduti in successione proprio in quanto, al momento dell'apertura della stessa, si trovavano già fuori dal patrimonio del disponente.

In altri termini, la causa della trasmissione patrimoniale si ravvisa non già nel decesso del disponente, ma nella istituzione e dotazione del *trust*, facendo ricadere la fattispecie nelle donazioni indirette.

L'Agenzia delle Entrate e la Cassazione tornano a parlare di *trust* e ...continuano a far confusione!

Nei mesi di giugno e luglio scorsi, con una serie di sentenze consecutive, la Corte di Cassazione è intervenuta in materia di tassazione indiretta dei *trust* statuendo che il trasferimento dei beni dal disponente al *trustee* non comporti alcuna tassazione indiretta. Secondo la Suprema Corte, infatti, l'atto segregativo in favore del *trust* non dà luogo a un trasferimento di ricchezza.

Tutto ciò è stato da ultimo confermato dalla sentenza n. 22754/2019 con cui i giudici di legittimità hanno ribadito il concetto: la dotazione del *trust* deve considerarsi atto inidoneo a manifestare capacità contributiva – presupposto per l'applicazione delle imposte indirette - e, pertanto, deve essere assoggettato all'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro.

Inoltre, nel caso l'atto di dotazione abbia ad oggetto beni immobili, al trasferimento si applicano le imposte ipocatastali, sempre in misura fissa.

Appare dunque ormai superato l'ondivago orientamento espresso dalla Corte nelle passate pronunce.

(segue...)

A creare confusione ci ha pensato però l'Agenzia delle Entrate con la risposta all'interpello n. 371/2019.

Infatti, (a soli due giorni di distanza dalla sentenza n. 22754/2019!), *bypassando* l'orientamento giurisprudenziale e mantenendo la propria «storica» posizione, l'Amministrazione ha affermato che *"al conferimento di beni in trust deve essere applicata l'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale, avendo riguardo, ai fini della determinazione delle aliquote, al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario"*.

In particolare, nel caso sottoposto al vaglio dell'Agenzia delle Entrate, il disponente – residente in Australia – aveva istituito un *trust* testamentario trasferendo in favore del *trust fund*, tra gli altri, un appartamento sito in Italia e titoli bancari presso istituti di credito italiani; beneficiaria del *trust* era la nipote (figlia della sorella del *de cuius*).

Dunque, l'Agenzia ha concluso per l'applicazione, limitatamente ai beni esistenti in Italia, dell'imposta sulle successioni e donazioni con aliquota del 6% (senza franchigia in virtù del rapporto tra disponente e beneficiaria) nonché delle imposte ipotecaria e catastale, stante la presenza del bene immobile, in misura proporzionale (con aliquote pari, rispettivamente, al 2% e 1%).

Non resta che chiederci se si arriverà mai ad un punto fermo nell'intricata storia della tassazione dei *trust*. E' pur vero che la coerenza argomentativa delle ultime pronunce della Suprema Corte lascia ben sperare.

Al riguardo si segnala che dovrebbe essere in corso di pubblicazione un nuovo documento con cui l'Agenzia delle Entrate potrebbe prendere atto della storica svolta della giurisprudenza di legittimità.

Trust esente se beneficiaria è una fondazione

L'Agenzia delle Entrate con risposta ad interpello n. 424/2019 ha chiarito che l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni debba applicarsi anche se il beneficiario del *trust* è una fondazione con finalità di pubblica utilità.

Nel caso sottoposto all'Agenzia, uno scultore, al fine di pianificare il futuro del proprio patrimonio (costituito, tra gli altri, da opere d'arte professionali alienabili e non, opere private inalienabili e partecipazioni in una s.r.l.), ha istituito un *trust* avente l'obiettivo di perseguire finalità di pubblica utilità attraverso erogazioni in favore di una Fondazione, unico beneficiario del *trust*.

Quanto all'imposta sulle successioni e donazioni, l'Amministrazione ha confermato l'applicabilità dell'esenzione nel rispetto della normativa che prevede, appunto, che non siano assoggettati ad imposizione i trasferimenti in favore di taluni soggetti, tra cui figurano le fondazioni legalmente riconosciute aventi finalità di pubblica utilità.

Il provvedimento analizza anche la configurabilità, nella fattispecie, della disciplina del c.d. autoconsumo ai fini IVA, stabilendo che a tal fine occorre distinguere tra le opere d'arte trasferite al *trust* quelle riferibili alla sfera privata dell'artista da quelle riconducibili alla sua attività professionale. Sarà assoggettato ad IVA il trasferimento avente ad oggetto la seconda tipologia, in quanto è considerata cessione la "*destinazione di beni (...) a finalità estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione*".

Fiscalità Domestica

Imposta di registro: ci risiamo!

Dopo che, nel mese di settembre, la Corte di Cassazione ha rimesso alla Corte Costituzionale la questione di legittimità della riqualificazione degli atti ai fini dell'imposta di registro, la CTR Puglia è tornata sul tema con la sentenza n. 2447/1/2019.

Nel caso di specie, una società aveva costituito una *newco* mediante conferimento di un ramo d'azienda e successivamente ceduto le relative quote. I due atti venivano separatamente sottoposti a registrazione con tassazione in misura fissa.

L'Agenzia delle Entrate, riqualificando l'operazione come cessione di ramo d'azienda, applicava l'imposta di registro in misura proporzionale, con l'aliquota del 3%.

Dopo che il giudice di primo grado aveva confermato l'operato dell'Amministrazione, i giudici regionali hanno accolto - con la sentenza in commento - le ragioni della società contribuente annullando l'avviso di liquidazione impugnato. Secondo i giudici pugliesi, l'art. 20 del TUR, nella versione vigente dal 2018 (la cui efficacia retroattiva è pacifica), non attribuisce all'Agenzia delle Entrate alcun potere di riqualificare gli atti in virtù di una «*non meglio precisata sostanza economica degli stessi*» dovendo l'Ufficio limitarsi ad interpretare gli effetti giuridici, valorizzando la reale ed effettiva volontà delle parti come emergente dall'atto sottoposto a registrazione.

Regime degli impatriati: le recenti risposte

L'Agenzia delle Entrate, nel mese di novembre, con le risposte a interpello nn. 492, 495 e 497, ha fornito chiarimenti in relazione alla corretta applicazione del regime dei c.d. impatriati.

Si tratta del regime agevolativo disciplinato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, oggetto di modifiche, per mano del D.L. n. 34/2019, tese a renderlo maggiormente attrattivo a partire dal 2020.

In pratica, la versione in vigore fino al 2019 prevede che i redditi di lavoro (autonomo e dipendente) prodotti in Italia concorrano alla formazione del reddito complessivo del contribuente nella misura del 50% del reddito. La nuova versione vedrà, invece, l'innalzamento della detassazione di tali redditi nella misura del 70%.

Al riguardo, l'Agenzia ha precisato che ai trasferimenti perfezionatisi entro il 2 luglio scorso sarà applicabile la misura agevolativa nella versione vigente fino al 2019.

Inoltre, l'Agenzia ha chiarito che il regime debba essere applicato in maniera uniforme per tutto l'arco temporale di godimento. Pertanto, le modifiche normative non interesseranno i trasferimenti avvenuti prima del 2020. Tuttavia, si segnalano possibili modifiche a tale impostazione con gli emendamenti al D.L. n. 124/2019.

Ancora, l'Amministrazione ha affrontato un caso di mancata iscrizione all'A.I.R.E. del lavoratore rientrato in Italia. Sul punto, il comma 5-ter del richiamato art. 16 stabilisce che, benché non iscritti all'A.I.R.E., i cittadini italiani rientrati nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 possono accedere ai benefici fiscali purché riescano a comprovare il periodo di residenza all'estero sulla base delle Convenzioni contro le doppie imposizioni. L'Agenzia ha chiarito che tale disposizione possa trovare applicazione anche per coloro che siano rientrati in Italia entro il 2019.

Regime degli impatriati: ancora chiarimenti

La CTP di Milano con sentenza n. 3395/1/2019 si è pronunciata sulla fruibilità del regime fiscale agevolativo previsto per il rientro dei lavoratori in Italia, stabilendone l'accesso anche per il lavoratore ivi rientrato alle dipendenze della stessa società in cui lavorava prima del trasferimento all'estero (luogo nel quale prestava attività per una società appartenente al medesimo gruppo).

Nel caso esaminato, l'Agenzia delle Entrate aveva contestato l'indebita fruizione dell'agevolazione per mancanza del requisito della discontinuità, necessario per la sua applicazione. La normativa prevedeva, infatti, che il beneficio fiscale non fosse fruibile dal soggetto che avesse prestato la propria attività all'estero alle dipendenze di un datore di lavoro straniero e, in forza di tale rapporto, fosse rientrato in Italia continuando a lavorare per il medesimo datore di lavoro.

La CTP, tuttavia, ha accolto le ragioni del lavoratore sottolineando come il regime in esame nulla specifichi in relazione alle società con cui si instaura il rapporto di lavoro, che siano tra loro unite o meno da un vincolo di controllo.

Nel caso analizzato, dunque, i giudici hanno riconosciuto che il rientro in Italia avesse comportato una nuova assunzione e non la prosecuzione del rapporto precedentemente prestato all'estero. Conseguentemente, il contribuente aveva legittimamente fruito dell'agevolazione fiscale.

Conferimento e patto di famiglia: c'è abuso?

Con la risposta ad interpello n. 450/2019, l'Agenzia delle Entrate ha approvato l'operazione di riorganizzazione aziendale posta in essere dal capostipite in ottica di passaggio generazionale, ritenendola priva di un indebito vantaggio fiscale.

L'operazione rappresentata all'Agenzia consisteva (i) in un conferimento in neutralità fiscale, in favore di una *newco*, della partecipazione detenuta dal capostipite in una *holding* e (ii) nella successiva stipula di un patto di famiglia, con cui l'istante avrebbe attribuito ai figli, in comunione, il controllo della stessa *newco*. Quest'ultima operazione sarebbe stata effettuata in regime di esenzione dall'imposta sulle donazioni alle condizioni dettate dalla normativa fiscale (prosecuzione dell'attività di impresa da parte dei beneficiari o mantenimento delle partecipazioni di controllo per un periodo non inferiore a cinque anni).

L'Agenzia ha ritenuto corretto il trattamento fiscale adottato dal contribuente posto che la combinazione delle due operazioni era inserita «*in un più ampio progetto di riassetto societario finalizzato a consentire il subentro graduale di questi ultimi nel gruppo di famiglia*» e che, dunque, non fossero ravvisabili profili di abuso del diritto.

La «nuova» tassazione dei Trust «paradisiaci»

Il Decreto Legge n. 124/2019, oggetto di conversione, è intervenuto sulla tassazione dei redditi corrisposti a beneficiari residenti da parte di *trust* esteri, ora anche se opachi.

In pratica, la disciplina dei redditi di capitale, d'ora in poi, non riguarderà più esclusivamente la tassazione dei redditi provenienti da *trust* trasparenti, ma troverà applicazione anche per i redditi percepiti da beneficiari italiani di *trust* opachi residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata, e concorreranno a formare la base imponibile IRPEF degli stessi beneficiari.

Al fine, è utile ricordare il distinguo – di carattere meramente fiscale - tra *trust* trasparenti e opachi: mentre in questi ultimi il *trustee* è dotato di discrezionalità nel decidere se e quando attribuire ai beneficiari i frutti del *trust*, nei primi si configura un vero e proprio diritto soggettivo, attuale e concreto, in capo ai beneficiari a pretendere dal *trustee* detti frutti.

Quanto al trattamento fiscale, la previgente disciplina stabiliva la tassazione dei redditi imputati da *trust* trasparenti (residenti o meno) direttamente in capo ai beneficiari.

Di contro, il *trust* opaco risultava identificabile quale autonomo soggetto passivo di imposta sul quale gravava direttamente la tassazione, esauendo il prelievo e, dunque, la pretesa fiscale.

Con la novella normativa, il legislatore ha ampliato la portata della disciplina dei redditi di capitale, facendo rientrare in detta tipologia reddituale, con conseguente tassazione in capo ai beneficiari, anche dei frutti corrisposti dai *trust* opachi, se residenti in paesi «paradisiaci».



Fiscalità Internazionale

Voluntary disclosure: sì al rimborso

La CTP di Vercelli, con la sentenza n. 79/2/2019, ha chiarito la tematica del riconoscimento delle imposte versate all'estero a seguito dell'adesione alla procedura di *voluntary disclosure*.

Nel caso in esame, il contribuente aveva impugnato il diniego di rimborso del credito per le imposte versate all'estero in relazione ad un immobile svizzero concesso in locazione e oggetto di regolarizzazione.

In sede di giudizio, l'Amministrazione aveva giustificato il diniego sull'assunto che il diritto alla detrazione delle imposte versate all'estero non spettasse in caso di omessa dichiarazione dei redditi.

I giudici di Vercelli, invece, in continuità con altre pronunce giurisprudenziali in tema di Euroritenuta, hanno riconosciuto il diritto al rimborso delle somme versate all'estero in quanto diritto garantito sia dalle norme nazionali che sovranazionali al fine di evitare una doppia imposizione.



Fiscalità dell'Arte

L'Uomo Vitruviano va al Louvre

Il Tar del Veneto si è di recente pronunciato in merito al prestito di opere d'arte pittoriche o scultoree a musei italiani e stranieri in occasione della esposizione de L'Uomo Vitruviano al Louvre.

Il Tribunale, in prima battuta, aveva sospeso il prestito in favore del museo sulla base di due differenti questioni. *In primis*, la normativa che disciplina l'uscita temporanea di opere d'arte stabilirebbe che non possano uscire dal territorio i beni che potrebbero subire danni nel trasporto nonché quelli che costituiscono il fondo principale di una determinata sezione di un museo (ed è questo è il caso de L'Uomo Vitruviano di Venezia).

Il secondo punto, di natura burocratica, riguarderebbe l'intesa tra i ministri dei beni culturali italiano e francese per il prestito dell'opera. Un'ingerenza politica che ha destato preoccupazione. Normalmente, infatti, gli accordi sui prestiti di opere si limitano a coinvolgere gli stessi musei e prescindono da qualsivoglia accordo politico.

A seguito del provvedimento di sospensione, comunque, il Tribunale Amministrativo ha acconsentito al prestito dell'opera anche alla luce della rilevanza mondiale dell'esposizione francese ospitante, che garantisce un notevole ritorno di immagine all'Italia.

Vendita di opere d'arte: quando e chi si tassa?

È sempre più crescente l'interesse per le opere d'arte e, anche grazie a piattaforme digitali che consentono di effettuare scambi *online*, l'attività di compravendita interessa sempre più anche gli amatori del settore.

Ma su quale sia il corretto trattamento fiscale della compravendita vi è ancora incertezza, tanto da far sorgere l'esigenza di una interrogazione parlamentare.

Così, nella risposta n. 5-01718/2019 è stato affermato che i redditi derivanti dalla cessione di opere d'arte, in base all'attuale quadro normativo, risultano imponibili ex art. 67, comma 1, lettera i) TUIR quali redditi diversi, se derivanti da una attività commerciale non esercitata abitualmente.

Al fine di dimostrare l'occasionalità della vendita, nella stessa risposta si legge che è *"necessaria la dimostrazione, dagli esiti spesso incerti, finalizzata a ricostruire una pluralità di atti – anche compiuti nell'arco di diversi anni – tra loro collegati e preordinati al conseguimento di un reddito attraverso la cessione dei beni in questione"*.

Tale tipologia reddituale sarà dunque conseguita dai c.d. speculatori occasionali, animati da un fine lucrativo già al momento dell'acquisto di un'opera d'arte.

Per i mercanti d'arte, invece, per i quali la compravendita di opere d'arte rappresenta una attività abituale, il reddito prodotto è tassato quale reddito d'impresa ex art. 55 del TUIR.

Infine, il collezionista privato non è assoggettato ad alcuna imposizione, tenuto conto dell'unica causa che lo spinge alla compravendita delle opere, ossia la mera passione culturale ed il godimento prettamente personale delle opere stesse (che mirano ad un arricchimento non patrimoniale). Tale motivo, infatti, distingue la sua figura da quelle del mercante d'arte e dello speculatore occasionale.



DAC6: a che punto siamo?

La Direttiva Europea 2018/822/UE (c.d. DAC6), in tema di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, impone nuovi obblighi di comunicazione alle Autorità fiscali da parte di intermediari e professionisti che vengano a conoscenza, nello svolgimento della loro attività, di meccanismi transfrontalieri fiscalmente aggressivi.

La DAC6 è stata adottata dal Consiglio Europeo il 25 maggio 2018 e le sue disposizioni diverranno applicabili con decorrenza 1° luglio 2020. Entro il 31 dicembre 2019, gli Stati membri saranno tenuti a recepire nei rispettivi ordinamenti le disposizioni comunitarie. Quanto all'Italia, nel luglio 2018 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato lo schema di decreto legislativo, ma da allora non è stato adottato alcun provvedimento definitivo.

Anche l'Agenzia delle Entrate si sta attivando per rendere operativa la procedura. Ma cosa comporterà il recepimento della Direttiva?

In pratica, professionisti e intermediari saranno obbligati a comunicare le operazioni transnazionali che presentino specifici elementi di rischio di potenziale elusione fiscale. In assenza di intermediari, l'obbligo ricadrà sul contribuente.

La comunicazione dovrà essere effettuata entro 30 giorni dal momento in cui l'operazione è pronta per l'attuazione o è stato dato inizio alla sua implementazione e riguarderà retroattivamente anche le operazioni poste in essere a decorrere dal 25 giugno 2018.

A parte i parecchi dubbi sulle modalità pratico-operative a cui saranno chiamati gli operatori, il provvedimento in esame impone una riflessione più profonda su quanto i nuovi obblighi rispettino i principi di una sana ed integra *tax compliance*.

Antiriciclaggio: nuove regole

Il Decreto Legislativo n. 125/2019 di attuazione della c.d. V Direttiva è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 26 ottobre 2019 ed è entrato in vigore il 10 novembre 2019.

Il Decreto apporta rilevanti modifiche al Decreto Legislativo n. 231/2007 tra cui si segnalano l'ampliamento della platea dei destinatari degli obblighi antiriciclaggio nonché l'accessibilità alle informazioni sul titolare effettivo.

In particolare, tra i destinatari degli obblighi sono collocati, tra gli altri, dottori commercialisti, società fiduciarie, avvocati e notai che sono chiamati all'adeguata verifica della clientela, alla conservazione dei dati, alla segnalazione di operazioni sospette.

Tra i nuovi destinatari figurano i soggetti che commerciano in opere d'arte, per operazioni con valore pari o superiore a 10.000 euro, nonché agli agenti in affari nelle attività di mediazione immobiliare anche per le operazioni di locazione di immobili quando il canone mensile è pari o superiore a 10.000 euro.

Ulteriori modifiche riguardano i criteri per la determinazione della titolarità effettiva di clienti diversi dalle persone fisiche.

Pertanto, nel caso in cui il cliente sia una persona giuridica, saranno cumulativamente individuati come titolari effettivi i fondatori, ove in vita, i beneficiari (quando individuati o facilmente individuabili), i titolari di poteri di rappresentanza legale, direzione e amministrazione.

Circa l'individuazione dei soggetti che possono accedere alle informazioni sul titolare effettivo, nell'istituendo registro, il Decreto inserisce anche la previsione del "pubblico", dietro pagamento dei diritti di segreteria. In circostanze eccezionali, l'accesso alle informazioni sulla titolarità effettiva può essere escluso.



Terzo Settore: ancora nessuna novità

La riforma del Terzo Settore è stata avviata con la Legge delega n. 106/2016 ed ha trovato attuazione con il Codice del Terzo Settore (D. Lgs n. 117/2017) (c.d. CTS), ma c'è ancora tanta strada da fare per il suo completamento.

In primis, si attende ancora la realizzazione del fondamentale Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (c.d. RUNTS) che avrà lo scopo di riunire gli enti che intendono aderire al Terzo Settore. Per l'istituzione del RUNTS, che si auspicava per questo autunno, probabilmente dovrà attendersi la seconda metà del 2020. E non è l'unica proroga. Il continuo procrastinare delle scadenze stanno rendendo ulteriormente lento il compimento della riforma.

Si pensi, ad esempio, al termine per l'adeguamento o per la predisposizione di statuti conformi alle disposizioni del CTS che era fissato, inizialmente, al 03.02.2019, poi prorogato al 03.08.2019 e poi, ancora, al 30.06.2020.

Dunque, nonostante l'interesse che il Terzo settore suscita, il clima di incertezza e la lenta emanazione dei necessari decreti fanno accrescere la negatività dovuta alla mancata concreta fruibilità di tutte le agevolazioni e le misure fiscali e di sostegno economico che la riforma dovrebbe attuare.

Non resta che aspettare.



Fidiram Italia

Via Senato, 12

20121 Milano

www.fidiram.com/italia

While the information in the above summary has been prepared in good faith and with due care, no representation or warranties are made (express or implied) as to the accuracy, currency, completeness, suitability or otherwise of such information. Figures, calculations and other information have been provided by third parties and have not been independently verified. Users should not rely on any information contained in the summary and must make their own enquiries to verify and satisfy themselves of all aspects of such information. Fidiram, its clients, officers, employees, subcontractors and agents shall not be liable (except to the extent that liability under statute or by operation of law cannot be excluded) to any person for loss, liability, damage or expense arising from or connected in any way with any use of or reliance on such information.

fidinam

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

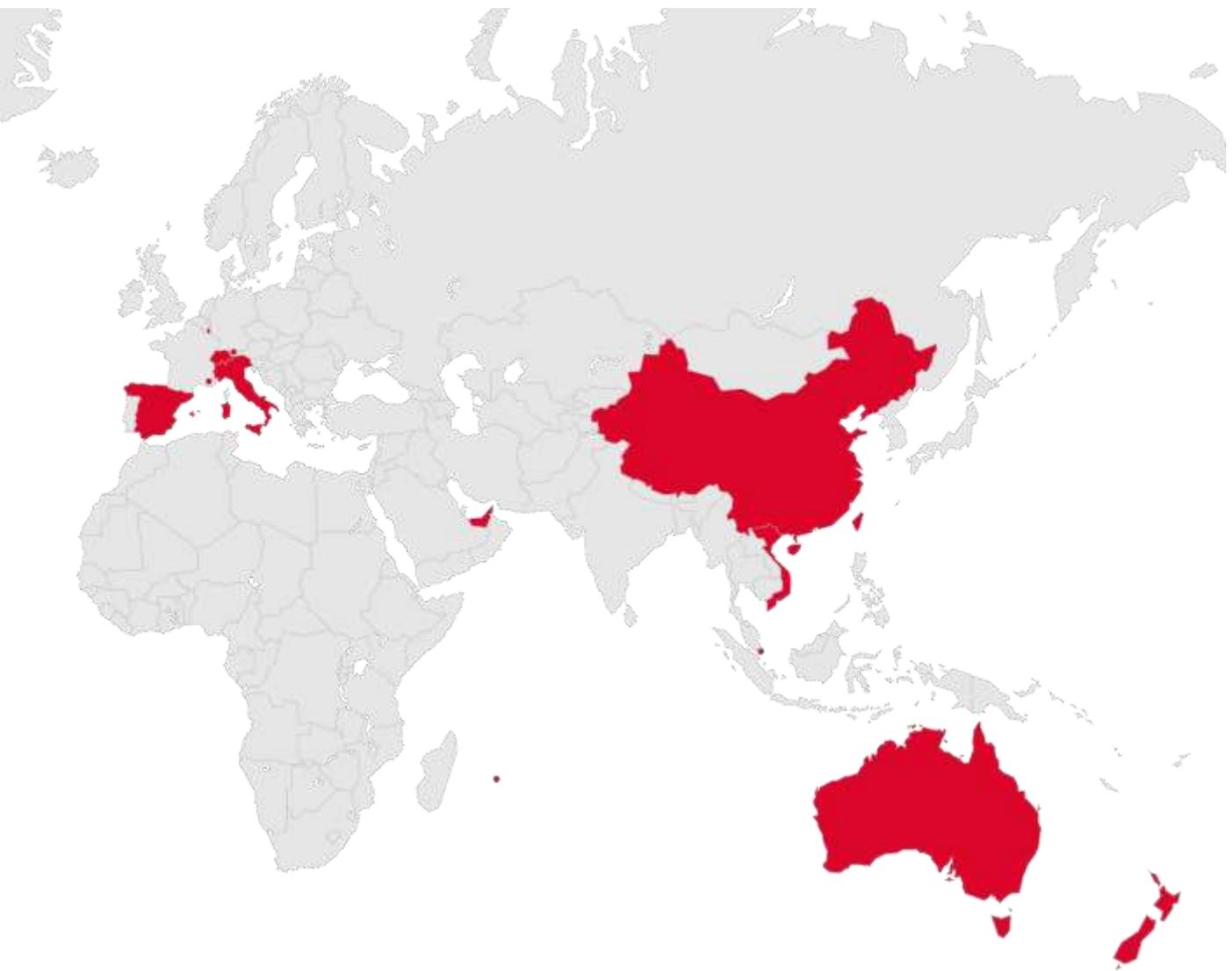
raffaella.arena@fidinam.com

Angelo Ferro
Tax Consultant

angelo.ferro@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