

Tax & Legal News

FOCUS: Gli aspetti fiscali del trust



SCADENZE FISCALI

FOCUS

- GLI ASPETTI FISCALI DEL TRUST

NEWS

BILANCIO

- SE IL SINDACO È SOCIO DEL CONSULENTE NON È INDIPENDENTE

OPERAZIONI SOCIETARIE

- L'IMPOSTA SOSTITUTIVA PER L'AFFRANCAMENTO NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE VERSATA IN ECCESSO PUÒ ESSERE CHIESTA A RIMBORSO
- CONFERIMENTO D'AZIENDA SEGUITO DA CESSIONE QUOTE E FUSIONE: LE VALIDE RAGIONI POSSONO ESCLUDERE L'AGGIRAMENTO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

- NON È DEDUCIBILE IL COSTO PER RICONOSCIMENTO SPONTANEO DI UN CORRISPETTIVO NON PREVISTO CONTRATTUALMENTE

CREDITI DI IMPOSTA

- PER LA RESPONSABILITÀ DI SOCI NON È NECESSARIA LA DEFINITIVITÀ DELL'ACCERTAMENTO ALLA SOCIETÀ

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

- LE REGOLE SUL TRANSFER PRICING NON VIOLANO I PRINCIPI COMUNITARI

SCADENZE FISCALI

15 novembre

Soggetti che hanno rivalutato terreni o partecipazioni

Versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni posseduti, non in regime d'impresa, all'1.1.2022.

Soggetti IVA

Emissione e registrazione delle fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese solare precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è stata effettuata l'operazione nonché delle fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese solare precedente.

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

FOCUS

GLI ASPETTI FISCALI DEL TRUST

L'Agenzia delle Entrate ha emanato la versione definitiva dei propri chiarimenti sul trattamento fiscale dei trust (circolare 34/E del 20 ottobre 2022).

Riassumiamo i principali chiarimenti, limitando l'analisi alle ipotesi di trust considerati fiscalmente residenti in Italia.

Profili civilistici

Le Entrate confermano innanzi tutto il recepimento dell'inquadramento civilistico dell'istituto: il trust si sostanzia in un rapporto giuridico fiduciario mediante il quale un soggetto definito "disponente" (o settlor) - con negozio unilaterale, cui generalmente seguono uno o più atti dispositivi - trasferisce ad un altro soggetto, definito "trustee", beni (di qualsiasi natura), affinché quest'ultimo li gestisca e li amministri, coerentemente con quanto previsto dall'atto istitutivo del trust per il raggiungimento delle finalità individuate dal disponente medesimo.

L'effetto principale dell'istituzione di un trust è la segregazione patrimoniale in virtù della quale i beni in trust costituiscono un patrimonio separato e autonomo rispetto al patrimonio del disponente, del trustee e dei beneficiari, con la conseguenza che tali beni non potranno essere escussi dai creditori di tali soggetti.

Imposte sui redditi

Al momento dell'apporto dei beni in un trust, per quanto attiene al loro costo fiscalmente riconosciuto, si conferma il subentro nel costo riconosciuto in capo al disponente, richiamando quanto chiarito nella circolare n. 48/E del 2007.

Ai fini della determinazione del reddito prodotto dal trust (sia opaco che trasparente) si applicano le regole fiscali previste in base alla natura, "commerciale" o "non commerciale" dell'attività svolta dal trust. In particolare:

- nel caso di trust (opaco o trasparente) che ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, il reddito è determinato secondo le regole previste per i soggetti IRES che esercitano attività commerciale;
- nel caso di trust (opaco o trasparente) che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, il reddito è determinato secondo le regole previste per gli enti non commerciali (il reddito complessivo è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva).

Imposte indirette

L'atto istitutivo con cui il disponente esprime la volontà di costituire il trust, se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, è assoggettato all'imposta di registro in misura fissa, anche quando nel medesimo atto venga disposta la dotazione patrimoniale al trust.

La medesima tassazione si applica anche agli atti con cui il disponente dota il trust di beni, vincolandoli agli scopi del trust. Infatti, in linea con l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, tale atto «non determina effetti traslativi perché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso (trustee), che è tenuto solo ad amministrarlo e a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un suo ritrasferimento ai beneficiari del trust» (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 8082 del 2020).

Gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in trust ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni, dato che la costituzione del vincolo di destinazione non integra un autonomo presupposto ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, ma è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale.

Nel trust, tale trasferimento imponibile si realizza solo all'atto «di eventuale attribuzione del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo.

In ordine all'individuazione del momento in cui si realizza l'effettivo trasferimento di ricchezza mediante un'attribuzione "stabile" dei beni confluiti nel trust a favore del beneficiario, occorre far riferimento anche alle clausole statutarie che disciplinano il concreto assetto degli interessi patrimoniali e giuridici. In particolare, è necessario analizzare puntualmente le clausole contenute nell'atto istitutivo e nello Statuto del trust o emergenti da ulteriori documenti.

L'attribuzione stabile, infatti, in linea generale, si verifica all'atto di attribuzione dei beni, formale o meno, dal trustee al beneficiario, ma potrebbe essere rinvenibile anche già all'atto di costituzione o di dotazione del trust, nell'ipotesi in cui i beneficiari individuati (o individuabili) siano titolari di diritti pieni ed esigibili, non subordinati alla discrezionalità del trustee o del disponente, tali da consentire loro l'arricchimento e l'ampliamento della propria sfera giuridico-patrimoniale già al momento dell'istituzione del trust.

Regime transitorio

La circolare esamina anche il caso di attribuzioni relative a trust già esistenti, che hanno scontato l'imposta sulle successioni e donazioni all'atto di costituzione o di dotazione del trust stesso.

In particolare, tenuto conto dell'affidamento dei contribuenti che, adeguandosi alla precedente prassi amministrativa, abbiano liquidato e versato imposte al momento della costituzione o del conferimento di beni o diritti al trust, l'Agenzia ritiene che tali versamenti possano essere considerati a titolo definitivo, senza necessità di effettuare ulteriori liquidazioni all'atto di successive attribuzioni a favore del beneficiario. Tale "esaurimento" della fattispecie vale a condizione che le attribuzioni abbiano ad oggetto i medesimi beneficiari e i medesimi beni e diritti sulla base dei quali è stata effettuata la liquidazione in sede di costituzione o di dotazione al trust.

Invece, nel caso in cui l'attribuzione successiva avvenisse nei confronti di un beneficiario diverso ovvero avesse ad oggetto beni o diritti diversi, si rende necessaria la liquidazione delle imposte, ferma restando la possibilità di considerare le imposte già versate in sede di apporto al trust a scampo dell'eventuale imposta dovuta.

In ogni caso, non è possibile richiedere il rimborso delle imposte già versate in sede di apporto (iniziale o successivo) dei beni o diritti al trust, anche laddove la base imponibile calcolata al momento delle successive attribuzioni ai beneficiari dovesse risultare inferiore a quella assoggettata a tassazione iniziale.

NEWS

BILANCIO

SE IL SINDACO È SOCIO DEL CONSULENTE NON È INDIPENDENTE

Cassazione, Sentenza 10.10.2022 n. 29406

La Sentenza della Cassazione ritiene ineleggibile il sindaco che ha partecipazioni in uno studio associato o in una società semplice con il consulente della società, a prescindere dalla analisi percentuale dei compensi.

In particolare, nel caso oggetto di pronuncia, l'ineleggibilità alla carica di sindaco deriva della mera partecipazione ad uno studio professionale con il consulente, senza che occorra ulteriormente analizzare la fattispecie concreta, onde verificare la sussistenza di interessi patrimoniali che compromettano l'indipendenza del sindaco. È in sostanza irrilevante, come invece sostenuto dalla dottrina, considerare il rapporto fra il compenso percepito dal sindaco e quello percepito dallo studio per l'attività di consulenza in favore della società, nonché l'ammontare dei compensi che il professionista complessivamente ottiene dallo svolgimento della sua attività ordinaria.

Già in passato la Corte ha sottolineato che chi svolge in modo continuativo prestazioni di consulenza alla società che deve essere controllato da parte del collegio sindacale e sia comunque titolare di un rapporto di natura patrimoniale, si trova in una situazione che compromette in radice la sua imparzialità e indipendenza; la ratio sottesa alla causa di ineleggibilità risiede infatti nell'esigenza di garantire l'indipendenza di chi è incaricato delle funzioni di controllo in presenza di situazioni idonee a compromettere tale indipendenza.

La compromissione dell'indipendenza del sindaco sussiste quindi non solo quando il controllore è direttamente implicato nell'attività sulla quale dovrebbe esercitare il controllo, ma anche quando l'attività di consulenza è prestata, come nel caso in esame, da un socio o collaboratore dello studio di cui faccia parte il sindaco (si veda al riguardo Cassazione n. 9392/2015).

OPERAZIONI STRAORDINARIE

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA PER L'AFFRANCAMENTO NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE VERSATA IN ECCESSO PUÒ ESSERE CHIESTA A RIMBORSO

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 18.10.2022 n. 518

La risposta delle Entrate considera il caso in cui, dopo una fusione inversa, è stata pagata l'imposta sostitutiva per il riconoscimento dei maggiori valori facendo erroneamente riferimento al valore civile dell'avviamento all'inizio del periodo di imposta e non tenendo quindi conto degli ammortamenti del periodo di affrancamento.

Secondo l'Agenzia l'istante potrà, alternativamente, chiedere il rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero utilizzare il credito in compensazione, ex articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

CONFERIMENTO D'AZIENDA SEGUITO DA CESSIONE QUOTE E FUSIONE: LE VALIDE RAGIONI POSSONO ESCLUDERE L'AGGIRAMENTO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 12 ottobre 2022 n. 503

L'aspetto più innovativo e importante della risposta ad interpello 12.10.2022 n. 503 riguarda l'abuso del diritto in materia di imposta di registro.

In linea generale, la risposta ricorda che la combinazione di atti e negozi giuridici, consistenti (i) nel conferimento del ramo d'azienda ad una newco, (ii) nella successiva cessione totalitaria delle partecipazioni detenute nella newco a favore di una società acquirente e (iii) nella fusione per incorporazione della società conferitaria nella società cessionaria delle partecipazioni, comporta il conseguimento di un vantaggio d'imposta indebito dato dalla differenza tra l'imposta di registro in misura fissa applicabile alle tre operazioni, rispetto all'imposta di registro in misura proporzionale, la quale risulta pertanto aggirata dal comportamento posto in essere.

Infatti, al verificarsi della fusione si realizzano i medesimi effetti giuridici ed economici che si sarebbero realizzati attraverso l'acquisizione diretta del ramo d'azienda, con la conseguenza che il complesso degli atti e comportamenti posti in essere deve essere ritenuto in contrasto con i principi che presiedono alla tassazione proporzionale ai fini dell'imposta di registro della cessione di azienda o di ramo d'azienda. Tale conclusione è in linea con le risposte ad interpello n. 13 e n. 138 del 2019

Tuttavia l'analisi non si deve necessariamente fermare a questo livello: la risposta precisa infatti che per quanto riguarda gli ulteriori elementi che concorrono a costituire la fattispecie dell'abuso del diritto, si deve rilevare che l'operazione prospettata (la fusione della società conferitaria) non appare priva di sostanza economica. Al riguardo è particolarmente rilevante il fatto che le prime due fasi dell'operazione, ossia il conferimento di azienda e la cessione della partecipazione, sono avvenute a distanza di tempo (quattro anni), quindi in un momento in cui la strategia aziendale era dettata da un azionista di riferimento completamente diverso.

Pertanto, "tenuto conto che la Fusione ALFA3 avviene dopo un rilevante intervallo temporale (a più di quattro anni di distanza dalle precedenti operazioni di conferimento e cessione di partecipazioni) e che, come rappresentato dall'istante, consegue ad un cambio dell'azionista di riferimento dell'intero Gruppo ALFA e a mutate strategie aziendali collegate alle mutate condizioni del mercato, che hanno indotto in seguito un piano riorganizzativo finalizzato alla semplificazione societaria, si ritiene sussistente il requisito della sostanza economica."

IMPOSTE DIRETTE

NON È DEDUCIBILE IL COSTO PER RICONOSCIMENTO SPONTANEO DI UN CORRISPETTIVO NON PREVISTO CONTRATTUALMENTE

Cassazione, Sentenza 7.10.2022 n. 29342

La Cassazione ha esaminato il caso di una società che ha sostenuto costi di consulenza non previsti nel contratto originario, sancendone l'indeducibilità per carenza di inerenza. In particolare:

- tra la contribuente e le società consulenti erano stati in precedenza conclusi contratti che, prevedevano il pagamento di un determinato corrispettivo;

- solo alla fine dell'anno la contribuente, motu proprio, ha determinato un aumento significativo dell'importo che già si era obbligata contrattualmente a pagare, chiedendo alle controparti di accettare tale incremento;
- l'ulteriore attribuzione patrimoniale non era riconosciuta per prestazioni diverse da quelle già convenute e prezzate nei contratti originari;
- l'integrazione del corrispettivo non trovava titolo in una originaria previsione contrattuale che imponesse una revisione dell'obbligazione contrattuale.

Secondo la Corte, si è quindi di fronte ad un imprenditore che, nella fase ormai conclusiva di un rapporto contrattuale nell'anno d'imposta, spontaneamente si obbliga a pagare le prestazioni ricevute più di quanto aveva convenuto nell'accordo iniziale con le controparti che le hanno eseguite.

I giudici sostengono che "l'attribuzione patrimoniale aggiuntiva in questione non è compatibile, coerente e correlata, quale costo, all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi. Infatti, come è palese per tabulas, la contribuente aveva convenuto (ed ottenuto, vertendosi nella fase finale del rapporto) le medesime prestazioni, necessarie alla funzione produttiva, ad un costo inferiore già liberamente determinato. Pertanto la volontaria assunzione dell'obbligo di pagare ulteriori somme, per le medesime prestazioni ricevute, pone la causa concreta del surplus del costo al di fuori della corrispettività con l'attività funzionale all'impresa, rendendolo fiscalmente neutro (essendo indiscusso che le medesime prestazioni ricevute fossero dovute comunque al minor corrispettivo originariamente convenuto e siano state eseguite già in ragione di quest'ultimo). Non si tratta quindi di valutare le scelte imprenditoriali, né di sindacare la correlazione quantitativa tra il costo in questione ed i ricavi, ma di prendere atto che nel caso di specie, oggettivamente, l'evento generatore del decremento non è strumentale, in concreto, all'attività produttiva cui lo si vorrebbe correlare ai fini fiscali, essendo pacifico che l'esborso (minore) dovuto per quest'ultima era già stato concordato liberamente tra l'imprenditore ed i terzi, con un accordo, eseguito, la cui validità ed efficacia non risulta minimamente messa in discussione dalle controparti. Non sussiste, pertanto, in concreto l'inerenza del costo in discussione".

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

PER LA RESPONSABILITÀ DI SOCI NON È NECESSARIA LA DEFINITIVITÀ DELL'ACCERTAMENTO ALLA SOCIETÀ

Cassazione, Sentenza 17.10.2022 n. 30481

La Sentenza 17.10.2022 n. 30481 chiarisce che la contestazione di responsabilità dei soci di società di capitali prevista dall'articolo 36 del Dpr 602/73 non richiede che l'accertamento emanato in capo alla società sia diventato definitivo.

Si tratta infatti di responsabilità per fatto proprio ex lege, avente natura civilistica e non tributaria, non ponendo la norma alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico dei diversi soggetti, non equiparabile all'obbligazione derivante dalla responsabilità verso i creditori, né sovrapponibile, in quanto fondata su norma speciale, alla responsabilità dei liquidatori ai sensi dell'articolo 2489 del codice civile ed alla responsabilità diretta per danni provocati dagli amministratori nei confronti del socio o del terzo.

Con riferimento specifico alla responsabilità dei soci, l'articolo 36 comma 3, DPR n. 602 del 1973, vigente *ratione temporis*, "prevede che, ove abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta, precedenti alla messa in liquidazione, danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o abbiano avuto in assegnazione beni sociali dei liquidatori durante il tempo della liquidazione, i soci sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma (liquidatori o amministratori) nei limiti del valore dei beni stessi, salve le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. È dunque consentito al fisco di agire in via "sussidiaria" nei confronti dei soci "pro quota" e tale responsabilità «è pur sempre "dipendente" da quella del liquidatore e dell'amministratore, nel senso che, per escutere i primi, è comunque necessario che sussistano anche i presupposti per la responsabilità dei secondi» (Cass. n. 14570 del 2021)."

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

LE REGOLE SUL TRANSFER PRICING NON VIOLANO I PRINCIPI COMUNITARI Corte di Giustizia UE 13.10.2022, Sentenza 13 ottobre 2022 causa C-431/21

La Corte di Giustizia ritiene che le regole sul transfer pricing sino compatibili con il principio comunitario di libertà di stabilimento (articolo 49 TFUE). Nel caso, che riguarda le norme tedesche, la causa 13 ottobre 2022 C-431/21 ha stabilito che *“L’articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale in forza della quale, in primo luogo, il contribuente è soggetto all’obbligo di fornire la documentazione sulla natura, sul contenuto e sui fondamenti economici e giuridici del prezzo e delle altre condizioni commerciali delle sue transazioni commerciali transfrontaliere con soggetti con i quali intrattiene un vincolo di interdipendenza di capitale o di altro tipo che consenta a tale contribuente o a tali soggetti di esercitare un’influenza sicura sull’altro, e che preveda, in secondo luogo, in caso di violazione di tale obbligo, non solo che il suo reddito imponibile nello Stato membro interessato sia presunto, con presunzione confutabile, superiore a quello dichiarato - potendo l’amministrazione tributaria effettuare una stima a scapito del contribuente - ma anche l’imposizione di una maggiorazione fiscale pari ad almeno il 5% e, al massimo, il 10% dell’eccedenza di reddito determinata, e comunque pari almeno a EUR 5 000, a meno che l’inosservanza di tale obbligo sia scusabile o la colpa commessa sia di lieve entità.”*