



OSSERVATORIO
WEALTH MGMT.
di Morri Rossetti

Monthly Roundup | Lug '21

MONTHLY ROUNDUP

Luglio 2021

I principali aggiornamenti in materia di Wealth Management del mese di Luglio 2021

PRINCIPALI AGGIORNAMENTI



La qualificazione di un trust come interposto assume rilevanza solo con riferimento alle imposte sui redditi, e non anche ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni – Commento alla Risp.n.398/2021 AdE

L'agenzia delle Entrate ("AdE"), nella risposta n.398 del 2021, ha fornito alcuni interessanti chiarimenti in merito all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni in relazione a trust da considerarsi interposti ai fini delle imposte sui redditi.

La questione esaminata dall'AdE verteva su due trust (rispettivamente "Trust Alfa" e "Trust Beta") istituiti negli Stati Uniti per i bisogni di una famiglia. Per quanto di rilievo, i componenti della famiglia sono i seguenti: madre ("Madre"), padre ("Padre"), figlia ("Figlia"), zio (fratello della madre, "Zio"), nipoti ("Nipoti"). La Madre è stata residente negli Stati Uniti fino ad un dato momento, dopo il quale ha acquisito la residenza fiscale in Italia.

La figlia era residente in Italia. I beni vincolati in trust non erano localizzati in Italia.

Il trust Alfa era stato istituito dalla Madre, in qualità di disponente. Quest'ultima svolgeva anche il ruolo di trustee congiuntamente con il Padre e, dopo il decesso di questo, dello Zio. Il potere di gestione spettava di fatto alla Madre, la quale aveva disponeva del patrimonio in trust e aveva diritto ai relativi redditi. Era prevista l'estinzione del trust a seguito della morte della Madre. In particolare, a seguito del decesso della Madre, il ruolo di trustee è stato assunto dallo Zio, con il compito di gestire il trust nel periodo intercorrente tra la morte della Madre e la devoluzione dei beni ai beneficiari. I beni del trust sono stati devoluti a) in piccola parte, ad una fondazione; b) in parte alla Figlia; c) in parte ai Nipoti.

Il trust Beta era stato istituito dal padre in qualità di disponente. Quest'ultimo svolgeva il ruolo di trustee congiuntamente con la Madre. Successivamente al decesso del Padre, il ruolo di trustee è stato svolto dalla Madre e dallo Zio. Il beneficiario del trust era il Padre, finché in vita. Successivamente al decesso del padre, il ruolo di trustee è stato svolto dalla Madre e dallo Zio. Ad ogni modo, il potere di gestione era di fatto attribuito alla Madre. Quest'ultima aveva il diritto

di pretendere la distribuzione dei redditi del trust a determinate scadenze e doveva pertanto essere qualificata come beneficiario individuato. Successivamente alla morte della Madre, il patrimonio del trust verrà devoluto ad un ulteriore trust, il cui beneficiario è la figlia, la quale ha assunto il ruolo di beneficiario individuato.

L'istanza di interpello, proposto dalla Figlia, verteva sull'eventuale interposizione ai fini delle imposte sui redditi ("IR") e delle imposte sulle successioni e donazioni ("ISD") del trust, nonché sull'individuazione del soggetto tenuto agli obblighi di cd. "monitoraggio fiscale".

Ai fini delle IR, l'AdE considera entrambi i trust interposti.

In particolare, il trust Alfa era riferibile alla Madre e si è estinto al decesso di questa. La Madre, pertanto, a decorrere dal periodo di imposta in cui ha acquisito la residenza fiscale in Italia e fino al decesso, avrebbe dovuto dichiarare i redditi del trust.

Il trust Beta è stato invece ritenuto riferibile al Padre sino al decesso di questo. Ad ogni modo, tale interposizione non assume rilievo ai fini fiscali italiani. Successivamente, la Madre ha assunto il ruolo di trustee e beneficiaria. Il trust è divenuto pertanto un veicolo interposto rispetto a quest'ultima. L'interposizione del trust rileva ai fini delle IR, in particolare, a decorrere dall'acquisto della residenza in Italia, periodo d'imposta a partire dal quale la Madre avrebbe dovuto dichiarare i redditi del trust.

Sia con riferimento al trust Alfa che con riferimento al trust Beta, gli obblighi ai fini delle imposte sui redditi sorti in capo alla madre sino al momento del decesso si trasferiscono alla Figlia. Infatti, l'articolo 65, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 stabilisce che gli eredi

«rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa». La Figlia, dunque, sarà tenuta al versamento sia delle imposte da essa stessa dovute con riferimento al trust Beta, sia delle imposte non versate dalla Madre con riferimento ad entrambi i trust. Tuttavia, con riferimento alle imposte non versate dalla Madre, la Figlia non risponderà tuttavia di eventuali sanzioni.

Particolare rilevanza assumono le risposte dell'AdE in tema di ISD. Rispetto al trust Alfa, la Madre rivestiva sia il ruolo di disponente che di trustee e beneficiario, circostanza che rende tale trust non riconoscibile nei suoi effetti ai sensi di legge. In tale contesto, l'istituzione di tale trust non ha mai comportato la fuoriuscita dal patrimonio della Madre dei beni formalmente attribuiti al trust. L'attribuzione dei beni al trust non determina, in quanto tale, la debenza dell'ISD.

Resta tuttavia inteso che, al decesso della Madre sia i beni formalmente attribuiti al trust che eventuali redditi distribuiti dal trust alla Madre sono entrati nell'asse ereditario di quest'ultima (senza esserne di fatto mai usciti), congiuntamente con ogni altro bene di proprietà della madre. Tali beni sono stati oggetto di trasmissione agli eredi secondo le ordinarie regole in tema di successione, ove giustamente l'AdE evidenzia come l'atto istitutivo individui nella data della morte della disponente il termine del trust stesso, termine a partire dal quale si rendono eseguibili i trasferimenti. In relazione a tali trasferimenti agli eredi, quest'ultimi dovranno naturalmente versare l'ISD. Tale fattispecie è infatti in linea di principio territorialmente rilevante in Italia in quanto il defunto (la Madre) era residente in Italia al momento del decesso.

SEGUE →

Con riferimento al trust Beta, a differenza del trust Alfa, non si è verificata, al momento del decesso della Madre, alcuna devoluzione ai beneficiari. Di conseguenza, non si è verificato il presupposto per l'applicazione dell'ISD.

Con riferimento, infine, agli obblighi di monitoraggio fiscale, l'AdE chiarisce come, naturalmente, la Madre finché in vita, avrebbe dovuto adempiere a tali obblighi con riferimento ad ogni attività detenuta dai trust Alfa e Beta. Per le ragioni sopra esposte, infatti, entrambi i trust devono essere considerati come veicoli interposti rispetto alla Madre. Quest'ultima doveva essere considerata come effettiva titolare delle disponibilità formalmente attribuite ai due trust.

L'importanza della risposta in esame risiede in primo luogo nella conferma, da parte dell'AdE, della non rilevanza ai fini dell'ISD dell'eventuale interposizione ai fini dell'IR. Pertanto, nonostante tale interposizione, l'ISD sarà comunque dovuta. Ciò ovviamente a condizione che si verifichino i presupposti per l'applicazione di tale imposta, consistenti, in particolare, nella sussistenza di un effettivo trasferimento con arricchimento del beneficiario.

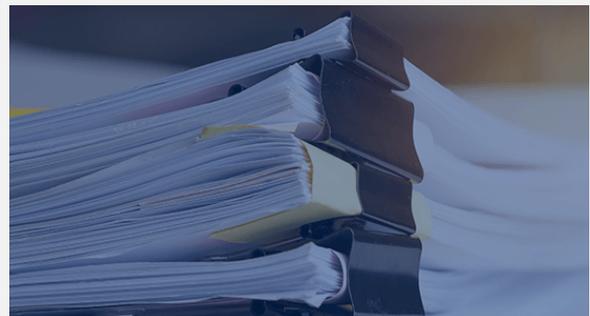
In secondo luogo, la risposta in esame conferma, seppur implicitamente, il principio espresso dall'AdE nella risposta 106 del 2021, in base al quale l'ISD non è dovuta al momento dell'attribuzione dei beni in trust, bensì al momento della devoluzione al beneficiario.

Restano tuttavia aperte alcune questioni in relazione alle quali sarebbe opportuno un chiarimento. Tali questioni non sono state esaminate nella risposta in esame in quanto non rilevanti ai fini della fattispecie analizzata.

Ad esempio, occorrerebbe stabilire se l'ISD possa essere dovuta in relazione in caso di assunzione da parte del beneficiario, diverso dal disponente, del diritto a far terminare il trust. In caso di risposta affermativa, occorrerebbe peraltro chiarire se tale obbligo sorga al momento in cui questo diritto viene acquisito oppure al momento in cui il trust termina, con attribuzione dei beni al beneficiario.

Infine, occorrerebbe chiarire il momento in cui valutare la sussistenza dei presupposti di territorialità per l'applicazione dell'ISD. Occorre in particolare stabilire se la residenza del disponente in Italia debba essere valutata al momento dell'apporto al trust oppure al momento della devoluzione dei beni al beneficiario.

* * *



Il reddito percepito dall'amministratore-socio unico di una S.r.l. in rapporto al regime c.d. "impatriati" – commento a Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16 giugno 2021, n. 407

Attribuire all'amministratore-socio unico di una S.r.l. unipersonale neocostituita un compenso variabile, quantificato in ragione di una cospicua percentuale dei risultati economici della società, per assoggettarlo al regime di tassazione agevolata c.d. "impatriati" ex articolo 16 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, quale reddito assimilato al lavoro dipendente, integra un'ipotesi di abuso del diritto.

Questa è la conclusione a cui perviene l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 407 del 2021, pubblicata lo scorso 16 giugno.

La vicenda riguardava un soggetto, avente doppia cittadinanza (svizzera e turca) e residente all'estero da circa sette anni. L'istante, "a seguito di sopravvenute esigenze di maggiore stabilità e sicurezza, legate a ragioni di natura personale e familiare (tra le quali la contrazione di un matrimonio e la successiva nascita di una figlia)" si proponeva di trasferire in Italia la propria residenza fiscale per ivi esercitare l'attività professionale di "family officer".

Per fare ciò, egli intendeva costituire una S.r.l. unipersonale con sede legale in Italia, avente quale oggetto sociale la prestazione di servizi di consulenza generica, già dallo stesso prestati a titolo personale all'estero. L'istante rappresentava che lo svolgimento della propria attività professionale tramite il veicolo societario di nuova costituzione gli avrebbe garantito il soddisfacimento di varie esigenze di tipo personale e commerciale, tra cui: la limitazione della responsabilità patrimoniale per le obbligazioni contratte nell'esercizio della predetta attività; la possibilità di presentarsi sul mercato come realtà imprenditoriale più stabile e strutturata; nonché il raggiungimento di una maggiore espansività del proprio business.

All'atto della costituzione della suddetta società, l'istante avrebbe assunto la qualifica di amministratore unico e, "in ragione dell'essenzialità del proprio apporto lavorativo rispetto ai risultati della società [avrebbe percepito] un compenso variabile, su base annua, determinato in una misura ricompresa tra l'80% e

il 90% degli utili di esercizio eventualmente conseguiti" dall'ente societario stesso¹.

Alla luce di quanto prospettato, dunque, l'istante chiedeva all'Amministrazione finanziaria se l'operazione di costituzione di una S.r.l. unipersonale di cui lo stesso fosse amministratore e socio unico, e al quale attribuire un compenso variabile dipendente dai risultati economici della società fosse censurabile sotto il profilo dell'abuso del diritto, ai sensi dell'art. 10-bis della l. 27 luglio 2000, n. 212.

Il regime c.d. "impatriati" è un regime agevolativo temporaneo che prevede la parziale detassazione ai fini IRPEF di taluni redditi prodotti dai lavoratori che trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale e si impegnano a mantenerla per almeno due periodi d'imposta.

Finalità di detto regime, dunque, è quella di attirare risorse umane in Italia al fine di favorire lo sviluppo economico del Paese e, nello specifico, l'internazionalizzazione delle imprese che operano in esso.

Ai sensi dell'art. 16, comma 1, del d.lgs. n. 147/2015, possono accedere all'agevolazione de qua i lavoratori che trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale e che, cumulativamente: non sono stati fiscalmente residenti nel nostro Paese nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento; si impegnano a risiedere fiscalmente nel territorio dello Stato per almeno due anni; e prestano la propria attività professionale prevalentemente in Italia.

Il successivo comma 2, poi, estende il beneficio in oggetto anche ai cittadini dell'Unione europea e ai cittadini di uno Stato, non facente parte dell'Unione europea, con il quale sia in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un

¹ In sede di integrazione documentale, peraltro, l'istante prospettava una soluzione alternativa: da un lato, la costituzione di un consiglio di amministrazione composto da due membri, del quale, tuttavia, egli sarebbe comunque stato il presidente e amministratore delegato, nonché l'unico soggetto coinvolto nel sistema di remunerazione

rappresentato; e, dall'altro lato, la determinazione del compenso variabile in misura pari all'85% dell'utile generato dall'ente, per ciascun periodo d'imposta, dall'attività caratteristica di consulenza indicata nell'art. 1 della bozza di statuto, allegata all'istanza.

Accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 2 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("TUIR"), e si impegnino a ivi mantenerla per almeno due periodi d'imposta a pena di decadenza, a condizione che:

- siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa all'estero negli ultimi 24 mesi o più, ovvero;
- abbiano svolto continuativamente un'attività di studio all'estero negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

Quanto all'ambito oggettivo di applicazione della norma, l'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015 stabilisce che possono rientrare nell'agevolazione i redditi prodotti in Italia rientranti nelle seguenti categorie:

- redditi di lavoro dipendente e redditi a essi assimilati;
- redditi di lavoro autonomo;
- e redditi d'impresa².

Partendo da tali premesse, dunque, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, nel caso concreto, la fattispecie rappresentata dall'istante integri un'ipotesi di abuso del diritto.

L'Amministrazione, infatti, pur non contestando di per sé la creazione di un veicolo societario per l'esercizio dell'attività di family officer, osserva che l'entità del compenso che l'istante percepirebbe quale amministratore e socio unico

della S.r.l. unipersonale, è "aleatoria e variabile poiché dipende esclusivamente dai risultati economici della società".

Ciò premesso, quindi, a parere dell'Agenzia, la serie di operazioni consentirebbe al soggetto "di veicolare la maggior parte degli utili prodotti dalla società sotto forma di corrispettivo per i servizi amministrativi (e per la residua parte sotto forma di utili, se distribuiti), e quindi come reddito assimilato al lavoro dipendente al mero fine di consentire l'accesso alla tassazione ridotta prevista dal regime agevolato dei lavoratori c.d. impatriati ex articolo 16 del decreto legislativo 147 del 2015. Tale tassazione ridotta si traduce in un vantaggio fiscale, derivante dal cospicuo abbattimento dell'imponibile fiscale su cui applicare le aliquote progressive IRPEF (abbattimento pari al 70%), rispetto alla ritenuta a titolo di imposta del 26% applicata all'intero ammontare dei redditi di capitale. Detto vantaggio è da qualificarsi come indebito, poiché tradisce – attraverso la preordinata costituzione delle condizioni di accesso – la ratio sottesa alla norma agevolativa richiamata, la cui applicazione è esclusa per i redditi di capitale".

La risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate rappresenta, a parere di chi scrive, la soluzione più aderente al dettato normativo, nonché alla ratio stessa della disciplina agevolativa in esame. Invero, nonostante il contribuente abbia indicato nell'istanza – peraltro, in maniera alquanto generica – talune "ragioni extrafiscali non marginali"³ atte a giustificare la propria richiesta, appare francamente complicato poter sostenere che l'intera operazione prospettata dallo stesso

² D'altra parte, con riferimento a tale categoria reddituale, occorre evidenziare che, ai sensi dell'art. 16, co. 1-bis, del d.lgs. n. 147/2015, il reddito di impresa agevolabile è soltanto quello prodotto dalla persona fisica mediante l'esercizio di un'attività lavorativa riconducibile a quelle elencate nell'art. 55 del TUIR. Pertanto, sono esclusi dall'agevolazione i redditi prodotti dalle società di persone commerciali, nonché il reddito di impresa prodotto dalle società a responsabilità limitata a "ristretta base proprietaria" i cui soci persone fisiche, ricorrendone i

presupposti, abbiano esercitato l'opzione prevista dall'art. 116 del TUIR.

³ Ai sensi dell'art. 10-bis, co. 3, della l. n. 212/2000, infatti, "[n]on si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente".

non sia animata dalla principale (se non unica) ragione di ottenere un (indebito) risparmio d'imposta.

Attraverso la previsione di un compenso variabile per lo svolgimento della carica di amministratore (in assenza di un qualsivoglia vincolo di subordinazione e/o assoggettamento all'altrui potere direttivo), pari alla quasi totalità degli utili derivanti dall'attività d'impresa, difatti, l'istante ha provato a far "rientrare dalla finestra" ciò che la norma ha voluto far "uscire dalla porta", tramite l'espressa esclusione dei redditi di capitale dall'ambito di applicazione oggettivo dell'agevolazione.

* * *



Profili abusivi di un'operazione di conferimento di partecipazioni con contestuale scissione totale asimmetrica

Porre in essere un'operazione di conferimento di partecipazioni seguito da una scissione asimmetrica, entrambi in regime di neutralità fiscale, piuttosto che due conferimenti di minoranza di cui uno è tassato, integra un'ipotesi di abuso del diritto, ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 ("Statuto dei diritti del contribuente"). Questo è il principio affermato dall'Agenzia delle entrate, nella risposta a interpello del 20 luglio 2021, n. 493.

Tale operazione di riorganizzazione aziendale viene prospettata da una s.r.l., partecipata da due fratelli e dai due figli di uno di questi. Il primo

fratello possiede il 50% delle quote della predetta società, mentre l'altro 50% è così distribuito: l'altro fratello ne possiede il 2% in piena proprietà e il 48% a titolo di usufrutto con diritto di voto, avendo donato la nuda proprietà pro indiviso ai propri due figli mediante patto di famiglia. La società istante ha costituito una holding (c.d. "holding comune") conferendo in essa le partecipazioni di controllo possedute in due società operative operanti nel settore ceramico.

Quale passaggio successivo del più ampio progetto di riorganizzazione, i soci si propongono di effettuare una scissione totale non proporzionale in due società di capitali, riconducibili ai due rami della famiglia facenti capo ai due fratelli.

Scopo dichiarato dai soci è quello di non partecipare alla s.r.l. di famiglia in modo diretto, bensì mediante le due "holding unifamiliari" risultanti dalla predetta scissione, una interamente partecipata dal primo fratello, l'altra interamente partecipata dall'altro fratello e dai suoi due figli, favorendo il passaggio generazionale di questi ultimi.

Per fare ciò, dunque, gli istanti procederebbero a effettuare:

- un'operazione di conferimento in regime fiscale di realizzo controllato, ai sensi dell'art. 175 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("TUIR"), delle partecipazioni nelle società operative a favore di una NewCo;
- una successiva scissione, in regime di neutralità fiscale ex 173 del TUIR, della conferente in favore di due società beneficiarie appositamente costituite – una interamente partecipata da un

fratello, l'altra interamente partecipata dall'altro fratello e dai suoi due figli.

Gli stessi contribuenti sono, peraltro, ben consapevoli che al medesimo risultato si potrebbe in astratto addivenire mediante la semplice costituzione diretta di due NewCo di famiglia, all'interno delle quali i due rami della famiglia farebbero confluire le proprie partecipazioni detenute nella s.r.l., attraverso il conferimento delle rispettive quote alle società neocostituite.

In tal caso, tuttavia, l'operazione avverrebbe in regime fiscale di realizzo controllato, ex art. 177 del TUIR, per il primo fratello, e al regime fiscale ordinario del valore normale, di cui all'art. 9 del TUIR, per il secondo fratello e i suoi due figli. Ciò perché, per questi ultimi la costituzione diretta di una propria holding unifamiliare tramite il conferimento delle partecipazioni (suddivise tra i diritti parziari di usufrutto e nuda proprietà), rappresentanti il 50% del capitale sociale della s.r.l., non potrebbe fruire né della disposizione di cui all'art. 117, co. 2, del TUIR⁴, in quanto manca l'acquisizione, da parte della holding stessa, del requisito del controllo della società scambiata, ex

art. 2359, co. 1, n. 1, del codice civile⁵, né di quella di cui al successivo co. 2-bis⁶, poiché la pluralità dei soggetti conferenti costituisce un fattore ostativo.

A parere degli istanti, tuttavia, tale seconda soluzione non porterebbe allo stesso assetto organizzativo ideato, dal momento che solo con l'operazione di conferimento seguito dalla scissione della conferente, le società beneficiarie diverrebbero titolari delle partecipazioni detenute nella holding comune, società nella quale sono state previamente "segregate" le partecipazioni nelle società operative, già detenute dalla s.r.l..

Gli stessi, inoltre, evidenziano che la sequenza di operazioni prospettata non rappresenterebbe una fattispecie elusiva, dato che "non viene realizzato alcun vantaggio fiscale indebito, né tanto meno tale vantaggio appare essenziale". Detto schema sarebbe supportato, poi, da valide ragioni di tipo economico-gestionale, connesse al passaggio generazionale e alla gestione delle partecipazioni delle società operative.

⁴ Ai sensi del quale "[l]e azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento".

⁵ Dal momento che la holding unifamiliare non arriverebbe ad acquisire la "maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria".

⁶ A mente del quale, invece, "Quando la società conferitaria non acquisisce il controllo di una società, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, né incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, la disposizione di cui al comma 2 del presente articolo trova comunque applicazione ove ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni: a) le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente,

una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni; b) le partecipazioni sono conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente. Per i conferimenti di partecipazioni detenute in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, le percentuali di cui alla lettera a) del precedente periodo si riferiscono a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, secondo la definizione di cui all'articolo 55, e si determinano, relativamente al conferente, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa. Il termine di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a), è esteso fino al sessantesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione delle partecipazioni conferite con le modalità di cui al presente comma".

L'Agenzia delle entrate, invece, disattende la soluzione prospettata dai contribuenti, qualificando l'insieme di operazioni prospettato come abusivo.

A parere dell'Amministrazione, infatti, l'intero schema presenta una serie di negozi giuridici in buona sostanza superflui rispetto a quelli che sarebbero sufficienti a pervenire allo stesso risultato seguendo la soluzione più lineare. Per l'Ufficio, "non si ritiene motivata l'idoneità della scelta relativa alla combinazione dei due negozi giuridici (conferimento di partecipazioni seguito dalla scissione totale della conferente) in luogo del fisiologico conferimento da parte dei soci riconducibili a ciascun 'ramo' delle partecipazioni detenute [nella s.r.l.] in favore di due holding neocostituite; di fatto, l'intero disegno risponde più fondatamente ad un obiettivo personalistico dei soci persone fisiche (ossia, [di uno dei fratelli] e dei suoi figli) di azzeramento del carico tributario".

La risposta dell'Agenzia delle entrate si espone ad alcune criticità.

L'Ufficio, difatti, ha sicuramente il potere di non riconoscere un vantaggio fiscale in virtù di valutazioni di "artificiosità giuridica"⁷; tuttavia, lo stesso non può contestare al contribuente che, per addivenire alla medesima sistemazione di assetti proprietari e interessi economici, quest'ultimo abbia scelto l'alternativa comportante un minor carico fiscale, rispetto a quelle astrattamente possibili.

Una siffatta contestazione, infatti, viola lo stesso art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente che, al comma 4, prevede espressamente che i contribuenti sono liberi di

scegliere "tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale".

* * *



Presunzione di residenza in Italia ex art. 2, comma 2-bis, TUIR: rileva una valutazione complessiva della situazione fattuale

Per l'individuazione della residenza fiscale non è possibile riferirsi ad una disamina dei criteri di attrazione basata su una scala gerarchica degli stessi. Elementi personali e patrimoniali di extraterritorialità che connotano, da un punto di vista fattuale, gli aspetti della vita del contribuente devono necessariamente essere oggetto di una lettura complessiva che prescindendo da posizioni di preconcetta preminenza. È quanto affermato dalla Corte di Cassazione nell'ambito dell'Ordinanza 1° luglio 2021, n. 18702 ("Ordinanza" o "Pronuncia" o "Arresto").

La fattispecie dedotta in giudizio

Tramite avviso di accertamento, oggetto del procedimento in esame, l'Agenzia delle entrate accertava nei confronti del contribuente, per l'anno di imposta 2008, redditi derivanti dai compensi percepiti per lo svolgimento dell'attività di amministratore e rappresentante legale non dichiarati in Italia. Il contribuente, infatti, essendo iscritto all'AIRE ed emigrato nel

⁷ Art. 10-bis, co. 2, lett. a) dello Statuto dei diritti del contribuente.

Principato di Monaco fin dal lontano 1987, ometteva di dichiarare in Italia i redditi derivanti dai predetti compensi.

Presentato ricorso avverso l'avviso di accertamento, i giudici di merito di prime e seconde cure confermavano la legittimità dell'atto impositivo evidenziando che:

- il contribuente aveva mantenuto importanti legami affettivi in Italia, dove risiedevano moglie e figlia;
- la separazione tra i coniugi non impatterebbe su tale legame in quanto sarebbe intervenuta dopo ben 5 anni rispetto all'annualità oggetto di accertamento;
- il contribuente aveva mantenuto nel territorio dello Stato anche importanti legami professionali;
- la stipulazione di un contratto di locazione abitativa, l'apertura di un conto corrente bancario l'immatricolazione di autovetture e la ricezione di onorificenze nel Principato di Monaco non configuravano, nel loro complesso, elementi sufficienti a vincere la presunzione di residenza in Italia ex 2, comma 2-bis TUIR.

Avverso la pronuncia di secondo grado il contribuente proponeva ricorso per Cassazione affidandosi a due distinti motivi di impugnazione.

Con il primo motivo il contribuente censurava la mancata instaurazione di un contraddittorio endoprocedimentale che, fondandosi l'atto impositivo sulla presunzione legale di cui all'art. 2, comma 2-bis del TUIR, avrebbe dovuto essere stato preventivamente instaurato per permettere al contribuente di fornire la prova contraria in ordine all'assenza di qualsivoglia legame con il territorio dello Stato.

Con il secondo motivo di impugnazione, il contribuente lamentava l'omessa valutazione, da parte del Giudice di seconde cure, di alcuni elementi – quali la mancata presenza del contribuente nel territorio dello Stato e lo svolgimento dell'attività professionale all'estero – che, in ossequio all'iter logico-argomentativo prospettato dalla difesa del contribuente, avrebbero dimostrato l'effettività della residenza monegasca.

La pronuncia in commento

Preliminarmente i Giudici di legittimità considerano infondato il primo motivo di impugnazione addotto dal contribuente, recisamente puntualizzando che, in caso di atti impositivi aventi ad oggetto riprese a tassazione dovute all'applicazione della presunzione di cui all'art. 2, comma 2-bis TUIR, "l'amministrazione finanziaria è legittimata all'emissione dell'atto impositivo senza necessità di attivare un contraddittorio preventivo, in sé non previsto, mentre incombe sul contribuente dimostrare di avere reciso ogni rapporto significativo con il territorio dello Stato, trovando applicazione il principio dell'unicità del domicilio ex art. 43 cod. civ. (Cass., sez. 5, 21 gennaio 2015, n. 961)".

Più articolata l'argomentazione fatta propria dalla Suprema Corte per censurare la fondatezza del secondo motivo di impugnazione.

La Corte di legittimità, all'esito di una puntuale ricognizione degli sviluppi giurisprudenziali sia domestici che unionali, evidenzia come "ai fini dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente deve farsi riferimento al centro degli affari e degli interessi vitali dello stesso, dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, non rivestendo ruolo prioritario, invece, le relazioni affettive e familiari,

le quali rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento". Nella valutazione degli "indici" di localizzazione del centro degli interessi vitali, pertanto, si deve prescindere da valutazioni anticipate che siano idonee ad attribuire preminenza al dato affettivo – familiare rispetto a quello patrimoniale e lavorativo.

In questo senso, come ribadito nell'ambito della Pronuncia in commento, deve essere compiuta dal giudice "una valutazione globale di tutti gli interessi del contribuente".

Nel caso di specie, ritengono gli Ermellini, il Giudice territoriale avrebbe correttamente provveduto ad effettuare siffatta valutazione evidenziando che "nell'anno 2008 i legami

affettivi [del contribuente] erano in Italia, ove erano residenti sia la moglie che la figlia, essendo intervenuta la separazione personale soltanto cinque anni dopo" e che lo stesso "aveva anche legami professionali in Italia, essendo amministratore e rappresentante unico della [società] percependo per tale incarico la retribuzione oggetto di tassazione". Inoltre, da un punto di vista "probatorio", tali elementi sarebbero ben più rilevanti di quelli offerti dal contribuente che, pertanto, non avrebbe assolto all'onere di fornire la prova contraria rispetto alla presunzione legale recata dall'art. 2, comma 2-bis del TUIR.

Per tali motivi la Corte di Cassazione rigetta l'impugnazione del contribuente confermando l'impianto argomentativo delle corti territoriali.

* * *

Per maggiori informazioni e approfondimenti, potete contattare:

Dott. Giuseppe Violetta

*Responsabile Osservatorio Wealth Management
(Giuseppe.Violetta@MorriRossetti.it)*

Linked 

Morri Rossetti



Osservatorio WM





Morri Rossetti
Piazza Eleonora Duse, 2
20122 Milano

MorriRossetti.it
Osservatorio-wealth.it