

Per la Corte di giustizia Ue la libertà di stabilimento è invocabile a certe condizioni

Pure il trust è persona giuridica

Tassabilità degli utili non realizzati solamente se esigibili

Pagina a cura
di STEFANO LOCONTE
e JENNIFER FUCCELLA

È riconosciuta «personalità giuridica» al trust ai fini dell'invocazione della libertà di stabilimento in caso di normativa interna volta a tassare gli utili non realizzati, quando la maggioranza dei trustee modifichi la propria residenza, trasferendola in altro stato membro. Così si è pronunciata il 14 settembre scorso la Corte di giustizia (ai sensi dell'art. 267 del Tfu), chiamata a intervenire sulla corretta interpretazione della libertà di stabilimento nell'Ue in relazione al potere degli stati membri di esercitare la propria potestà impositiva.

La Corte di giustizia è stata interpellata, nella causa C-646/15, dai giudici inglesi del First-tier Tribunal (Tax Chamber, il Tribunale di primo grado, Sez. Tributaria, Regno Unito) in merito alla compatibilità tra la libertà di stabilimento e la normativa nazionale (art. 80 del Taxation of Chargeable Gains Act 1992, c.d. Tcga), volta a tassare gli utili non realizzati, relativi a beni detenuti a titolo di trust, immediatamente all'atto di trasferimento della residenza o del domicilio dei trustee in uno stato membro diverso da quello di origine.

Il procedimento principale riguardava quattro trust costituiti nel 1992 dal sig. Panayi, cittadino cipriota, che aveva indicato se stesso come guardiano e trustee. Tra i trustee originari figuravano, oltre il sig. Panayi, anche una «trust company», la Ksl Trustees Limited con sede in Uk, e la moglie del sig. Panayi. Nel 2004 i sigg. Panayi hanno lasciato il Regno Unito, dimettendosi dalla loro carica di trustee. Il sig. Panayi ha, quindi, nominato tre nuovi trustee residenti a Cipro, cosicché la maggioranza dei trustee ha cessato di risiedere nel Regno Unito. In data 19 dicembre 2015, i trustee hanno venduto le azioni detenute nei trust e reinvestito il prodotto di tale vendita.

A gennaio 2006, i trustee hanno presentato le dichiarazioni tributarie per l'esercizio fiscale 2004/2005 e una lettera di accompagnamento delle stesse, con la quale hanno fornito precisazioni in relazione (i) alla sostituzione dei trustee originari e (ii) alla cessione di azioni effettuata nel 2015. Poiché le suddette dichiarazioni non comprendevano le pertinenti autovalutazioni, l'Amministrazione finanziaria inglese ha avviato un'indagine e, in virtù della nomina dei nuovi trustee con residenza in altro Stato membro, ha applicato l'art. 80 del Tcga, per cui al variare del domicilio o della

Cosa prevede il Tfu

Art. 49	Sono vietate le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro
Art. 54	Le società, costituite in conformità alla legge di uno Stato membro ed aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale nell'Ue, sono equiparate alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri. Per società si intendono le società di diritto civile o di diritto commerciale, ivi comprese le società cooperative, e le altre persone giuridiche di diritto pubblico o privato, ad eccezione delle società che non hanno scopi di lucro
Art. 56	Le restrizioni alla libera prestazione dei servizi nell'Ue sono vietate nei confronti dei cittadini degli Stati membri stabiliti in uno Stato membro che non sia quello del destinatario della prestazione
Art. 63	Sono vietate le restrizioni sui movimenti di capitali e sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi

L'inquadramento giuridico resta difficile

L'art. 19 della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, con cui è stato introdotto il trust in Italia, ha lasciato ogni stato contraente libero di legiferare in materia, ma il nostro paese non ha ancora tracciato una disciplina ad hoc, lasciando l'individuazione delle regole da applicare, caso per caso, ai giudici e alla dottrina. Il principio è stato affermato dalla Cassazione, nella sentenza n. 3456/2015, con la quale ha ribadito un principio di diritto, già esposto dalla medesima sezione della Corte

con la sentenza n. 10105/2014, secondo cui il trust non è un ente dotato di personalità giuridica, ma un insieme di beni e rapporti destinati a un fine determinato e formalmente intestati al trustee, che è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi, non quale legale rappresentante, ma come colui che dispone del diritto. Il Trustee risulta, dunque, l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi in qualità di soggetto che realizza gli interessi e gli scopi propri del trust.

residenza dei trustee, opera la presunzione per cui gli stessi abbiano ceduto i beni che compongono il patrimonio del trust anteriormente alla data di trasferimento e li abbiano riacquisiti al valore di mercato.

I trustee Panayi hanno proposto ricorso dinanzi al Tribunale di primo grado, contestando la compatibilità della normativa nazionale (art. 80 del Tcga) con le libertà fondamentali di circolazione del

diritto dell'Unione, nonché la proporzionalità della disciplina applicata. Prima di risolvere tali quesiti, tuttavia, la Corte ha dovuto vagliare la capacità dei «trust» di poter invocare l'art. 49 del Tfu, il quale vieta restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno stato membro nel territorio di un altro stato membro. Libertà che, ai sensi dell'art. 54, co. 1, del Tfu, può essere invocata anche dalle società, costituite

in conformità alla legislazione di uno stato, che, a tal fine, sono equiparate alle persone fisiche aventi la cittadinanza negli stati membri. Il successivo comma chiarisce che per «società» vadano intese quelle di diritto civile o diritto commerciale (comprese le società cooperative), nonché tutte le altre persone giuridiche di diritto pubblico o privato, a eccezione di quelle con scopo di lucro. Nel caso de quo, ci si è

chiesti se i trust potessero rientrare nella nozione di «altre persone giuridiche», non potendo, in virtù del diritto del Regno Unito, essere assimilate alle società di diritto civile o commerciale, incluse le società cooperative.

La conclusione della Corte è stata la seguente: se un trust, in virtù del diritto nazionale, (i) dispone di diritti e di obblighi che gli permettono di agire in quanto tale e (ii) esercita un'attività con scopo di lucro, può ricorrere della libertà di stabilimento di cui al Tfu.

Elementi presenti nel caso in esame: i beni conferiti nel trust rappresentano un patrimonio separato, distinto da quello personale del trustee; inoltre, i trustee, in virtù del diritto inglese, sono considerati nel loro insieme come un unico e permanente organismo di persone, individualmente come debitori dell'imposta dovuta sugli utili non realizzati, nel caso di trasferimento della residenza in uno stato membro diverso dal Regno Unito. Per cui, il trust deve essere considerato un ente che dispone di diritti e obblighi che gli permettono di agire in quanto tale nell'ordinamento giuridico in cui opera; i trust, oggetto del procedimento principale, non prefiggendosi alcuno scopo caritativo, perché costituiti affinché i beneficiari fruiscono degli utili prodotti, risultano esercitare attività con «scopo di lucro». Quindi, i giudici comunitari hanno evidenziato che, pur rappresentando il trust un patrimonio separato, lo stesso può essere equiparato alle persone giuridiche.

Sull'incompatibilità con la libertà di stabilimento, la Corte ha ribadito che la normativa interna prevede una differenza di trattamento, tassando gli utili non realizzati dal trust unicamente nel caso di trasferimento in altro stato membro, cosa che non avverrebbe se il trasferimento avvenisse all'interno del territorio nazionale. Tuttavia, tale potere trova la propria giustificazione nella mancanza di armonizzazione in materia, ragion per cui gli stati membri restano competenti a definire i criteri di ripartizione della loro competenza fiscale. Tuttavia, il diritto di assoggettare a imposta un utile prodotto nel proprio territorio prima che lo stesso diventi esigibile trova giustificazione solamente nel caso in cui lo stato risulti concretamente ostacolato nell'esercizio del medesimo. Nel caso di specie, tale ostacolo non sussiste e il potere risulta sproporzionato nella misura in cui richiede a tassazione delle somme non esigibili, ragion per cui debba trovare applicazione quando detti plusvalori siano di fatto realizzati.

FISCO FLASH A cura dello Studio F. Ghiglione e A. Ghio

Iva

■ SPESOMETRO

Comunicazione dati delle fatture emesse e ricevute: ulteriori chiarimenti (faq Entrate 12/9/2017).

Altre notizie

■ MODELLO RLI

Applicazione del nuovo «modello Rli» dal 19/9/2017.

■ BONUS HOTEL

Cumulabilità del credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive con il super ammortamento (ris. Entrate n. 118/E 15/9/2017).



La versione integrale è disponibile su www.italiaoggi.it/docio7

■ LAVORATORI ALL'ESTERO

Pubblicazione della nuova guida relativa ai lavoratori italiani all'estero (cs Entrate 17/9/2017).

■ ELENCHI

Trasmissione alle Entrate degli elenchi dei percipienti di somme corrisposte nel 2016 dall'amministrazione della Corte costituzionale (prov. Entrate prot. n. 187733 19/9/2017).

Giurisprudenza

■ PRIMA CASA

L'agevolazione «prima casa» imposta di registro non può essere negata in caso di cessione dell'immobile al coniuge in adempimento di una condizione della separazione consensuale (ord. Cassazione n. 22023 21/9/2017).