

SUPSI

Novità fiscali

L'attualità del diritto tributario svizzero
e internazionale

N° 10 – ottobre 2017

POLITICA FISCALE

La Svizzera presto nella Black-list dell'UE?

296

DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

La Circolare n. 29/2017 della Divisione delle contribuzioni:
un primo commento

297

Passato, presente e futuro della Circolare dell'AFC n. 40
dell'11 marzo 2014

300

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

La revisione dell'IVA

304

Il nuovo impianto sanzionatorio in tema di operazioni soggette
a reverse charge

307

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

L'imposition des trusts

310

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

Detassati al 95% i dividendi distribuiti dalla controllata svizzera

314

Introduzione

Novità fiscali

10/2017

Redazione

SUPSI
Centro di competenze
tributarie
Palazzo E
6928 Manno
T +41 58 666 61 75
F +41 58 666 61 76
diritto.tributario@supsi.ch
www.novitafiscali.supsi.ch

ISSN 2235-4565 (Print)
ISSN 2235-4573 (Online)

Redattore responsabile

Samuele Vorpe

Comitato redazionale

Flavio Amadò
Elisa Antonini
Paolo Arginelli
Sacha Cattelan
Rocco Filippini
Roberto Franzè
Simona Genini
Marco Greggi
Giordano Macchi
Giovanni Molo
Andrea Pedroli
Sabina Rigozzi
Curzio Toffoli
Samuele Vorpe

Impaginazione e layout

Laboratorio cultura visiva

amastl

Le società a tassazione speciale sono al centro dei primi contributi di questo numero di NF. Samuele Vorpe ci ricorda che la Svizzera, dopo la bocciatura della Riforma III dell'imposizione delle imprese, potrebbe presto essere inserita in una nuova *Black-list* dell'UE. Simone Leonardi propone, invece, un primo commento alla Circolare n. 29 della DdC, che disciplina il passaggio da tassazione speciale a tassazione ordinaria, evidenziandone le peculiarità, l'applicazione temporale e i legami con la prossima riforma fiscale (Progetto fiscale 17). In seguito, Costante Ghielmetti prende spunto dalla recente proposta del Consiglio federale di estendere il diritto al rimborso dell'imposta preventiva e di permettere ai contribuenti di rimediare a una dichiarazione omessa per negligenza entro la scadenza del termine di reclamo, ripercorrendo i presupposti per ottenere il suo rimborso tra passato, presente e futuro della Circolare n. 40 dell'AFC. Patrizia Lang-Stierlin si occupa poi della recente revisione parziale della legge federale concernente l'IVA. Un'importante modifica, che entrerà in vigore il prossimo 1° gennaio, mira a ridurre gli svantaggi concorrenziali per le imprese nazionali, prevedendo che l'obbligo di assoggettamento sarà determinato non soltanto dalla cifra d'affari realizzata in Svizzera bensì da quella mondiale. Sul versante italiano, Antonino Amodeo e Andrea Purpura si occupano del nuovo impianto sanzionatorio in tema di operazioni soggette a *reverse charge*. Nella rassegna di giurisprudenza, Sibilla Cretti commenta una sentenza ginevrina sull'imposizione della sostanza di un *trust* di diritto straniero. Infine, Roberto Bianchi chiude il numero presentando una recente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Novara, che ha concluso per la detassazione dei dividendi distribuiti da una controllata svizzera, a condizione che quest'ultima compri di avere optato per il regime fiscale ordinario.

Rocco Filippini

La Svizzera presto nella Black-list dell'UE?

La nuova lista nera prevede uno stop ai fondi dell'UE, la non partecipazione alle gare di appalto e il divieto per le istituzioni di interagire con le banche che hanno sedi registrate in uno degli Stati Black-list



Samuele Vorpe

Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Articolo pubblicato il 17.10.2017
sul Giornale del Popolo

Secondo fonti non ufficiali, ma comunque ritenute attendibili (si veda ItaliaOggi del 6 ottobre scorso), la Svizzera si appresta ad essere inserita nella nuova *Black-list* dell'Unione europea (UE) che dovrebbe essere pubblicata entro la fine di quest'anno. La causa di ciò non è da ricercare nel segreto bancario – venuto meno per i contribuenti stranieri il 1° gennaio di quest'anno quando in Svizzera sono entrate in vigore le basi giuridiche necessarie per lo scambio automatico di informazioni, che consentiranno alla Confederazione di raccogliere i dati che saranno poi scambiati con gli Stati membri dell'UE (Italia inclusa) per la prima volta a partire da gennaio 2018 – bensì nelle società a tassazione speciale cantonale (*holding*, società di domicilio e miste).

I privilegi fiscali concessi a queste società non sono più tollerati né dalla Commissione europea, poiché li considera degli aiuti di Stato selettivi ai sensi dell'Accordo di libero scambio del 1972 tra la Svizzera e l'allora Comunità economica europea, né dall'OCSE/G20 sulla base del Piano di Azione 5 del BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), poiché sono considerati dei regimi fiscali "dannosi" nel contesto internazionale.

La Legge federale sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, approvata dal Parlamento federale il 17 giugno 2016, avrebbe dovuto eliminare una volta per tutte le disposizioni applicabili alle società a statuto speciale cantonale. Tuttavia, è stata respinta dal Popolo con circa il 60% dei voti lo scorso 12 febbraio. Va rilevato che le ragioni del no popolare non sono riconducibili alla volontà di mantenere in vita gli statuti fiscali cantonali, quanto piuttosto a motivazioni di tutt'altra natura. Infatti, il Parlamento, oltre a prevedere l'abolizione degli statuti fiscali, avrebbe voluto introdurre un *patent box* per ridurre la tassazione dei proventi derivanti dalla ricerca e sviluppo (R&S), nonché permettere di dedurre le spese di R&S in ragione del 150%. Inoltre, dall'utile si sarebbero anche potuti dedurre gli interessi cd. "figurativi", calcolati sul capitale proprio aziendale. Poiché la Riforma III non prevedeva delle misure di compensazione per le

mancate entrate fiscali derivanti da queste nuove misure proposte, i partiti di sinistra erano riusciti a raccogliere con successo le 50mila firme necessarie, affinché potesse anche il Popolo esprimere la sua opinione ed avere, in definitiva, l'ultima parola.

Dopo la sconfitta alle urne, il Consiglio federale ha avviato una nuova consultazione per introdurre, in tempi piuttosto rapidi, una nuova riforma, ora denominata "Progetto fiscale 17". Nel mese di dicembre terminerà la procedura di consultazione e nel 2018 il progetto verrà discusso in Parlamento. Secondo le stime del Consiglio federale, la nuova legge potrebbe entrare in vigore nel 2020, se non già nel 2019. Il Progetto fiscale 17 propone nuovamente l'abolizione degli statuti fiscali speciali, l'introduzione di un *patent box* e di una super deduzione per le spese di R&S. Rispetto alla versione precedente non vi è però più la deduzione per gli interessi figurativi ed è previsto un innalzamento della tassazione dei dividendi, così come un aumento degli assegni familiari in favore delle persone con figli a carico.

È auspicabile che il Consiglio federale cerchi da subito di trovare una soluzione amichevole con la Commissione europea al fine di evitare che la Svizzera venga iscritta nuovamente in una *Black-list*, considerando soprattutto che tutti i partiti, le associazioni sindacali ed economiche e le altre cerchie interessate, così come il Popolo svizzero, sono unanimemente d'accordo nell'abolire il più presto possibile le tassazioni speciali applicabili a *holding*, società di domicilio e miste. Se il 5 dicembre prossimo la Svizzera dovesse rientrare in questa lista nera, che prevede – secondo quanto indicato da ItaliaOggi – uno stop ai fondi dell'UE, la non partecipazione alle gare di appalto, il divieto per le istituzioni di interagire con banche che hanno sedi registrate in uno degli Stati *Black-list*, allora per quest'ultima saranno guai seri. Si spera, quindi, in un lavoro minuzioso di diplomazia elvetica per spiegare all'UE che è chiara volontà del Paese quella di togliere dalla legge gli statuti fiscali cantonali.

La Circolare n. 29/2017 della Divisione delle contribuzioni: un primo commento

Passaggio da tassazione speciale (società a statuto holding, di amministrazione e ausiliaria) a tassazione ordinaria, trattamento delle riserve occulte e delle perdite riportate



Simone Leonardi
Manager International Corporate Tax
KPMG SA, Zurigo/Lugano

Lo scorso 23 maggio 2017, la Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino ha pubblicato la Circolare n. 29, il cui titolo è "Passaggio da tassazione speciale società holding, di amministrazione o ausiliaria a tassazione ordinaria (passaggio di sistema): conseguenze sulle riserve occulte e le perdite riportate". In questo articolo si propone un primo succinto commento alla Circolare, evidenziandone le peculiarità, l'applicazione temporale e i legami con la prossima riforma fiscale dell'imposizione delle imprese. Si tratta di un tassello significativo per colmare una lacuna in ottica di pianificazione fiscale. Le numerose società a statuto privilegiato dispongono ora di uno strumento pratico per pianificare al meglio il passaggio all'imposizione ordinaria evitando un vero e proprio shock fiscale.

I. Introduzione	297
II. Un po' di storia	297
III. I punti salienti della Circolare n. 29/2017	298
A. Introduzione.....	298
B. Lo step-up e l'ammortamento.....	298
C. La quantificazione delle riserve occulte.....	298
D. Le perdite riportate.....	298
E. Gli immobili	298
F. Le partecipazioni qualificate	299
G. Le società di amministrazione o ausiliarie.....	299
IV. I legami con il Progetto fiscale 17	299
V. Conclusione	299

I. Introduzione

Il passaggio da un regime fiscale privilegiato al regime ordinario, cd. "passaggio di sistema", solleva la questione di come trattare fiscalmente le riserve occulte e le perdite generate durante il periodo di tassazione speciale. L'onere fiscale rimane latente oppure le riserve occulte devono essere realizzate al passaggio di sistema? Le perdite riportate possono essere fatte valere? Le riserve occulte rivalutate devono

essere imposte al momento del passaggio? Se sì, applicando l'aliquota della tassazione speciale o quella ordinaria?

La maggior parte dei Cantoni dispone di basi legali per il passaggio dall'imposizione ordinaria a quella speciale, quali ad es. l'art. 67 cpv. 1 lett. c della Legge tributaria del Canton Ticino (LT) o l'art. 75 della Legge tributaria del Canton Zurigo. Il passaggio inverso – da società holding, di amministrazione o ausiliaria a tassazione ordinaria – è stato codificato unicamente nella legge tributaria del Canton Giura^[1]. Buona parte dei Cantoni ha regolamentato il ritorno all'imposizione ordinaria tramite disposizioni di ordine amministrativo, pubblicate e non, quali circolari, informazioni fiscali o altro.

A questi 12 Cantoni si aggiunge ora il Ticino, tramite la nuova Circolare n. 29/2017^[2], che permette agli addetti ai lavori di muoversi con miglior e maggior sicurezza in un periodo contraddistinto da un crescente bisogno di pianificazione fiscale, in vista della prossima riforma della fiscalità delle imprese.

II. Un po' di storia

La genesi dei principi adottati da tutti i Cantoni per il passaggio di sistema sono da ricercare in due sentenze del Tribunale federale del 2011 e del 2013^[3], nelle quali l'istanza superiore ribadiva il principio di corrispondenza nel trattamento di utili e perdite. Se all'atto del passaggio da imposizione speciale a ordinaria le perdite riportate non possono più essere fatte valere, allora le riserve occulte generate durante la tassazione privilegiata possono essere rivalutate in neutralità fiscale (cd. *step-up*).

Negli anni, questa giurisprudenza del Tribunale federale è stata adottata dai Cantoni tramite la pubblicazione di circolari e informative varie, colmando parzialmente il vuoto legislativo in merito.

^[1] Art. 84b cpv. 2 della Loi d'impôt du 26 mai 1988 (disposizione in vigore dal 1° gennaio 2009).

^[2] La Circolare è consultabile al seguente link: http://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-CIRC/circ_2017_01.pdf (consultato il 30.09.2017).

^[3] Sentenze TF 2C_645/2011 del 12 marzo 2012 e 2C_842/2013 del 18 febbraio 2014.

III. I punti salienti della Circolare n. 29/2017

A. Introduzione

La tempistica scelta dalla Divisione delle contribuzioni per la pubblicazione non è casuale. Con l'adesione allo scambio spontaneo di *ruling* fiscali e a seguito del rifiuto in votazione popolare della Riforma sull'imposizione delle imprese III, si è reso necessario mettere a disposizione delle società a tassazione speciale uno strumento aggiuntivo, che crea maggiore certezza giuridica nella decisione di passare all'imposizione ordinaria prima dell'entrata in vigore del Progetto fiscale 17.

La Divisione delle contribuzioni con la Circolare n. 29 si allinea alla prassi di numerosi altri Cantoni. Da un punto di vista generale, le disposizioni contenute sono assolutamente in linea con quanto previsto e già applicato negli altri Cantoni e non presentano novità particolari. Il principio della neutralità fiscale della rivalutazione è il cardine cui è imperniata l'intera Circolare.

L'ambito di applicazione è limitato alle società di cui agli artt. 91, 92 e 93 LT, quindi società *holding*, di amministrazione o ausiliarie. Sono di principio escluse le società a statuto *principal* o con altra imposizione privilegiata (*Swiss finance branch*, ecc.). Tuttavia, da un punto di vista materiale, anche le allocazioni internazionali citate potrebbero essere considerate *de facto* privilegiate. Si potrebbe, quindi, argomentare che la Circolare possa essere applicata anche a dette società, dato che sostanzialmente il passaggio allo statuto privilegiato "ufficiale" non modifica sostanzialmente la base imponibile. Vista l'importanza per il Cantone delle società a statuto *principal*, sarà importante per i contribuenti discutere apertamente con l'autorità fiscale dell'applicabilità o meno della Circolare.

B. Lo step-up e l'ammortamento

La rivalutazione è limitata alle riserve occulte generate durante il periodo della tassazione speciale e comprende, oltre alle usuali poste di bilancio (attivi e passivi), anche il valore aggiunto generato internamente (*goodwill*), elemento questo imprescindibile per rendere attrattiva la Circolare e d'altra parte già presente nelle sentenze del Tribunale federale e nelle disposizioni degli altri Cantoni.

Lo *step-up* avverrà secondo logica unicamente a bilancio fiscale, poiché le prescrizioni del diritto commerciale – orientate a un principio di prudenza – non prevedono questa possibilità, se non in casi eccezionali.

Si andrà, quindi, a costituire una riserva tassata che potrà essere sciolta negli anni seguenti lo *step-up* tramite l'ammortamento delle riserve occulte rivalutate. L'ammortamento avverrà in base alle aliquote di ammortamento elencate nel Promemoria A 1995 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC)[4]. Il *goodwill* generato internamente sarà, invece, ammortizzato sull'arco di 10 anni. La riserva tassata sarà aggiunta al capitale imponibile e imposta con le aliquote ordinarie.

[4] AFC, Promemoria, in: <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/merkblaetter.html> (consultato il 30.09.2017).

L'idea di fondo dello *step-up* è quella di evitare uno *shock* fiscale alle società a statuto privilegiato. Tramite l'ammortamento delle riserve occulte queste società, infatti, potranno ancora temporaneamente beneficiare di un'imposizione attenuata. Tuttavia, in ottica *save haven*, l'impatto dell'ammortamento non potrà essere tale da condurre l'aliquota fiscale effettiva al di sotto di quella adottata durante il periodo della tassazione speciale. Quest'ultima aliquota fungerà quindi da barriera minima per evitare distorsioni nell'applicazione dello *step-up* e nel successivo ammortamento delle riserve occulte.

C. La quantificazione delle riserve occulte

Fondamentale nella determinazione delle riserve occulte è il metodo di valutazione aziendale adottato. Qui la Circolare ha il pregio di non limitare la scelta del metodo per la valutazione unicamente a quanto descritto dalla Circolare n. 28 della Conferenza svizzera delle imposte del 28 agosto 2008[5]. Bensì concede alle aziende la libertà di utilizzare liberamente un metodo generalmente riconosciuto e consono al settore in cui opera.

Sono utilizzabili sia metodi di valutazione orientati al passato sia al futuro (ad es. *Discounted Cash Flow*), se però già adottati usualmente nel settore di attività.

Il cd. "metodo pratico" proposto nella Circolare n. 28 verrà utilizzato solo quale controllo in termini di *save haven*. Ciò potrebbe dare adito a marcate differenze di valutazione con il metodo "di mercato", poiché il metodo pratico è per definizione poco elastico e rivolto unicamente al passato recente. Il risultato potrebbe quindi stridere con metodi di valutazione rivolti al futuro e più adatti a riflettere il valore attuale di una società.

Sarà dunque interessante vedere come la Divisione delle contribuzioni intenderà utilizzare il confronto con il metodo pratico in ottica *save haven*.

D. Le perdite riportate

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le perdite riportate accertate durante il periodo della tassazione speciale andranno annullate all'atto dello *step-up*.

Una società *holding* non potrà, quindi, far valere alcuna deduzione delle perdite a partire dal primo periodo fiscale a tassazione ordinaria, mentre per le società di amministrazione e ausiliarie si adotterà la stessa allocazione internazionale utilizzata per la definizione dell'utile imponibile.

Ciò è conforme alla sistematica fiscale e fa logicamente da contraltare alla possibilità di rivalutare le riserve occulte, come citato in ingresso.

E. Gli immobili

La Circolare specifica che una rivalutazione fiscalmente neutra delle riserve occulte su immobili non è possibile, poiché anche le società a statuto speciale detentrici di immobili in Ticino sono tassate ordinariamente su tali redditi e sulla

[5] Consultabile al seguente link: http://www.steuerkonferenz.ch/download/kreis Schreiben/ks028_2008_f.pdf (consultato il 30.09.2017).

sostanza. Esse sono, inoltre, soggette all'imposta sugli utili immobiliari. Quindi, all'atto del passaggio di sistema, non vi è alcuna necessità di concedere la rivalutazione poiché non vi è nessuna modifica nell'ammontare dell'onere fiscale latente.

F. Le partecipazioni qualificate

La Circolare specifica che in ottica *save haven* le partecipazioni qualificate possono essere rivalutate fino al minore tra valore venale e valore contabile.

Se il valore venale fosse superiore al costo d'investimento, in caso di alienazione la differenza tra prezzo di vendita e nuovo valore fiscale sarebbe imponibile, ma indirettamente esente tramite l'applicazione della riduzione per partecipazione. Una rivalutazione fino al valore venale non è quindi necessaria.

Se, invece, il valore di investimento fosse superiore al valore venale, il limite posto dalla Circolare – rivalutazione fino al valore venale – sarebbe corretto e ossequierebbe alla definizione stessa di riserva occulta, indicata come la differenza tra il valore effettivo (venale) e il valore contabile. Non sarebbe difatti economicamente giustificabile permettere una rivalutazione artificiosa al di sopra di un valore di mercato.

G. Le società di amministrazione o ausiliarie

Le società cd. "miste" non beneficiano dell'esenzione integrale dall'imposta sull'utile concessa alle società *holding*. Oltre ai proventi da fonte svizzera, gli altri ricavi da fonte estera sono imposti in funzione dell'importanza dell'attività amministrativa svolta in Ticino, di regola tra il 20% e il 30%.

Di conseguenza, le riserve occulte generate durante il periodo della tassazione speciale non possono essere rivalutate integralmente in franchigia d'imposta. Solo la parte allocabile all'estero (70-80%) potrà difatti essere rivalutata senza conseguenze fiscali. La quota restante – se fatta valere – sarà imposta ordinariamente. Specularmente, eventuali perdite generate sotto il regime di società "mista" potranno essere fatte valere nei sette periodi successivi in funzione dell'utile da fonte estera assoggettato in Svizzera.

IV. I legami con il Progetto fiscale 17

La Circolare n. 29 ha per definizione un periodo di applicazione limitato: ovvero, dalla pubblicazione dello scorso maggio 2017 fino all'entrata in vigore della prossima riforma dell'imposizione delle imprese (cd. Progetto fiscale 17) – non prima del 2020 – che comporterà l'abolizione degli statuti fiscali privilegiati.

Il Dipartimento federale delle finanze (DFF) ha avviato lo scorso 6 settembre 2017 la procedura di consultazione del Progetto fiscale 17. Come noto, il progetto nasce dalle ceneri della defunta Riforma dell'imposizione delle imprese III, riprendendo parte delle misure già proposte e generalmente accettate da tutte le aree politiche. Tra queste troviamo l'art. 78g LAID, che introduce una disposizione transitoria per il passaggio dall'imposizione privilegiata a quella ordinaria, evitando uno *shock* fiscale. Le società *holding*, di amministrazione

o ausiliarie esistenti all'entrata in vigore del nuovo progetto e che realizzeranno le riserve occulte nei 5 anni seguenti (realizzazione effettiva, contabile o secondo la sistematica fiscale) beneficeranno di un'imposizione particolare.

Il legame con la Circolare n. 29 è dato dal cpv. 3, nel quale si indica che l'ammortamento delle riserve occulte soggette a *step-up* secondo il diritto previgente rientrano nel calcolo della limitazione dello sgravio fiscale previsto al nuovo art. 25b della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID). Secondo questa nuova norma, la somma degli sgravi fiscali derivanti dal *patent box* e dalla deduzione maggiorata delle spese di ricerca e sviluppo non potrà eccedere il 70% dell'utile imponibile. In ottica *save haven* si inserisce, quindi, una soglia minima di imposizione del 30% dell'utile imponibile.

L'adesione della Circolare n. 29 al Progetto fiscale 17 è esplicitata alla cifra 7 della stessa, dove si specifica che eventuali misure transitorie della nuova riforma fiscale dovranno essere prese in considerazione. La soglia del 30% di imponibilità minima non potrà essere infranta nemmeno tramite *step-up* o ammortamento effettuato prima del Progetto fiscale 17.

V. Conclusione

La pubblicazione della Circolare n. 29 era attesa dagli addetti ai lavori e ha il pregio di fornire maggiori certezze e strumenti pianificatori per le società a tassazione speciale. Esse dispongono ora di un documento chiaro per definire le modalità di transizione alla tassazione ordinaria, tema questo sicuramente d'attualità, la cui importanza è aumentata anche per via dell'imminente entrata in vigore dello scambio spontaneo di *ruling* fiscali.

Non va poi dimenticato che le società a statuto privilegiato contribuiscono in maniera importante al gettito fiscale delle persone giuridiche in Ticino e che sono caratterizzate da una grande mobilità. Il rischio di una delocalizzazione di massa non è da escludere. Scopo della Circolare è quindi anche quello di mantenere intatto il substrato fiscale ed evitare un esodo verso lidi più attrattivi.

In ottica futura, assodato che le società *holding*, di amministrazione e ausiliarie possono rivalutare le riserve occulte in neutralità fiscale, è presumibile che le discussioni si focalizzeranno sui metodi di valutazione da adottare e sull'ammontare delle riserve occulte. Da temi di natura prettamente tecnica fiscale ci si avventurerà quindi in ambiti più economici, strategici e commerciali.

Passato, presente e futuro della Circolare dell'AFC n. 40 dell'11 marzo 2014

Perdita del diritto delle persone fisiche al rimborso dell'imposta preventiva secondo l'art. 23 LIP



Costante Ghielmetti

Esperto fiscale dipl.,
Vicedirettore della Divisione delle contribuzioni
del Canton Ticino, Bellinzona

Disclaimer

in questo articolo l'autore esprime esclusivamente il suo punto di vista personale e non vincola in nessun modo la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino

Lo scorso 28 giugno 2017 il Consiglio federale, tramite il Dipartimento federale delle finanze, ha posto in consultazione la proposta di modifica della LIP, che fa seguito alla mozione n. 16.3797 della consigliera nazionale Daniela Schneeberger intitolata "Nessuna perenzione riguardo all'imposta preventiva" e all'iniziativa parlamentare n. 16.474 del consigliere nazionale Luzi Stamm "Legge federale sull'imposta preventiva. Procedura Mista"; oltre a tutta una serie di critiche provenienti dal mondo accademico e tributario in relazione alla portata della Circolare dell'AFC n. 40 dell'11 marzo 2014. L'obiettivo di questo contributo è di evidenziare le varie tesi che hanno portato alla redazione della Circolare n. 40 e alla presentazione degli atti parlamentari su cui, almeno in parte, si basa la proposta di modifica della LIP. Con questa finalità, dopo una breve parte introduttiva, l'intenzione è quella di presentare la prassi fiscale in vigore sino alla pubblicazione della Circolare n. 40 e le modifiche che quest'ultima ha apportato. Successivamente si evidenzieranno le modifiche proposte nel contesto della recente consultazione.

d'assicurazione, come pure l'imposta sulla sostanza sui valori patrimoniali che generano questi redditi.

All'imposta preventiva soggiacciono in particolare gli interessi su obbligazioni svizzere, le cartelle ipotecarie e rendite fondiarie emesse in serie e gli averi iscritti nel libro del debito pubblico, i redditi da diritti di partecipazione svizzeri, i redditi da quote d'investimenti collettivi di capitale svizzeri, gli interessi degli averi di clienti presso banche e casse di risparmio svizzere, le vincite alle lotterie e determinate prestazioni d'assicurazione.

L'imposta preventiva è prelevata presso il debitore della prestazione imponibile, dunque alla fonte. Essa si basa quindi sul cd. "principio del debitore". Obbligati al pagamento, e quindi soggetti fiscali, dell'imposta preventiva sono soprattutto banche, casse di risparmio, società di capitali, società cooperative svizzere, fornitori d'investimenti collettivi di capitale domiciliati in Svizzera e compagnie d'assicurazione svizzere. L'obbligazione fiscale viene, in linea di massima, soddisfatta con il pagamento dell'imposta. Dove previsto dalla legge, e se le relative condizioni sono soddisfatte, in luogo del pagamento dell'imposta si può applicare la procedura di notifica sostitutiva al pagamento. Nel settore delle prestazioni d'assicurazione le notifiche costituiscono la norma.

Per i beneficiari di prestazioni domiciliati in Svizzera, l'imposta preventiva rappresenta un'imposta di garanzia. Chi dichiara correttamente i redditi può richiedere il rimborso dell'imposta preventiva trattenuta dal debitore della prestazione imponibile; in caso contrario decade il diritto al rimborso.

Per i beneficiari di prestazioni domiciliati all'estero, l'imposta preventiva rappresenta una vera imposta alla fonte ed ha, di regola, carattere definitivo a meno che il beneficiario non possa appellarsi ad una convenzione, solitamente a una convenzione per evitare le doppie imposizioni (CDI) tra lo Stato di domicilio e la Svizzera. In caso di applicabilità di una CDI, il beneficiario potrà richiedere il rimborso integrale o parziale dell'imposta preventiva in precedenza prelevata. La quota d'imposta non rimborsata è la cd. "imposta residuale".

I. Introduzione	300
A. L'odierno sistema dell'imposta preventiva.....	300
B. Le sentenze del Tribunale federale.....	301
C. Le Circolari del 1978 e del 1988.....	301
D. La Circolare n. 40 dell'11 marzo 2014.....	302
E. Conclusioni intermedie.....	302
II. La procedura di consultazione concernente la LIP del 28 giugno 2017	302
III. Conclusioni	303

I. Introduzione

A. L'odierno sistema dell'imposta preventiva

L'imposta preventiva persegue uno scopo principale esclusivo: essa garantisce l'imposta generale sul reddito applicata ai redditi di capitale, alle vincite, alle lotterie e alle prestazioni

Le condizioni affinché un beneficiario svizzero (persona fisica) possa richiedere il rimborso dell'imposta preventiva trattenuta sui redditi di capitali mobili sono:

- a) il diritto di godimento sui valori patrimoniali che hanno fruttato il reddito imponibile, al momento della scadenza della prestazione imponibile (art. 21 cpv. 1 lett. a della Legge federale sull'imposta preventiva [LIP]);
- b) il domicilio in Svizzera al momento della scadenza della prestazione imponibile (art. 22 cpv. 1 LIP);
- c) l'assenza di un'elusione fiscale (art. 21 cpv. 2 LIP).

Il beneficiario (persona fisica) perde, invece, il diritto al rimborso dell'imposta preventiva che gli è stata dedotta se, in contrasto alle disposizioni di legge, non dichiara alle autorità fiscali competenti il reddito colpito dall'imposta preventiva o la sostanza da cui esso proviene (art. 23 LIP).

Il beneficiario (persona fisica) deve esercitare il suo diritto al rimborso, con istanza scritta (art. 29 cpv. 1 LIP) all'autorità fiscale del Cantone in cui era domiciliato alla fine dell'anno civile in cui è venuta a scadere la prestazione imponibile (art. 30 cpv. 1 LIP), al più presto dopo la fine dell'anno civile in cui è scaduta la prestazione imponibile (art. 29 cpv. 2 LIP). Il diritto si estingue, però, se il beneficiario non presenta l'istanza entro i tre anni successivi la fine dell'anno civile in cui è venuta a scadere la prestazione imponibile (art. 32 cpv. 1 LIP).

Ricevuta la richiesta di rimborso da parte del contribuente, l'autorità fiscale cantonale, o meglio l'Ufficio cantonale dell'imposta preventiva, esamina il caso accertandone la fattispecie e procede poi ad emettere una decisione (impugnabile) in relazione al diritto o meno al rimborso rivendicato dal contribuente (art. 52 cpv. 1 e 2 LIP). Il rimborso concesso dall'Ufficio cantonale dell'imposta preventiva è tuttavia operato con la riserva del controllo successivo del diritto al rimborso da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) (art. 52 cpv. 3 LIP). In altri termini, il Cantone corre il rischio di assumersi un eventuale "perdita su debitore" qualora concedesse a torto il rimborso.

Con sentenze dell'11 ottobre 2011^[1] e del 16 gennaio 2013^[2], il Tribunale federale ha precisato le condizioni che portano, secondo l'art. 23 LIP, alla perdita del diritto al rimborso per le persone fisiche. Queste precisazioni hanno poi spinto l'AFC a redigere la nuova Circolare n. 40 dell'11 marzo 2014 che statuisce, in alcuni contesti, un significativo cambiamento di prassi rispetto alle precedenti Circolari n. 8 del 8 dicembre 1978 e n. 14 del 29 dicembre 1988.

B. Le sentenze del Tribunale federale

Nella sentenza del Tribunale federale dell'11 ottobre 2011, la sentenza più interessante da analizzare in questo contesto, l'Alta Corte ha enunciato le condizioni di una dichiarazione conforme al tenore dell'art. 23 LIP. In particolare, il Tribunale

federale ritiene che una dichiarazione rispetti i disposti dell'art. 23 LIP quando:

- a) con riferimento agli artt. 124 cpv. 2 e 125 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), la dichiarazione è effettuata in maniera spontanea dal contribuente;
- b) la dichiarazione degli elementi determinanti è effettuata nell'elenco titoli allegato alla dichiarazione;
- c) con la possibilità di una dichiarazione ulteriore sino all'emissione della decisione di tassazione.

In questa occasione, il Tribunale federale ha sancito che le Circolari AFC del 1978 e del 1988 non erano conformi ai disposti dell'art. 23 LIP nella misura in cui, in determinati casi, permettevano al contribuente di ottenere il rimborso dell'imposta preventiva senza attenersi ai principi suddetti. Inoltre, quest'ultimo ha voluto precisare che non si può giungere ad una soluzione diversa sulla base di una sua precedente decisione^[3], poiché questa concerneva il caso, invero particolare, della tassazione d'ufficio.

C. Le Circolari del 1978 e del 1988

La Circolare dell'AFC n. 8 dell'8 dicembre 1978 "Modificazione parziale della prassi inerente la perdita del diritto al rimborso dell'imposta preventiva" prevedeva il cambiamento della procedura allora vigente soprattutto per i casi di tassazione d'ufficio^[4]. Secondo la prassi in uso allora i redditi colpiti dall'imposta preventiva e la sostanza da cui essi provenivano potevano essere considerati come regolarmente dichiarati allorquando il contribuente li avesse notificati alle autorità fiscali cantonali prima che la tassazione ordinaria fosse passata in giudicato (a tal proposito la Circolare citava copiosa giurisprudenza del Tribunale federale)^[5].

La prassi amministrativa vigente reputava che il diritto al rimborso non fosse neppure decaduto quando i redditi in oggetto (oppure la sostanza) erano dichiarati alle autorità fiscali cantonali soltanto dopo che la tassazione era passata in giudicato, purché essi fossero già noti all'autorità prima della tassazione e venissero presi in considerazione per la tassazione.

Questa prassi non aveva dato esiti positivi soprattutto nei casi in cui il contribuente, in assenza della produzione della dichiarazione fiscale, era stato tassato d'ufficio. In alcuni di questi casi, si poteva palesare la situazione paradossale dove il rimborso era stato concesso a contribuenti sottoposti a tassazione d'ufficio, mentre veniva negato a quei contribuenti che presentavano la dichiarazione, ma che per sbaglio non dichiaravano certi redditi di capitale o la relativa sostanza.

Per questo motivo la Circolare n. 8 statuiva che il rimborso non doveva essere rifiutato, in particolar modo, ai contribuenti che non presentavano alcuna dichiarazione fiscale e che di conseguenza dovevano essere tassati d'ufficio. Negli

[3] DTF 113 Ib 128.

[4] CONRAD STOCKAR/MARIO FAGETTI/CLAUDIO FONTANA, *Le tasse di bollo e l'imposta preventiva*, 2° ed., Lugano 1995, p. 291.

[5] ASA 25, p. 374; ASA 35, p. 243; ASA 41, p. 321.

[1] Sentenza TF 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011.

[2] Sentenza TF 2C_80/2012 del 16 gennaio 2013.

altri casi la prassi allora applicabile veniva mantenuta con la precisazione che la stessa non sarebbe stata giustificata nel caso in cui il contribuente non avesse dichiarato – di proposito o perfino con intenzione fraudolenta – i redditi o la sostanza, in quanto la prassi avrebbe favorito in modo particolare gli evasori incalliti che si assumevano il rischio che l'infrazione venisse scoperta.

L'AFC, con la Circolare n. 14 del 29 dicembre 1988 "sulla modificazione parziale della prassi concernente la perdita al diritto al rimborso dell'imposta preventiva in occasione di una tassazione d'ufficio (Complemento alla circolare n. 8 dell'otto dicembre 1978)" rettificava^[6], a seguito di successive sentenze del Tribunale federale^[7], la modifica della prassi da adottare in relazione alla tassazione d'ufficio. In particolare, la Circolare chiariva che un'istanza di rimborso presentata dopo una tassazione (d'ufficio) passata in giudicato doveva essere accolta se i redditi colpiti dall'imposta preventiva e la sostanza da cui essi provenivano potevano essere determinati sulla base di documenti già in suo possesso (dichiarazioni d'imposte, istanze di rimborso, ecc.) che l'autorità di tassazione consultava per la definizione della tassazione d'ufficio.

D. La Circolare n. 40 dell'11 marzo 2014

La Circolare n. 40 è in principio la conseguenza della decisione del Tribunale federale dell'11 ottobre 2011. Alla luce di quanto definito dal Tribunale federale, l'AFC precisa che una dichiarazione è considerata corretta ai sensi dell'art. 23 LIP unicamente quando i redditi colpiti dall'imposta preventiva, o la sostanza da cui essi provengono, sono dichiarati spontaneamente nella prima dichiarazione d'imposta che deve essere presentata all'autorità fiscale dopo la scadenza della prestazione imponibile.

Essa precisa, inoltre, che una dichiarazione dei redditi colpiti dall'imposta preventiva effettuata dopo la presentazione della dichiarazione fiscale, ma al più tardi prima della crescita in giudicato della tassazione ordinaria, è da considerare come avvenuta correttamente ai sensi dell'art. 23 LIP. Tuttavia, secondo l'AFC, la disposizione precedente non potrebbe essere applicata qualora il contribuente non avesse dichiarato degli elementi del reddito o della sostanza intenzionalmente o con l'intento di commettere una sottrazione d'imposta e questo suo comportamento fosse stato scoperto dalle autorità fiscali.

In seguito, la Circolare n. 40 elenca, in maniera non esaustiva, i casi in cui la dichiarazione è da considerarsi non avvenuta in maniera corretta. I casi elencati sono i seguenti:

- 1) la dichiarazione dei redditi soggetti all'imposta preventiva è avvenuta dopo la crescita in giudicato della tassazione ordinaria;
- 2) la dichiarazione dei redditi soggetti all'imposta preventiva è avvenuta dopo una richiesta, un'ingiunzione o un altro intervento dell'autorità fiscale in relazione a questi redditi.

Per contro i semplici errori come quelli di calcolo o di trascrizione non inficiano il diritto al rimborso;

- 3) nel contesto delle procedure semplificate di recupero d'imposta per gli eredi (artt. 153a LIFD e 55a della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID]) e dell'autodenuncia esente da pena (artt. 175 cpv. 3 LIFD e 56 cpv. 1^{bis} LAID), la dichiarazione dei redditi colpiti dall'imposta preventiva è avvenuta dopo la crescita in giudicato della tassazione ordinaria.

Con riferimento alle tassazioni d'ufficio, il diritto al rimborso è perento se il contribuente non ha presentato alcuna dichiarazione d'imposta. Nei casi in cui il contribuente trasmettesse – nel contesto di una procedura di reclamo ad una tassazione d'ufficio alla quale l'autorità fiscale avesse deciso di dare seguito – la propria dichiarazione fiscale completa di tutti i redditi e di tutta la sostanza, la medesima verrebbe considerata una dichiarazione conforme ai principi generali dell'art. 23 LIP. Se invece la dichiarazione d'ufficio si riferisse ad una dichiarazione parzialmente incompleta degli elementi di reddito, il diritto al rimborso verrebbe concesso solo se i redditi soggetti all'imposta preventiva appartengono ad elementi di reddito già dichiarati nella dichiarazione d'imposta.

E. Conclusioni intermedie

La nuova prassi istituita dalla Circolare n. 40, che diverge da quelle precedentemente in vigore soprattutto per quanto concerne la definizione di dichiarazione corretta ai sensi dell'art. 23 LIP, è stata criticata dalla dottrina. Anche la sua applicazione rigorosa da parte delle autorità cantonali, in qualità di autorità competenti e in considerazione del rischio "perdita su debitore" che a loro incombe, è stata criticata e ha portato agli atti parlamentari evidenziati all'inizio di questo contributo.

La proposta di modifica della LIP, posta ora in consultazione, ha l'obiettivo di ricercare una soluzione a questo problema che abbia in un certo modo un orientamento più vicino alla prassi precedentemente in vigore.

II. La procedura di consultazione concernente la LIP del 28 giugno 2017

Alla luce delle pressioni e delle critiche esercitate a livello politico e dottrinale in relazione all'attuale Circolare n. 40, l'AFC ha, lo scorso 28 giugno 2017, lanciato una consultazione in merito alla possibilità di revisione e completamento dell'art. 23 LIP^[8]. Nell'intenzione dell'AFC vi è la volontà di ristabilire a livello legale la prassi in vigore prima del 2014.

Secondo la proposta di disegno di legge, la dichiarazione dei redditi e della sostanza determinante è da ritenere avvenuta in maniera corretta, al fine di avere diritto al rimborso ai sensi dell'art. 23 cpv. 1 LIP, se:

^[8] CONSIGLIO FEDERALE, Il Consiglio federale è favorevole a una maggiore flessibilità in ambito di rimborso dell'imposta preventiva, Comunicato stampa del 28 giugno 2016, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-67327.html> (consultato il 6 ottobre 2017).

^[6] STOCKAR/FAGETTI/FONTANA (nota 4), p. 297.

^[7] ASA 56, pp. 498 ss.

- 1) il beneficiario della prestazione gravata dall'imposta preventiva dichiara i redditi e la sostanza nella dichiarazione d'imposta;
- 2) l'autorità fiscale corregge eventuali errori di calcolo;
- 3) prima della scadenza del termine di opposizione, e prima che intervenga l'autorità fiscale, il beneficiario della prestazione imponibile dichiara successivamente i redditi o la sostanza non dichiarati nella dichiarazione d'imposta;
- 4) prima della scadenza del termine di opposizione, e dopo che è intervenuta l'autorità fiscale, il beneficiario della prestazione imponibile dichiara successivamente i redditi o la sostanza non dichiarati nella dichiarazione d'imposta. L'omessa dichiarazione originaria è imputabile a negligenza;
- 5) l'autorità fiscale definisce di propria iniziativa il reddito o la sostanza non dichiarati nel quadro della tassazione in funzione delle proprie conoscenze e degli elementi a sua disposizione. L'omessa dichiarazione è imputabile a negligenza.

Se i primi tre casi (punti 1, 2 e 3) non fanno null'altro che riproporre quanto già oggi in vigore, la grossa differenza è riscontrabile nelle due ultime casistiche (punti 4 e 5).

In queste due nuove tipologie, il legislatore ha cercato di riproporre, a livello legislativo, la prassi in vigore prima del 2014. In particolare, il contribuente avrebbe la possibilità di ristabilire la corretta dichiarazione dei propri redditi e della propria sostanza precedentemente omessi, anche quando questa sua mancanza fosse stata rilevata dall'autorità fiscale a seguito di un precedente intervento o perché la tassazione è stata accertata sulla base di informazioni già in possesso del fisco.

In queste due nuove casistiche, il rimborso sarebbe comunque possibile unicamente quando l'omessa dichiarazione a monte della correzione fosse imputabile esclusivamente a negligenza.

La proposta di un nuovo emendamento legale prevede, inoltre, una disposizione transitoria che permetterebbe l'applicazione del nuovo art. 23 LIP già ai redditi gravati dall'imposta preventiva esigibili nell'anno civile antecedente l'entrata in vigore dell'adeguamento normativo.

III. Conclusioni

Da una prima analisi, la proposta di emendamento legale sembrerebbe andare nella direzione auspicata dal mondo politico e dalla dottrina. La disposizione andrebbe ad allargare le maglie del rimborso dell'imposta preventiva ristabilendo la prassi in vigore prima del 2014 e permettendo, nel contempo, di migliorare la certezza del diritto.

La revisione dell'IVA

Le principali modifiche e le loro conseguenze



Patrizia Lang-Stierlin

Specialista in finanza e contabilità con attestato federale,
Master of Advanced Studies UAS in VAT,
Procuratrice Fiduciaria Antonini SA, Lugano

Nel corso del 2016, il Parlamento ha approvato un'importante modifica della LIVA volta ad eliminare la cosiddetta distorsione concorrenziale dovuta all'IVA. Il Consiglio federale ha fissato l'entrata in vigore della maggioranza delle modifiche per il 1° gennaio 2018. Vi sono dunque nuovi rilevanti cambiamenti per questa imposta che rappresenta per la Confederazione la maggior fonte di reddito; infatti, secondo i dati statistici, pubblicati dall'AFC, il gettito derivante dall'IVA nel 2016 ammontava a 22,4 miliardi di franchi. I cambiamenti della legge riguardano le imprese contribuenti ma anche, e soprattutto, le imprese che ad oggi non lo sono. Invero, il principale mutamento è relativo all'estensione dell'obbligo di assoggettamento; più precisamente, per la sua determinazione non farà più stato esclusivamente la cifra d'affari realizzata in Svizzera, ma quella mondiale.

I. Introduzione	304
II. Principali modifiche dal 1° gennaio 2018	304
A. Persone strettamente vincolate (art. 3 lett. h LIVA)	304
B. Assoggettamento (artt. 10 cpv. 2 lett. a e 14 cpv. 1 lett. b LIVA)	304
C. Collettività pubbliche (art. 12 cpv. 3 LIVA).....	305
D. Prestazioni tra collettività pubbliche (art. 21 cpv. 2 n. 28 LIVA).....	305
E. Opzione (art. 22 cpv. 1 LIVA).....	305
F. Aliquota (art. 25 cpv. 2 lett. a ^{bis} LIVA).....	305
G. Imposta fittizia (art. 28a LIVA) e imposizione del margine (art. 24a LIVA).....	305
H. Imposta sull'acquisto (art. 45 cpv. 1 lett. c LIVA)	305
III. Modifiche dal 1° gennaio 2019	306
A. Luogo della fornitura (art. 7 cpv. 3 lett. b LIVA).....	306
IV. Conclusione	306

I. Introduzione

La revisione della Legge federale sull'imposta sul valore aggiunto (LIVA) mira innanzitutto a eliminare gli svantaggi concorrenziali che le imprese svizzere hanno rispetto alle

imprese estere a causa dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Le altre modifiche sono principalmente dovute alla difficoltà di mettere in pratica alcune norme previste dall'attuale legge che è entrata in vigore il 1° gennaio 2010.

Il 30 settembre 2016, le Camere federali hanno approvato la revisione parziale della legge. Il Consiglio federale ha stabilito che la revisione parziale entrerà in vigore il 1° gennaio 2018 ad eccezione delle modifiche inerenti le vendite per corrispondenza, che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2019.

II. Principali modifiche dal 1° gennaio 2018

A. Persone strettamente vincolate (art. 3 lett. h LIVA)

Con l'entrata in vigore della revisione sono da considerarsi persone strettamente vincolate anche le fondazioni e le associazioni con le quali esiste un rapporto contrattuale o personale particolarmente stretto. Eventuali prestazioni dovranno in futuro essere conteggiate al valore fra terzi indipendenti. Per contro non sono considerate persone strettamente vincolate gli istituti di previdenza.

Inoltre, per determinare se i titolari di diritti di partecipazione sono da considerarsi persone strettamente vincolate non si farà più riferimento all'art. 69 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), che prevede una detenzione del 10%, ma è stata fissata una detenzione minima del 20%.

Esempio: la X SA si occupa di allestire il conto annuale per conto di una fondazione, con cui ha rapporti contrattuali. Attualmente si limita a fatturare le prestazioni al prezzo di costo (fr. 20 all'ora). In futuro dovrà fatturare le sue prestazioni al valore come fra terzi indipendenti, la tariffa oraria dovrà dunque aggirarsi almeno attorno a fr. 100.

B. Assoggettamento (artt. 10 cpv. 2 lett. a e 14 cpv. 1 lett. b LIVA)

La nuova legge prevede delle norme specifiche per le imprese estere, in particolare relative all'assoggettamento:

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

- inizio: l'assoggettamento inizia nel momento in cui l'impresa estera esegue per la prima volta delle prestazioni sul territorio svizzero;
- fine: l'assoggettamento termina alla fine dell'anno in cui l'impresa estera esegue per l'ultima volta delle prestazioni in territorio svizzero.

L'impresa rimane esentata dall'assoggettamento, come le imprese svizzere, fino a quando non realizza una cifra d'affari pari o superiore a fr. 100'000. Sia per le imprese estere che per le imprese svizzere, per la determinazione del superamento della soglia, non farà più stato esclusivamente la cifra d'affari realizzata in territorio svizzero, ma quella mondiale. Come finora non verrà presa in considerazione la cifra d'affari esclusa.

A questo proposito, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha modificato il metodo di calcolo della garanzia che i contribuenti esteri devono fornire. La garanzia viene determinata, a partire dal 1° agosto 2017, calcolando il 3% dell'ammontare della cifra d'affari che si prevede di realizzare in territorio svizzero (minimo fr. 2'000, massimo fr. 250'000).

Esempio: la Y SA, con sede in Svizzera, si occupa di acquistare e rivendere macchinari all'estero (i macchinari non transitano mai in territorio svizzero). La sua attività è principalmente concentrata in Africa dove realizza una cifra d'affari pari a fr. 150'000. Non realizzando una cifra d'affari in territorio svizzero di almeno fr. 100'000 non ha attualmente l'obbligo di iscrizione. Dal 1° gennaio 2018, la Y SA, nonostante non consegua cifra d'affari sul territorio svizzero, avrà l'obbligo di assoggettamento poiché ha sede in territorio svizzero e realizza una cifra d'affari mondiale superiore a fr. 100'000.

C. Collettività pubbliche (art. 12 cpv. 3 LIVA)

In futuro, avranno l'obbligo di iscriversi solo le collettività pubbliche che realizzano verso terzi (non collettività pubbliche) una cifra d'affari proveniente da prestazioni imponibili superiore a fr. 100'000. Per la determinazione dell'assoggettamento non si considerano più le prestazioni fornite ad altre collettività pubbliche. Conseguentemente è stato soppresso anche il limite di fr. 25'000.

D. Prestazioni tra collettività pubbliche (art. 21 cpv. 2 n. 28 LIVA)

Oltre alle prestazioni all'interno della medesima collettività pubblica in futuro saranno escluse, a determinate condizioni, anche le prestazioni tra collettività pubbliche e le loro partecipate.

E. Opzione (art. 22 cpv. 1 LIVA)

Secondo la legge attualmente in vigore, il contribuente ha diritto ad imporre volontariamente le prestazioni escluse purché lo indichi chiaramente, in altre parole deve esporre l'imposta nella fattura (art. 22 cpv. 1 LIVA). In futuro non sarà più necessario esporre l'IVA in fattura, ma sarà sufficiente dichiarare le prestazioni correttamente nel rendiconto IVA.

Si rammenta che per dichiarare correttamente la cifra d'affari esclusa, ma sulla quale si ha optato, la si deve dichiarare nella cifra 200 e 205 del rendiconto IVA.

F. Aliquota (art. 25 cpv. 2 lett. a^{bis} LIVA)

I giornali, le riviste e i libri elettronici saranno imposti alla medesima aliquota delle pubblicazioni stampate (2,5%). Non ci sarà dunque più alcuna discrepanza tra stampato e formato elettronico.

G. Imposta fittizia (art. 28a LIVA) e imposizione del margine (art. 24a LIVA)

Finora il contribuente poteva dedurre l'imposta fittizia nel caso in cui acquistava un bene mobile usato e accertabile con lo scopo di fornirlo ad un acquirente sul territorio svizzero. Il diritto alla deduzione dell'imposta fittizia è stato ampliato alle seguenti circostanze:

- si tratta di un bene nuovo;
- il bene non viene acquistato con lo scopo di rivenderlo ma con lo scopo di utilizzarlo come mezzo d'esercizio;
- il bene viene venduto ad un acquirente all'estero (esportazione).

Non sarà invece più prevista la deduzione fittizia, bensì l'imposizione dei margini, per i contribuenti che commerciano pezzi da collezione (oggetti d'arte, antichità e simili).

Per i beni acquistati prima del 1° gennaio 2018, i contribuenti non dovranno stornare l'imposta precedente fittizia già dedotta se vendono il bene in Svizzera e impongono l'intero prezzo all'IVA.

Esempio: una galleria d'arte acquista (prezzo di acquisto fr. 75'000) un dipinto da un privato con lo scopo di rivenderlo (prezzo di vendita IVA inclusa fr. 90'000). Attualmente ha diritto a recuperare, al momento dell'acquisto, l'imposta fittizia di fr. 5'555,55 e deve conteggiare l'imposta dovuta al momento della vendita di fr. 6'666,65. In futuro non potrà recuperare alcuna imposta precedente al momento dell'acquisto, ma conteggerà l'IVA dovuta solo sulla differenza fra il prezzo di acquisto e quello di vendita, pagando fr. 1'111,10.

H. Imposta sull'acquisto (art. 45 cpv. 1 lett. c LIVA)

In futuro non saranno più soggetti all'imposta sull'acquisto le forniture di beni mobili, ad eccezione dei supporti di dati senza valore di mercato. Vi soggiaceranno esclusivamente le forniture di beni immobili. Nello specifico si intende la lavorazione di beni immobili come per esempio la pulizia. A questo proposito si precisa che ai sensi dell'art. 45a LIVA, la vendita di beni immobili come anche la locazione non soggiacciono all'imposta sull'acquisto in quanto rappresentano prestazioni escluse.

Esempio: la società ABC SpA di Como è proprietaria di un macchinario che si trova in territorio svizzero (ha acquistato il macchinario da una società svizzera e, in attesa di definirne l'utilizzo, lo ha lasciato in territorio svizzero). Con la sua attività svolta all'estero realizza una cifra d'affari annua pari a fr. 55'000.

IVA E IMPOSTE INDIRECTE

Nel 2017 la Costruzioni SA, Lugano, chiede di poter noleggiare il macchinario per tre mesi (rate mensili fr. 4'000). Considerando la legge attualmente in vigore, la Costruzioni SA deve imporre le rate pagate all'ABC SpA all'imposta sull'acquisto. Qualora lo noleggiasse anche in futuro, e considerando che siamo in presenza di un bene mobile, la Costruzioni SA non avrebbe più l'obbligo di imporre le rate all'imposta sull'acquisto. La ABC SpA non avrebbe, inoltre, l'obbligo di assoggettarsi quale contribuente IVA siccome realizza una cifra d'affari mondiale inferiore a fr. 100'000. Nel caso contrario (superamento cifra d'affari mondiale fr. 100'000), la società ABC SpA avrebbe l'obbligo di iscrizione e quindi emetterebbe le fatture per il noleggio con IVA.

III. Modifiche dal 1° gennaio 2019

A. Luogo della fornitura (art. 7 cpv. 3 lett. b LIVA)

Le vendite per corrispondenza soggiacciono di principio all'imposta sull'importazione. Su importazioni il cui valore d'imposta non supera fr. 5, l'Amministrazione federale delle dogane rinuncia alla riscossione dell'imposta sull'importazione (beni imponibili all'aliquota normale il cui valore è inferiore o uguale a fr. 62,50 e beni imponibili all'aliquota ridotta il cui valore è inferiore o uguale a fr. 200). Siccome ai sensi dell'art. 7 cpv. 1 lett. b LIVA sono considerate forniture eseguite all'estero non vengono neanche imposte al momento della fatturazione.

In futuro, secondo l'art. 7 cpv. 3 lett. b LIVA, il luogo delle forniture di piccola entità sarà considerato in Svizzera indipendentemente da dove parte il trasporto.

I venditori dovranno quindi iscriversi quali contribuenti IVA, se le loro vendite derivanti da beni di piccola entità superano fr. 100'000, con la conseguenza che tutte le loro vendite (non solo quelle di piccola entità) saranno imposte al momento della fatturazione.

IV. Conclusione

Le modifiche inerenti l'obbligo di assoggettamento comporteranno delle conseguenze sia per le imprese estere, sia per le imprese svizzere che attualmente non hanno l'obbligo di assoggettamento perché realizzano la loro cifra d'affari principalmente con forniture o prestazioni all'estero. Sicuramente contribuiranno a diminuire o addirittura ad eliminare i vantaggi concorrenziali dovuti all'IVA che attualmente le società estere avevano rispetto a quelle svizzere.

Anche le altre modifiche non sono da sottovalutare in quanto possono comportare dei veri vantaggi fiscali per i contribuenti; uno dei più significativi è sicuramente l'estensione dell'imposta fittizia che contribuisce in modo sostanziale a diminuire ulteriormente l'imposta occulta.

Il nuovo impianto sanzionatorio in tema di operazioni soggette a reverse charge

Le sanzioni previste in caso di omissioni o irregolarità nell'applicazione del reverse charge alla luce della Circolare n. 16/E dell'Agenzia delle Entrate



Antonino Amodeo

Laurea magistrale in Gestione d'azienda, libera professione e diritto tributario presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Piacenza, Praticante dottore commercialista presso Studio Areazienda Srl, Palermo



Andrea Purpura

Ph.D. student in Scienze economiche, aziendali e giuridiche presso l'Università degli Studi di Enna "Kore", Laurea magistrale in Giurisprudenza presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, Praticante avvocato presso Lexia Avvocati, Palermo

La Circolare n. 16/E dell'Agenzia delle Entrate ha contribuito a chiarire le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 che rinnova il sistema delle sanzioni relativamente alle violazioni ed irregolarità scaturenti dall'applicazione dell'IVA attraverso il meccanismo di inversione contabile di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972. Il nuovo impianto sanzionatorio, entrato in vigore dal 1° gennaio 2016, è chiaramente orientato a ridurre la distanza tra fisco e contribuente attraverso l'implementazione del principio di proporzionalità tra la sanzione irrogata e la specifica irregolarità.

Più precisamente, il cessionario-committente rileverà sia nel registro IVA acquisti che in quello vendite l'operazione soggetta ad inversione contabile, determinando così il sorgere di un credito e un debito IVA indispensabile al fine di garantire la neutralizzazione complessiva del tributo[1].

L'introduzione del *reverse charge* nel panorama tributario comunitario prima, e nazionale poi, ha teso a limitare le possibili distorsioni, nonché i ricorrenti fenomeni illeciti frequentemente riscontrati nell'applicazione del tributo in questione.

La funzione di contrasto all'evasione fiscale propria del *reverse charge* fa sì che diventi soggetto debitore dell'imposta il cessionario-committente; ciò contribuisce senza dubbio a rendere più snella la fase applicativa attraverso il venir meno del tradizionale rapporto dicotomico tra cedente-prestatore e cessionario-committente del bene, o del servizio, operanti nell'esercizio d'impresa, arti o professioni.

L'importanza cruciale del meccanismo di inversione contabile impone un attento esame delle ipotesi in cui il meccanismo di inversione contabile venga disatteso da parte dei soggetti passivi d'imposta tenuti, per legge, a darne applicazione, tanto nei suoi aspetti strettamente formali, quanto in quelli sostanziali.

In tale prospettiva la Circolare n. 16/E, diffusa dall'Agenzia delle Entrate lo scorso 11 maggio, ha fornito importanti chiarimenti sul punto, provvedendo a delineare un chiaro, seppur complesso, sistema sanzionatorio relativo al caso di violazioni in materia di *reverse charge*, impianto modellato sulla base dell'interpretazione data al Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 158/2015[2].

[1] ROBERTA BIANCHI, *Reverse charge: lotta alla frode e all'evasione fiscale*, in: PMI 5/2015, p. 17.

[2] Decreto Legislativo n. 158 del 24 settembre 2015, rubricato "Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23".

I. Il meccanismo dell'inversione contabile: modalità applicative e finalità 307
II. La disciplina sanzionatoria in ipotesi di omissione o erronea applicazione del reverse charge..... 308
III. Le operazioni esenti, non soggette e inesistenti..... 308
IV. Conclusioni..... 309

I. Il meccanismo dell'inversione contabile: modalità applicative e finalità

Il meccanismo del *reverse charge*, così come disciplinato all'art. 17, commi da 2 a 6, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972, costituisce una deroga rispetto al normale funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), operante tra soggetti passivi, mediante il quale il cedente-prestatore trasferisce tanto l'esercizio della rivalsa quanto l'onere di emissione della fattura al cessionario-committente, il quale, a sua volta, si impegna a porre in essere gli adempimenti necessari alla liquidazione ed al versamento dell'imposta all'erario nel caso in cui l'IVA assolta sugli acquisti risulti indetraibile.

Per tale motivo l'acquirente procederà all'integrazione della fattura emessa dal fornitore, ovvero all'emissione di un'autofattura.

L'intento che il legislatore si è proposto di perseguire appare nitido sin dalla premessa della sopramenzionata Circolare; quest'ultima, infatti, richiama l'art. 8 della Legge (L.) n. 231 dell'11 marzo 2014, contenente e conferente delega al Governo affinché questo proceda nell'iter di revisione del sistema sanzionatorio amministrativo "al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità"^[3].

II. La disciplina sanzionatoria in ipotesi di omissione o erronea applicazione del reverse charge

L'esigenza di un quadro organico in materia di sanzioni amministrative ha indotto il legislatore ad anticipare al 1° gennaio 2016 l'efficacia delle norme contenute nel D.Lgs. n. 158/2015. Nello specifico, l'art. 15, comma 1, lett. f) del citato Decreto, ha riformulato il comma 9-bis dell'art. 6, del D.Lgs. n. 471/1997, procedendo, successivamente, ad aggiungere tre, ulteriori, locuzioni relative ai commi: 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3.

È opportuno evidenziare la nuova portata del comma 9-bis così come riformulato dal Decreto sopramenzionato; questo, infatti, fornisce un elenco chiaro delle operazioni nei confronti delle quali trova applicazione il meccanismo di inversione contabile e, parallelamente, le ipotesi in cui si applicano le sanzioni amministrative nella più recente, e revisionata, forma.

Il succitato comma fa riferimento all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, relativo al cd. *reverse charge* interno per operazioni territorialmente rilevanti in Italia poste in essere da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti, invece, nel territorio dello Stato; nonché agli artt. 34, comma 6 e 74 commi 7 e 8 del medesimo D.P.R., e infine agli artt. 46 e 47 del Decreto Legge (D.L.) n. 331/1993.

Il novellato comma 9-bis esplicita chiaramente le conseguenze derivanti dall'omissione, totale o parziale, degli adempimenti derivanti dall'applicazione del *reverse charge*, ponendo l'attenzione sulle ipotesi di "non azione" del cessionario^[4], prevedendo una sanzione in misura fissa, da un minimo di 500 ad un massimo di 20'000 euro.

L'ammenda risulta più elevata, proporzionale nella misura tra il 5 e il 10% dell'imponibile complessivo occultato, relativo a ciascuna liquidazione, con un minimo di 1'000 euro, qualora l'omissione non sia di lieve entità ma, al contrario, sia giustificata da un comportamento fraudolento diretto a soggiacere

l'emersione di talune operazioni in contabilità, mediante l'omessa annotazione nei registri contabili dell'operazione in *reverse charge*.

Ulteriormente soggetto a sanzione proporzionale tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1'000 euro, risulta essere il cessionario o committente che non abbia regolarizzato entro 30 giorni l'omissione o l'irregolare fattura del cedente o prestatore chiamato ad emettere il documento fiscale entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione.

Passando all'analisi dei commi successivi 9-bis.1 e 9-bis.2, si evince ancora una volta l'intento di rimodulazione al ribasso del legislatore nelle ipotesi in cui le operazioni soggette ad inversione contabile siano corredate da errori formali in relazione alla scelta delle modalità di assolvimento dell'imposta medesima.

Il comma 9-bis.1 considera "l'ipotesi di operazioni in cui, in linea generale, l'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del *reverse charge*"^[5]. In tale ipotesi non è richiesto al cessionario-committente di regolarizzare l'operazione.

Il comma 9-bis.2, in modo speculare, concerne tutti quei casi "in cui l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo del meccanismo ordinario, per operazioni riconducibili alle ipotesi di *reverse charge*, ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione"^[6]. Anche in tal caso non è richiesta alcuna rettifica da parte del cedente-prestatore diretta a regolarizzare l'operazione, sempre che l'imposta sia stata assolta.

Nell'attuale impianto sanzionatorio tali violazioni sono punite in misura fissa da un minimo di 250 ad un massimo di 10'000 euro, colpendo in via solidale tanto il cessionario-committente quanto il cedente-prestatore. Inalterato risulta, invece, il diritto alla detrazione spettante all'acquirente in entrambi i casi, anche se l'imposta è stata assolta in modo irregolare. La misura sanzionatoria in esame, inoltre, non colpisce la singola fattura irregolare, bensì ciascuna liquidazione periodica relativamente a ciascun committente^[7].

E ancora, ed infine, la Circolare precisa che qualora i soggetti passivi evidenzino un intento di frode palese, e chiaramente individuabile, troverà applicazione la sanzione prevista dall'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, compresa tra il 90 e il 180% dell'imposta, venendo meno il riferimento ad una soglia di punibilità fissa.

III. Le operazioni esenti, non soggette e inesistenti

In ultima istanza, dunque, il comma 9-bis.3 disciplina l'ipotesi di errata applicazione del sistema del *reverse charge* ad operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette ad

[3] Circolare n. 16/E dell'Agenzia delle Entrate, dell'11 maggio 2017, oggetto: la Riforma della disciplina sanzionatoria del sistema dell'inversione contabile - art. 6, comma 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 - chiarimenti in merito alle modifiche introdotte dal decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158, p. 3, in: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/normativa+e+prassi/circolari/archivio+circolari/circolari+2017/maggio+2017/circolare+n.+16+del+11+maggio+2017/ENTRATE_circolare+reverse+charge+28.4.2017.pdf (consultato il 02.10.2017).

[4] FRANCESCO SPAZIANTE, *Reverse charge: chiarimenti sul nuovo impianto sanzionatorio*, in: *Il Fisco* 23/2017, p. 2255.

[5] Relazione di accompagnamento, Revisione del sistema sanzionatorio D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 novembre 2015 (art. 8, co. 1, L. 23/2014).

[6] Relazione di accompagnamento (nota 5).

[7] GIANPAOLO TOSONI, *Reverse charge, sanzioni fisse per le operazioni in chiaro*, in: *Il Sole* 24 ore, 12 maggio 2017.

imposta, con riferimento al primo periodo, nonché ad operazioni inesistenti, per quanto concerne il periodo successivo.

In relazione alla prima ipotesi, già la Circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015 aveva stabilito che: “[a]lla luce della ratio di tale meccanismo di assolvimento dell’imposta, ne deriva che il presupposto applicativo dell’inversione contabile è l’imponibilità dell’operazione. Tale sistema non si applica quindi nell’ipotesi in cui l’operazione sia non imponibile agli effetti dell’IVA”^[8].

Secondo la citata Circolare, dunque, sarà il medesimo organo accertatore a dovere procedere all’elisione del debito nonché della relativa detrazione computata dal committente, annullando l’effetto rispettivamente dell’IVA a debito e a credito, computata nella liquidazione periodica.

Il regime in commento prevede, in ogni caso, l’eventuale recupero dell’imposta non detratta dall’acquirente attraverso una nota di variazione in diminuzione, così come stabilito all’art. 26, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, ovvero attivando una procedura di rimborso anomalo, disciplinato all’art. 21, comma 2, del medesimo Decreto^[9].

In relazione alle operazioni inesistenti verso cui si applica impropriamente il meccanismo di inversione contabile si pongono dei rilievi. Opera il medesimo trattamento delineato in precedenza, diretto a neutralizzare gli effetti dell’operazione dal punto di vista contabile, sebbene si aggiunga una specifica sanzione compresa tra il 5 ed il 10% dell’imponibile, con un minimo di 1’000 euro.

Parallelamente, l’intervento di revisione del sistema sanzionatorio ha inciso anche sull’art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, limitandone, e circoscrivendone, gli effetti alle sole operazioni assolute in via ordinaria in capo al cedente-prestatore, e non già in capo a qualunque debitore.

In precedenza il citato art. 21, comma 7, asseriva che, nel caso di emissione di fattura per operazioni inesistenti, l’imposta fosse dovuta dal debitore generico per l’intero ammontare indicato senza distinguere, tuttavia, tra regime ordinario e *reverse charge*. Paradossalmente, però, qualora l’operazione fosse stata fatturata in regime di *reverse charge*, il cessionario-committente non avrebbe proceduto, salvo casi eccezionali di indetraibilità, al versamento dell’imposta. Per tal motivo si provvedeva ad addebitare, impropriamente, a detto soggetto passivo l’IVA detratta, soltanto da un punto di vista contabile.

IV. Conclusioni

L’orientamento scelto dal legislatore per la revisione della materia in esame, emergente dalla disamina del D.Lgs. n.

158/2015, confermato, altresì, dalla recente Circolare n. 16/E dell’Agenzia delle Entrate, porta con sé fattori oggettivamente positivi; ciò, essenzialmente, perché vengono forniti, per la prima volta, chiarimenti in merito alle disposizioni contenute all’art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 in tema di sanzioni tributarie, non penali, in materia di IVA, con specifico riferimento al sistema dell’inversione contabile. L’apporto normativo contribuisce, altresì, a scindere in maniera netta le violazioni formali collegate all’assolvimento delle operazioni soggette a *reverse charge*, rispetto a quelle sostanziali, viziate, il più delle volte, da comportamenti intrinsecamente fraudolenti o evasivi.

Alla luce di ciò, l’Amministrazione finanziaria, spinta anche da pronunce di matrice comunitaria di armonizzazione dell’impianto sanzionatorio-tributario, ha teso a rendere maggiormente coerenti le sanzioni irrogate in tema di errata, o infedele, applicazione del meccanismo di inversione contabile all’effettivo comportamento irregolare commesso dal contribuente, connotando gli errori più lievi con misure scandite da sanzioni in misura fissa, rispetto invece a comportamenti più gravi soggetti, invece, a sanzioni proporzionali maggiormente pervasive se confrontate con l’imponibile evaso.

In tal senso la novella riforma pur dovendosi accogliere, in conclusione, con favore, non appare, comunque, scevra da critiche. Lo scenario descritto, infatti, pone nettamente in risalto l’elevata discrezionalità di cui beneficerà l’Amministrazione finanziaria nel valutare in modo, più o meno, scusabile l’errore e dunque riconducibile nelle fattispecie colpite da sanzione ridotta. Ciò dunque rappresenta, a pieno titolo, un profilo critico del rinnovato sistema sanzionatorio, in quanto soltanto la possibilità di ricondurre l’operazione irregolare al regime generale del *reverse charge* legittima l’applicazione delle sanzioni in misura fissa. D’altra parte, qualora l’operazione sia palesemente al di fuori del campo di applicazione del meccanismo di inversione contabile scatterà, automaticamente, la presunzione di frode^[10].

[8] Circolare n. 37/E dell’Agenzia delle Entrate, del 22 dicembre 2015, oggetto: Articolo 17, sesto comma, lett. a-ter) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 - ulteriori problematiche concernenti l’ambito applicativo del meccanismo del *reverse charge* nel settore edile - quesiti emersi negli incontri con le associazioni di categoria, p. 25, in: http://media.directio.it/portale/prassi/20151222-Circolare_37_E-ADE.pdf (consultato il 02.10.2017).

[9] SPAZIANTE (nota 4).

[10] MATTEO BALZANELLI/MASSIMO SIRRI, *Reverse, l’ufficio decide sugli errori*, in: *Il Quotidiano del fisco*, 29 maggio 2017.

L'imposition des trusts

Revenus récurrents, fortune imposable?



Sibilla G. Cretti
Avocat, Dott. iur.,
TEP, LLM Tax, SGC Avocat, Neuchâtel

Cour de Justice du Canton de Genève, Chambre administrative, 19 janvier 2016, M. et Mme A c. Administration fiscale cantonale, Administration fédérale des contributions et Tribunal administratif de première instance (ATA/54/2016). Le caractère récurrent du versement à des bénéficiaires, résidents fiscaux de Suisse, des revenus d'un trust de droit étranger n'est pas déterminant pour conclure à un trust de type fixe et imputer aux bénéficiaires, à titre de fortune imposable, le patrimoine trustal générateur des rendements. L'imposition, en mains du bénéficiaire, des distributions et du patrimoine trustal générateur des rendements distribués, doit se fonder sur une analyse des documents trustaux, sur l'histoire du trust, l'étendue des pouvoirs exercés par le/s trustee/s selon l'acte constitutif du trust et les modalités de l'exercice des pouvoirs trustaux dans les faits, ainsi que sur le traitement fiscal du trust dans la juridiction étrangère dont il relève.

I. Faits	310
II. Considérants de la Chambre administrative	311
III. Commentaires	312
A. Absence de norme de droit privé et de droit fiscal.....	312
B. Relation droit privé/droit fiscal	312
C. Notion de fortune et de revenu imposable	312
D. Revenu imposable ou donation exonérée?	313
E. Documentation complète de rigueur	313

I. Faits

Madame A, de nationalité suisse et américaine, est arrivée à Genève en 1979 avec son époux, Monsieur A, de nationalité américaine. Les deux arrivaient en provenance des Etats-Unis (USA).

Monsieur A exerce à Genève une activité indépendante de médecin, les époux A sont assujettis aux impôts sur une base ordinaire.

Madame A est la bénéficiaire d'un trust testamentaire (trust D), établi en Virginie (USA), par son arrière-grand-père maternel, en 1939. A ce titre, Madame A reçoit quatre fois par année des montants dudit trust, montants que Madame A déclare régulièrement comme éléments des revenus imposables du couple A.

Selon l'acte constitutif du trust, le testateur et settlor (arrière-grand-père de Madame A), avait constitué un premier trust en faveur de son épouse. Pour le surplus, il avait légué la moitié de sa fortune à son fils en pleine propriété, l'autre moitié, désignée comme "trust fund", était constituée en trust en faveur de Madame C, la fille du constituant (et mère de Madame A) et léguée à deux personnes désignées pour agir comme trustees selon des modalités, conditions et dispositions contenues dans l'acte constitutif du trust, comme suit: "[l]es trustees pouvaient acquérir, gérer, contrôler, investir ou réinvestir dans le cadre de la gestion des avoirs du trust, percevoir toute forme de revenus y afférents et payer tous frais et impôts à charge de celui-ci. Les revenus restants, ainsi que le capital du trust devaient être versés selon les modalités déterminées dans le document. Ainsi, pendant l'existence du trust, les revenus nets, ou la part que les trustees devaient déterminer devaient être distribués semestriellement, ou plus souvent si possible, et/ou être utilisés pour le profit, les besoins, la subsistance, le support, l'éducation et le confort de la petite-fille (arrière-petite-fille) du testateur, Madame C et/ou son époux et/ou leurs enfants, de la manière dont les trustees le jugeaient la plus appropriée, à leur entière discrétion. Si tout ou partie des revenus nets n'étaient pas distribués ou utilisés, ils devaient être conservés et réinvestis par les trustees, de la même manière que le trust fund. Ils pouvaient toutefois être considérés comme des revenus et distribués ou utilisés les années suivantes par les trustees à leur entière discrétion".

"L'acte constitutif réglait les modalités de la cessation d'activité du trust et celle de sa liquidation. Le trust ne pouvait être révoqué que par Madame C, à défaut, il devait être liquidé vingt-et-une années après le décès du dernier de ses descendants. Des dispositions pour le remplacement des trustees étaient prévues. En cas de liquidation, la fortune et les revenus non distribués devaient être immédiatement versés à la petite-fille du testateur ou à ses descendants ou à leurs héritiers légaux. Les trustees pouvaient gérer les avoirs du trust fund

à leur entière discrétion. Ils pouvaient décider à leur entière discrétion de ce qui était considéré comme fortune, revenus et revenus nets du trust, ainsi que de quels types de dépenses pouvaient être imputées de ceux-ci”[1].

Sur le fondement de ces informations factuelles, l'autorité fiscale genevoise a procédé à une reprise au niveau de la fortune imposable des époux A en ajoutant un montant représentant la valeur du trust D, obtenue par capitalisation à un taux de 8,5% du montant annuel reçu par Madame A.

La contribuable, Madame A, a contesté la reprise effectuée sur la fortune imposable par capitalisation des revenus du trust D en alléguant que le trust D est un trust discrétionnaire sur lequel la contribuable n'avait aucune emprise s'agissant des décisions de distribution et d'utilisation du capital; les décisions d'effectuer les distributions étant du seul ressort des *trustees* sans que la contribuable ne dispose d'aucun droit vis-à-vis des *trustees*.

Statuant sur réclamation, l'autorité fiscale genevoise a maintenu la reprise au niveau de la fortune imposable. Selon l'autorité fiscale, le pouvoir décisionnel relatif aux distributions découlait directement des dispositions testamentaires établies par le constituant ou *settlor* et, au surplus, le dossier fiscal de la contribuable faisait apparaître des distributions régulières et trimestrielles. Dès lors, le trust D devait être qualifié de “*fixed interest trust*” ou *trust* fixe et le revenu trustal pouvait être capitalisé selon la Circulaire n. 20 de l'Administration fédérale des contributions (AFC), du 20 mars 2008, sur l'imposition des trusts[2]; pour le surplus, la Convention de la Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance, du 1er juillet 1985 (Convention de la Haye)[3], réservait, expressément, à son art. 19, la compétence des Etats en matière fiscale.

La contribuable a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif de 1ère instance (TAPI) contre la décision sur réclamation en concluant à l'annulation des reprises effectuées sur la fortune imposable en rapport avec les avoirs du trust D, telles reprises étant contraires au principe de l'imposition selon la capacité contributive, la fortune imposable d'un contribuable ne pouvant inclure que des éléments qui sont la propriété du contribuable du point de vue du droit civil et dont il a la jouissance et le pouvoir de disposition. Pour le surplus, la contribuable concluait à l'exemption des revenus perçus du trust D, ces revenus ayant déjà été imposés aux USA.

Dans son mémoire d'observations sur recours, l'autorité fiscale a conclu au rejet du recours pour les motifs suivants: le *trustee* ne possédait pas de marge d'appréciation quant à l'attribution des revenus et devait suivre les dispositions

testamentaires sans pouvoir s'en écarter, la contribuable recevait des versements à un rythme régulier depuis une décennie, il en résultait, selon l'autorité fiscale, un droit ferme pour la bénéficiaire et contribuable, le revenu devant être considéré comme réalisé au moment de sa distribution en mains de la contribuable et une capitalisation des revenus distribués par application des taux de capitalisation établis par la liste des cours de l'AFC s'imposait du moment que la part de capital générant les rendements imposables ne pouvait être déterminée “*up front*”.

Le TAPI confirma la décision sur réclamation de l'autorité fiscale en s'alignant sur les arguments soulevés par cette dernière, en soulignant, notamment, le bien fondé de la reprise au niveau de la fortune imposable; pour ce qui concerne les revenus, le TAPI se fondait sur l'art. 22 “*autres revenus*” de la Convention du 2 octobre 1996 conclue entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu[4] pour admettre la compétence de la Suisse pour procéder à leur imposition.

Contre le jugement du TAPI, la contribuable a interjeté un recours auprès de la Chambre administrative de la Cour de Justice, en concluant au caractère discrétionnaire du trust, dûment documenté par l'acte constitutif du trust et la façon dont il avait été rédigé ainsi que par l'historique même du trust D, éléments qui attestaient le caractère discrétionnaire ainsi que par les modalités appliquées aux distributions trustales sur la base de décisions des *trustees* selon la seule discrétion de ces derniers.

Quant à l'autorité fiscale, elle a aussi formé un recours auprès de l'instance supérieure et a conclu au rejet du recours de la contribuable dans la mesure où le trust D devait être qualifié de *trust* fixe.

La contribuable a conclu au rejet du recours de l'autorité fiscale en soulignant les prérogatives discrétionnaires des *trustees* conférées à ces derniers par le *settlor* dans l'acte constitutif. La contribuable n'était pas nommément désignée comme bénéficiaire mais appartenait, en sa qualité de descendante du *settlor*, à la classe des bénéficiaires du trust D englobant la descendance de la fille du constituant. Pour le surplus, le trust D ayant été constitué selon le droit de l'Etat de Virginie, il convenait de l'analyser au regard du droit américain comme droit applicable (art. 7 Convention de la Haye).

II. Considérants de la Chambre administrative

La Chambre administrative a admis le recours de la contribuable.

Rappelant le contenu de l'objet de l'impôt sur la fortune des personnes physiques et son application à l'usufruitier pour la part de la fortune grevée d'usufruit, la Chambre administrative poursuit avec une analyse de la structure trustale au regard des normes du droit suisse, en étayant la relation entre le droit privé et le droit fiscal.

[1] ATA/54/2016, consid. 8, in: http://justice.geneve.ch/tdb/Decis/TA/FichierWord/2016/0000/ATA_000054_2016_A_4175_2013.pdf (consulté le 03.10.2017).

[2] Cfr. <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/kreisschreiben.html> (consulté le 03.10.2017).

[3] RS 0.221.371.

[4] RS 0.672.933.61.

Pour la Chambre administrative, le droit fiscal doit prendre en considération l'état de fait tel qu'établi par les règles du droit privé avant de procéder selon ses propres normes pour saisir fiscalement les rendements trustaux et la fortune trustale, génératrice desdits rendements. Cette approche doit se faire sous réserve des préceptes dictés par la théorie de l'évasion fiscale. Celle-ci permet de remettre en cause l'état de fait tel qu'établi par les normes du droit privé lorsque, cumulativement, l'opération est insolite, a été mise en place aux seuls fins d'économiser des impôts et conduit à la réalisation d'une économie effective d'impôts.

La Chambre administrative rappelle ensuite la portée de la Circulaire n. 20 de l'AFC: établie dans le respect du sens et du but de la norme applicable, ladite Circulaire (qui n'a pas force de loi) vise à une application uniforme de la loi. La Chambre administrative rappelle l'approche schématique retenue par la Circulaire avec la distinction entre *trust* révocable et *trust* irrévocable et, au sein de ces derniers, la distinction entre *trusts* fixes et *trusts* discrétionnaires. Elle rappelle le contenu de la notion de *trust* fixe et de *trust* discrétionnaire et les enjeux fiscaux liés typiquement à la catégorie du *trust* dont il s'agit^[5].

Se fondant sur:

- une analyse des documents trustaux (acte constitutif du *trust* D);
- la loi applicable à la structure trustale;
- l'organisation du *trust*;
- les pouvoirs de décision et de gestion des *trustees*;
- l'absence de prétention juridique de la part de la bénéficiaire et contribuable vis-à-vis des *trustees*;
- la situation fiscale du *trust* au vu de son historique et de son fonctionnement spécifique;

la Chambre administrative conclut que la qualification du *trust* D comme *trust* discrétionnaire s'impose, *in casu*, avec les conséquences fiscales qui en découlent selon la Circulaire: imposition des distributions trustales comme revenu, au moment de leur distribution, en mains de la bénéficiaire et contribuable.

Au vu du caractère discrétionnaire du *trust*, la bénéficiaire et contribuable ne saurait être assimilée à une usufruitière et être imposée pour la partie de la fortune trustale génératrice des distributions reçues.

La réserve de l'évasion fiscale ne trouve pas application, en l'espèce, vu l'absence d'indices permettant de conclure que le *trust* D aurait été constitué dans un but d'évasion fiscale: ni l'historique du *trust*, ni l'attitude de la contribuable, qui a toujours régulièrement déclaré comme revenus les distributions trustales reçues, ne permettent de conclure à un cas d'évasion fiscale.

III. Commentaires

Le jugement de la Chambre administrative nous paraît cohérent et correct dans ses conclusions.

A. Absence de norme de droit privé et de droit fiscal

La structure du *trust* n'a pas été reprise dans le système normatif suisse (ni dans le droit civil, ni dans le droit fiscal). En revanche, depuis l'adhésion à la Convention de la Haye par la Suisse et au travers des nouvelles dispositions de la loi sur le droit international privé, un *trust*, valablement constitué dans une juridiction étrangère, selon le droit applicable à la structure du *trust*, sera reconnu en droit suisse, voir les artt. 149a à 149e de la Loi fédérale sur le droit international privé (LDIP).

B. Relation droit privé/droit fiscal

Comme l'a souligné la Chambre administrative, le droit privé établit l'état de fait. Il incombe, ensuite, au droit fiscal de procéder selon ses propres normes pour saisir fiscalement les aspects économiques découlant de la structure trustale. En principe, le droit fiscal est lié par l'approche du droit privé sous réserve des normes sur l'évasion fiscale.

C. Notion de fortune et de revenu imposable

Comme l'a relevé, à juste titre, le représentant de la contribuable, la fortune couvre l'ensemble des choses et des droits qui sont la propriété d'une personne et qui sont appréciables en argent, la contribuable doit être propriétaire ou créancière des biens ou droits appréciables en argent; un bien ou un droit doit être réalisable, la contribuable doit pouvoir en disposer. La fortune grevée d'usufruit est ainsi considérée comme fortune de l'usufruitier et non du nu-propriétaire. En revanche une simple expectative n'entre pas dans le contenu de la fortune imposable.

Comme mentionné (cfr. *supra* III.A), il n'y a pas, en droit fiscal suisse, de normes légales concernant l'appréhension fiscale des relations trustales. Etablie dans le respect du sens et du but des normes d'imposition du revenu et de la fortune, la Circulaire n. 20 a pourvu à une harmonisation des pratiques fiscales cantonales lors de l'imposition des distributions provenant d'un *trust* et de l'imposition de la fortune trustale, en distinguant selon la typologie du *trust*.

Schématiquement, la Circulaire n. 20 distingue entre le *trust* révocable et le *trust* irrévocable et, dans cette dernière catégorie, entre le *trust* irrévocable et fixe – qui réserve au bénéficiaire une prétention légale contre le/s *trustee/s* à recevoir des distributions trustales autorisant à assimiler fiscalement ledit bénéficiaire à un usufruitier, en lui imputant la portion du patrimoine trustal générant la distribution sur laquelle il a une prétention juridique ferme selon les termes de l'acte constitutif du *trust* – et le *trust* irrévocable et discrétionnaire – qui n'octroie au bénéficiaire, en général défini par son appartenance à une classe de bénéficiaires, qu'une expectative à recevoir des distributions trustales, dite expectative se muant en prétention ferme pour le bénéficiaire contre le/s *trustee/s* seulement au moment où ce/s dernier/s a/ont exercé leur pouvoir de discrétion en faveur du/des bénéficiaire/s.

[5] ATA/54/2016 (note 1), consid. 9.

Assimiler fiscalement et de manière quasi systématique le/ la bénéficiaire de distributions trustales récurrentes à un usufruitier en lui imputant fiscalement revenu et fortune, conduirait à intégrer sur le plan de l'impôt sur le revenu la théorie des sources qui n'a pas été retenue par le droit fiscal suisse et à méconnaître le contenu fiscal de la notion de fortune imposable.

D. Revenu imposable ou donation exonérée?

La question peut se poser en présence d'un *trust* irrévocable et discrétionnaire si les *trustees* sont "animés" par un *animus donandi* propre lors de l'exercice de leur pouvoir discrétionnaire en faveur de l'un ou de l'autre des bénéficiaires du *trust*?

Nous sommes d'avis que le *trustee*, agissant dans le cadre défini par le *settlor*, n'agit pas sur la base d'un *animus donandi* propre. En effet, le patrimoine trustal constitue un patrimoine autonome, indépendant du patrimoine personnel du *trustee*. Le *trustee* agit dans le cadre défini par le *settlor* dans l'acte constitutif, voire, en cas d'incertitude et sur requête du *trustee*, selon les instructions du juge compétent. Même lorsque le *trustee* est investi de pouvoirs discrétionnaires qui lui confèrent une large marge d'appréciation dans l'exercice de ses tâches de *trustee*, ce dernier n'est pas animé par un *animus donandi* propre, une des conditions *sine qua non* de la donation.

De fait, le *trustee* exécute la volonté du *settlor* telle que contenue dans l'acte constitutif du *trust*^[6]. Dès lors, les distributions en mains de la bénéficiaire et contribuable du *trust* D constituent du revenu imposable au moment de leur distribution effective en mains de la bénéficiaire, sur le fondement de la théorie de l'accroissement du patrimoine.

E. Documentation complète de rigueur

Dans chaque cas particulier, il convient, comme l'a fait, en l'espèce, le représentant de la contribuable ainsi que la Chambre administrative d'analyser tous les documents concernant la structure trustale, ainsi que tous les éléments factuels entourant l'historique et les mécanismes opérationnels de la structure trustale. Le conseiller fiscal est ainsi bien avisé de réunir une documentation complète avant de porter un cas devant les tribunaux fiscaux.

[6] Cfr. ANDREA OPEL, *Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, unter Einbezug des liechtensteinischen Stiftungsrechts*, Bâle 2009, § 8.

Detassati al 95% i dividendi distribuiti dalla controllata svizzera

La condizione, disciplinata dal comma 3 dell'art. 89 del D.P.R. n. 917/1986, è rappresentata dalla circostanza che la controllata svizzera compri di avere optato per la tassazione ordinaria



Roberto Bianchi

Dottore commercialista, revisore legale, editorialista e pubblicista tributario de il Sole 24 ore, IPSOA Wolters Kluwer ed Euroconference, cultore della materia e professore a contratto di diritto tributario presso l'Università La Sapienza di Roma, Dipartimento Scienze Economiche, l'Università LUISS di Roma, Dipartimento Scienze Giuridiche, l'Università Luigi Bocconi di Milano, Dipartimento Scienze Economiche, l'Università degli studi di Ferrara, Dipartimento Scienze Economiche e la Scuola di Polizia Tributaria dell'Accademia della Guardia di Finanza

I dividendi distribuiti da una società controllata elvetica a favore di una società di capitali italiana, beneficiano della detassazione nella misura del 95%, in attuazione del comma 3 dell'art. 89 del D.P.R. n. 917/1986, a condizione che la controllata svizzera compri di avere optato per il regime fiscale ordinario. Al verificarsi di tale condizione, pertanto, la società localizzata nella Confederazione elvetica si considera espunta dalla Black-list. Ad affermare tutto ciò è la Commissione tributaria provinciale di Novara attraverso la sentenza n. 145/01/2017, depositata in segreteria il 6 luglio 2017. I Giudici novaresi hanno pertanto annullato un avviso di accertamento afferente alla distribuzione di dividendi derivanti da società localizzate in Svizzera.

La Confederazione elvetica, in riferimento ai paradisi fiscali, rientrava all'interno di quel coacervo di Stati che vengono considerati tali esclusivamente in riferimento a determinate tipologie di società e, in particolare, a quelle non soggette alle imposte cantonali e comunali. Di conseguenza, la documentazione della corresponsione di tali tributi costituisce la prova della circostanza che non sono state intrattenute relazioni con alcuna società inserita all'interno dell'elenco di quegli enti domiciliati nei Paesi ritenuti *Black-list*.

Le distribuzioni di dividendi provenienti da società che corrispondono regolarmente i tributi cantonali e comunali nella Confederazione, pertanto, vengono ricomprese nella sfera di detassazione del 95% dei dividendi percepiti da una società di capitali. Considerazioni simili rilevano anche nella prospettiva della deducibilità dei costi discendenti da società elvetiche.

In tale ambito, nella sentenza n. 530/04/2016 della Commissione tributaria provinciale di Varese, si può riscontrare come la disciplina afferente gli Stati a fiscalità privilegiata

coinvolga esclusivamente le società non assoggettate alla fiscalità cantonale e municipale, come le società *holding*, ausiliarie e di domicilio. Perciò, le operazioni con la Confederazione elvetica risultano assoggettate alla disciplina *Black-list* contenuta nell'art. 110, comma 10 e seguenti, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), esclusivamente in presenza di operazioni realizzate con soggetti che non sono tenuti a corrispondere i menzionati tributi e pertanto non è possibile attribuire funzione puramente elusiva alla decisione di un gruppo di far optare le società elvetiche per il regime di fiscalità ordinaria, in quanto finalizzata a trarre un indebito vantaggio fiscale (arbitraggio fiscale).

Costituisce, infatti, circostanza pacificamente ammessa dalle parti il fatto che, nel corso del 2011, la società controllata svizzera ha distribuito, tramite la società *conduit* olandese (a sua volta controllata al 100%), alla controllante italiana, il dividendo che la ricorrente assoggettava – analogamente alla restante quota degli utili complessivamente corrisposti quell'anno dalla medesima società olandese – a regime ordinario di imposizione (con decurtazione in misura del 95% dell'ammontare dal calcolo del reddito imponibile), in applicazione di quanto disposto dall'art. 89, comma 3, del TUIR.

Tale regime impositivo di favore veniva applicato dalla società ricorrente sul presupposto, documentalmente dimostrato, che gli utili corrisposti, provenienti da società svizzere, si riferivano a periodi di imposta in cui le predette società erano soggette a regime fiscale ordinario.

Infatti, a seguito di espressa rinuncia alla procedura in corso per il rinnovo del riconoscimento da parte dell'autorità fiscale svizzera per l'applicazione del regime di fiscalità privilegiata, le due controllate svizzere, con decorrenza dal 2006, venivano sottoposte a regime fiscale ordinario, con conseguente obbligo di versamento delle imposte locali (cantonali e

comunali) e pertanto, essendo gli utili distribuiti già assoggettati a tassazione ordinaria nel paese di origine, consentivano alla beneficiaria di sottoporre quel dividendo alla sola imposizione forfettaria del 5%, nel pieno rispetto della menzionata normativa italiana finalizzata a evitare la doppia imposizione.

A fronte di ciò la Commissione tributaria non ha ritenuto condivisibile la tesi dell'Ufficio secondo cui la predetta rinuncia non potrebbe avere alcuna rilevanza ed efficacia al fine di privare la società svizzera del suo *status* di società *Black-list*.

Invero, premesso che secondo l'art. 3 del Decreto Ministeriale del 21 novembre 2001 la Svizzera (a differenza dei cd. paradisi fiscali) era riconducibile ai paesi *Black-list* con riferimento esclusivo alle società non soggette alle imposte cantonali e comunali, quali "*le società holding, ausiliarie e di domicilio*", non è possibile attribuire funzione puramente elusiva alla decisione del gruppo di far optare le società elvetiche per il regime di fiscalità ordinaria, in quanto finalizzata a trarre un indebito vantaggio fiscale (fenomeno del cd. arbitraggio fiscale).

I contribuenti hanno perciò titolo per perseguire legittimamente qualsivoglia forma di pianificazione fiscale nell'esercizio della loro autonomia negoziale e di impresa al fine di scegliere, tra più alternative possibili, quella che conduce a un minor onere tributario.

Anche la Corte di giustizia dell'Unione europea ha affermato (sentenza *Cadbury Schweppes*) che la ricerca del risparmio fiscale mediante l'insediamento di strutture societarie in Stati membri che adottano un regime tributario favorevole, non costituisce di per sé un comportamento illecito e scorretto.

Pertanto, avendo altresì riguardo alla strategia finanziaria del gruppo, la scelta di rinunciare a coltivare la richiesta delle società svizzere di rinnovo del regime di esenzione dalle tasse locali è legittima e trasparente e pertanto non può di per sé comportare né l'irrilevanza di tale scelta, né la violazione del principio della giusta ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati e, quant'anche si voglia fare riferimento alle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate in materia di rapporto esistente tra *Black-list* e *ruling in pejus*, deve rilevarsi come la Risoluzione n. 288/E/2007 attribuisca valore agli atti dichiarativi dell'Amministrazione estera che certifichino il difetto delle condizioni per usufruire di un miglior regime fiscale.

Infine, nel rispetto dei criteri applicativi elaborati dall'Ufficio sulla vicenda (Circolare n. 51/E/2010), conformi al principio per il quale rimane a carico del contribuente l'onere probatorio delle esenzioni o agevolazioni impositive, la società *conduit* è tenuta a documentare adeguatamente, di volta in volta, la provenienza degli utili, i quali, in mancanza di tale dimostrazione, devono ritenersi distribuiti al socio italiano, in via prioritaria e fino a concorrenza degli utili di provenienza *Black-list*. Orbene, essendo onere probatorio della ricorrente dimostrare se nel contestato dividendo vi fossero utili provenienti dalle società collegate svizzere generati in regime di fiscalità privilegiata, i giudici novaresi hanno ritenuto che tale incumbente istruttorio sia stato assolto compiutamente.