

LEGISLAZIONE E PRASSI

PRASSI

Risposte agli interpelli



25.10.19

Applicabilità art. 3, comma 1 del D.Lgs. n. 346 del 1990 nel caso di attribuzione in sede successoria di beni a un trust avente quale unico beneficiario una Fondazione. La risposta a interpello n. 424/2019 dell'Agenzia delle Entrate

Risposta n. 424

Roma, 24 ottobre 2019

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212. Applicabilità art. 3, comma 1 del D.Lgs. n. 346 del 1990 nel caso di attribuzione in sede successoria di beni a un trust avente quale unico beneficiario una Fondazione.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante*" è uno scultore che, avendo raggiunto un'età avanzata, intende pianificare il futuro del proprio patrimonio costituito, in particolare, dai seguenti beni e diritti:

- "*Opere Professionali Alienabili*", cioè opere d'arte dallo stesso realizzate, frutto della sua attività artistica, che potranno essere alienate dai suoi eredi e legatari;
- "*Opere Professionali Inalienabili*", cioè opere d'arte dallo stesso realizzate, che l'*Istante* desidera non siano alienate dai suoi eredi e legatari;
- "*Partecipazione*" nella Società ALFA S.r.l.;

"*Opere Private Inalienabili*", cioè opere d'arte realizzate da altri artisti, che l'*Istante* detiene a titolo personale e privato, al di fuori della propria attività, che lo stesso desidera non siano alienate dai suoi eredi e legatari;

- "*Diritti d'Autore*" dell'*Istante*;

- "*Altre Opere d'Arte*", cioè altre opere che arredano e corredano l'abitazione dell'*Istante*, dallo stesso detenute a titolo privato;

- "*Altri Beni Privati*", cioè libri e altri beni eventualmente presenti nell'abitazione dell'*Istante*, anch'essi detenuti a titolo privato.

E' intenzione dell'*Istante* che, all'apertura della successione, il proprio patrimonio sia utilizzato per perseguire finalità di interesse generale e di pubblica utilità nel campo della cultura. A tal fine, lo stesso intende istituire un *trust* fiscalmente residente in Italia (di seguito, il "*Trust*"), che "*avrà l'obiettivo di perseguire le proprie finalità di pubblica utilità attraverso erogazioni a favore della Fondazione BETA che rappresenta il suo unico beneficiario*".

Il *Trust* sarà istituito in vita con un trasferimento mediante assegno circolare di una somma pari ad euro XXX, ai fini della costituzione del fondo iniziale. Successivamente, all'apertura della successione dell'*Istante*, secondo le volontà espresse nel proprio testamento, "*il Trust diverrà legatario di quanto segue (in seguito, il "Legato al Trust")*:"

- delle *Opere Professionali Alienabili*;

- della *Partecipazione*.

Ciò premesso, l'*Istante* pone i seguenti quesiti:

QUESITO 1: l'*Istante* evidenzia che al momento dell'apertura della successione, le *Opere Professionali Alienabili* e le *Opere Professionali Inalienabili* saranno ancora inserite in tutto o in parte nel ciclo produttivo, in quanto realizzate e destinate alla vendita da parte dell'*Istante*.

A tale riguardo, l'*Istante* chiede conferma in merito all'applicabilità dell'art. 35- *bis*, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (di seguito decreto IVA) ai trasferimenti effettuati agli eredi e ai legatari in occasione dell'apertura della successione, tenuto conto che la predetta disposizione normativa si riferisce letteralmente esclusivamente all'imprenditore e non anche agli esercenti arti e professioni.

QUESITO 2: l'*Istante* chiede se "*al trasferimento del Legato al Trust*", che avrà come unico beneficiario la Fondazione BETA (in seguito, la "*Fondazione*"), sia applicabile l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni disposta dall'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo n. 346 del 1990 (di seguito, TUS). Con riferimento alla medesima disposizione, con il **QUESITO 10**, l'*Istante* chiede conferma circa l'applicabilità della predetta esenzione al trasferimento dell'eredità alla *Fondazione* in occasione dell'apertura della successione, in ragione delle finalità di pubblica utilità perseguite dalla stessa *Fondazione*.

QUESITO 3: Con riferimento alla gestione e dismissione delle *Opere Professionali Alienabili* da parte del *Trust*, realizzata al fine di reperire le risorse finanziarie necessarie ai fini delle erogazioni a favore della *Fondazione*, l'*Istante* chiede conferma che tale attività non abbia natura commerciale.

Successivamente, l'*Istante* pone una serie di quesiti connessi al precedente quesito 3. L'*Istante*, infatti, nell'ipotesi in cui la gestione e la cessione delle *Opere Professionali Alienabili* poste in essere da *Trust* fosse ritenuta quale attività commerciale, con i **quesiti dal n. 4 al n. 9**, di seguito descritti, chiede chiarimenti in ordine alla possibile perdita della qualifica di ente non commerciale da parte del *Trust*, ai sensi dell'art. 149 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR). In generale, tutti i quesiti posti attengono al problema della determinazione del costo fiscale delle *Opere Professionali Alienabili* e della *Partecipazione* che, in un momento successivo alla disposizione in *Trust*, potrebbero "transitare" dalla "sfera non commerciale" a quella "commerciale" del *Trust*.

QUESITO 4: nell'ipotesi in cui l'attività di gestione e dismissione delle *Opere Professionali Alienabili* posta in essere dal *Trust* fosse considerata come attività commerciale, ma consentisse di mantenere la qualifica di ente non commerciale, l'istante chiede conferma che, il costo fiscale delle *Opere Professionali Alienabili*, rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa [o diverso, ex articolo 67, comma 1, lettera i) del TUIR] conseguito dal *Trust* (ente non commerciale) limitatamente all'attività commerciale da esso condotta ed inerente alla gestione e cessione di una o più *Opere Professionali Alienabili*, corrisponda al loro valore di mercato calcolato al momento dell'apertura della successione dell'Istante.

QUESITO 5: nell'ipotesi in cui, invece, l'attività di gestione e dismissione delle *Opere Professionali Alienabili* posta in essere dal *Trust* fosse qualificata come commerciale e non consentisse di mantenere la qualifica di ente commerciale al *Trust* ai sensi dell'articolo 149 del TUIR, l'Istante, premesso che il TUIR non disciplina esplicitamente le conseguenze tributarie di tale perdita di qualifica, chiede conferma dell'applicabilità delle disposizioni contenute nell'articolo 171, comma 2, del TUIR alla fattispecie prospettata. In connessione a tale quesito, con i successivi **quesiti 7 e con il quesito 8**, collegati al presente, l'Istante chiede, inoltre, ulteriori chiarimenti relativi alla determinazione del valore dei conferimenti "virtuali" delle partecipazioni, delle *Opere Professionali* e degli altri beni presenti nel Fondo in Trust.

QUESITO 7: nell'ipotesi in cui si ritenesse applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 171, comma 2, del TUIR, l'istante desidera ottenere conferma "*circa l'imponibilità degli incrementi di valore eventualmente (e virtualmente) realizzati dal Trust (ente non commerciale) sui beni di proprietà ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera n) del TUIR*". Nel dettaglio l'Istante chiede conferma che:

"(A) il conferimento (virtuale) della Partecipazione possa eventualmente generare l'emersione di un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c) del TUIR, pari alla differenza tra (i) il suo valore normale, calcolato con riferimento all'ultimo giorno dell'anno solare anteriore a quello di efficacia della trasformazione Trust da ente non commerciale a ente commerciale, e (ii) il suo costo fiscalmente rilevante determinato ai sensi dell'articolo 68, comma 6 del TUIR" (Quesito 7A);

"(B) il conferimento (virtuale) dei beni appartenenti al Trust diversi dalla Partecipazione e dalle Opere Professionali Alienabili possa eventualmente generare l'emersione di un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67 del TUIR in dipendenza della natura dei singoli beni conferiti" (Quesito 7B);

"(C) il conferimento (virtuale) delle Opere Professionali Alienabili non possa generare un reddito diverso (i.e. reddito da attività commerciale non esercitata abitualmente) ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera i) del TUIR" (Quesito 7C).

QUESITO 8 : nell'ipotesi in cui fosse data risposta negativa al quesito precedente, ossia fosse considerata imponibile la plusvalenza di cui al quesito 7C, l'istante chiede di confermare che "*dette plusvalenze debbano essere determinate dalla differenza tra (i) il valore normale delle Opere Professionali Alienabili calcolato con riferimento all'ultimo giorno dell'anno solare anteriore alla perdita della qualifica di ente non commerciale da parte del Trust e (ii) il loro costo fiscalmente rilevante, corrispondente al loro valore di mercato alla data di apertura della successione dell'istante*".

QUESITO 6: l'Istante, nel caso in cui non si ritenesse corretta la soluzione prospettata rispetto ai quesiti 5, 7 e 8, sempre con riferimento all'ipotesi in cui il Trust perda la qualifica di ente non commerciale ai sensi dell'articolo 149 del TUIR, chiede conferma:

"a) della non imponibilità degli eventuali incrementi di valore dei beni facenti parte del Legato al Trust intervenuti fra la data dell'apertura della successione dell'istante e l'ultimo giorno dell'anno solare anteriore alla perdita della qualifica di ente non commerciale da parte del Trust (Quesito 6A)

b) dell'assunzione del valore normale dei beni di proprietà del Trust, calcolato alla data del 31 dicembre dell'anno solare anteriore a quello in cui si realizza la "trasformazione" del Trust in ente commerciale per effetto del superamento dei limiti sopra richiamati, quale costo fiscalmente riconosciuto degli stessi beni, ai fini della determinazione del reddito d'impresa conseguito dal Trust divenuto ente commerciale e derivante, ad esempio, dalla dismissione delle Opere Professionali Alienabili (Quesito 6B)".

QUESITO 9: sempre in relazione all'ipotesi in cui il Trust perdesse la sua qualifica di ente non commerciale, l'Istante chiede conferma che, in ogni caso, "il costo fiscale rilevante sia ai fini IRES sia ai fini IRAP di tutti i beni appartenenti al Trust, esistenti alla data del primo gennaio dell'anno in cui si producono gli effetti fiscali della sua trasformazione da ente non commerciale in ente commerciale, risulta essere pari al loro valore normale calcolato con riferimento all'ultimo giorno dell'anno solare anteriore a quello di efficacia della citata trasformazione".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione ai quesiti posti, l'Istante prospetta le seguenti soluzioni:

QUESITO 1: l'istante ritiene che in base al combinato disposto degli articoli 35- bis, comma 2 e 2, comma 2, n. 5) del decreto IVA:

1. il trasferimento *mortis causa* delle Opere Professionali Inalienabili alla Fondazione e delle Opere Professionali Alienabili al Trust debbano essere assoggettati ad autoconsumo, in quanto "destinate a finalità estranee all'esercizio dell'attività artistica", in conseguenza dell'evento morte e, rispettivamente, dell'accettazione dell'eredità da parte della Fondazione e del legato da parte del Trust;

2. il trasferimento della Partecipazione al Trust (in qualità di legatario) e il trasferimento delle Opere Private Inalienabili, dei Diritti d'Autore, delle Altre Opere d'Arte e degli Altri Beni Privati alla Fondazione (in qualità di erede) non debba essere assoggettato ad autoconsumo in quanto trattasi di "beni già appartenenti alla sfera privata dell'Istante che rimangono estranei all'attività artistica esercitata dall'Istante e per i quali l'eventuale IVA applicata non è mai stata detratta".

Le Opere Professionali Alienabili ed Inalienabili, infatti, sono state "prodotte nell'ambito dell'attività economica e ancora inserite nel ciclo produttivo al momento della morte in quanto destinate alla vendita", pertanto, secondo l'Istante emerge l'obbligo, anche per gli esercenti arti e professioni, di assoggettare ad IVA il cosiddetto autoconsumo dei predetti beni, ad esclusione di quelli per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta.

Secondo l'Istante, l'obbligo di assoggettare ad IVA l'autoconsumo dei beni non si verifica automaticamente per effetto dell'evento morte, come chiarito dalla ris. n. 367108 del 24 ottobre 1978, secondo cui gli effetti giuridici derivanti dall'evento morte "non possono costituire di per sé un fatto generatore dell'IVA", e dalle istruzioni per la compilazione delle Dichiarazione IVA, da cui risulta che la "successione ereditaria" possa rappresentare un'ipotesi di passaggio di beni in "una situazione di continuità".

Le Opere Professionali Alienabili ed Inalienabili, per effetto dell'accettazione, rispettivamente, del legato da parte del Trust e dell'eredità da parte della Fondazione, entreranno nella disponibilità di enti - il Trust e la Fondazione - che non esercitano attività commerciale rilevante ai fini IVA.

Conseguentemente, atteso che la risoluzione n. 34/E del 2019 ha ritenuto applicabile l'art. 35-bis del decreto IVA anche agli eredi del professionista, l'Istante ritiene che i beni in precedenza impiegati nella propria attività professionale, che hanno beneficiato del diritto di detrazione IVA, e specificamente le Opere Professionali (Alienabili e Inalienabili) debbano essere autofatturate dalla Fondazione in qualità di erede ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5) del decreto IVA, utilizzando la

partita IVA dell'*Istante* del *de cuius*, e la relativa base imponibile debba essere costituita "dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati al momento in cui si effettuano le operazioni" ai sensi dell'art. 13, comma 2, lett. c) del decreto IVA.

Diversamente, l'*Istante* ritiene che il trasferimento *mortis causa* della Partecipazione, delle *Opere Private Inalienabili*, dei *Diritti d'Autore*, delle altre *Opere d'Arte* e degli *Altri Beni Privati* alla *Fondazione* sia escluso dal campo di applicazione dell'IVA e che lo stesso non debba essere assoggettato ad autoconsumo, in quanto i predetti beni appartengono alla sfera privata dell'*Istante* (rimanendo estranei all'attività professionale da lui esercitata e senza che l'eventuale IVA applicata sia mai stata detratta).

QUESITO 2: L'*Istante* ritiene applicabile la disposizione agevolativa di cui all'art. 3, comma 1 del TUS all'atto di trasferimento con cui il Disponente apporgerà i beni nel *Trust* in esame. Al riguardo richiama la circolare n. 48 del 2007 che ha chiarito che ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni in occasione dei trasferimenti *mortis causa* di beni a favore di un *trust*, assume rilievo il rapporto intercorrente fra disponente e beneficiario finale.

In particolare, ai fini dell'applicazione della predetta agevolazione, l'*Istante* ritiene che la *Fondazione* integri entrambi i requisiti, soggettivo ed oggettivo, previsti dall'art. 3, comma 1 del TUS e che, pertanto, sia applicabile al trasferimento del Legato al *Trust* in quanto unico beneficiario del *Trust*, con la conseguente mancata soggezione del trasferimento all'imposta sulle successioni.

Al riguardo, l'*Istante* ritiene che la *Fondazione* (unico beneficiario del *Trust*) abbia i requisiti richiesti dall'art. 3, comma 1, del TUS in quanto legalmente riconosciuta e iscritta nel Registro delle Persone Giuridiche. Inoltre, la stessa *Fondazione* persegue "esclusivamente finalità di interesse generale e di pubblica utilità", richieste dalla sopra citata norma, come emerge dallo Statuto della *Fondazione*

QUESITO 10: per le medesime ragioni illustrate nella soluzione relativa al **QUESITO 2**, l'*Istante* ritiene che il trasferimento dell'Eredità della *Fondazione*, legalmente riconosciuta e che persegue finalità di pubblica utilità, non sia soggetto all'imposta sulle successioni ai sensi dell'articolo 3 comma 1 del TUS.

QUESITO 3: l'*Istante* premette che non si rilevano disposizioni che disciplinino il trattamento fiscale delle cessioni di opere d'arte, quali sono le *Opere Professionali Alienabili*. Ritiene, pertanto, di dover fare riferimento alle norme generali del TUIR, alla prassi ed alla giurisprudenza in materia di compravendita di opere d'arte.

Nel caso in esame, l'*Istante* evidenzia che il *Trust* acquisisce le *Opere Professionali Alienabili* in conseguenza dell'apertura della successione e potrà gestire e dismettere le stesse, al fine di perseguire le proprie finalità.

La dismissione di dette opere, potrà avvenire solo se non esistono altre modalità di reperimento delle risorse finanziarie necessarie per il sostentamento della *Fondazione* e nei limiti di tali necessità e costituirà esclusivamente un'attività residuale, in ciascuno dei periodi di imposta, e meramente strumentale all'ottenimento di risorse finanziarie da destinare al perseguimento delle finalità di pubblica utilità della *Fondazione*, fermo restando che la dismissione delle predette opere potrà avvenire ogniqualvolta essa si riveli manifestamente vantaggiosa, con il consenso del Guardiano.

All'esito di un insieme di considerazioni svolte sulla questione (relative all'intento speculativo che deve caratterizzare l'esercizio di attività commerciale, alla preordinazione alla vendita delle opere, alla valorizzazione delle stesse, alle circostanze che inducono alla loro dismissione, ecc.), l'*Istante* conclude che "il trustee procede alla dismissione delle *Opere Professionali Alienabili* se e in quanto le risorse finanziarie sono necessarie alla *Fondazione* indipendentemente dalla realizzazione di un profitto. In questo senso quindi la vendita delle *Opere Professionali Alienabili* ha natura e finalità eminentemente liquidatorie".

Di conseguenza, l'istante ritiene che *"la gestione e dismissione delle Opere Professionali Alienabili da parte del Trust, ..., non configuri un'attività commerciale, con la conseguenza che il Trust non può essere considerato possessore di reddito di impresa ex articolo 55 del TUIR ovvero di reddito diverso ex articolo 67, comma 1, lettera i) del TUIR"*.

QUESITO 4: *L'Istante ritiene che "il costo fiscalmente rilevante delle Opere Professionali Alienabili sia pari al loro valore di mercato calcolato al momento dell'apertura della successione dell'Istante (ancorchè le stesse non concorrano a formare la base imponibile ai fini dell'imposta sulle successioni ai sensi dell'articolo 3, comma 1 del TUS)"*.

QUESITO 5 : nell'ipotesi in cui l'attività del *Trust* sia qualificata come commerciale, ed il *Trust* perda la qualifica di ente non commerciale come prevede l'articolo 149 del TUIR, l'*Istante*, premesso che il TUIR non disciplina esplicitamente le conseguenze tributarie della perdita della qualifica di ente non commerciale ritiene che a tale mutamento di qualifica del *Trust*, sia possibile applicare le disposizioni contenute nell'articolo 171, comma 2, del TUIR relative alla trasformazione eterogenea. Di seguito le soluzioni ai quesiti 7 e 8, connesse alla presente, proposte dall'*Istante*.

QUESITO 7: ove si ritenesse applicabile alla trasformazione del *Trust* in ente commerciale l'articolo 171, comma 2, del TUIR, *"tutti i beni appartenenti al Trust quale ente non commerciale ... si considerano virtualmente conferiti al Trust divenuto ente commerciale, con effetto dal primo gennaio del periodo di imposta in cui si verifica il superamento dei parametri previsti dall'articolo 149, comma 2, del TUIR..."*

A tale riguardo, l'istante richiama l'articolo 67, comma 1, lettera n), del TUIR, a mente del quale sono redditi diversi le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'articolo 171, comma 2, "nell'ipotesi in cui ricorrano i presupposti di tassazione di cui alle precedenti lettere del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR".

Pertanto, lo stesso è del parere che:

7A: *gli eventuali incrementi di valore intervenuti sulla Partecipazione siano imponibili e generare l'emersione di un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c) del TUIR, determinato dalla differenza tra (i) il valore normale della Partecipazione, calcolato con riferimento all'ultimo giorno dell'anno solare anteriore a quello di efficacia della trasformazione Trust da ente non commerciale a ente commerciale, e (ii) il suo costo fiscalmente rilevante determinato ai sensi dell'articolo 68, comma 6 del TUIR;*

7B: *gli eventuali incrementi di valore intervenuti sui beni appartenenti al Trust diversi dalla Partecipazione e dalle Opere Professionali Alienabili possano essere imponibili e generare l'emersione di un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67 del TUIR in dipendenza della natura dei singoli beni (virtualmente) conferiti;*

7C: *gli eventuali incrementi di valore intervenuti sulle Opere Professionali Alienabili (virtualmente) conferite nel Trust non possano generare un reddito diverso (i.e. reddito da attività commerciale non esercitata abitualmente) ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera i) del TUIR."*

QUESITO 8: ove fosse ritenuta imponibile la plusvalenza realizzata a seguito del conferimento al *Trust* delle Opere Professionali Alienabili (di cui al precedente punto 7C), l'istante ritiene che ai fini della determinazione del relativo reddito occorra considerare *"la differenza fra (i) il valore normale delle Opere Professionali Alienabili, calcolato con riferimento all'ultimo giorno dell'anno solare anteriore a quello di efficacia della "trasformazione" del Trust in ente commerciale e (ii) il loro costo fiscalmente rilevante, corrispondente al loro valore di mercato alla data di apertura della successione dell'Istante"*.

QUESITO 6: *l'Istante, nel caso in cui non si ritenesse corretta la soluzione prospettata rispetto ai quesiti 5, 7 e 8, sempre con riferimento all'ipotesi in cui il Trust perda la qualifica di ente non commerciale ai sensi dell'articolo 149 del TUIR, è del parere che:*

"6A: gli eventuali incrementi di valore dei beni facenti parte del Legato al Trust intervenuti fra la data dell'apertura della successione dell'Istante e il 31 dicembre dell'anno solare anteriore a quello di superamento dei limiti sopra richiamati non siano imponibili;

6B: ai fini della determinazione del reddito di impresa conseguito dal Trust divenuto ente commerciale . debba essere assunto il valore normale dei beni di proprietà del Trust, calcolato alla data del 31 dicembre dell'anno solare anteriore a quello in cui si realizza la "trasformazione" del Trust in ente commerciale per effetto del superamento dei limiti sopra richiamati, quale costo fiscalmente riconosciuto degli stessi beni."

QUESITO 9: sempre con riferimento all'ipotesi di perdita della qualifica di ente non commerciale, per la "determinazione del reddito di impresa conseguito dal Trust trasformatosi in ente commerciale, è necessario individuare il "costo fiscale" che deve essere attribuito ai beni del Trust che, mediante la trasformazione, diventano "beni dell'impresa" esercitata dal medesimo trust".

In assenza di specifiche disposizioni sul punto, l'istante richiama la Relazione allo schema di decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, in attuazione dell'articolo 4, comma 1, lettere da a) a o), della legge 7 aprile 2003, n. 80, ove è chiarito che, *"con riferimento all'articolo 171, comma 2, del TUIR, "[a]i beni dell'ente non commerciale immessi nella società va attribuito il valore normale e non il costo storico, con la conseguenza che le relative plusvalenze sono imponibili in base, appunto, al valore normale; questo valore à poi assunto come costo fiscalmente riconosciuto dalla società"*.

Pertanto, l'istante ritiene che *"il costo fiscale rilevante sia ai fini IRES sia ai fini IRAP di tutti beni appartenenti al Trust, esistenti alla data del primo gennaio dell'anno in cui si producono gli effetti fiscali della sua trasformazione da ente non commerciale in ente commerciale, debba essere pari al loro valore normale, calcolato con riferimento all'ultimo giorno dell'anno solare anteriore a quello di efficacia della citata trasformazione"*. A parere dell'istante, peraltro, ciò vale sia che alla trasformazione del Trust da ente non commerciale a ente commerciale si applichi l'articolo 171, comma 2, del TUIR, sia che non si applichi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento ai quesito sollevati si rileva quanto segue.

QUESITO 1

L'art. 35-bis, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 disciplina gli obblighi a carico degli eredi derivanti da operazioni effettuate dagli stessi, prevedendo che *"Resta ferma la disciplina stabilita dal presente decreto per le operazioni effettuate, anche ai fini della liquidazione dell'azienda, dagli eredi dell'imprenditore"*.

Al riguardo, la risoluzione n. 34/E dell'11 marzo 2019 ha chiarito che quanto disposto dal predetto comma 2 dell'art. 35-bis è applicabile anche agli eredi del professionista.

Con riferimento al cd. autoconsumo, l'art. 2, comma 2, n. 5) del decreto IVA dispone che *"Costituiscono cessioni di beni: (...) 5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta"*.

Nel caso di specie, secondo quanto emerge dall'istanza, *"le Opere Professionali Alienabili, destinate al legato di Trust, così come le Opere Professionali Inalienabili, destinate in eredità alla Fondazione, al momento del decesso dell'Istante, e quindi dell'apertura della successione, saranno ancora inserite in tutto o in parte nel ciclo produttivo, in quanto realizzate e destinate alla vendita da parte dell'Istante. Esse hanno beneficiato del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in seguito, "IVA") in relazione agli acquisti delle materie prime e dei servizi impiegati per la relativa realizzazione"*.

Ciò premesso, si condivide la soluzione esposta dall'*Istante* secondo cui il trasferimento delle *Opere Professionali Alienabili e Inalienabili* (beni prodotti dall'artista nel corso della propria attività), rispettivamente al *Trust* e alla *Fondazione*, realizza il presupposto di cui all'art. 2, comma 2, n. 5) del decreto IVA per l'applicazione dell'imposta in quanto *"destinazione di beni (...) a finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione"*. La soluzione proposta dall'*Istante* viene condivisa anche con riferimento alla determinazione della base imponibile ai sensi dell'art. 13, comma 2 lettera c) del decreto IVA.

Tale parere viene fornito nel duplice presupposto, affermato dall'*Istante* e non verificabile in sede di interpello, che:

a) i predetti beni abbiano beneficiato del diritto alla detrazione dell'IVA ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 all'atto dell'acquisto delle materie prime e dei servizi impiegati per la loro realizzazione;

b) gli enti destinatari dei predetti beni (*Trust* e *Fondazione*) siano enti non commerciali che, comunque, non utilizzino tali beni nell'ambito di attività commerciale eventualmente esercitata ai fini IVA.

La soluzione proposta dall'*Istante* è condivisibile anche con riferimento al trasferimento *mortis causa* della *Partecipazione*, delle *Opere Private Inalienabili*, dei *Diritti d'Autore*, delle altre *Opere d'Arte* e degli *Altri Beni Privati* alla *Fondazione*, ritenuto escluso dal campo di applicazione IVA.

Infatti, da quanto emerge dall'istanza, i predetti beni appartengono alla sfera privata dell'*Istante* ed in quanto estranei all'attività artistica/professionale da lui esercitata, l'eventuale IVA applicata non è stata mai detratta.

QUESITO 2

L'articolo 2, comma 47, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, prevede che *"E' istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346"*. Tra i vincoli di destinazione rientra anche la costituzione di *trust*.

Le modalità di applicazione al *trust* dell'imposta sulle successioni e donazioni sono state illustrate dalla scrivente con le circolari del 6 agosto 2007, n. 48/E e 22 gennaio 2008, n. 3/E, nelle quali, tra l'altro, è stato chiarito che, ai fini della determinazione delle aliquote e delle franchigie, che si differenziano in dipendenza del rapporto di parentela e affinità (art. 2, commi da 47 a 49 del decreto legge n. 262 del 2006), occorre guardare al rapporto tra il disponente e il beneficiario e non a quello tra disponente e *trustee*.

Con riferimento al caso in esame, rileva quanto chiarito con la circolare 48/E del 2007, con la risoluzione n. 110/E del 2009 e con la circolare n. 18/E del 2013, che hanno previsto l'applicazione dell'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-*ter*, del TUS, anche al caso in cui i requisiti richiesti dalla citata norma siano presenti in capo al beneficiario di un *trust*.

In altri termini, per quanto attiene al trasferimento d'azienda nell'ambito del nucleo familiare, l'articolo 3, comma 4-ter, del TUS prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti di aziende "effettuati (...) a favore dei discendenti e del coniuge. In caso di quote sociali e azioni (...) il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso (...)".

Nei predetti documenti di prassi, è stato chiarito che anche la costituzione del vincolo di destinazione in un *trust* disposto a favore dei discendenti del disponente non è soggetto all'imposta qualora abbia ad oggetto aziende o rami di esse, quote sociali e azioni, purché siano soddisfatte le condizioni prescritte dal predetto articolo 3, comma 4-ter.

Tali considerazioni assumono valenza dirimente per risolvere il dubbio interpretativo *de quo*, alla luce della rilevante analogia con la fattispecie in esame.

Pertanto, analogamente a quanto già chiarito in merito all'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-ter, è possibile ritenere applicabile la norma agevolativa di cui all'art. 3, comma 1, del TUS anche con riferimento alle disposizioni di beni in un *trust*, laddove il beneficiario del *trust* sia riconducibile ai soggetti individuati dall'art. 3, comma 1 del TUS secondo cui non sono soggetti all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni "i trasferimenti a favore (...) di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità (...)".

L'art. 3, comma 1 del TUS subordina, quindi, l'esenzione dall'imposta alla sussistenza di un requisito soggettivo e di un requisito oggettivo.

Da un punto di vista soggettivo, possono beneficiare del regime di favore previsto dal citato articolo 3, tra gli altri, le fondazioni legalmente riconosciute.

Per quanto attiene al requisito oggettivo, la norma attribuisce rilevanza sia allo scopo che la fondazione persegue che alla sua esclusività. Si tratta, quindi, di un requisito da riscontrare nella diversa sede di accertamento in funzione delle concrete attività esercitate e delle modalità di impiego dei beni per il perseguimento degli scopi statutari.

Nel caso in esame, dalla lettura dell'Atto Costitutivo di *Trust* prodotto dall' *Istante* si rileva che l'unico beneficiario del *Trust* è la *Fondazione*. Nella fattispecie, il requisito soggettivo risulta soddisfatto in quanto la *Fondazione* risulta iscritta nell'apposito Registro delle Persone Giuridiche; pertanto, si ritiene nella fattispecie in esame l'*Istante* possa beneficiare del trattamento di esenzione previsto dall'art. 3, comma 1, del TUS a condizione che sia rispettato anche il requisito oggettivo in capo alla *Fondazione*.

Tale conclusione rileva anche con riferimento al **QUESITO 10**, relativo all'applicabilità dell'esenzione di cui al predetto art. 3, comma 1 del TUS, nel caso dei beni che saranno trasferiti in sede di successione alla *Fondazione*, quale erede universale dell'*Istante*.

QUESITO 3

Il quesito posto dall'*Istante* attiene alla qualificazione dell'attività di gestione e dismissione delle *Opere Professionali Abituali* posta in essere dal *Trust* per il perseguimento delle proprie finalità quale attività commerciale o attività non commerciale.

Al riguardo, si rappresenta che la qualificazione di tale attività da parte del *Trustee* non può prescindere dalle concrete ed effettive modalità di effettuazione della stessa che non è possibile verificare in questa sede, bensì da riscontrare solo nella diversa sede di accertamento in funzione delle concrete attività esercitate.

QUESITI DA 4 A 9

Con riferimento ai quesiti che vanno dal n.4 al n.9 si rappresenta quanto segue.

L'art. 149 del TUIR disciplina la perdita della qualifica di ente non commerciale qualora lo stesso "*eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta*".

Con la circolare n. 124 del 1998 è stato chiarito che la qualifica di ente non commerciale, impressa dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, che consente all'ente di fruire della disciplina degli enti non commerciali su base dichiarativa, va verificata, pertanto, prendendo in esame l'attività effettivamente svolta.

Inoltre, in merito alla decorrenza, come previsto dal comma 3 del medesimo art. 149, il mutamento di qualifica spiega effetti fin dall'inizio del periodo d'imposta in cui lo stesso si verifica e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'art. 15 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Ciò premesso, in linea di principio è possibile affermare che la perdita della qualifica di ente non commerciale non determina una variazione del valore del costo fiscalmente riconosciuto di quei beni che sono stati compresi nel Fondo di un *trust* il quale, a seguito del verificarsi delle circostanze previste dal citato art. 149, muta la sua qualifica da ente non commerciale a ente commerciale.

In assenza di specifiche norme, tale mutamento di qualifica non incide sul costo fiscalmente riconosciuto dei beni oggetto del vincolo di destinazione, ovvero le *Opere Professionali Alienabili* e la *Partecipazione*, il cui valore resta quello determinato al momento della costituzione del vincolo di destinazione.

Ciò premesso, in linea generale, con riferimento alla *Partecipazione* si assumerà come costo fiscalmente riconosciuto "*il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione, nonché, per i titoli esenti da tale imposta, il valore normale alla data di apertura della successione*" (cfr. art. 68, comma 6 del Tuir).

Nel caso di specie, quindi, ove sussistano le condizioni per l'esenzione dall'imposta di successione, si condivide quanto sostenuto dall'*Istante* in ordine alla circostanza che il criterio del valore normale, quale valore fiscalmente riconosciuto per il beneficiario di partecipazioni sociali ex art. 68, comma 6, del Tuir, dovrebbe applicarsi a tutti i trasferimenti indicati nell'articolo 3 del TUS.

Con riferimento agli altri beni compresi nel Fondo in *Trust*, in assenza di specifiche norme, si ritiene che il relativo valore fiscale debba coincidere con quello che i medesimi beni avevano in capo al *de cuius* al momento dell'apertura della successione; tale valore, ovviamente, dovrà essere debitamente documentato e comprovato dall'*istante*.

Infine, in assenza di un atto di trasformazione, come nel caso di specie, non si condivide la soluzione proposta dall'*Istante* relativa all'applicabilità alla predetta fattispecie della disciplina di cui all'art. 171, comma 2 del TUIR.



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Claudia Petraglia

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT