

**Edizione di mercoledì 10 giugno 2015**

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

[IMU e TASI: regole allineate per l'acconto 2015](#)

di **Fabio Garrini**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

[Il punto sullo sconto Irap per le assunzioni senza scadenza](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

[I chiarimenti della circolare 23/E sul ravvedimento operoso](#)

di **Sergio Pellegrino**

## **DICHIARAZIONI**

[L'orto-florovivaismo e il quadro RD – parte I](#)

di **Luigi Scappini**

## **PATRIMONIO E TRUST**

[La soggettività del trust ai fini delle imposte dirette](#)

di **Sergio Pellegrino**

## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### ***IMU e TASI: regole allineate per l'acconto 2015***

di **Fabio Garrini**

Dal 2015 le scadenze Imu e Tasi sono **allineate**: rispetto allo scorso anno dove la TASI è stata interessata da diverse proroghe (si trattava del primo anno di applicazione e quindi era stata introdotta una specifica previsione transitoria), quest'anno la gestione dei versamenti avviene con le stesse modalità previste per l'IMU.

#### **Versamenti**

**L'acconto IMU e TASI risulta dovuto sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente** (quindi quelle del 2014), **mentre il conguaglio a saldo viene determinato sulla base delle aliquote 2015**, se approvate entro il termine del 28.10 (in caso contrario anche il saldo sarà calcolato sulla base delle aliquote 2014).

Peraltro, come giustamente osservato da più parti (si veda sul punto il comunicato IFEL del 8.5.2015) la proroga del termine per l'approvazione dei bilanci di previsione dei Comuni (oggi fissata al 30 luglio) non comporta alcuna conseguenza sui contribuenti: è infatti vero che tale termine ha quale naturale conseguenza il fatto che i Comuni e le Province potranno intervenire nella disciplina di tutti i tributi propri fino alla fine di luglio, modificando aliquote e agevolazioni, ben oltre il termine per il pagamento dell'acconto IMU e TASI; va anche detto che le nuove previsioni, per quanto in precedenza affermato, hanno efficacia solo sul calcolo a saldo.

Ciò sta a significare che, **per la prossima scadenza del 16.6, mai si dovranno prendere in considerazione i parametri deliberati nel 2015**; anzi, qualora un Comune dovesse aver ridotto i parametri di calcolo, utilizzare la nuova minore aliquota potrebbe addirittura condurre a sanzioni per insufficiente versamento in acconto, anche nel caso in cui l'imposta annua complessivamente versata fosse corretta. Va detto comunque che tale atteggiamento da parte dei Comuni, nei fatti è piuttosto raro (a meno che non si tratti di somme elevate).

Da notare comunque che utilizzare i parametri di calcolo 2014 non significa versare la metà dell'imposta versata sul 2014: i parametri di calcolo dello scorso anno devono evidentemente essere applicati sulla situazione immobiliare del 2015 (quindi si devono tenere in considerazione, per il calcolo dell'acconto, modifiche immobiliari, cessioni, acquisizioni, trasferimenti di residenza, ecc.).

	<b>Scadenza</b>	<b>Parametri di calcolo</b>
Acconto 2015	<b>16 giugno 2015</b>	<b>Aliquote 2014</b>
Saldo 2015	<b>16 dicembre 2015</b>	<b>Aliquote 2015 (se approvate entro 28.10)</b>

È consentito il versamento in entro il 16 giugno 2015 e solo in tal caso occorrerà far riferimento ai nuovi parametri di calcolo approvati nel 2015.

Il versamento può essere effettuato tramite:

- apposito bollettino,
- ovvero tramite il modello F24.

L'utilizzo del modello F24 consente la compensazione del tributo dovuto con altri crediti vantati dal contribuente e risultanti dai modelli dichiarativi (anche dal modello 730, previa compilazione del quadro I – imposte da compensare).

Il versamento con modello F24 richiede l'utilizzo di specifici **codici tributo**:

<b>Codice tributo IMU</b>	<b>Immobile</b>	<b>Destinatario versamento</b>
<b>3912</b>	Abitazione principale e pertinenze	Comune
<b>3914</b>	Terreni	Comune
<b>3916</b>	Aree fabbricabili	Comune
<b>3918</b>	Altri fabbricati	Comune
<b>3925</b>	Fabbricati D	Stato
<b>3930</b>	Fabbricati D (incremento)	Comune

<b>Codice tributo TASI</b>	<b>Immobile</b>	<b>Destinatario versamento</b>
<b>3958</b>	Abitazione principale e pertinenze	Comune
<b>3959</b>	Fabbricati rurali ad uso strumentale	Comune
<b>3960</b>	Aree fabbricabili	Comune
<b>3961</b>	Altri fabbricati	Comune

### Le aliquote applicabili

Dopo aver ricordato le regole per il calcolo dell'acconto 2015, occorre ricordare quali siano le **aliquote** che i Comuni possono fissare per le due imposte.

## **IMU**

L'aliquota di base prevista per l'IMU è stata fissata allo **0,76%**: i Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento o in diminuzione sino a 0,3 punti percentuali (quindi il *range* dell'aliquota ordinaria sarà compreso tra 4,6 per mille e il 10,6 per mille).

## **TASI**

L'aliquota TASI è invece molto più vincolata e, in parte, dipende da quanto stabilito per l'IMU:

- per i fabbricati rurali ad uso strumentale l'aliquota massima della Tasi non può comunque eccedere il limite dell'**1 per mille**;
- la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU, per ciascuna tipologia di immobile, non può essere in ogni caso superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, quindi si deve fare riferimento ad un tetto fissato al **10,6 per mille** per la generalità degli immobili, ovvero ad altre minori aliquote in relazione alle diverse tipologie (6 per mille per le abitazioni principali);
- inoltre, l'aliquota massima TASI non può eccedere il **2,5 per mille**;
- è consentito ai Comuni di derogare ai due limiti da ultimo richiamati per un ammontare complessivamente non superiore allo **0,8 per mille** a condizione che siano finanziate, relativamente alle abitazioni principali e alle unità immobiliari assimilate, detrazioni d'imposta o altre misure, tali da generare effetti sul carico d'imposta TASI equivalenti o inferiori a quelli determinatisi in passato con riferimento all'IMU relativamente alla stessa tipologia di immobili.

Con questa articolatissima situazione è di fondamentale importanza verificare puntualmente la delibera e il regolamento adottati dal singolo Comune, controllando in parallelo regolamenti IMU e TASI.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Il punto sullo sconto Irap per le assunzioni senza scadenza***

di **Alessandro Bonuzzi**

I costi sostenuti in relazione ai dipendenti dislocati impiegati con contratto a tempo indeterminato sono deducibili dalla base imponibile Irap dell'**impresa distaccante**. Inoltre, i rapporti di lavoro regolati con contratti a termine sono **esclusi** dalla deducibilità integrale dall'Irap delle spese per il personale. Ancora, il nuovo credito d'imposta pari al 10 per cento dell'Irap lorda è **precluso** alle imprese che nel corso dell'anno hanno avuto, anche per un periodo di tempo limitato, lavoratori alle proprie dipendenze.

Questi sono solo alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 22/E](#) di ieri, riguardanti le ultime novità introdotte in materia di imposta regionale.

È noto infatti che la **legge di stabilità per il 2015** (Legge n.190/2014) ha apportato alcune significative modifiche alla disciplina dell'Irap. In particolare, in base alla nuova normativa:

1. si considerano deducibili le spese sostenute in relazione al personale dipendente impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato dai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del decreto Irap. Ciò avviene attraverso la possibilità di dedurre integralmente dalla base imponibile Irap il costo sostenuto per il lavoro dipendente a tempo indeterminato, eccedente alcune deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 D.Lgs. n.446/1997, tra cui quella concernente il cuneo fiscale. In sostanza, quando la somma delle deduzioni già previste è inferiore al costo del lavoro, spetta un'ulteriore deduzione fino alla totale copertura della spesa sostenuta;
2. è riconosciuto, ai soggetti Irap che non impiegano lavoratori dipendenti, un credito d'imposta stabilito in misura pari al 10 per cento dell'imposta regionale lorda, utilizzabile esclusivamente in compensazione orizzontale a partire dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione.

Entrambe le agevolazioni sono applicabili dal periodo d'imposta successivo a quello incorso al 31 dicembre 2014; pertanto, per la maggior parte delle imprese, con esercizio coincidente con l'anno solare, i benefici hanno effetto solo dal 2015.

Diversamente, l'abrogazione della norma che stabiliva la riduzione delle aliquote Irap (art. 2 D.L. 66/2014) è in vigore già dal 2014, con la conseguenza che per tale periodo d'imposta il peso del tributo regionale rimane invariato rispetto al 2013.

In merito alla prima agevolazione, ovverosia alla **possibilità di dedurre integralmente dalla**

**base imponibile Irap il costo sostenuto per il lavoro dipendente**, la circolare in commento sottolinea che la spettanza del beneficio è condizionata al fatto che il rapporto contrattuale sottostante (tra datore di lavoro e dipendente) sia a **tempo indeterminato**. Ciò in quanto la ratio della nuova disciplina mira ad incentivare tali tipologia di assunzioni.

Pertanto, per quanto riguarda i **contratti di somministrazione**, l'agevolazione spetta alle aziende che prendono la forza lavoro da agenzie interinali, purché il rapporto – tra il somministratore (datore di lavoro) e il lavoratore (dipendente) – sia, appunto, a tempo indeterminato. Il beneficio è riconosciuto in capo all'utilizzatore per il periodo di effettivo impiego del personale somministrato.

Diversamente, nell'ipotesi di **distacco di personale**, i costi sostenuti in relazione ai dipendenti dislocati impiegati – sempre – con contratto a tempo indeterminato sono deducibili dalla base imponibile Irap dell'impresa distaccante, con conseguente rilevanza degli importi spettanti, a titolo di rimborso, delle spese per essi sostenute.

Devono, invece, ritenersi in ogni caso esclusi dall'ambito applicativo dell'agevolazione in questione i **contratti a termine**, essendo rapporti di lavoro regolati a tempo determinato.

Con riferimento al **TFR**, la circolare n. 22 precisa che rientrano a pieno titolo nella determinazione delle spese per il personale dipendente deducibili ai sensi della norma in esame le quote maturate a partire dal 2015, in quanto trattasi di costi sostenuti a fronte di debiti certi a carico del datore di lavoro. Di contro, non rientrano nel calcolo del costo del lavoro ammesso in deduzione gli accantonamenti effettuati – sempre dal 2015 – per eventuali oneri futuri connessi al rapporto di lavoro, costituendo questi poste di natura estimativa e in quanto tali indeducibili.

Ancora, rientrano nel calcolo del costo del personale deducibile, ancorché non imputati a conto economico in quanto portati a diretta riduzione degli accantonamenti operati, i **fondi relativi a oneri per il personale dipendente**, stanziati in bilancio in esercizi antecedenti l'entrata in vigore della nuova disciplina, che non hanno trovato riconoscimento fiscale in sede di accantonamento, nel caso in cui dal 2015 si realizzi l'evento che ne ha determinato lo stanziamento in bilancio.

Riguardo, poi, la seconda fattispecie di agevolazione, il documento di prassi precisa che il **credito d'imposta pari al 10 per cento dell'Irap lorda** può essere riconosciuto solo in favore dei contribuenti che non si avvalgano – in alcun modo – di personale dipendente. Ne consegue che il beneficio fiscale è **precluso a chi, nel corso dell'anno, ha avuto lavoratori alle proprie dipendenze, anche se per un periodo di tempo limitato**.

Da ultimo, viene chiarito che le imprese che si avvalgono di tale beneficio possono comunque calcolare la deduzione forfetaria del 10 per cento prevista ai fini Irpef/Ires al **lordo** dello stesso. Ciò in quanto il fatto che il credito venga utilizzato mediante compensazione orizzontale, e quindi anche a fronte di debiti diversi da quelli relativi al pagamento dell'Irap, fa

sì che **non vi sia una diretta correlazione** tra il credito maturato e l'Irap dovuta in relazione a ciascun periodo d'imposta.

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***I chiarimenti della circolare 23/E sul ravvedimento operoso***

di **Sergio Pellegrino**

Con la [circolare 23/E](#) di ieri l'Agenzia analizza la **disciplina del ravvedimento operoso**, così come modificata dalla **legge di stabilità per il 2015**, fornendo **due chiarimenti di un certo interesse**.

La prima è relativa all'ambito di applicazione della **lettera b-quater) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 472/1997**, che stabilisce che la **sanzione è ridotta ad 1/5 del minimo** se il ravvedimento operoso viene effettuato successivamente alla constatazione della violazione e quindi con un processo verbale di constatazione "in mano".

A differenza delle previsioni delle **precedenti lettere b-bis) e b-ter)**, che prevedono rispettivamente la riduzione della sanzione ad 1/7 e ad 1/6 del minimo entro ed oltre i due anni, la **lettera b-quater) non stabilisce esplicitamente che la misura è applicabile ai soli "tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate"**: ciononostante il documento di prassi ritiene che l'ambito applicativo sia il medesimo e quindi che anche tale fattispecie "premierale" possa essere utilizzata **soltanto quando la pretesa impositiva è riconducibile all'Agenzia**.

L'altra precisazione, decisamente di maggior rilievo, riguarda sia l'**ambito applicativo** che il **termine temporale** per il perfezionamento del ravvedimento operoso nella fattispecie prevista dalla **lettera a-bis)**.

La disposizione in questione stabilisce che le sanzioni sono ridotte ad un **nono del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione sul pagamento del tributo, avviene entro il **90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione**, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, **entro 90 giorni dall'omissione dell'errore**.

Per quanto concerne il **primo aspetto**, la circolare precisa come la misura in questione si rende applicabile, a differenza delle altre, anche con riferimento a **tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate**: quindi anche ai **tributi locali e regionali**, tasse automobilistiche comprese.

In relazione invece al **termine dei 90 giorni**, ed alla sua decorrenza nel caso in cui **la violazione sia comunque legata ad una dichiarazione**, il dato letterale della norma portava a **conseguenze poco logiche**: ad esempio, nel caso di mancato versamento del **saldo Irpef al 16 giugno 2015**, il contribuente avrebbe potuto beneficiare della riduzione ad 1/9 soltanto per i 90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione (cioè dal 1° ottobre fino al 29



dicembre), mentre fino al 30 settembre 2015, sfumati i 30 giorni e con essi la possibilità di ridurre le sanzioni ad 1/10, avrebbe dovuto pagare una sanzione maggiore (ridotta ad 1/8).

L'Agenzia, opportunamente, fornisce **un'interpretazione non letterale, ma "sensata"** della disposizione, stabilendo che, in un caso del genere, la regolarizzazione del versamento con la riduzione della sanzione ad 1/9 debba avvenire **entro 90 giorni dalla scadenza del pagamento** (e non dal termine di presentazione della dichiarazione alla quale il versamento è legato).

Il riferimento al termine per la presentazione della dichiarazione si rende invece applicabile alle **sole violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione**, come, ad esempio, quelle relative al contenuto e alla documentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette e sul valore aggiunto: la circolare fa al riguardo l'esempio della **sanzione prevista per la mancata indicazione in dichiarazione dei costi *black list***.

## DICHIARAZIONI

---

### ***L'orto-florovivaismo e il quadro RD – parte I***

di **Luigi Scappini**

Tra le attività che possono dare origine a un reddito agrario vi sono anche quelle di **coltivazione di vegetali**, infatti, ai sensi **dell'articolo 2135** codice civile “è *imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge*”.

Affinché l'attività possa essere considerata quale agricola principale è necessario, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 15/E/1998, che l'attività contempli **lo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria dello stesso** con la conseguenza che, ad esempio, non si potrà mai considerare come agricola la mera rivendita di piante o quella di fiori recisi.

Da un punto di vista strettamente fiscale, ai sensi dell'articolo 32 Tuir, rientrano nel **reddito agrario** “... *le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste*”.

È di tutta evidenza come, **in assenza di un terreno, in proprietà o meno, non sia possibile poter determinare un reddito su base catastale.**

Del resto, lo stesso Legislatore civilistico, in fase di riscrittura dell'articolo 2135 del codice civile, è vero che ha ridotto la connessione con il fondo, ma la ha tenuta pur sempre **potenziale**, di fatto non consentendo la ricomprensione tra le attività agricole, ad esempio, delle attività di ricreazione di organismi vegetali eseguita in laboratorio.

In ragione di quanto previsto all'articolo 32, si determinerà sempre un reddito agrario allorquando l'attività di produzione di vegetali verrà svolta utilizzando una **superficie nel**

**limite del doppio** di quella su cui la produzione insiste.

Sul punto, si ricorda come la Risoluzione n. 148/E/2000, riprendendo quanto già affermato con la richiamata Risoluzione n.15/E/1998 e con la Circolare n. 137//1997, ha affermato come ai fini della verifica del parametro estensivo, si dovrà aver riguardo *“alla superficie sulla quale insiste la produzione (ripiani o bancali) e non già a quella coperta della struttura”*, con la conseguenza che *“qualora il suolo non venga utilizzato per la coltivazione, rientrano nel ciclo agrario soltanto le produzioni svolte su non più di due bancali o ripiani”*.

In altri termini, **la determinazione del reddito su base catastale**, con conseguente compilazione del **quadro RB** di Unico, **è ammessa nel caso di produzione nel limite del doppio del terreno occupato dai bancali e/o ripiani**.

Ma in caso di superamento di detto limite quantitativo che cosa accade?

In tal caso, norma di riferimento è l'articolo 56-*bis* Tuir ove il Legislatore prevede, non solo per i redditi derivanti dall'ortoflorovivaismo, un regime di tassazione forfettario.

In particolare, ai sensi del comma 1, il reddito, che si precisa è un reddito di impresa stante il posizionamento nel contesto del Tuir dell'articolo 56-*bis*, che deve essere fatto concorrere a tassazione, è determinato in misura pari all'ammontare corrispondente al **reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente**.

Prima di proporre un esempio pratico di determinazione di tale eccedenza, bisogna delimitare l'ambito di applicazione del comma 1, poiché, il successivo comma 4 prevede che la norma non si applica *“ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice.”*.

Inoltre, il successivo comma 5 stabilisce che tale regime è sì quello naturale, ma vie data facoltà al contribuente di optare per la determinazione analitica del reddito eccedente (fino al doppio della superficie scatta la cosiddetta franchigia e il reddito sarà sempre agrario).

Esemplificando quanto fin qui detto, ipotizziamo che l'azienda agricola abbia una serra con un reddito agrario pari a 10.000 euro e che la produzione (il 1° bancale o ripiano) insista su 200 mq e che la superficie complessiva di produzione si attesti a 700 mq.

L'impresa dichiarerà un reddito agrario nel limite di 400 mq, mentre dovrà determinare un reddito di impresa da dichiarare per la superficie eccedente pari a 300 mq.

Si dovrà calcolare la **“redditività”** a mq che sarà pari a 50 euro (10.000/200) e applicare tale coefficiente alla superficie eccedente:  $50 \times 300 = 15.000$ .

L'azienda agricola, in sede di dichiarazione dei redditi dovrà compilare il **quadro RD** e più

precisamente la Sezione II.

Nel rigo RD6, colonna 1 andrà indicata la superficie complessiva di produzione (nel nostro caso 700) e in colonna 2 la superficie del 1° bancale (nel nostro caso 200).

Nel rigo RD7 confluirà la differenza e cioè l'eccedenza di produzione (nel nostro caso 300).

Nel rigo RD8 si indica il reddito agrario della superficie su cui insiste la produzione (nel nostro caso 10.000) e in RD9 il reddito come determinato ai sensi dell'articolo 56-*bis*, comma 1 Tuir (nel nostro caso 15.000).

## PATRIMONIO E TRUST

---

### ***La soggettività del trust ai fini delle imposte dirette***

di **Sergio Pellegrino**

---

Nella [rubrica della settimana scorsa](#) abbiamo iniziato ad analizzare la disciplina fiscale del trust in generale: affrontiamo quest'oggi l'inquadramento del trust ai fini della fiscalità diretta.

---

Come abbiamo avuto modo di sottolineare nel precedente contributo della nostra rubrica, il trust, che è un e non un soggetto giuridico, è stato però

La **Finanziaria 2007** ha infatti inserito i trust fra i **soggetti passivi dell'Ires**, includendoli nell'ambito dei soggetti individuati nelle **lettere b), c) e d) del primo comma dell'articolo 73 del Tuir**.

La **lettera b)** fa riferimento agli *“enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali”*: qui troviamo quindi il **trust commerciale**, cioè il trust che svolge un'attività imprenditoriale, e che **viene equiparato da un punto di vista fiscale ad un ente commerciale**.

Nella **lettera c)** troviamo gli *“enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato”*: qui ci sono la maggior parte dei trust che ci “interessano” professionalmente, *in primis* quelli familiari, che vengono equiparati ad un **ente non commerciale**.

Infine la **lettera d)**, con le *“società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato”*: quindi anche i **trust non residenti** sono soggetti passivi IRES per i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

In realtà la **personificazione è parziale** nel momento in cui il **reddito derivante dai beni in trust può essere attribuito ai beneficiari**.

Il secondo comma dell'articolo 73 prevede infatti che *“Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla*

*quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali".*

La disposizione ci dice che quando i beneficiari sono **individuati**, il reddito viene determinato in capo al trust, ma **ad essere tassati sono i beneficiari**, ai quali il reddito è trasferito sulla base del **principio della trasparenza**.

**Il trust presenta in questi casi il proprio Modello Unico per determinare il reddito**, ma non liquida l'imposta, perché il reddito, con la compilazione del **quadro GN**, viene imputato per trasparenza ai beneficiari.

Il beneficiario in questi casi consegue un **reddito di capitale**, come previsto dall'**articolo 44 comma 1 lettera g-sexies del Tuir**, che però, a differenza di quanto avviene normalmente in questa categoria reddituale, non viene tassato sulla base del principio di cassa, **ma di competenza**.

Affinché il trust sia considerato **trasparente** non è però sufficiente che i beneficiari siano individuati: soltanto se vi sono **beneficiari con diritti certi e attuali sul reddito del trust**, quindi se vi è in altre parole un **diritto di credito** da parte di questi soggetti nei confronti del trustee, possiamo parlare di **trust trasparente**.

Il trust **privo di beneficiari individuati**, nell'accezione che abbiamo appena delineato, viene definito invece **opaco**.

Il trust si considera quindi **opaco** anche quando i beneficiari sono individuati, nominativamente o per categoria, ma è rimessa alla **valutazione discrezionale del trustee** la possibilità di attribuire loro i frutti dei beni in trust.

Il **trust opaco** determina il reddito con le **stesse modalità del trust trasparente**, ma la differenza è che in dichiarazione **liquida le imposte**, compilando il **quadro RN**, e paga sul reddito l'**Ires** con l'aliquota del 27,5%.

Se vi sono **regimi sostitutivi di tassazione dei redditi** o nel caso in cui il **reddito conseguito dal trust subisca ritenuta alla fonte a titolo di imposta**, il reddito in questione risulterà **escluso dalla formazione della base imponibile del trust**, e questo sia nel caso del trust trasparente che in quello del trust opaco.