

Edizione di mercoledì 29 luglio 2015

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Collaborazione poco “volontaria” per i delegati](#)

di Nicola Fasano

IMU E TRIBUTI LOCALI

[IMU e TASI ridotta per fabbricati con vincolo diretto ancorché parziale](#)

di Fabio Garrini

IVA

[Biglietteria aerea e intermediazione delle agenzie di viaggio](#)

di Marco Peirolo

IMPOSTE INDIRETTE

[Vendita prima casa e privilegio speciale per l'imposta di registro](#)

di Cristoforo Florio

PATRIMONIO E TRUST

[La visione “alternativa” sulla tassazione degli atti di dotazione](#)

di Sergio Pellegrino

ISTITUTI DEFLATTIVI

Collaborazione poco “volontaria” per i delegati

di Nicola Fasano

La C.M. 27/E/2015 ha chiarito che i **delegati** sui conti esteri sono **tenuti** alla presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria anche qualora la delega sia di fatto **rimasta inutilizzata** (c.d. “procuratori passivi”). Ciò perché la compilazione dell’RW è dovuta per la semplice **potenziale disponibilità** delle somme connessa con la detenzione delle stesse, a prescindere quindi dall'effettivo esercizio della delega.

L'Agenzia delle Entrate osserva come in caso di conferimento di delega di fatto non esercitata, il mancato esercizio di operazioni da parte del delegato **non può assurgere a prova** circa la materiale **indisponibilità** del rapporto, costringendo in pratica **tutti i delegati** a presentare istanze di voluntary disclosure, con un notevole aggravio di lavoro sia per i consulenti che per gli Uffici, stante l'effetto **“moltiplicativo”** derivante da tale impostazione.

Il delegato, peraltro, **si limita a compilare la Sezione II dell'istanza**, quella relativa al valore delle attività estere, indicando solo la **propria quota** di spettanza. Non compila invece le sezioni successive di competenza dell'intestatario e/o del **beneficiario effettivo** del rapporto.

Per avere i vantaggi “da voluntary”, bloccando così il raddoppio di termini e sanzioni, la circolare 27/E/2015 precisa inoltre che, nel caso in cui l'intestatario del rapporto **non sia intenzionato a rilasciare il “waiver”** all'intermediario estero (o comunque, aggiungiamo noi, non intenda aderire alla procedura), il soggetto delegato dovrà produrre **idonea documentazione** comprovante l'avvenuta **rinuncia** alla delega ovvero la **revoca** della stessa da parte dell'intestatario. La rinuncia alla delega, o la revoca della stessa, dovrà risultare da **atto scritto**, redatto nelle stesse forme della delega o della procura originarie, e dovrà essere **controfirmata** dall'intermediario estero presso il quale è detenuto il conto, nonché essere allegata alla relazione illustrativa unitamente agli altri documenti bancari rilevanti.

In presenza di delegati, inoltre, la strada alternativa del **ravvedimento** si presenta tanto meno “affascinante” quanti più sono i delegati presenti per ciascuna relazione bancaria, posto che (al di là del regime sanzionatorio **penalizzante**, in caso di ravvedimento, per i capitali detenuti in Paesi Black list, compresi quelli “con accordo”), solo nella voluntary, come noto, vige la regola secondo cui il valore delle attività si presume, salvo prova contraria, **ripartito in parti uguali** fra tutti coloro che ne hanno la disponibilità. In via ordinaria, invece, il principio, da tenere presente anche in caso di ravvedimento, è diametralmente **opposto** considerato che per le relazioni bancarie **tutti i soggetti** che hanno la disponibilità dell'asset sono tenuti a **monitorare l'intero** valore e non solo una quota dello stesso.

La circolare, d'altro canto, conferma che la fattispecie della detenzione che obbliga all'RW non si configura qualora una persona sia chiamata ad operare su di un conto estero per **specifiche operazioni** indicate dallo stesso titolare del conto che, per loro natura, escludono che il delegato detenga le attività finanziarie allocate sul rapporto oppure quando la delega riguarda un rapporto che è **oggettivamente escluso** dal monitoraggio fiscale.

Ad esempio, non sono tenuti alla compilazione del quadro RW gli **amministratori di società di capitali** che hanno il potere di firma sui conti correnti della società in uno Stato estero, dei quali si ha evidenza nelle **scritture contabili**, e che hanno la possibilità di movimentare capitali, pur non essendo beneficiari dei relativi redditi (C.M. 28/E/2011). Ed ancora, non sono tenuti agli obblighi dichiarativi i soggetti che, sebbene delegati ad effettuare operazioni di investimento mobiliare su rapporti esteri, non possono effettuare operazioni di **versamento e prelevamento** o operazioni a queste corrispondenti.

In questi casi pertanto **non è necessario ricorrere alla voluntary** (o al ravvedimento), poiché non è stata commessa, sotto tale aspetto, alcuna violazione alla disciplina del monitoraggio fiscale.

IMU E TRIBUTI LOCALI

IMU e TASI ridotta per fabbricati con vincolo diretto ancorché parziale

di Fabio Garrini

Già più volte sulle pagine del presente giornale telematico si è dato conto delle agevolazioni previste **per IMU e TASI** a favore dei fabbricati vincolati (si veda, in particolare, “[Fabbricati vincolati: IMU e TASI al 50%, ma serve cautela](#)”) la **riduzione della rendita al 50%** compete solo nel caso in cui il vincolo sull’immobile sia **diretto**, apposto per tutelare il pregio storico/artistico/culturale di quel determinato fabbricato. Recentemente la Corte di Cassazione, con la **sentenza 13738 del 3 luglio 2015**, afferma che detto vincolo **può riguardare anche solo un particolare di detto fabbricato**.

Il vincolo diretto

Rinviano al richiamato contributo per gli approfondimenti sul tema, in questa sede ci si limita a ricordare che la **riduzione della base imponibile del 50%** opera a favore:

- sia dell'**IMU** ai sensi della lettera a) dell’art. 13 c. 3 DL 201/11,
- che ai fini **TASI** in forza dell’equiparazione proposta in via interpretativa dal Ministero nell’ambito delle ormai celeberrime risposte FAQ del 4 giugno 2014, in ragione del fatto che le due imposte presentano la medesima base imponibile.

L’agevolazione in questione spetta espressamente in relazione ai vincoli posti ai sensi **dell’art. 10 del D.Lgs. 42/04**: si tratta del **vincolo** definito **“diretto”**, che riguarda un determinato bene al quale viene riconosciuta una **specifica rilevanza culturale**. Nessuna agevolazione spetta per i fabbricati con vincolo **“indiretto”**, per i quali non vi è il riconoscimento di un particolare pregio, ma al contrario vengono imposte delle **limitazioni** perché i comportamenti che il contribuente pone in essere **non vadano a danneggiare un altro immobile ritenuto meritevole di tutela** (sono tali i vincoli di zona o di facciata).

Il vincolo diretto “parziale”

La richiamata sentenza della Cassazione interviene per precisare un punto di deciso interesse per la gestione di tali situazioni: non è raro leggere atti di vincolo dove si apprende che

l'interesse artistico derivi dal pregio di un affresco o di un colonnato. In questo caso, l'agevolazione spetta comunque sull'intero fabbricato che contiene questo elemento di pregio?

Secondo i giudici di legittimità l'agevolazione si applica anche nel caso il vincolo posto sia per salvaguardare non l'immobile in sé, ma solo **un particolare di questo**. In altre parole, quello che rileva è che il vincolo sia diretto – quindi il Ministero per i Beni Culturali ha voluto focalizzare la propria attenzione proprio quel fabbricato – **a nulla rilevando che tale tutela sia stata posta perché ad interessare sia l'intero fabbricato** per le sue caratteristiche complessive ovvero solo per salvaguardare **un particolare di esso**.

Il caso trattato pare emblematico: un negozio è interessato da un vincolo diretto, ma **dell'originario immobile, in parte demolito e ricostruito, è stato conservato il solo portale di ingresso**. Richiamando anche una propria precedente pronuncia (sentenza 11794/10) la Cassazione afferma che l'agevolazione (in quel caso ICI, ma oggi possiamo tranquillamente affermare una identica applicazione per IMU e TASI) “*si applica anche nel caso in cui l'interesse riguardi solo una porzione dell'immobile, in quanto anche in quest'ultima ipotesi gravano a carico del proprietario gli oneri di conservazione citati.*” La logica di detta agevolazione è infatti quella di indennizzare i possessori di detti fabbricati delle maggiori spese che questi devono sostenere per tenerli in buono stato di conservazione

La Cassazione **respinge** anche la tesi del Comune impositore secondo cui, in ragione delle modifiche sostanziali intervenute sull'immobile, dovrebbe considerarsi **tacitamente ed implicitamente revocato il vincolo** apposto su tale fabbricato. Sul punto i giudici osservano come “*l'atto di revoca di un provvedimento amministrativo avendo natura costitutiva e traducendosi nel ripristino della situazione anteriore, deve trovare la propria fonte in un atto omologo, anche sotto l'aspetto formale, a quello revocando, rispetto al quale si porge come portatore di una volontà uguale e contraria. Ne consegue, che l'ammissibilità, in generale, di una revoca tacita dell'atto amministrativo trova il suo limite nelle ipotesi di atti a forma vincolata o "procedimentalizzati", nel senso che la revoca di questi ultimi è soggetta alla stessa forma ed alle stesse modalità procedurali previste per l'atto da revocare.*” Quindi, visto che non consta alcuna revoca esplicita del provvedimento di vincolo, le agevolazioni devono comunque considerarsi applicabili.

Per approfondire le problematiche relative ai tributi locali ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

IVA

Biglietteria aerea e intermediazione delle agenzie di viaggio

di Marco Peirolo

Da diversi anni, la maggior parte dei vettori aerei ha deciso di ridurre le commissioni corrisposte alle agenzie intermediarie per la vendita dei biglietti aerei, con la conseguenza che le imprese del settore hanno iniziato a richiedere ai clienti un compenso per il servizio di intermediazione reso.

Pertanto, accanto alla commissione, in misura ridotta, corrisposta dal vettore, le agenzie percepiscono direttamente dai clienti un compenso, **escluso dal regime speciale** di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972, in quanto relativo ad un singolo servizio; il suddetto compenso costituisce una vera e propria remunerazione dell'attività esercitata e, in quanto tale, non beneficia dell'esonero dagli obblighi di certificazione previsto dall'art. 2, comma 1, lett. ff), del D.P.R. n. 696/1996, riferito alle *"prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo concernenti la prenotazione di servizi in nome e per conto del cliente"*.

In pratica, l'agenzia che agisce in veste di rappresentante dei viaggiatori per fornire agli stessi il servizio di trasporto risulta coinvolta in un **doppio rapporto di mandato** (vettore-agenzia e agenzia-cliente), con remunerazione a carico non solamente dei vettori, ma anche dei clienti, che versano un corrispettivo per il servizio di intermediazione ricevuto.

Nel **rapporto con il vettore**, l'agenzia riscuote dai clienti il prezzo lordo del biglietto aereo e lo riversa al vettore al netto del compenso pattuito. In tale circostanza, l'agenzia emette **fattura al vettore**, assoggettando ad **aliquota ordinaria** (attualmente pari al 22%) le commissioni concernenti la **biglietteria nazionale**, mentre per quelle percepite per la **biglietteria internazionale** applica il **regime di non imponibilità** di cui all'art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972, ossia il medesimo regime IVA previsto per l'operazione principale.

Lo stesso trattamento impositivo è applicabile nel **rapporto con il cliente**, cioè quando il compenso è corrisposto direttamente da quest'ultimo. Come anticipato, il compenso corrisposto dai clienti non è riferibile a prestazioni di marginale importanza, non essendo destinato a coprire le spese direttamente connesse alla mera esecuzione del servizio, bensì costituisce una vera e propria remunerazione per l'attività di intermediazione che, pertanto, non beneficia dell'esonero dall'obbligo di certificazione fiscale.

Ne consegue che, in via ordinaria, ai compensi corrisposti direttamente dai clienti alle agenzie di viaggio, si applicano i **sistemi ordinari di certificazione** e, quindi, laddove non sia richiesta l'emissione della fattura, risulta obbligatorio il rilascio della ricevuta o dello scontrino fiscale.

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 125 del 29 settembre 2004, ha ritenuto possibile adottare una **procedura semplificata di certificazione** dei compensi in esame, consistente nell'**integrazione del biglietto di viaggio con un apposito tagliando**.

La semplificazione è ammessa se risulta idonea a rispettare le disposizioni contenute sia nell'art. 1 del D.M. 30 giugno 1992, relativamente alle indicazioni che il biglietto di trasporto deve contenere al fine di assolvere la funzione dello scontrino fiscale, sia nell'art. 1 del D.P.R. n. 696/1996 – che, a sua volta, rinvia alla disciplina dello scontrino e della ricevuta fiscale di cui al D.M. 23 marzo 1983 e al D.M. 30 marzo 1992 – riguardante la certificazione dei corrispettivi per i quali non è obbligatoria l'emissione della fattura se non richiesta dal cliente.

In buona sostanza, per avvalersi dell'agevolazione, è richiesto che, nel tagliando annesso al biglietto di viaggio siano riepilogati gli **elementi essenziali** che dovrebbero essere indicati nello scontrino o nella ricevuta fiscale, fermo restando che la **progressività del documento certificativo** è garantita, allo stesso tempo, dal **numero progressivo del biglietto aereo e dal codice identificativo IATA**.

La citata risoluzione n. 125/E/2004 ha chiarito anche le modalità di certificazione dei compensi percepiti dalle agenzie di viaggio per l'attività di intermediazione svolta in nome e per conto dei clienti attraverso il **canale web**. In questa ipotesi, le agenzie **non emettono un vero e proprio titolo di viaggio**, ma assegnano ai clienti un **codice di prenotazione** con il quale è possibile presentarsi direttamente in aeroporto e ricevere la carta d'imbarco.

In assenza di un biglietto di trasporto nel quale inserire il compenso, secondo le modalità sopra descritte, le agenzie devono certificare il corrispettivo nelle **forme ordinarie**, vale a dire mediante l'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, ovvero, se richiesta dai clienti, della fattura.

Infine, è utile rammentare che, nelle **ipotesi di cd. "marginalità economica"**, per le quali è previsto l'esonero dall'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi ai sensi del citato art. 2, comma 1, lett. ff), del D.P.R. n. 696/1996, sono riconducibili:

- il rimborso delle spese telefoniche per prenotazione di alberghi e di biglietti di viaggio, nonché i servizi relativi alla vidimazione dei passaporti (C.M. 4 aprile 1997, n. 97/E);
- il servizio di emissione, sostituzione, riemissione e rimborso dei biglietti (R.M. 26 giugno 1998, n. 66/E);
- il cambio di biglietti aerei dei percorsi internazionali (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 17 aprile 2001, n. 48);
- il servizio di prenotazione di biglietti aerei, a condizione che l'importo del corrispettivo percepito dall'agenzia sia indicato distintamente sul biglietto di viaggio (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 27 giugno 2001, n. 93).

Per approfondire le problematiche relative all'Iva delle agenzie di viaggio ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

IMPOSTE INDIRETTE

Vendita prima casa e privilegio speciale per l'imposta di registro

di Cristoforo Florio

Quali sono i rischi per l'acquirente di un immobile venduto, prima del decorso di un quinquennio, da un soggetto che lo aveva precedentemente acquistato **usufruendo dell'agevolazione prima casa?** Per quale motivo in tali ipotesi una **non uniforme prassi notarile** richiede al venditore il rilascio di un deposito di denaro a garanzia delle ragioni dell'acquirente?

Con il presente contributo si tenterà di ragionare concretamente sui profili di rischio tributario connessi al caso sopra proposto, previo riepilogo del quadro normativo vigente sul punto.

I nostri riferimenti legislativi saranno: a) **l'art. 56, c. 4, del d.p.r. n. 131/86**, rubricato “Riscossione in pendenza di giudizio, riscossione coattiva e privilegio” e b) **l'art. 2772 del Codice civile**, rubricato “Crediti per tributi indiretti”.

La normativa dettata ai fini dell'imposta di registro dispone che “*(...) lo Stato ha privilegio secondo le norme stabilite dal Codice civile (...)*” e che **tale privilegio si estingue con il decorso di cinque anni dalla data di registrazione** (art. 56, c. 4, del d.p.r. n. 131/86).

Passando al Codice Civile, l'art. 2772 prevede, *in primis*, che **i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto sono assistiti da privilegio speciale sopra gli immobili** ai quali il tributo si riferisce. Relativamente all'imposta principale e a quella complementare, tale privilegio **non può tuttavia pregiudicare gli eventuali diritti che i terzi hanno anteriormente acquistato sugli immobili**; diversamente dicasi, invece, per le **imposte suppletive**, in relazione alle quali **il privilegio non può prevalere neppure sui diritti acquisiti dai terzi acquisiti successivamente alla nascita del privilegio stesso**.

I privilegi in esame sono inquadrabili nell'ambito delle garanzie del credito d'imposta; possono definirsi come cause legittime di prelazione a favore del creditore, accordate dalla legge in considerazione della natura del credito. In buona sostanza, nell'esecuzione forzata avviata sui beni del debitore, il creditore privilegiato è preferito rispetto agli altri creditori nella soddisfazione del proprio diritto.

Prima di procedere oltre, torna utile sintetizzare – ai fini della presente analisi – le differenze ai fini dell'imposta di registro tra **l'imposta principale, l'imposta suppletiva e quella complementare**. La distinzione è tracciata dall'art. 42, c. 1, del d.p.r. n. 131/86: la prima (**principale**) è l'imposta di registro liquidata all'atto della registrazione; la seconda (**suppletiva**) è l'imposta successivamente applicata quando è diretta a correggere errori od omissioni

commessi dall'Amministrazione finanziaria in sede di liquidazione dell'imposta principale; la terza (**complementare**) è l'imposta richiesta successivamente a quella principale, in ogni caso diverso da quello in cui l'imposta è suppletiva. Ad esempio e con specifico riferimento all'agevolazione prima casa, **rientrano nell'ipotesi dell'imposta complementare tutti i casi in cui vi sia decadenza dal beneficio fiscale e recupero della maggiore imposta** con applicazione di sanzioni e interessi (si pensi, appunto, alla vendita infraquinquennale dell'immobile con successivo mancato riacquisto di una nuova abitazione principale entro l'anno).

Alla luce della tripartizione testé riportata, si può agevolmente comprendere la **differenza di trattamento riservata dal legislatore civilistico tra l'imposta di registro principale e complementare**, da un lato, e **quella suppletiva**, dall'altro. Infatti, l'imposta suppletiva viene a generarsi a seguito di un rimedio ad un errore od omissione della stessa Amministrazione finanziaria; pertanto, la normativa ha (correttamente) ritenuto che **il sacrificio del terzo acquirente non fosse adeguatamente controbilanciato** da un'esigenza meritevole di tutela e, nel conflitto tra i due interessi, si è data preferenza a quello del terzo, anche se l'acquisto del diritto sia posteriore al sorgere del privilegio.

Ma torniamo al rischio per l'acquirente nel caso in cui il venditore abbia, in relazione all'immobile oggetto di compravendita, precedentemente frutto dell'agevolazione "prima casa" e il trasferimento di proprietà avvenga prima del decorso del quinquennio.

Laddove il venditore non provveda al riacquisto entro l'anno dal trasferimento immobiliare, **l'Eario avrà diritto a recuperare l'imposta complementare**, con relative sanzioni e interessi, e tale credito sarà assistito da un privilegio speciale gravante proprio sull'immobile così acquistato dal terzo. In tal modo, il terzo subacquirente di un **immobile gravato da privilegio** si verrà a trovare nella medesima condizione di soggezione del terzo acquirente di un immobile ipotecato. Infatti, altra caratteristica del privilegio speciale di cui all'art. 2772 c.c., è proprio lo **ius sequelae**, ovvero il diritto di seguito attribuito al creditore sul bene immobile acquistato dal terzo subacquirente, relativamente al privilegio fiscale per imposte indirette sorto antecedentemente all'acquisto del diritto da parte del terzo.

La questione è piuttosto delicata, soprattutto se si pensa che **il privilegio in esame è, generalmente, occulto**; esso non trova cioè riconoscimento nella legge e non necessità di alcuna pubblicità legale. L'inesistenza di meccanismi che ne consentano la conoscibilità sono assimilabili ai registri immobiliari, pertanto, pone l'acquirente del bene assoggettato al privilegio in una **soggezione più gravosa rispetto a colui che acquisti un bene ipotecato**. I casi di maggiore criticità riguardano proprio l'imposta complementare, con i connessi interessi e sanzioni, per la quale sono minori gli indici di pericolo percepibili dal terzo acquirente dell'immobile soggetto al privilegio.

A questo punto è evidente che diventa di **fondamentale importanza comprendere quale sia il momento di nascita del privilegio**, al fine di individuare le categorie di terzi che possono vedere pregiudicate le proprie ragioni dal debito tributario del proprio dante causa.

Secondo la dottrina maggioritaria, in relazione all'imposta di registro complementare che origina da un evento successivo alla formazione dell'atto per il quale sia stata concessa l'agevolazione e che la legge considera appunto quale causa di decadenza dal beneficio fiscale (come, ad esempio, in caso di mancato trasferimento della residenza entro diciotto mesi oppure ancora in caso di alienazione dell'immobile prima di cinque anni senza acquisto di un'altra abitazione entro un anno da detta alienazione), **il privilegio sussiste nel momento in cui il terzo acquista l'immobile.**

In tali ipotesi, pertanto, difficilmente si potrà sostenere che l'acquirente dell'abitazione (a suo tempo acquistata dal dante causa con utilizzo dell'agevolazione) sia **ignaro del fatto che il dante causa ha l'onere del trasferimento della residenza** entro diciotto mesi. Lo stesso dicasi nel caso di revoca dell'agevolazione per mancato riacquisto entro un anno dalla alienazione infraquinquennale; in questa ipotesi l'avente causa di un bene comprato dal dante causa con l'agevolazione, e poi da questi alienato prima di cinque anni, non può ignorare di compiere un acquisto di diritti su un bene la cui alienazione infraquinquennale da parte del suo dante causa **potrebbe provocare (in caso di mancato riacquisto da parte di questi entro un anno) la revoca dall'agevolazione** e, quindi, una pretesa dell'Erario per il pagamento di imposte, interessi e sanzioni.

Sul punto è opportuno citare anche la posizione della **DRE Toscana**, la quale – con **prot. n. 911-6090 del 14.02.2013**, in risposta a un interpello – ha confermato **la bontà della prassi di garantire con un deposito presso il notaio** (lasciato da chi vende la prima casa anteriormente a un quinquennio dall'acquisto) l'eventualità che l'acquirente possa subire l'escusione del privilegio immobiliare dello Stato.

Lasciando in secondo piano i commenti sulla correttezza o meno di tale prassi, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto quindi che, in caso di decadenza dall'agevolazione "prima casa" (per rivendita anteriormente al decorso di un quinquennio), **il privilegio sorge alla data della registrazione dell'atto di acquisto** (per il quale l'agevolazione viene perduta) e non dal giorno in cui scade l'anno per il riacquisto. Sicché, non può trovare applicazione l'art 2772, c. 4, c.c., per il quale il privilegio non è opponibile ai terzi che hanno anteriormente acquistato diritti sull'immobile: chi acquista da chi vende prima dei cinque anni acquisisce un diritto solo dopo che il privilegio è già sorto.

Secondo l'interpretazione ministeriale, pertanto, il credito dello Stato per l'imposta di registro, anche ove si tratti di imposta dovuta in misura ordinaria a seguito della decadenza da agevolazioni concesse all'atto di registrazione, nasce contestualmente al connesso privilegio immobiliare di cui all'art. 2772 c.c., al momento del perfezionamento dell'altro soggetto a tributo.

Da ultimo si ricorda che, in ogni caso, **l'acquirente non resterà esposto per sempre a tale rischio**; il privilegio in questione si estingue, infatti, con il **decorso di cinque anni dalla data della registrazione** e, trattandosi di termine di decadenza, e non di prescrizione, **non sarà perciò suscettibile di sospensione o di interruzione.**

PATRIMONIO E TRUST

La visione “alternativa” sulla tassazione degli atti di dotazione

di Sergio Pellegrino

La visione di dottrina, notariato e giurisprudenza di merito prevalente circa la tassazione indiretta degli atti di dotazione dei beni in trust si pone in netto contrasto con quella da sempre sostenuta dall'Agenzia.

Nei precedenti contributi abbiamo visto come l'Agenzia delle Entrate ritenga che l'**imposizione indiretta sulla disposizione di beni in trust** debba concretizzarsi al momento dell'**atto di dotazione**, quantificando **aliquote e franchigie dell'imposta di donazione** sulla base del rapporto di parentela eventualmente esistente tra disponente (o terzo apportatore) e beneficiari del fondo.

Questo tipo di assunto è però **contrastato dal notariato e dalla dottrina**, così come dalla sin qui prevalente **giurisprudenza di merito**.

La tesi “alternativa” è quella che vorrebbe che invece l'**imposizione venisse “rinviata”** al momento in cui avviene effettivamente il **trasferimento dei beni dal trust ai beneficiari**, alla cessazione del trust o in un momento anche precedente qualora al trustee sia attribuito il potere di anticipazione.

Questo alla luce della considerazione che presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni è **l'arricchimento** dell'avente causa, nel caso di specie il beneficiario, e quindi **non è ragionevole** applicare un prelievo proporzionale fino a quando **l'arricchimento non si concretizza effettivamente**.

Le conclusioni raggiunte dal **Consiglio Nazionale del Notariato** nello **studio 58-2010/T** sul punto appaiono **ancora attuali e convincenti**, sebbene non si possa non evidenziare come non abbiano (purtroppo) mai minimamente intaccato le “granitiche” convinzioni dell'Agenzia sulla immediata tassazione dell'atto di dotazione.

Nella (condivisibile) visione dei notai, **l'imposta dovrebbe essere corrisposta al momento dell'effettivo trasferimento di ricchezza**, individuando nei **beneficiari** e non nel trust i **soggetti passivi dell'imposta**, cosa che sarebbe più coerente con la logica della norma.

Nelle situazioni nelle quali i beneficiari, anche se nominativamente individuati, **non sono titolari di diritti attuali e incondizionati sul patrimonio**, non vi dovrebbe essere di conseguenza alcuna tassazione **al momento della costituzione del vincolo di destinazione**: conclusione questa che è perfettamente in linea con la constatazione che **su quel patrimonio i beneficiari**, in realtà, vantano soltanto un'**aspettativa** che potrebbe non realizzarsi concretamente (il patrimonio si potrebbe infatti depauperare o, addirittura, venire meno integralmente nel corso della vita del trust).

Seguendo questa logica, soltanto nei casi in cui i beneficiari avessero il **diritto di pretendere dal trustee l'attribuzione** di singoli beni in trust o di una quota o dell'intero fondo in trust, l'imposta sarebbe dovuta al momento dell'atto di dotazione, perché in quel contesto si realizzerebbe un effettivo incremento del patrimonio del beneficiario, pur non essendosi ancora perfezionato il materiale trasferimento del bene.

Molte Commissioni tributarie hanno seguito le tesi di notariato e dottrina, anche se con motivazioni talvolta caratterizzate da sfumature diverse, ritenendo invece di non aderire alla posizione sostenuta nei documenti di prassi dell'Agenzia.

La **Commissione tributaria provinciale di Padova**, ad esempio, nella sentenza n. 252 del 19/12/2013 ha ritenuto che all'**atto di dotazione vada applicata l'imposta di registro in misura fissa**, e non l'imposta donazione in misura proporzionale, non essendovi arricchimento dei beneficiari al momento della disposizione dei beni in trust. Il trasferimento dei beni al trustee si deve considerare in quest'ottica atto di trasferimento gratuito sottoposto a condizione sospensiva.

Sulla stessa lunghezza d'onda i giudici della **Commissione tributaria provinciale di Perugia**, che, nella sentenza n. 470 del 19/6/2014, hanno evidenziato come **il beneficiario sia al momento dell'atto titolare soltanto di un'aspettativa giuridica** e quindi non vi sia alcun arricchimento tassabile.

Altra posizione che merita di essere menzionata è quella della **Commissione tributaria provinciale di Bologna**, espressa nella sentenza n. 168 del 12/11/2013, che, **distinguendo il trust dai vincoli di destinazione**, ritiene non applicabile alla disposizione dei beni in trust l'articolo 2 comma 47 del decreto legge 262/2006.

Se al momento sono sicuramente **maggioritarie le sentenze favorevoli** ai contribuenti – anche se non mancano comunque quelle che ritengono corretta l'applicazione all'atto di dotazione dell'imposta in misura proporzionale -, dovremo capire nel prosieguo **quale sarà l'impatto delle sentenze recentemente emanate dalla Cassazione**: su di esse concentreremo pertanto l'attenzione nel contributo della prossima settimana.