

Edizione di mercoledì 5 agosto 2015

DICHIARAZIONI

[Nodo privacy per le spese mediche nella precompilata](#)

di **Fabio Garrini**

IVA

[Il regime sanzionatorio del reverse charge interno](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

AGEVOLAZIONI

[Le false cooperative nel mirino del fisco](#)

di **Davide De Giorgi**

PENALE TRIBUTARIO

[La locuzione “imposte dovute” nella responsabilità dei liquidatori – la parte](#)

di **Giuseppe Lacagnina**

PATRIMONIO E TRUST

[Una nuova imposta sui vincoli di destinazione ... e nessuno se ne era accorto](#)

di **Sergio Pellegrino**

DICHIARAZIONI

Nodo privacy per le spese mediche nella precompilata

di **Fabio Garrini**

Le **spese mediche** confluiranno nella **precompilata** relativa al periodo d'imposta **2015**: il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate – Prot. n. 103408/2015 del 31 luglio 2015 e pubblicato il 3 agosto 2015 – regola la raccolta e la gestione di tali informazioni, evidentemente di massima sensibilità sotto il profilo della **privacy**. Sono infatti state previste opportune misure per **garantire la riservatezza** delle informazioni raccolte.

La spese sanitarie: quali vengono raccolte?

Continua la campagna di implementazione delle informazioni che compongono la dichiarazione precompilata. Dopo il **grande successo** dell'ultima dichiarazione presentata, celebrato dal comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 29 luglio 2015 – qualcuno probabilmente sarebbe portato a dire che è in realtà si è trattato di un **flop catastrofico**, vista la qualità modesta dei dati su cui è stata costruita la precompilata, ma è una questione di punti di vista ... – si fa un passo in più nel completamento della base dati per il 730 del prossimo anno.

Nella precompilata per l'anno 2014 erano presenti solo i seguenti oneri: quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso, premi di assicurazione sulla vita, causa morte e contro gli infortuni, contributi previdenziali e assistenziali. Questo ha causato il fatto che la **maggior parte dei modelli predisposti dall'Amministrazione Finanziaria dovevano essere implementati** (ma spesso anche corretti) dai contribuenti, attenuando molto i benefici derivanti dal fatto di avere un modello già predisposto.

Il D.Lgs. 175/14 disponeva che **dal 2015** dovessero entrare nella precompilata anche le informazioni relative alle **spese mediche** e il provvedimento in commento descrive proprio quali informazioni verranno implementate. Da notare che non saranno prese in considerazione, in generale, tutte le spese mediche, ma solo quelle che transitano dal **Sistema Tessera Sanitaria**, che il paragrafo 1.4 del provvedimento individua nelle seguenti:

- ticket per acquisto di farmaci e per prestazioni fruite nell'ambito del Servizio Sanitario Nazionale;
- farmaci: spese relative all'acquisto di farmaci, anche omeopatici;
- dispositivi medici con marcatura CE: spese relative all'acquisto o affitto di dispositivi

- medici con marcatura CE;
- servizi sanitari erogati dalle farmacie: ad esempio spese relative ad ecocardiogramma, spirometria, holter pressorio e cardiaco, test per glicemia, colesterolo e trigliceridi o misurazione della pressione sanguigna;
 - farmaci per uso veterinario;
 - prestazioni sanitarie: assistenza specialistica ambulatoriale esclusi interventi di chirurgia estetica; visita medica generica e specialistica o prestazioni diagnostiche e strumentali; prestazione chirurgica ad esclusione della chirurgia estetica; certificazione medica; ricoveri ospedalieri ricollegabili ad interventi chirurgici o a degenza, ad esclusione della chirurgia estetica, al netto del comfort;
 - spese agevolabili solo a particolari condizioni: protesi e assistenza integrativa (acquisto o affitto di protesi – che non rientrano tra i dispositivi medici con marcatura CE – e assistenza integrativa); cure termali; prestazioni di chirurgia estetica (ambulatoriale o ospedaliera);
 - altre spese.

Tale sistema raccoglie inoltre le informazioni inerenti i **rimborsi** effettuati nell'anno precedente per prestazioni non erogate o parzialmente erogate, specificando la data nella quale sono stati versati i corrispettivi delle prestazioni non fruite.

La tutela della privacy

Come detto, una parte consistente del provvedimento è dedicato alla gestione **dei problemi inerenti la tutela della privacy** degli assistiti (ossia coloro che sostengono una spesa sanitaria). Il flusso informativo avverrà nel seguente modo:

1. sarà **l'Agenzia delle entrate a innescare la raccolta**, trasmettendo al Sistema Tessera Sanitaria la lista dei codici fiscali che rientrano nella platea dei contribuenti interessati dalla dichiarazione precompilata, così pure quelli dei familiari a carico (si considerano tali, a questo fine, quelli indicati nelle Certificazioni Uniche trasmesse);
2. Il Sistema Tessera Sanitaria fornisce, per ciascun soggetto, i **totali di spesa ed i totali dei rimborsi aggregati in base alle tipologie di spesa** di cui al punto 1.4 del provvedimento (quindi secondo la classificazione prima richiamata);
3. **L'Agenzia elabora automaticamente questi dati** determinando l'importo complessivo delle spese agevolabili ai fini fiscali da utilizzare per la dichiarazione dei redditi precompilata, suddividendole in spese automaticamente agevolabili e spese agevolabili solo a particolari condizioni.

Ogni soggetto può poi esplicitare una specifica **opposizione al trattamento** di tali informazioni ai fini fiscali, esercitabile in via generale nei seguenti modi:

- nel caso di scontrino parlante,
non comunicando al soggetto che emette lo scontrino il codice fiscale riportato sulla tessera sanitaria;

– negli altri casi

chiedendo verbalmente al medico o alla struttura sanitaria l'annotazione dell'opposizione sul documento fiscale. L'informazione di tale opposizione deve essere conservata anche dal medico/struttura sanitaria.

Con riferimento alle sole spese sostenute nell'anno 2015, l'assistito può esercitare l'opposizione a rendere disponibili all'Agenzia delle entrate i dati aggregati relativi ad una o più tipologie di spesa effettuando **esplicita comunicazione all'Agenzia** (anche utilizzando il modello allegato al provvedimento).

Per gestire tale opposizione, a regime, già per il 2015 nel febbraio 2016, il contribuente potrà anche **accedere all'area autenticata del sito web dedicato del Sistema Tessera Sanitaria**, per consultare l'elenco delle spese sanitarie e selezionare le singole voci per le quali esprime la propria opposizione all'invio dei relativi all'Agenzia delle Entrate.

Da notare, comunque, che malgrado venga esercitato il diritto all'opposizione alla comunicazione delle spese mediche, **resta ferma la possibilità per il contribuente di inserire dette spese in dichiarazione** (se precompilata, tramite modifica o integrazione), ovviamente purché ne sussistano i requisiti per la detraibilità.

La privacy è tutelata; sarà lo stesso anche per la linearità delle informazioni inserite nella precompilata o vedremo un'imbarazzante accozzaglia di numeri?

IVA

Il regime sanzionatorio del reverse charge interno

di **Alessandro Bonuzzi**

È noto che la legge di stabilità per il 2015, modificando gli artt.17, comma 6, e 74, comma 7, del d.P.R. n.633/1972, ha esteso, con decorrenza 1 gennaio 2015, il **meccanismo dell'inversione contabile a nuove fattispecie** nell'ambito del settore edile ed energetico nonché alle cessioni di bancali in legno (cd. pallets) *“recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo”*.

Alla luce delle incertezze operative legate alle nuove ipotesi di reverse charge interno pare utile ripercorrere la disciplina del relativo **regime sanzionatorio applicabile** nel caso in cui vengano commesse violazioni.

Si ricorda che la norma di riferimento è **l'art.6 del D.Lgs. n.471/1997** ove al **comma 9-bis** stabilisce che *“è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200 per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La medesima sanzione si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento. Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa è pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo. Al pagamento delle sanzioni previste nel secondo e terzo periodo, nonché al pagamento dell'imposta, sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile”*.

In sostanza, il regime sanzionatorio per violazioni in materia di reverse charge cd. “interno” prevede:

- 1. una sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta (con un minimo di 258,00 euro) applicabile al cessionario (o committente) impresa o professionista in tutti i casi in cui egli non assolve l'Iva mediante il meccanismo dell'inversione contabile.** Ciò accade principalmente quando il cedente attiva correttamente il reverse charge e il cessionario non provvede all'integrazione della fattura ricevuta mancando di assolvere l'Iva relativa all'acquisto;

2. **la medesima sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta (con un minimo di 258,00 euro) si applica al cedente (o prestatore), in solido con il cessionario (o committente), che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento.** Si verifica una tale situazione quando il cedente (o prestatore), invece di attivare il meccanismo dell'inversione contabile, erroneamente emette una fattura applicando il regime ordinario senza, peraltro, provvedere all'assolvimento dell'Iva relativa all'operazione effettuata e, dal canto suo, il cessionario (o committente) non regolarizza la violazione commessa;
3. **una sanzione ridotta al 3 per cento (sempre con un minimo di 258,00 euro), al cui pagamento sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti coinvolti, che trova applicazione in tutti i casi in cui l'Iva è stata comunque assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario (o committente) oppure dal cedente (o prestatore).** In questo caso, per espressa previsione normativa, rimane salvo il diritto alla detrazione dell'Iva ai sensi dell'art.19 del d.P.R. n.633/1972.

Con particolare riferimento all'ultima delle ipotesi elencate, l'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n.140/E/2010**, ha avuto modo di precisare che *"la previsione di cui al terzo periodo del comma 9-bis è stata introdotta proprio al fine di punire con una sanzione di lieve entità quei casi in cui, sebbene le operazioni siano state poste in essere in violazione del regime dell'inversione contabile, la condotta tenuta non abbia comportato alcuna danno all'Erario, atteso che il tributo è stato comunque corrisposto"*. Sul punto si vedano anche la circolare n.12/E/2008 (risposta 10.1) nonché la risoluzione n.56/E/2009.

Posto il tenore letterale della norma e – in subordine – i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria, si dovrebbe concludere che la sanzione ridotta del 3 per cento possa trovare applicazione in tutti i casi in cui la violazione non abbia comportato **danno alcuno all'erario**, e quindi:

- **sia laddove si applichi erroneamente il regime ordinario in luogo del meccanismo dell'inversione contabile**, a condizione che il cedente (o prestatore) assolvere – ancorché irregolarmente – l'imposta;
- **sia laddove si applichi erroneamente il meccanismo dell'inversione contabile in luogo del regime ordinario**, a condizione che il cessionario (o committente) assolvere – ancorché irregolarmente –, mediante l'integrazione e la doppia registrazione della fattura ricevuta, l'imposta.

AGEVOLAZIONI

Le false cooperative nel mirino del fisco

di **Davide De Giorgi**

I Giudici di Piazza Cavour, con la **sentenza n. 3653 del 24 febbraio 2015**, ribadiscono la **legittimità del disconoscimento**, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle **agevolazioni** previste per il **sistema cooperativo** (D.P.R. n. 601 del 1973, artt. 11 e 14; D.C.P.S. n. 1577 del 1947, artt. 16, 23 e 26; L. n. 59 del 1992, art. 11) **qualora dietro lo schema cooperativistico si celi una normale attività lucrativa**.

A seguito della verifica da parte della Guardia di finanza, l'Amministrazione finanziaria notificava ad una "Cooperativa di Lavoro" due avvisi di accertamento coi quali, da un lato, veniva rettificata la posizione reddituale, e dall'altro, veniva negato il diritto alle agevolazioni fiscali previste dalla normativa a favore delle cooperative.

L'Amministrazione finanziaria, adduceva una serie di **indici rivelatori** per motivare il proprio convincimento sul fatto che la "compagine dei cooperatori" svolgesse in realtà una normale attività imprenditoriale con finalità lucrativa servendosi del più conveniente schermo cooperativistico quali: *i)* l'**oggetto sociale eterogeneo**; *ii)* le **plurime partecipazioni dei soci in altre cooperative**; *iii)* il **rilevante utilizzo di personale dipendente non socio** e di **prestazioni rese da cooperative terze**; *iv)* il ricorso al **subappalto**; *v)* la **notevole entità degli utili di esercizio**; *vi)* il **possesso di partecipazioni in imprese controllate o collegate anche estere**; *vii)* l'effettuazione di **cospicui investimenti immobiliari**; *viii)* le **notevoli spese pubblicitarie** sostenute.

I due atti impositivi venivano annullati in primo grado, con decisioni confermate in appello, sostanzialmente sulla base delle seguenti motivazioni:

1. l'ammontare della remunerazione dei soci prestatori con continuità non era inferiore al 50% degli altri costi;
2. i soci prestavano attività confacenti;
3. il numero dei soci addetti a compiti tecnici e/o amministrativi era contenuto nello stretto necessario.

Inoltre, il Giudice di seconde cure ha *"escluso che l'eterogeneità dell'oggetto sociale potesse ostare all'applicazione delle agevolazioni rimarcando che lo statuto sociale è stato ispirato da principi di mutualità e che la cooperativa ha conseguito l'iscrizione nei registri prefettizi. In proposito, ha negato l'incompatibilità tra fine mutualistico e intento di lucro, al pari di ogni rilievo ostativo alla ripartizione di utili statutariamente consentita"*.

Il **rispetto formale** di **talune condizioni** poste dalle leggi in materia, quali ad esempio la ricorrenza dei requisiti mutualistici con riguardo all'organizzazione e agli scopi risultanti dallo statuto però, **non è ritenuto sufficiente a legittimare** il riconoscimento delle **agevolazioni fiscali** previste per le entità che si adoperano con il fine mutualistico.

Infatti, le **cooperative di produzione e lavoro** sono **fiscalmente esentate** non solo in ragione della loro natura giuridica soggettiva, ma **anche in funzione dell'attività svolta in concreto** (v. Cass. n. 23002 del 2009), e comunque, **resta sempre salva la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere le agevolazioni**, per **ogni singolo periodo d'imposta**, sulla base di dati concreti, atti cioè a **dimostrare** che la veste **"mutualistica"** funge da **copertura** a una **normale attività imprenditoriale**.

E che il **problema** delle **false cooperative** sia il **"segreto di pulcinella"** diventa ben più evidente nel caso di specie, dove tra l'altro, numerosissimi soci (addirittura centinaia) non hanno prestato attività lavorativa; la contribuente si è avvalsa dei servizi resi da altra cooperativa e del subappalto; moltissimi soci hanno rivestito tale qualità per brevissimi periodi; i cospicui utili non sono stati distribuiti ai soci, anche se molti di questi hanno contribuito alla realizzazione di tale risultato senza trarre alcun beneficio, avendo perso dopo breve periodo la qualità di socio. Tutti elementi fattuali che tendono a far considerare la "pseudo cooperativa" alla stregua di una struttura d'intermediazione.

È interessante notare come la **decisione** sia stata presa in **perfetta sintonia** con i **criteri di compatibilità "eurounitaria"** delimitati dalla Corte di Giustizia con la sentenza **C-78/08** e **C-80/08** (cause riunite), pronunciata a seguito delle domande di pronuncia pregiudiziale proposte dalla stessa Corte di Cassazione italiana, ed avente ad oggetto il tema degli aiuti di Stato, i vantaggi concessi alle società cooperative di produzione e lavoro, e le nozioni di vantaggio e di selettività.

Nella sentenza *supra* richiamata, gli "eurogiudici" chiariscono, tra l'altro, che le **cooperative** che realmente perseguono una **finalità mutualistica** sono solo quelle che **operano "nell'interesse economico dei loro soci o intrattengono con questi ultimi una relazione non puramente commerciale, bensì personale particolare, in cui essi siano attivamente partecipi e abbiano diritto ad un'equa ripartizione dei risultati economici"**.

Dal canto suo, la Corte di Cassazione, richiamando il pensiero della migliore dottrina, rammenta, da un lato, che **"la cifra caratteristica e distintiva delle cooperative si manifesta nel fatto che l'interesse dei partecipanti (lavoratori, produttori, consumatori) non risiede nella remunerazione del capitale investito, ma nello scopo mutualistico, rappresentato dalla massimizzazione delle occasioni di scambio con la società"**, e dall'altro, che **"La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata (...) ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità"** (art. 45 Cost.).

La sentenza di appello viene quindi "cassata" e la causa viene rinviata ad altro giudice perché

decida sulla portata precettiva della normativa di settore dopo aver analizzato la natura sostanziale della cooperativa e valutato lo sviamento dal carattere tipico della cooperativa verso fini diversi.

PENALE TRIBUTARIO

La locuzione “imposte dovute” nella responsabilità dei liquidatori – la parte

di **Giuseppe Lacagnina**

Negli ultimi anni la fase della liquidazione delle società è stata animata da un vivo dibattito dottrinario, riguardante gli aspetti civilistici e tributari, dovuto a vicende collegate alla recente giurisprudenza della Corte di Cassazione (Sentenze a Sezioni Unite nn. 6070,6071 e 6073/2013), ed alle modifiche legislative contenute nell'art. 28 del D.Lgs. 175/2014.

Le novità legislative hanno destato parecchi dubbi interpretativi e notevoli preoccupazioni ai professionisti che svolgono l'attività di liquidatore per il fondato timore dell'aggravio delle responsabilità cui rischiano di incorrere tali soggetti nell'esercizio del mandato.

Tralasciando gli aspetti civilistici regolati dall'art. 2495 del codice civile, si vuole approfondire se ed in quali ambiti la responsabilità fiscale dei liquidatori, prevista dall'art. 36 del D.p.r. 602/73, sia stata modificata dall'art. 28 del D.Lgs. 175/2014 con particolare riferimento al concetto di “imposte dovute”.

L'art. 36 del Dpr 602/73 prevede una speciale responsabilità per i liquidatori che rispondono in proprio se non provvedono al pagamento delle “imposte dovute” per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori con le attività della liquidazione al ricorrere delle seguenti condizioni:

1. che sussistano debiti tributari (imposte dovute per il periodo della liquidazione o per quelli precedenti);
2. che vi sia un attivo da liquidazione;
3. che l'omesso pagamento delle imposte sia dipeso dall'utilizzo dell'attivo da liquidazione per la ripartizione ai soci o per il soddisfacimento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari.

L'accertamento delle condizioni di cui alle lettere b. e c. non presenta particolari difficoltà trattandosi in tutti e due i casi di circostanze di fatto oggettivamente verificabili fermo restando che l'onere della prova incombe sul liquidatore ai sensi dell'art. 36 del D.p.r. 602/73, così come modificato dall'art. 28 comma 5 del D.Lgs. 175/2014.

Riguardo alle imposte dovute:

– chiara ed evidente è la modifica apportata dall'art. 28 comma 7 che estende la responsabilità

a tutte le imposte, mentre in precedenza le imposte dovute erano solo quelle sui redditi, così come prevedeva l'art. 19 comma 1 del D.Lgs. 46/99 prima delle modifiche;

– diversi dubbi ha generato l'art. 28 del più volte citato D.Lgs. 175/2014 laddove (comma 4) prevede una “residua vita della società” per altri cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro imprese ai fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi dovuti nonostante l'avvenuta cancellazione dal registro delle Imprese ed estinzione della società.

Limitando l'analisi al solo concetto di “Imposte dovute”, ci si chiede se la nuova norma potrebbe in qualche modo avere, ampliato, il concetto di “*imposte dovute per il periodo della liquidazione*” indicato nell'art. 36 del D.p.r. 602/73 ricomprendendovi anche quelle derivanti da attività accertative iniziate dopo l'estinzione della società sebbene il liquidatore non ne avesse avuto la consapevolezza al momento del deposito del bilancio finale di liquidazione e del riparto dell'attivo.

Tale interpretazione estrema appare illogica perché così opinando i liquidatori depositerebbero i bilanci finali di liquidazione con conseguente richiesta di estinzione della società e presentazione del modello Unico “al buio” per il rischio (non prevedibile) di futuri accertamenti, anche nella totale assenza di attività accertativa iniziata nel corso della liquidazione e senza avere la consapevolezza dell'esistenza di passività fiscali e pertanto senza alcuna colpa.

Da ciò nasce il quesito che è stato posto in un'istanza di interpello presentata nel mese di gennaio 2015, che analizzeremo nella seconda parte del contributo che verrà pubblicata domani.

La soluzione proposta dal contribuente è la seguente:

“Il liquidatore intenderebbe procedere alla predisposizione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto dell'attivo in assenza di passività civilistiche risultanti dal bilancio e se alla data di predisposizione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto dell'attivo non vi siano debiti tributari per imposte liquidate a titolo definitivo, non siano stati notificati Processi verbali di constatazione, non siano stati notificati atti riferiti a formali iniziative dell'Amministrazione Finanziaria riguardanti richieste istruttorie sulla posizione fiscale.

Verificatesi tali condizioni, le attività del liquidatore potrebbero essere le seguenti:

- il liquidatore deposita il bilancio finale di liquidazione ed il piano di riparto dell'attivo, attendendo l'approvazione tacita del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto così come regolata dall'art. 2492 terzo comma del codice civile;
- dopo l'approvazione tacita del bilancio finale di liquidazione: – Distribuzione dell'attivo della liquidazione; – Richiesta di estinzione della società al Registro delle imprese (ai sensi degli articoli 2492 e 2493 del codice civile).

In tale ipotesi, si riterrebbe che l'Amministrazione Finanziaria non possa invocare la responsabilità del liquidatore, prevista dall'art. 36 del D.p.r. 602/73, per le eventuali imposte accertate o liquidate successivamente all'approvazione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto, ed all'estinzione della società, sempreché alla data in cui avviene l'approvazione tacita del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto (ex art. 2492 terzo comma del codice civile) non siano dovute imposte liquidate a titolo definitivo, non siano stati notificati avvisi di accertamento, non siano stati notificati P.V. di constatazione, né siano stati notificati atti relativi a formali iniziative dell'Amministrazione Finanziaria riguardanti richieste istruttorie sulla posizione fiscale della società”.

L'agenzia Delle Entrate, nella propria disamina, con riferimento all'espressione “imposte dovute”, richiamando la giurisprudenza della Cassazione (Ordinanza n. 179 del 2014 citata nell'interpello) ha espresso il proprio pensiero che è in linea con le ultime sentenze della Suprema Corte e con la dottrina prevalente.

La responsabilità del liquidatore sussiste anche se, all'atto del deposito del bilancio finale di liquidazione, l'accertamento non è ancora divenuto definitivo; la certezza legale del tributo è il presupposto necessario e deve sussistere per l'esercizio dell'azione di responsabilità.

Esistono cioè due momenti diversi:

1. le condizioni per esercitare l'azione di responsabilità,
2. l'Accertamento della responsabilità del liquidatore.

Sul primo passaggio l'Agenzia fa proprie le conclusioni a cui perviene la Sentenza della Suprema Corte affermando che la condizione per invocare la responsabilità del liquidatore è la certezza e definitività del credito tributario al momento dell'esercizio dell'azione di responsabilità, e non al momento in cui il liquidatore ha depositato il bilancio finale di liquidazione.

Ai fini dell'accertamento della responsabilità del liquidatore l'agenzia afferma che è necessario che il liquidatore abbia avuto al tempo della distribuzione dell'attivo sociale “la consapevolezza circa l'esistenza della passività fiscale”, anche se non definitiva.

Per “consapevolezza” si intende la conoscenza di un debito tributario anche soltanto potenziale quale ad esempio la consegna o la notifica di un processo verbale di constatazione.

Dalla risposta data dall'Agenzia delle Entrate, con riferimento ai dubbi manifestati nella presente nota, sembrerebbe possibile trarre le seguenti conclusioni:

L'art. 28 della L. 175/2014 ha modificato il concetto di imposte dovute solo nella previsione della responsabilità dei liquidatori per tutte le imposte dovute e non solo per le imposte sui redditi;

Le nuove disposizioni non hanno modificato il “confine” del concetto di imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori; la responsabilità del liquidatore sussiste non solo per i debiti tributari certi e definitivi all'atto del deposito del bilancio finale di liquidazione e del riparto dell'attivo ai soci, ma anche per tutte le passività fiscali anche solo potenziali di cui il liquidatore aveva conoscenza a tale momento in seguito ad atti anche provvisori ed aventi natura diversa dall'Avviso di Accertamento quali ad esempio i processi verbali di constatazione. Al contrario resta esclusa la responsabilità per tutte le imposte accertate dopo l'estinzione della società e delle quali il liquidatore non poteva avere cognizione, nei termini sopra precisati, al momento del deposito del bilancio finale di liquidazione e del riparto dell'attivo ai soci;

Sotto il profilo operativo i liquidatori, devono adottare le massime cautele prima di ripartire l'attivo ai soci, preoccupandosi di accantonare somme sufficienti, nei casi in cui siano a conoscenza di atti o iniziative dell'Amministrazione Finanziaria anche diversi dagli Avvisi di Accertamento, dai quali risulti l'esistenza di un debito tributario, anche soltanto potenziale, per non incorrere nella responsabilità prevista dall'art. 36 D.p.r. 602/73.

PATRIMONIO E TRUST

Una nuova imposta sui vincoli di destinazione ... e nessuno se ne era accorto

di **Sergio Pellegrino**

Dopo aver esaminato la visione di Agenzia, dottrina e notariato sulla fiscalità degli atti di dotazione dei beni in trust, analizziamo la posizione assunta dalla Cassazione nelle ordinanze di fine febbraio

Tutto il dibattito sviluppatosi nel corso degli anni sul tema dell'in un serrato confronto fra è stato "spazzato" via da della .

Le pronunce in questione, pur essendo coeve e scritte dalla stessa mano, presentano fra di loro elementi di differenza che evidenziano una **certa confusione** nello sviluppo seguito dall'estensore: condividono però un **filo conduttore comune** e cioè il fatto che l'**articolo 2, comma 47, del D.L. n. 262/2006**, che fino ad oggi credevamo si fosse limitato "soltanto" a **reintrodurre nel nostro ordinamento l'imposta di successione e donazione**, in realtà avrebbe dato vita ad una "**nuova**" **imposta**, quella sui **vincoli di destinazione**, che sarebbe **del tutto autonoma**.

La "nuova" imposta sarebbe accomunata all'imposta di successione e donazione soltanto dalla **disciplina** che riceve "*mediante un rinvio, di natura recettizio-materiale, alle disposizioni del D.Lgs. 347/1990*", ma si fonderebbe su un **presupposto impositivo differente**, "*correlato alla predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti*".

Per far scattare il **presupposto impositivo**, secondo la "fantasiosa" visione elaborata dalla Suprema Corte, non sarebbe dunque necessario che vi sia un **trasferimento di beni e diritti**, né riscontrare che vi sia una **liberalità** o l'**arricchimento di alcuno**: il contenuto patrimoniale referente di capacità contributiva sarebbe l'**utilità economica che è destinata a pervenire al beneficiario finale**, sul quale deve quindi, in definitiva, gravare il peso del prelievo.

L'imposta sarebbe istituita non sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione, come invece è per le successioni e donazioni, per le quali è espressamente evocato il nesso causale, **ma direttamente sulla costituzione dei vincoli**.

Nella prima di queste ordinanze, la **n. 3735 del 24 febbraio 2015**, viene affrontato il caso di un

trust autodichiarato, nel quale il disponente ha istituito il trust al fine di rafforzare la generica garanzia patrimoniale già prestata a favore di alcuni istituti bancari.

Non essendo rilevante il trasferimento dei beni per far scattare l'obbligo impositivo, secondo i giudici vi sarebbe prelievo anche in questo caso e risulterebbe applicabile l'aliquota nella misura dell'8%, *"imposta dalla sua natura residuale, non rientrando la figura del conferente, che seguita ad essere proprietario dei beni, in alcuna delle altre categorie previste dalla norma, che godono dell'aliquota inferiore"*.

Qui è evidente la **totale confusione dell'estensore**, che richiama in questo punto la *"figura del conferente"* e non quella del *"beneficiario finale"*, cui aveva fatto in precedenza riferimento affermando che *"il peso del prelievo coerentemente va gravare sull'utilità e, in definitiva, sul beneficiario finale, al quale esse destinata a pervenire"*.

Nell'**ordinanza 3737, sempre del 24 febbraio**, è stato invece esaminato il caso di un **trust di scopo**, istituito dalla Fondazione Cassa di risparmio di Perugia assieme ad alcuni enti pubblici con l'obiettivo di riqualificare l'aeroporto di Perugia.

Anche qui la conclusione è quella dell'**applicazione dell'imposta sulla costituzione del vincolo di destinazione nella misura dell'8%**, ma viene in modo "fumoso" ipotizzata la possibilità che il **prelievo impositivo non si esaurisca al momento della dotazione**, come teorizzato da tutti, Agenzia compresa, ma possa essere "riliquidato": afferma infatti la sentenza che *"La materiale percezione dell'utilità, ossia secondo la tradizionale impostazione, l'arricchimento, appartiene all'esecuzione del programma di destinazione, che, per conseguenza, non rileva ai fini dell'individuazione momento del prelievo tributario sulla costituzione del vincolo, ma dopo, anche ai fini dell'eventuale riliquidazione delle aliquote e delle franchigie"*.

Nell'**ordinanza 3886 del 25 febbraio**, infine, viene analizzato il caso di un *trust* con due disponenti che si sono nominati *trustee* e beneficiari (se in vita, altrimenti i figli in parti uguali): la Cassazione conclude nuovamente per l'applicabilità dell'**imposta sui vincoli di destinazione con l'aliquota dell'8%**.

Dalla lettura di queste pronunce, molto confuse s'è detto, vi è un unico aspetto che emerge con grande chiarezza, e cioè il fatto che la Suprema Corte è incorsa in un **gravissimo infortunio interpretativo**, che rischia di creare nocumento non soltanto ai *trust*, **ma a qualsiasi fattispecie che implichi l'apposizione di un vincolo di destinazione**: a partire dal **fondo patrimoniale** e dagli **atti di destinazione** disciplinati dall'articolo 2645 ter del codice civile per arrivare, potenzialmente, alle **intestazioni fiduciarie**, ai **patrimoni destinati ad uno specifico affare**, e così via.

Inutile dire che è auspicabile alla prima occasione un **brusco revirement** per cancellare con un colpo di spugna anche il ricordo di queste **scellerate ordinanze**.