

**Edizione di mercoledì 26 agosto 2015**

## **DICHIARAZIONI**

[Gli ultimi controlli prima dell'invio del modello Unico](#)

di **Federica Furlani**

## **IVA**

[Reverse charge intracomunitario e diritto di detrazione](#)

di **Luigi Ferrajoli**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

[Necessaria la scia per l'asd che cede materiale sportivo agli associati](#)

di **Carmen Musuraca, Guido Martinelli**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

[Il ravvedimento delle violazioni da monitoraggio fiscale](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

## **PATRIMONIO E TRUST**

[La base imponibile per la tassazione degli atti di dotazione del trust](#)

di **Sergio Pellegrino**

## DICHIARAZIONI

---

### ***Gli ultimi controlli prima dell'invio del modello Unico***

di **Federica Furlani**

In vista dell'approssimarsi della **scadenza per la trasmissione telematica del modello Unico** (30 settembre) cominciamo con il presente intervento ad analizzare alcuni controlli da effettuare prima di perfezionare l'invio, indicando anche il **rischio** e le **sanzioni** derivanti da eventuali dimenticanze.

#### **Operazioni Black List**

I commi 10, 11, 12 e 12-bis dell'art. 110 del Tuir disciplinano la **deducibilità dei costi sostenuti nei confronti di imprese e di professionisti residenti in paesi a regime fiscale privilegiato**, individuati, in attesa di un decreto da emanarsi sulla base dell'art. 168 bis c. 1 Tuir, nella black list di cui al D.M. 23 gennaio 2002.

In particolare, il comma 10 stabilisce l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese/professionisti domiciliati in stati o territori con regime fiscale privilegiato rientranti nella black list, indipendentemente dall'esistenza di un rapporto di controllo, nella presunzione di un intento elusivo per la mancanza di un adeguato scambio d'informazioni con i Paesi black list.

Tale indeducibilità non opera se il contribuente residente fornisce **prova all'Amministrazione finanziaria** circa:

- **l'effettivo svolgimento** di un'attività commerciale da parte dell'impresa estera fornitrice ovvero di un'attività professionale nel caso di professionista;
- il fatto che le operazioni da cui derivano i componenti negativi rispondono ad un **effettivo interesse economico** per l'impresa residente e che hanno avuto **concreta attuazione**.

Al fine del riconoscimento della deducibilità di tali spese e componenti negativi, il soggetto residente deve **indicarli in modo separato in dichiarazione**, in modo da "segnalarli" all'Amministrazione finanziaria.

Quindi nel caso di sostenimento di spese derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese/professionisti domiciliati in stati o territori rientranti nella black list, è necessario ricordarsi di riportarle come **variazioni in aumento nel rigo RF29** del modello Unico SC/SP 2015 e, se il contribuente ritiene di essere in grado di fornire le prove di cui all'art. 110, comma 11, Tuir, vanno riportate anche come **variazioni in diminuzione nel rigo RF52** del

modello Unico SC/SP 2015.

Nel caso determinazione del reddito d'impresa in regime di contabilità semplificata, andrà indicato il solo importo fiscalmente deducibile nel **rigo RG 21** del modello Unico SP 2015.

Ricordiamo che per **spese e componenti negativi** devono intendersi:

- – i costi d'acquisto per merci o per prestazioni di servizi;
- – gli ammortamenti;
- – le svalutazioni;
- – le perdite su crediti;
- – le minusvalenze;
- – gli interessi e gli oneri finanziari assimilati derivanti da transazioni aventi causa finanziaria;
- – ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti black list.

Quindi, per esempio, nel caso di acquisto di un bene ammortizzabile da un soggetto black list dovranno essere evidenziate, negli appositi righi della dichiarazione dei redditi di ciascun periodo d'imposta interessato, le relative **quote di ammortamento**.

Si ricorda che la mancata esposizione dei dati dei costi black list negli appositi righi della dichiarazione dei redditi comporta la **sanzione del 10% degli importi non indicati separatamente**, con un minimo di euro 500 e un massimo di euro 50.000.

### **Transfer pricing**

La normativa italiana in materia di transfer pricing è contenuta nell'art. 110, co. 7, Tuir, che prevede, allo scopo di evitare il trasferimento di utili da uno Stato all'altro per ridurre la tassazione di gruppo, che il **criterio di valutazione** da adottare in relazione ai beni e servizi che formano oggetto di operazioni con società non residenti appartenenti allo stesso gruppo, sia quello del **valore normale**.

L'eventuale rettifica dei prezzi di trasferimento in base al valore normale comporta l'applicazione di una **sanzione che va dal 100% al 200% dell'imposta dovuta**, quale sanzione per **infedele dichiarazione** (art. 1 D.Lgs. 471/97).

L'art. 26 DL 78/2010 ha tuttavia previsto un regime di esonero da tali sanzioni subordinato alla **predisposizione di una "documentazione idonea"**, individuata con il Provvedimento 29.9.2010, tale da consentire agli organi di controllo di verificare la congruità dei prezzi di trasferimento.

La **comunicazione di attestazione del possesso di tale documentazione** va effettuata nell'ambito del modello Unico.

E' pertanto necessario ricordarsi la **barratura della colonna 4 del rigo RS106** del modello Unico SC 2015 nel caso in cui il contribuente abbia aderito al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento praticati nelle transazioni con imprese associate, al fine di accedere al regime di esonero dalle sanzioni.

## IVA

---

### ***Reverse charge intracomunitario e diritto di detrazione***

di **Luigi Ferrajoli**

La **Corte di Cassazione**, con **sentenza n.14767/15**, ha stabilito il **principio di diritto** secondo il quale l'applicazione del **meccanismo d'inversione contabile**, nell'ipotesi di **acquisti intracomunitari**, comporta che la violazione degli obblighi formali di contabilità e dichiarazione, pur non impedendo l'insorgenza del **diritto di detrazione**, qualora sussistano i requisiti sostanziali in capo al cessionario, incide sul suo esercizio, potendo provocare la **decadenza da esso** allorché il contribuente, pur essendo a conoscenza della natura imponibile di una fornitura, ometta di richiedere la **detrazione dell'IVA** a monte entro il termine previsto dalla legge.

Viepiù, la Suprema Corte ha ritenuto che **l'attuale modalità di determinazione delle sanzioni relative a violazione dichiarative – contabili formali** (ma non meramente tali) prevista dagli artt.5, co.4 e 6, co.1 del D.Lgs. n.471/97 (che prevedono una forbice che va dal cento al duecento per cento della differenza rispetto all'imposta dovuta e dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio), stante l'entità della percentuale fissata per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale e dell'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni fattispecie, **ecceda quanto necessario** per assicurare l'esatta riscossione dell'Iva ai fini antievasivi.

Nel caso in esame, la società contribuente aveva patito l'emissione a proprio carico di un **processo verbale di constatazione** dal quale emergeva l'omessa registrazione di acquisti intracomunitari.

Da ciò era scaturito un **avviso in rettifica della dichiarazione Iva** con applicazione delle sanzioni previste per la dichiarazione infedele e per la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione ed alla registrazione di operazioni imponibili.

La stessa società aveva nel prosieguo proposto **ricorso prima ed appello poi avverso tale avviso**, ottenendo però un **esito sfavorevole** sia al termine del giudizio di primo grado che di quello d'appello.

La Corte di Cassazione, richiamando copiosa giurisprudenza propria e comunitaria, nel valutare la questione ha affermato come **il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti** fosse nella fattispecie sorto in capo alla società ricorrente, ma come questa non avesse provveduto ad esercitarlo tempestivamente in modo colpevole.

Tale mancato esercizio del diritto, che la Suprema Corte ha riconosciuto imputabile a

**negligenza**, ha causato **l'estinzione del medesimo**, oggettivamente frutto dell'avvenuto decorso del lasso di tempo utile per provvedervi e non di intenti sanzionatori rivolti a detrimento della società.

Per la Corte di Cassazione, non giova alla società il fatto che **il mancato esercizio tempestivo del diritto alla detrazione** fosse ascrivibile non ad un intento evasivo o animato da malafede bensì ad una dimenticanza o svista.

La giurisprudenza comunitaria, infatti, si è espressa sul punto nel senso di distinguere **due ipotesi di tardività nell'esercizio del diritto in questione**, ovverosia quella legata a **negligenza** (da un lato) e quella frutto della convinzione – maturata in **buona fede** – della correttezza e della legittimità del proprio agire (dall'altro).

Nella fattispecie la società, invece di soddisfare **l'onere probatorio gravante** in capo a sé dimostrando come non dovesse operare la decadenza di cui si tratta, in virtù dell'assenza di qualsivoglia negligenza, ha operato esattamente nel senso contrario.

Essa ha infatti attribuito il mancato esercizio della detrazione ad una **svista (o dimenticanza) che integra esattamente un'ipotesi di negligenza**.

La Corte di Cassazione ha stabilito inoltre che, partendo dal presupposto che l'esercizio del diritto alla detrazione si fonda sull'adempimento degli obblighi formali di registrazione e di successiva dichiarazione, la violazione consistita **nell'omessa regolarizzazione ed integrazione delle fatture** ricevute dal fornitore comunitario e nell'omissione della loro registrazione è di tipo formale e non meramente formale (ciò perché incide sul versamento dell'imposta) e che dunque non può considerarsi applicabile **la causa di non punibilità prevista dall'art.6 D.Lgs. n.472/97**.

**La Corte di Cassazione**, pur riconoscendo che la direttiva IVA lascia libertà agli stati membri di adottare le sanzioni ritenute più adeguate a punire i soggetti passivi d'imposta resisi inadempienti verso i propri obblighi, ha valutato tuttavia eccessiva e non necessaria ai fini del contrasto all'evasione **la forbice sanzionatoria attualmente vigente**, in quanto evidentemente non rispettosa del principio di proporzionalità.

La conseguenza, secondo la Suprema Corte, è che **le norme che regolano tale aspetto devono essere disapplicate**.

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Necessaria la scia per l'asd che cede materiale sportivo agli associati***

di **Carmen Musuraca, Guido Martinelli**

Molte associazioni e società sportive dilettantistiche oltre all'ordinario esercizio di promozione e organizzazione di attività a carattere sportivo in favore dei propri associati o dei tesserati, intraprendono all'interno della sede sociale delle attività a carattere tipicamente commerciale e da assoggettare a tassazione, al fine di incrementare i proventi conseguiti e poter così contare su maggiori disponibilità per il perseguimento delle proprie finalità sociali.

Tra le attività commerciali più frequentemente poste in essere, unitamente a quelle di carattere promo pubblicitario, c'è la **cessione in favore solo dei propri associati anche di materiale sportivo di vario genere, sia attrezzatura o abbigliamento indispensabili per la pratica dell'attività, sia anche solo gadgets e magliettine con i loghi dell'associazione** o della Federazione sportiva o dell'ente di promozione al quale si è affiliati.

L'associazione sportiva dilettantistica che intende svolgere stabilmente attività di cessione di materiale sportivo in favore dei propri associati **non dovrà richiedere particolari autorizzazioni amministrative** ma **è tenuta alla presentazione della SCIA – Segnalazione Certificata di inizio attività** di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 114 del 1998 così come modificato nel 2010 ed inoltre, esercitando **un'attività indubbiamente economica anche se solo in via accessoria e sussidiaria** rispetto a quella istituzionale di promozione e organizzazione di attività sportiva, **deve comunque iscriversi al REA nell'ambito della provincia nella quale esercita l'attività.**

In merito al necessario rispetto degli adempimenti di carattere amministrativo di cui sopra si è anche espresso il **Ministero dello Sviluppo Economico** con una interessante recente **risoluzione, la n. 22710 del 18 febbraio 2015** attraverso cui, rispondendo a un preciso quesito posto in proposito da un Comune, conferma la doverosità delle segnalazioni indicate.

L'ente locale chiedeva, infatti, se un'asd che intende svolgere in aggiunta all'attività istituzionale anche quella di cessione di materiale sportivo nei confronti degli aderenti alla medesima, sia tenuto alla presentazione della SCIA tramite il SUAP per l'esercizio di vicinato.

Il Ministero, nel formulare la risposta al quesito, richiama, riportandolo per intero in corsivo virgolettato, quanto specificato dall'**Agenzia delle entrate con nota del 21 novembre 2013 (consulenza giuridica n. 954-17/2013)** in riferimento alla **fattispecie di un'asd che esercitava attività di somministrazione di alimenti e bevande anche su aree pubbliche.**

In ragione di quanto confermato dall'amministrazione finanziaria, infatti, il **Ministero chiarisce come non residui alcun dubbio in merito alla qualificazione come commerciale dell'attività di cessione di beni nuovi prodotti per la vendita al pari dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande anche se svolte esclusivamente in favore dei propri associati** e ciò in diretta attuazione dei **commi 3 e 4 dell'art. 148 TUIR**, norma che disciplina fiscalmente il trattamento dei proventi conseguiti da parte degli enti non commerciali a carattere associativo e come ormai pacificamente statuito **anche dalla Cassazione** di cui viene citata a titolo esemplificativo la **pronuncia n. 11456 del 2010**.

Premessi i concetti e le norme di cui sopra la risoluzione afferma, pertanto, che: *“con riferimento alla specifica richiesta dell'istituto applicabile ai fini dell'avvio **dell'attività di cessione di materiale sportivo agli associati**, la scrivente ritiene che tale attività, potendo **ritenersi assimilabile ad una attività rivolta ad una cerchia determinata di soggetti**, sia **assoggettabile alla SCIA** di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114, così come modificato dall'articolo 66 del decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59 e s.m.i..*

*L'associazione in parola, **inoltre, esercitando un'attività economica, anche se solo in via accessoria e sussidiaria, deve iscriversi al REA – Repertorio Economico Amministrativo – nell'ambito della provincia nella quale esercita l'attività.***

*Infine, si precisa che l'esercizio di tale ulteriore attività di vendita, in quanto non prevalente e strumentale all'attività istituzionale, **non comporta, ad avviso della scrivente, modifiche dell'atto costitutivo**”.*

*Per approfondire le problematiche relative al terzo settore ti raccomandiamo il seguente master di specializzazione:*



## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***Il ravvedimento delle violazioni da monitoraggio fiscale***

di **Alessandro Bonuzzi**

La **Fondazione Nazionale dei Commercialisti**, con la **circolare del 15 luglio 2015**, ha esaminato l'innovato istituto del **ravvedimento operoso** con riferimento alle violazioni relative agli obblighi di monitoraggio fiscale. In particolare, il contributo ha indagato se tali violazioni siano o meno riconducibili tra quelle relative ai **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate** potendo quindi accedere alle nuove lettere b-bis), b-ter) e b-quater) dell'art.13 del D.Lgs. 472/1997.

Vale la pena ricordare come dal 1990 il modulo RW è diventato un **quadro della dichiarazione** dei redditi che deve essere compilato da persone fisiche, da società semplici e enti equiparati nonché da enti non commerciali residenti che detengono **investimenti all'estero** (immobili) o **attività finanziarie estere** a titolo di proprietà o in forza di altro diritto reale di godimento suscettibile di produrre redditi imponibili in base alla legislazione nazionale.

Il documento oggetto di analisi chiarisce fin da subito che prassi e giurisprudenza hanno da tempo affermato la **natura tributaria delle sanzioni da omessa/irregolare compilazione del quadro RW**; ne deriva che a queste sanzioni può di certo applicarsi l'istituto del **ravvedimento operoso**. In particolare, i principali provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate che si sono espressi sul tema sono i seguenti: circolare n.48/E/2009, circolare n.49/E/2009, circolare n.11/E/2010 e circolare n. 45/E/2010.

Sulla scorta di tale principio è quindi pacifica la possibilità di applicare alle sanzioni derivanti da violazioni da monitoraggio fiscale le riduzioni previste dalle **lettere b) e c)** del comma 1 dell'art.13 del D.Lgs. n.471/97. Nello specifico:

1. l'ipotesi di cui alla lettera c) opera quando il contribuente non ha presentato la dichiarazione dei redditi entro il 30 settembre ma procede a sanare l'omissione entro 90 giorni (cd. **dichiarazione tardiva**) oppure quando egli ha presentato la dichiarazione nel termine ordinario senza però il modulo RW o con il modulo RW incompleto provvedendo entro i successivi 90 giorni a presentare la **dichiarazione integrativa** per sanare l'errore. In entrambi i casi le sanzioni sarebbero ridotte a 1/10 del minimo. Occorre in tal senso evidenziare che a parere della Fondazione tale modo di operare deve ritenersi tutt'ora valido *"anche in seguito all'introduzione della nuova lettera a-bis) del predetto articolo 13 ... se così non fosse si avrebbe l'illogica nonché irrazionale conseguenza che un comportamento meno grave (dichiarazione integrativa entro 90 giorni) determinerebbe, in sede di ravvedimento, un trattamento sanzionatorio deteriore (riduzione a 1/9) rispetto a quello applicabile (riduzione a 1/10) per il caso dell'omissione della*

*dichiarazione seguita dalla presentazione di una dichiarazione tardiva entro 90 giorni dal termine di scadenza originario”;*

2. l'ipotesi di cui alla lettera b) opera, invece, quando il contribuente, avendo presentato nel termine ordinario una dichiarazione errata, presenta una **dichiarazione integrativa oltre il termine di 90 giorni** dal 30 settembre ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. In questo caso, usufruendo del ravvedimento, la sanzione sarebbe ridotta a 1/8 del minimo.

Sempre con riferimento alle violazioni da monitoraggio fiscale, la circolare della Fondazione si interroga poi sulla possibilità di avvalersi, per le relative sanzioni, del ravvedimento operoso ai sensi delle **nuove lettere b-bis), b-ter) e b-quater)** applicabili ai soli **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, fornendo **parere positivo**.

Il dubbio nasce dal fatto che trattasi di “*violazioni concernenti adempimenti la cui finalità è quella di monitorare gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero*” e non di violazioni sostanziali che incidono sulla determinazione o sul pagamento dei tributi.

Tuttavia, secondo la Fondazione, “*alla conclusione che i nuovi commi 1-bis e 1-ter dell'art.13 del D.Lgs. n.472/97, laddove stabiliscano l'applicabilità delle disposizioni di cui alle citate lettere b-bis), b-ter) e b-quater) ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, non volessero circoscrivere l'ambito soggettivo di operatività di queste ultime alle sole violazioni di carattere sostanziale, ma abbiano inteso far riferimento a qualsivoglia tipo di violazione, anche non collegata al tributo, sembra potersi pervenire in considerazione dell'ingiustificabile **disparità di trattamento** che verrebbe altrimenti a crearsi tra violazioni da monitoraggio alle quali è associato il recupero di una maggiore imposta rispetto a quelle in cui detto recupero non si realizzi. Se, infatti, non dovrebbero sorgere dubbi sul fatto che le nuove lettere trovino applicazione nelle ipotesi più gravi da irregolarità/omissioni da cui consegue anche il recupero di imposte derivanti da redditi non dichiarati ..., a maggior ragione queste ultime dovrebbero trovare applicazione nel caso meno grave di violazioni solo formali che non importano il recupero né di tributi, né di interessi”.*

Pertanto, in base a tale interpretazione, appare ragionevole ritenere che sia possibile regolarizzare le violazioni da monitoraggio – sino alla notifica dell'atto di accertamento o di liquidazione – ai sensi

1. della **lettere b-bis)** dell'art.13, secondo cui la sanzione è **ridotta a 1/7** del minimo se la dichiarazione integrativa viene presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione,
2. della **lettera b-ter)** dell'art.13, secondo cui la sanzione è **ridotta a 1/6** del minimo se la dichiarazione integrativa viene presentata oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione e fino alla decadenza dal potere di accertamento da parte degli uffici,

3. della **lettere b-quater)** dell'art.13, secondo cui la sanzione è **ridotta a 1/5** del minimo se la dichiarazione integrativa viene presentata successivamente alla constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della L. n.4/1929.

In tutti e tre i casi, presupposto indispensabile per fruire del ravvedimento è la valida presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta considerato.

## PATRIMONIO E TRUST

---

### ***La base imponibile per la tassazione degli atti di dotazione del trust***

di **Sergio Pellegrino**

---

Analizzate nelle “puntate” precedenti della nostra rubrica le diverse posizioni che si sono affermate a livello di dottrina, prassi e giurisprudenza sull’applicabilità dell’imposta di donazione, successione e sui vincoli di destinazione alle disposizioni di beni in trust e sulle aliquote e franchigie da utilizzare, soffermiamoci oggi sulla determinazione della base imponibile.

Nei precedenti contributi dedicati al tema della degli atti con i quali vengono disposti beni in trust, abbiamo avuto modo di verificare come oggi, alla luce delle (inopinate) ordinanze della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione dello scorso mese di febbraio, che la prassi operativa ha faticosamente elaborato nel corso degli anni.

In realtà, in molti casi, le **questioni problematiche** relative all’applicazione dell’**imposta di donazione** (o della “**nuova**” **imposta sui vincoli di destinazione**, volendo seguire il “ragionamento” sviluppato dalla Suprema Corte) **non si pongono all’atto pratico** in quanto le **modalità di determinazione della base imponibile**, unitamente alle **franchigie** che si rendono applicabili, fanno sì che, anche in presenza di patrimoni non “trascurabili”, non debba comunque essere versata alcuna imposta nel momento in cui i beni vengono trasferiti al trustee.

Per quanto riguarda i **beni immobili**, il valore da prendere in considerazione è il **valore venale di comune commercio**, ma la norma prevede che, laddove il valore in questione sia superiore al **valore catastale rivalutato**, non possa essere comunque oggetto di rettifica da parte dell’Ufficio. Conseguentemente, ai fini della determinazione del carico impositivo, ci si attesta quindi sul **valore catastale rivalutato**, che, al momento e fino a quando non sarà operativa la revisione delle rendite catastali, è ancora in linea generale significativamente inferiore rispetto al valore di mercato degli immobili.

Per fare un **esempio**, se avessimo un immobile abitativo con un presunto valore di mercato di 600.000 euro, affittato ad un canone di locazione annuo di 36.000 euro e dotato di una rendita catastale rivalutata di 2.000 euro, questo concorrerebbe alla determinazione della base imponibile dell’imposta di donazione “soltanto” in misura pari a 252.000 euro (importo

ottenuto moltiplicando la rendita catastale rivalutata per il moltiplicatore di 126 che si rende applicabile per gli abitativi).

Il carico impositivo potrebbe inoltre essere ulteriormente ridotto qualora, anziché disporre in trust la piena proprietà, si decidesse di trasferire la sola **nuda proprietà**: ipotizzando che l'usufruttuario sia collocato nella fascia d'età tra i 41 e i 45 anni, la nuda proprietà "varrebbe" soltanto il 20% e quindi l'importo da prendere in considerazione ammonterebbe a 50.400 euro.

Se ci spostiamo a ragionare sull'altra tipologia di bene tipicamente disposto in trust, ossia la **partecipazione societaria**, anche in questo caso la base imponibile non è rappresentata dal suo valore di "mercato", quanto piuttosto da quello **proporzionalmente corrispondente al valore del patrimonio netto della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato** (tenendo conto dei cambiamenti intervenuti sino al momento dell'atto di dotazione e quindi approntando, se del caso, un bilancio di verifica sufficientemente aggiornato).

L'imposizione può essere però azzerata se vi sono le condizioni per applicare l'**agevolazione contenuta nell'articolo 3 comma 4 ter del decreto legislativo 346 del 1990**, finalizzata ad agevolare i passaggi generazionali, che prevede l'**esclusione da imposizione per i trasferimenti a favore dei discendenti e del coniuge di aziende o rami aziendali, quote sociali e azioni**.

Per le **partecipazioni in società di capitali** c'è un duplice requisito da rispettare: per effetto del trasferimento deve essere acquisito o integrato il **controllo di diritto** di cui all'articolo 2359 comma 1 numero 1 del codice civile e questo deve essere mantenuto per un **periodo non inferiore a cinque anni**.

Nel caso delle **partecipazioni disposte in trust**, l'Agenzia nei propri documenti di prassi (risoluzione 110 del 2009 e circolare 18 del 2013) ha posto una serie di condizioni:

1. il trust non deve avere una durata inferiore a cinque anni dalla data dell'atto con il quale la partecipazione o l'azienda viene collocata nel trust;
2. i beneficiari finali devono essere necessariamente discendenti o coniuge del disponente;
3. il trust non deve essere discrezionale o revocabile e la circolare 18 afferma che *"non possono essere modificati dal disponente o dal trustee i beneficiari finali dell'azienda o delle partecipazioni trasferite in trust"*.

L'esenzione può riguardare anche il passaggio di **partecipazioni in società di persone**, ed in questo caso, naturalmente, **non c'è la condizione del controllo**: quale che sia la misura della partecipazione vi è quindi l'esenzione a condizione che la partecipazione venga mantenuta dal trustee per almeno cinque anni.

Infine, i trasferimenti di beni e diritti in trust **non formalizzati in atti soggetti a registrazione**, come nel caso di apporto di liquidità effettuato con un **bonifico bancario**, dovrebbero essere

esclusi da tassazione in quanto non soggetti a registrazione.

*Per approfondire le problematiche relative al trust, ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:*

-