IL TRUST
«In parole semplici» è il sottotitolo del volume sul trust curato da Angelo Busani e Raffaella Sarro: il testo esamina l'evoluzione di uno strumento giuridico complesso, che coinvolge una pluralità di tematiche di natura civilistica e fiscale.
Info e acquisti online:
ecommerce.ilsole24ore.com

Tr[illegible]ulla tassazione in entrata incombe il rischio di contenzioso

Donazioni e successioni

Uno studio del Notariato critica la posizione del Fisco sui flussi patrimoniali

Per le Entrate il diritto dei beneficiari di ottenere i beni fa «rivivere» il prelievo

A cura di
Angelo Busani

Non c'è pace per il trust. Non sono bastati quasi 20 anni di controversie interpretative, sfociate in centinaia e centinaia di procedimenti in ogni grado di giurisdizione tributaria, con il relativo colossale dispendio di tempo e di denaro: ci si è messa anche la circolare 34/E del 20 ottobre 2022. Emanato al fine di sedare il confronto tra fisco e contribuenti, il documento ha invece aperto una serie di nuovi fronti sui quali è assai prevedibile che si scatenerà un'altra contesa nelle aule della giustizia tributaria.

Lo preconizzano due recenti studi del Consiglio nazionale del Notariato (47-2023/T e 48-2023/T) nei quali, oltre a denunciare il "linguaggio" della circolare come tipico di un legislatore e non di un interprete, si afferma severamente che «è destinato all'insuccesso» il «tentativo» dell'Agenzia di disciplinare la tassazione del trust così come prescritto nel documento di prassi. Vi sarebbe insomma il «rischio molto concreto» di una «nuova stagione di contenzioso», causato dal fatto che la circolare, invece di accettare l'interpretazione accolta dalla Cassazione, pare animata dall'intento di cercare «il modo di incrementare il gettito» tra le «pieghe» delle decisioni assunte dalla giurisprudenza di legittimità.

Tra entrata e uscita

La circolare 34/E, aderendo a quanto la Cassazione ha deciso in oltre cento pronunce, ha invertito l'originario orientamento (espresso nelle circolari 48/E/2007 e 3/E/2008) circa la tassazione dei "flussi" patrimoniali che si instaurano quando si ricorre a un trust: non più, dunque, imposta di donazione al momento di apporto di beni al trust (la cosiddetta "tassazione in entrata"), bensì la sua applicazione "all'uscita", cioè nel momento in cui il trustee distribuisce il patrimonio del trust ai beneficiari, i quali siano destinatari di un intento liberale del disponente (quando questo intento liberale non c'è – si pensi a un trust di garanzia o a un trust liquidatorio – evidentemente non vi può essere l'applicazione dell'imposta di donazione).

Tuttavia, secondo l'Agenzia, la tassazione "in entrata" tuttora permarrebbe nel caso in cui l'atto istitutivo del trust fosse confezionato in modo da rendere i beneficiari titolari del diritto di ottenere in qualsiasi momento il trasferimento del patrimonio del trust. Lo studio n. 48 del Notariato afferma dunque che questa è, per diverse ragioni, un'opinione erronea. Principalmente perché:

- anche se in capo ai beneficiari esistesse il diritto di pretendere il trasferimento del patrimonio del trust, si tratta pur sempre di una posizione comunque rinunciabile e non (come accade nel caso del contratto a favore di terzo) di un incremento stabile della loro sfera giuridica;
- i beneficiari potrebbero anche non sapere di essere tali e, se fosse vero che l'imposta di donazione è dovuta "in entrata", altra soluzione non ci sarebbe se non individuare il relativo obbligo in capo al disponente e cioè non in capo al soggetto che beneficia dell'incremento del suo patrimonio a causa dell'attribuzione ricevuta dal trustee;
- se il beneficiario fosse un minore o una persona incapace di agire, non si potrebbe dire che il suo patrimonio si sia incrementato fino a che non venga emanata l'autorizzazione che occorre al rappresentante legale per effettuare l'acquisizione dei beni del trust (tra l'altro, se l'incapace fosse privo di un suo personale patrimonio, non si saprebbe dove attingere per reperire il denaro necessario al pagamento dell'imposta di donazione).

PAROLA CHIAVE

#Beneficiario del trust

Il beneficiario del trust è chi si avvantaggia dalla gestione del patrimonio del trust: perché percepisce un reddito o una parte del patrimonio durante la vigenza del trust o ottiene il patrimonio quando il trust cessa. Può essere individuato o da individuarsi in futuro («chi tra i miei discendenti diventerà medico»). Esistono anche trust senza beneficiari, i cosiddetti trust "di scopo" (ad esempio, per finanziare e manutenere un'opera pubblica o una collezione di opere d'arte).

La cessazione anticipata

Circa il principio generale in base al quale i beneficiari avrebbero il diritto di terminare il trust in qualsiasi momento lo desiderino, il Notariato ammonisce che esso è di rara applicabilità, in quanto (a parte il caso che sia derogato con un'espressa clausola dell'atto istitutivo) occorre che i beneficiari siano tutti specificamente individuati, siano tutti capaci e abbiano il diritto di ottenere l'attribuzione dell'intero patrimonio del trust. Con la conseguenza che la regola di cessazione anticipata del trust non si applica, ad esempio, nel caso in cui:

- il disponente abbia indicato i beneficiari all'interno di una rosa o di una categoria di soggetti, in modo tale che, insomma, fino al termine del trust, non sia possibile sapere chi ne farà effettivamente parte;
- l'atto istitutivo del trust preveda che possano divenire beneficiarie del trust persone non ancora nate (perché occorrerebbe anche il loro consenso);
- il trust attribuisca il potere di nomina di ulteriori beneficiari, qualunque sia il soggetto cui tale potere è stato conferito;
- anche uno solo dei beneficiari del reddito non fosse d'accordo con la cessazione anticipata del trust (in quanto occorre che la cessazione anticipata del trust concerna l'intero patrimonio vincolato nel trust).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Tutelare le esenzioni di imposta conseguite prima della circolare

Statuto del contribuente

Cambiando rotta l'Agenzia deve comunque garantire il legittimo affidamento

—**Angelo Busani**

In coerenza con l'opinione che l'imposta di donazione è applicabile solo "in uscita" dal trust e non più "in entrata", la circolare 34/E/2022 afferma che i presupposti per beneficiare di un'agevolazione (si pensi alla disciplina della "prima casa") devono essere verificati nel momento in cui il trustee attribuisce al beneficiario il patrimonio del trust.

Pertanto, in riferimento all'esenzione da imposta di donazione e successione disposta nel caso dell'attribuzione gratuita (tra marito e moglie o tra genitori e figli) di una quota di partecipazione al capitale di una società dalla quale derivi, in capo al beneficiario, il controllo della società stessa (articolo 3, comma 4-ter, Dlgs 346/1990):

1. nell'atto di dotazione del trust, il trustee non deve effettuare alcuna particolare dichiarazione (in particolare, non deve promettere di mantenere il controllo per cinque anni, in quanto questa dichiarazione sarà fatta dai beneficiari quando il trust cesserà);
2. non c'è alcuna conseguenza se il trustee aliena la quota di capitale sociale in questione prima del decorso di un quinquennio dalla sua acquisizione, in quanto l'onere di non alienazione per cinque anni graverà sui beneficiari.

A questo riguardo, però, lo studio n. 47 del Notariato rileva che si confliggerebbe con «esigenze di obiettiva equità sostanziale» se non si distinguesse la situazione di chi ha dotato un trust anteriormente alla Circolare 34/E, cioè quando le Entrate (risoluzione 110/E/2009) – in coerenza con l'allora vigente opinione del fisco circa l'applicazione dell'imposta di donazione al momento di "entrata" del patrimonio nel trust – ritenevano che:

- fossero in quel momento da individuare come beneficiari del trust il coniuge o i discendenti del disponente;
- fosse il trustee a dover assumere l'impegno di non alienazione della quota di controllo per almeno un quinquennio;
- si verificasse la decadenza dal beneficio di esenzione da imposta di donazione nel caso di alienazione infraquinquennale da parte del trustee.

Se non fosse operata questa distinzione tra trust dotati prima e dopo la circolare 34/E, sarebbe «gravemente violato» il principio di tutela dell'affidamento del contribuente e di buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente (articolo 10, comma 1, dello Statuto del contribuente). Infatti, chi ha dotato un trust adeguandosi perfettamente a un orientamento dell'Agenzia (e quindi tenendo un comportamento che ha consentito di avvalersi di un'esenzione altrimenti non fruibile) non può certo sentirsi dire oggi che l'esenzione non è stata conseguita e che i presupposti della sua concessione dovranno di nuovo essere verificati quando il trust cesserà.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Credito R&S, il brevetto di utilità fa scattare il requisito di «novità»

Reddito d'impresa

Scaduti i termini di rettifica ordinari (e non di otto anni) per il bonus non spettante

Giulia Pulerà
Stefano Sereni

La contestazione di un credito di imposta ricerca e sviluppo indebitamente fruito per asserita violazione del cosiddetto «manuale di Frascati», in quanto mancante del requisito dell'innovazione assoluta, deve essere considerato un credito non spettante e non inesistente. Ne consegue che i termini di decadenza del potere di rettifica dell'agenzia delle Entrate sono quelli ordinari e non gli otto anni previsti per il credito inesistente.

In ogni caso, poi, se l'impresa ha brevettato la ricerca per la quale ha fruito del credito (anche sotto forma di brevetto di utilità e non di invenzione) ricorre anche il requisito della novità previsto dal «manuale di Frascati».

A fornire questi interessanti principi è la sezione n. 1 della Corte di giustizia tributaria delle Marche con la sentenza n. 738 depositata il 21 settembre scorso (presidente e relatore Minestroni).

In estrema sintesi, l'agenzia delle Entrate contestava a una impresa l'indebita fruizione del credito imposta ricerca e sviluppo maturato in relazione a costi sostenuti per alcuni progetti effettivamente eseguiti che avevano, peraltro, consentito di brevettare l'esito della ricerca.

Secondo l'agenzia delle Entrate, infatti, era assente in ogni caso il requisito della "novità" assoluta prevista dal cosiddetto «manuale di Frascati» e pertanto il credito di imposta compensato doveva ritenersi inesistente.

L'impresa impugnava l'atto di recupero, eccependo sia la ritardata notifica dell'atto di recupero (trattandosi al più di crediti non spettanti e non inesistenti), sia l'infondatezza nel merito della pretesa in quanto pur volendo ritenere applicabile nella specie i dettami del «manuale di Frascati», l'azienda aveva brevettato l'esito della ricerca e quindi certamente si trattava di prodotto caratterizzato da assoluta novità.

I giudici di primo grado hanno rigettato l'appello della società.

Circa la decadenza hanno ritenuto che, nel caso specifico, il recupero dell'ufficio traeva fondamento da un controllo di tipo sostanziale e non meramente cartolare, con conseguente applicazione della decadenza al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'utilizzo in compensazione.

Nel merito, invece, hanno evidenziato che non si trattava di progetti aventi carattere innovativo per i quali è concessa la agevolazione.

In definitiva la corte di primo grado reputava che i progetti realizzati dalla società ricorrente fossero in realtà privi del requisito della "innovatività", a nulla rilevando la registrazione del brevetto "di utilità", quando invece sarebbe stato necessario un brevetto "di invenzione".

L'impresa appellava la sentenza e la Cgt delle Marche ha accolto l'impugnazione.

I giudici di secondo grado hanno ritenuto sussistente la decadenza del potere di rettifica dell'ufficio trattandosi di un recupero di credito non spettante e non inesistente. A tal fine vengono richiamate le varie pronunce della Cassazione ritenute applicabili nella fattispecie che qualificano la rettifica attinente un credito non spettante e non inesistente.

I giudici di appello hanno poi ritenuto sussistente anche il requisito dell'innovazione. A tal fine, secondo la Cgt, nel caso in esame è stato registrato un brevetto "di utilità" che, a differenza da quanto sostenuto dai giudici di primo grado, presuppone certamente l'innovazione. Non è necessario un brevetto specificatamente "di invenzione".

IL DOCUMENTO

Il nodo
il discrimine tra attività R&S e non, talvolta, si rileva alquanto intricato in ragione della oggettiva difficoltà di individuare con precisione gli investimenti agevolabili, con il rischio di incorrere negli accertamenti del fisco.

Il manuale di Frascati
Il manuale di Frascati - dal nome del Comune italiano nel quale i rappresentanti dei Paesi Ocse nel 1968 si riunirono - ha coniato uno standard di metodologia riconosciuto come riferimento ufficiale. Nell'affermare che risulta spesso utile e rilevante classificare le attività R&S in base al settore della conoscenza in cui la stessa viene condotta, ammette che la ricerca e sviluppo comprende, tendenzialmente, tre differenti ambiti e, cioè: ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo sperimentale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

gruppo Tea
Territorio Energia Ambiente MANTOVA s.p.a. SB
Via Taliercio 3 – 46100 Mantova
ESTRATTO AVVISO DI RETTIFICA – GURI V Serie Speciale n. 114 del 2.10.2023
Con riferimento alla procedura aperta per l'appalto dei servizi professionali di migrazione dei workload Tea verso l'infrastruttura Cloud Google – CIG 98930692CE si avvisa che il Disciplinare di gara è stato rettificato e che il termine per la presentazione delle offerte è stato prorogato alle ore 12.00 del giorno 16 novembre 2023. Avviso trasmesso alla GUUE il 27 settembre 2023. L'avviso di rettifica e la documentazione di gara rettificata è scaricabile dal sito internet: https://tea.tle.app.jaggaer.com.
IL DIRETTORE GENERALE
Piero Falsina

CASA DI CURA IGEA S.p.A.
MILANO – Via Marcona 69
Capitale Sociale Euro 10.803.000,00. i.v.
Registro Imprese Milano
C. F. e P. IVA n.02031760156
C.C.I.A. Milano R.E.A. n.111920
È convocata l'Assemblea Straordinaria di Casa di Cura Igea S.p.A. presso la Sede Legale nell'Auditorium G. Brighenti in Via Marcona n. 69 in Milano per il giorno 23 ottobre 2023 alle ore 9.00 in prima convocazione e, occorrendo, nello stesso luogo e stessa ora per il giorno 25 ottobre 2023 in seconda convocazione per deliberare sul seguente
ORDINE DEL GIORNO
- Decisione di fusione mediante approvazione, a norma degli art. 2502 c.c. e 2505 c.c., del progetto di fusione per incorporazione della società Iniziative Igea S.p.a. nella società Casa di Cura Igea S.p.a. e delibere inerenti e conseguenti.

Milano, 22 settembre 2023
IL PRESIDENTE DEL C.D.A.
Dr. R. Erba

24ORE SYSTEM
COMUNICAZIONE PUBBLICITARIA
DIREZIONE GENERALE
Viale Sarca, 223
20126 Milano
Tel. 02 3022 3003
Fax. 02 3022 3214
segreteriadirezionesystem@ilsole24ore.com
GRUPPO 24ORE