

Aspetti fiscali di un trust per immobili di interesse storico-artistico

di Giuseppe Lepore

SOMMARIO: § 1. Introduzione. - § 2. Il trattamento fiscale. - § 3. L'orientamento della giurisprudenza. - § 4. Adempimenti amministrativi e fiscali. - § 5. Imposizione fiscale al termine del trust. - § 6. Conclusioni.

§ 1. Introduzione

Il caso che viene descritto ci permette di apprezzare la duttilità e la pregevolezza della soluzione adottata attraverso l'utilizzo del trust e di poter fare un'analisi dello stato dell'arte della tassazione degli immobili riconosciuti di interesse storico-artistico(1)(2).

Tre fratelli, appartenenti ad una nobile casata, sono comproprietari di un immobile, che porta il loro stesso nome. L'immobile è un palazzo di grande pregio e di ingente valore commerciale. Allo stesso è stata riconosciuta la caratteristica di interesse storico-artistico (vedi D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 "Codice dei beni culturali e del paesaggio").

Attualmente l'immobile è locato ad uso commerciale.

I proprietari, al fine di mantenere intatto il valore dell'immobile e l'immagine della famiglia che in tale palazzo trova la massima espressione, desiderano mantenere unita la proprietà fino alla morte dell'ultimo di essi, per poi trasmetterla – decorsi sei mesi dall'avverarsi di questa condizione – agli eredi legittimi.

Le considerazioni che hanno portato i tre fratelli a scegliere l'uso del trust sono le seguenti.

a) Il trust per sua natura può durare oltre la vita della persona.

Il fondo in trust, nella fattispecie costituito dalla piena proprietà dell'immobile trasferito in trust pro quota da ogni fratello, resta segregato sino al termine finale della durata del trust, stabilito nell'atto istitutivo col decorso di sei mesi dalla data della morte dell'ultimo dei tre fratelli. La conseguenza è che il fondo in trust non sarà suddiviso fra i beneficiari (gli eredi legittimi di ciascun fratello) sino al termine del trust.

b) Volontà dei disponenti di non ledere i diritti successori dei legittimari ma anzi di rafforzarli.

Tale differimento della liquidazione della quota ai

beneficiari non dovrebbe far sorgere pretese di natura ereditaria al momento della morte di uno dei tre fratelli per tre ragioni:

1- essendo stata prevista la possibilità della distribuzione del reddito durante la vita del trust ai disponenti, in caso di decesso di uno di questi, gli eredi legittimi subentreranno nella quota di reddito percepita dal proprio ascendente;

2- al termine del trust, gli eredi legittimi riceveranno la loro quota;

3- il fondo in trust è costituito da un bene indivisibile, la cui divisione comporterebbe un deprezzamento del valore del diritto di ogni erede.

L'eventualità che la morte di uno dei fratelli comporti che un suo erede possa richiedere la liquidazione in numerario del valore rappresentante la quota di possesso dell'immobile, è reale e non può essere accantonata.

Se i proprietari fossero in quel momento in grado di liquidare la quota non vi sarebbe alcun problema, ma se al verificarsi dell'evento fossero sprovvisti di disponibilità finanziaria, sarebbero costretti a svendere l'immobile con nocumento non solo per loro stessi, ma anche per il legittimario che vedrebbe attribuirsi la liquidazione di una quota con un valore molto più basso.

L'istituzione di un trust non serve quindi per eludere i legittimari, ma per permettere loro di ottenere a scadenza l'intero e congruo valore di mercato dell'immobile.

c) Conservare le agevolazioni fiscali derivanti dalla natura storico-artistico dell'immobile in questione.

Note:

Giuseppe Lepore è ragioniere commercialista in Savona. Questo articolo costituisce rielaborazione di due precedenti saggi del medesimo autore pubblicati in *Immobili e proprietà*, 2006, rispettivamente a p. 38 ("Aspetti fiscali di un trust per immobili di interesse storico-artistico") e p. 169 ("Immobili storico artistici: una storia infinita a lieto fine").

(1) Per completa trattazione dell'argomento v. M. Lupoi, *Trusts*, II ed., Milano, 2001.

(2) Per ulteriori applicazioni si v. M. Monegat, *Il trust: nuovo strumento di protezione patrimoniale*, *Immobili e proprietà*, 2005, 555.

Vediamo come l'istituzione di un trust ha permesso di risolvere adeguatamente i problemi susposti.

Elementi del trust:

- disponenti: i tre fratelli;
- beneficiari del reddito da locazione: i disponenti e, alla morte di ciascuno, i rispettivi eredi legittimi;
- beneficiari finali: i discendenti dei disponenti;
- fondo in trust: l'immobile e gli arredi dello stesso, previo inventario degli arredi;
- trustee: una *trust company*;
- obbligo di rendiconto del trustee: trimestrale ai disponenti;
- durata del trust: il trust termina decorsi sei mesi dalla morte dell'ultimo dei disponenti;
- impiego del reddito del fondo in trust: pagare le spese di manutenzione dell'immobile, le spese del trust (compenso del trustee e le imposte) e tenere il residuo reddito a disposizione dei beneficiari del reddito;
- diritti dei disponenti (sono diritti personali che non si trasmettono agli eredi), sono ad esempio la possibilità di porre fine al trust anticipatamente o di revocare anche senza giusta causa il trustee.

§ 2. Il trattamento fiscale.

Ogni atto di trust comporta per il professionista che lo redige una serie di problemi di natura fiscale che vanno preliminarmente analizzati e risolti.

Il trust di cui al presente scritto pone ulteriori interrogativi stante la caratteristica intrinseca dell'immobile cioè la sua appartenenza alla categoria di immobili storico – artistici.

Pertanto:

- vanno valutati preliminarmente quali siano gli adempimenti amministrativi e fiscali che competono al trust;
- vanno individuate quindi quali siano le imposte relative all'istituzione e al conferimento del bene in trust;
- vanno interpretate le norme che disciplinano la tassazione dei proventi derivanti dalla locazione dei beni in trust;
- vanno infine considerate quali siano le imposte al momento della attribuzione dei beni in trust ai beneficiari alla fine del trust.

Esaminiamo quindi i vari momenti della vita del trust e la sua relativa impostazione fiscale.

a) L'atto istitutivo di trust

Può rivestire la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o non autenticata.

Mentre ai fini delle imposte dirette è un atto irrilevante, ai fini dell'imposta di registro (nel nostro caso esso è stato redatto con scrittura privata autenticata), ha scontato una imposta fissa di euro 168,00 (ex art. 11, parte I, della tariffa di cui al D. P. R. 26 aprile 1986, n. 131) in quanto atto meramente programmatico, privo di una obbligazione di natura patrimoniale.

b) Atto di trasferimento dell'immobile in trust

In via di principio il trasferimento in un trust non deve dar luogo ad un inasprimento della tassazione ai fini fiscali. I beni, infatti, producevano reddito in capo ai disponenti e ora in capo al trust. La devoluzione quindi non è un elemento rilevante e non genera materia imponibile nuova.

Per quanto attiene le imposte afferenti il conferimento del bene in trust, nonostante la natura gratuita di tale atto traslativo, in quanto non si realizza alcuna attribuzione liberale verso il trustee, che non riceve alcun arricchimento, avendo ad oggetto beni o diritti per i quali sia prevista la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, si renderà applicabile l'art. 11, parte I, della tariffa di cui al D. P. R. 26 aprile 1986, n. 131, e cioè l'imposta, in misura fissa, di euro 168,00.

Occorre segnalare la diversa posizione emersa a seguito di interpello posto all'Amministrazione Finanziaria secondo la quale all'atto di trasferimento dei beni dal disponente al trustee si applicherebbe invece l'articolo 9 della succitata Tariffa, parte I, e quindi l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3%. Tale impostazione troverebbe un riscontro indiretto e peculiare nella disciplina specifica e agevolativa che regola qualsiasi trasferimento (indipendentemente dal tipo di cessionario e quindi anche al trust) dei beni immobili vincolati a prescindere dal trasferimento in trust.

Si segnala, infatti, un interessantissimo studio e precisamente lo Studio n. 11/2005/T – Imposta di registro. Acquisto di beni culturali. Approvato dalla Commissione studi tributari il 24 giugno 2005 – a firma della dott.ssa Valeria Mastroiacovo – che così recita: “Il comma 4 dell'art. 1 della tariffa parte prima prevede che “se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1° giugno 1939 n. 1089, sem-

Prassi negoziale

preché l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione" l'imposta di registro si applica nella misura proporzionale del 3%. Questo regime fiscale di favore è stato introdotto dall'art. 5 della legge 2 agosto 1982, n. 512 e successivamente modificato nei termini attualmente in vigore [...]. In diverse occasioni, sia la Corte di Cassazione, che la Consulta, hanno sottolineato nelle loro pronunce che la disciplina fiscale di favore in questo ambito non rappresenta certo un privilegio, bensì una sorta di "equa compensazione" per i pregiudizi che il gravoso complesso di vincoli e di obblighi, previsto dalla legislazione speciale, provoca ai proprietari anche sul piano economico, incidendo conseguentemente sulla relativa capacità contributiva. In particolare ai fini dell'imposizione indiretta di registro, l'aliquota del 3%, per la sua collocazione sistematica all'interno dell'art. 1 della Tariffa parte prima allegata al citato D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, si applica a tutti gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà dei beni immobili culturali (di cui agli artt. 10 e 11 del codice) vincolati (ai sensi degli artt. 12 e 13 del medesimo codice), nonché agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento sui beni stessi, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi.

Alla luce di quanto sopra va fatta una opportuna considerazione. Gli immobili storici godono di un autonomo regime agevolativo rispetto al trasferimento degli immobili normali.

Ma il trasferimento di un bene ad un trust qualora trovasse applicazione l'art. 11 della Tariffa, e cioè il pagamento dell'imposta fissa di registro di euro 168,00, darebbe luogo in favore dei proprietari di beni immobili storici ad una innegabile ulteriore agevolazione che va oltre quella specifica di cui sopra. Stante gli ingenti costi, motivati nel prossimo paragrafo, che sostengono i proprietari degli stessi, questa ulteriore agevolazione parrebbe in linea con la natura compensativa di tutte le agevolazioni previste.

c) Tassazione applicabile ai canoni di locazione percepiti dal trust

La tassazione del reddito da sempre ha provocato lunghi contenziosi tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti: la prima considera tassabile il reddito in base a quello effettivo; i secondi in base alla tariffa d'estimo più bassa.

Occorre precisare che la tassazione agevolata del

reddito scaturito da tale bene viene ad essere attuata in quanto in capo ai proprietari degli stessi esistono oneri gravosi. Si pensi, ad esempio, agli edifici che necessitano continue manutenzioni alle facciate, ai fregi ed alle decorazioni. Gli immobili in questione appartengono formalmente ai proprietari, ma culturalmente alla collettività e devono, per tale motivo, essere restaurati sotto l'occhio attento e vigile del Ministero dei beni Culturali. I costi sarebbero ingenti e non differibili.

A compensazione di tali situazioni il nostro ordinamento prevede differenti modalità di tassazione degli immobili appartenenti a questa tipologia.

Possiamo quindi sintetizzare le due ipotesi più ricorrenti:

A. Immobili vincolati non locati.

Il reddito da indicare in dichiarazione dei redditi corrisponde alla minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è ubicato il fabbricato.

B. Immobili vincolati locati.

Per questa tipologia le posizioni del Ministero delle Finanze in sede amministrativa, da una parte, e delle Commissioni Tributarie in sede giurisdizionale nonché del Consiglio di Stato, della Corte di Cassazione, dall'altra, sono state a lungo divergenti, fino alla negazione da parte di uno delle tesi dell'altra e viceversa. Neanche l'intervento della Corte Costituzionale ha portato certezze nel decidere come tassare la locazione in una continua deambulazione tra tariffe d'estimo, come sostengono gli uni, e il canone di locazione come interpreta l'Amministrazione finanziaria.

Il ministero delle Finanze con più circolari (Circ. Min., 10 giugno 1993, n. 7 e 30 maggio 1995, n. 154) ha sostenuto la propria posizione in relazione al reddito da attribuire agli immobili vincolati ex L. 1° giugno 1939, n. 1089, interpretando in modo del tutto originale il dettato normativo contenuto nell'art. 11, II comma L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Per il Ministero, agli immobili vincolati locati si devono applicare "tutte le regole relative alla tassazione sulla base del reddito effettivo". Ma l'art. 11, II comma L. 30 dicembre 1991, n. 413 recita che "in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico [...] è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato".

La frase "in ogni caso" comprende anche i casi in

cui il fabbricato è stato locato e, quindi, anche in caso di concessione in locazione di immobili di interesse storico-artistico. Il reddito da assoggettare a tassazione dovrebbe corrispondere “alla minore delle tariffe d’estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato l’immobile”.

L’Amministrazione Finanziaria confermava tale posizione anche nelle istruzioni alla compilazione dei vari modelli Unico 99/00/01/02/03, dove si legge che agli immobili locati “devono essere applicate tutte le regole relative alla tassazione sulla base del reddito effettivo, compreso il confronto tra la rendita (determinata applicando la minore delle tariffe d’estimo della zona in cui è sito il fabbricato) e il canone di locazione”.

A sostegno e conferma delle proprie tesi, il Ministero faceva proprio, con la nota n. 42935 del 25 febbraio 2000 e con il comunicato stampa del 20 aprile 2000, quanto previsto dalla L. 9 dicembre 1998, n. 431 di riforma delle locazioni – che prevedeva ai fini della determinazione del reddito degli immobili locati in regime convenzionale – un ulteriore abbattimento del 30% calcolato sull’85% del canone di locazione se maggiore della rendita catastale.

Un primo timido segno di cambiamento di posizione da parte del Ministero lo si ha avuto con l’emanazione della Circolare 6 marzo 2001, n. 22/E che ha ritenuto ragionevole disapplicare le sanzioni amministrative previste per l’infedele dichiarazione del reddito di fabbricati relativamente alle dichiarazioni presentate prima dell’entrata in vigore della L. 9 dicembre 1998, n. 431.

Dopo tale Circolare, il Consiglio di Stato si è interessato alla problematica ribadendo quale modalità di tassazione sia applicabile per gli immobili di interesse storico o artistico, quella basata sulla rendita e non sul canone di locazione. Tale comportamento è stato reso esplicito ed operativo con l’Ordinanza 8 maggio 2001, n. 2741, la quale ha disposto la sospensione della validità delle istruzioni del Mod. 730/2001 e la loro integrazione come segue:

a) i contribuenti proprietari di immobili di rilievo storico o artistico, “i quali riterranno di adeguarsi all’orientamento interpretativo che fissa come reddito imponibile solo quello risultante dalla tariffe d’estimo ed esclude ogni prelievo fiscale sull’importo degli eventuali canoni locativi, potranno compilare il modulo senza indicare l’importo del canone locativo, limitandosi quindi ad inserire tutti i dati catastali che consentiranno la prima liquidazione dell’imposta”;

b) gli uffici “valuteranno in questi casi la possibilità di comunicare apposito avviso di accertamento a seguito di verifica nelle forme ordinarie, restando comunque esclusi, per tale profilo, il controllo formale e la liquidazione automatica”.

L’Amministrazione Finanziaria ha poi continuato a ribadire la propria posizione con la Circolare 20 giugno 2002, n. 55/E.

Ma prendendo atto del consolidato orientamento giurisprudenziale sopra illustrato, l’Agenzia delle Entrate con la Circolare 14 marzo 2005, n. 9/E è intervenuta nuovamente sul tema degli immobili storico-artistici concessi in locazione, superando la tesi restrittiva precedentemente espressa.

La nuova linea interpretativa, tuttavia, è limitata ai soli immobili a destinazione abitativa.

Infatti, prendendo a riferimento la sentenza della Corte di Cassazione, 30 luglio 2002, n. 11211(3), l’Agenzia delle Entrate ribadisce che la tassazione agevolata sulla base della minore tariffa d’estimo della zona censuaria in cui è situato l’immobile non è consentita per i fabbricati non classificati come abitativi.

Pertanto, l’Agenzia ha invitato ogni singolo Ufficio:

– ad abbandonare le pretese non conformi al nuovo orientamento, rinunciando al contenzioso in atto e ad accogliere le istanze di rimborso, tempestivamente presentate, relativamente agli immobili vincolati a destinazione abitativa;

– ad insistere nel sostenere le ragioni dell’Erario per le istanze di rimborso e in sede contenziosa, relativamente agli immobili vincolati concessi in locazione e classificati ad uso diverso da quello abitativo.

Con riferimento agli immobili a destinazione non abitativa, va tuttavia evidenziato che l’Agenzia delle Entrate fino al 16 gennaio 2006 non ha tenuto conto di un recente intervento della Corte di Cassazione, innovativo rispetto al precedente. Infatti, nella sentenza 3 febbraio 2005, n. 2178(4) è stato affermato che la tassazione agevolata degli immobili storico-artistici sulla base della minore tariffa d’estimo riguarda sia gli immobili ad uso abitativo che quelli ad uso diverso.

Ma finalmente il 17 gennaio 2006 l’Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenziosa

Note:

(3) Finanza loc., 2003, 250.

(4) Mass. Giur. it., 2005.

Prassi negoziale

zioso con la Circolare 2/E abbandonava definitivamente la tesi secondo cui il proprietario di un immobile storico artistico, qualora lo stesso fosse stato locato ad uso diverso da quello abitativo, avrebbe dovuto pagare le imposte sul canone di locazione e non in base alla tariffa d'estimo più bassa della zona censuaria nella quale fosse stato ubicato lo stesso.

La Circolare 2/E inizia riportando all'esame del lettore l'ultima presa di posizione dell'Amministrazione Finanziaria su tale argomento e precisamente la Circolare 9/E del 6 marzo 2005, nella quale venivano:

- abbandonate le controversie volte ad affermare la determinazione del reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico, concessi in locazione ad uso abitativo, sulla base del relativo canone;

- sostenute, in conformità alla sentenza della Suprema Corte del 30 luglio 2002, n. 11211, le ragioni dell'erario nei casi in cui fosse stata presentata istanza di rimborso in relazione ad unità immobiliari vincolate, concesse in locazione e classificate catastalmente come negozio, magazzino, laboratorio, ufficio, immobile a destinazione speciale, ecc. o comunque destinate ad uso diverso da quello abitativo.

Proseguendo nella lettura della circolare, l'Agenzia ripercorre l'evoluzione dell'orientamento della Cassazione ed, in particolare, la sentenza n. 2178 del 3 febbraio 2005 con la quale Corte ha escluso di aver affermato con la sentenza n. 11211 del 2002 "il principio secondo cui, in base all'art. 11 della legge n. 413 del 1991, gli immobili storici e/o artistici compresi nel gruppo catastale A siano soggetti a diverso trattamento fiscale a seconda che siano locati ad uso abitativo o ad un uso diverso da quello locativo".

Tale tesi è stata confermata e ribadita con le successive sentenze n. 10860 e 10862 del 23 maggio 2005(5). Ma vi è di più. In queste ultime sentenze la Suprema Corte ha chiarito che:

- a) sarebbe stata non condivisibile una interpretazione della disposizione di cui all'art. 11, II comma, L. 30 dicembre 1991, n. 413 che ne limitasse l'applicabilità ai soli immobili di interesse storico artistico adibiti ad uso abitativo;

- b) limitare l'applicazione della disposizione di cui all'art. 11, II comma, della L. 30 dicembre 1991, n. 413 ai soli immobili di interesse storico artistico (locati) ad uso abitativo, avrebbe significato:

- a. introdurre nel sistema una distinzione non ragionevole tenuto conto della *ratio legis* della norma agevolativa;

- b. optare, di conseguenza, per una interpretazione

della stessa norma che non sarebbe costituzionalmente conforme;

- c) se la regola generale per gli immobili di interesse storico-artistico è l'irrilevanza *tout court* del reddito locativo, in quanto l'unico criterio per la determinazione del reddito imputabile a tali immobili è il riferimento alle tariffe d'estimo (e in particolare alla più bassa della zona censuaria nella quale l'immobile specifico si trovi), allora siffatta regola è (e deve essere) applicabile tanto se si tratti di locazione ad uso abitativo, quanto se si tratti di locazione ad uso diverso.

Preso quindi atto di tale evoluzione dell'orientamento della Corte di Cassazione, l'Agenzia, sulla scorta del parere favorevole dell'Avvocatura generale dello Stato – che si è espressa con nota n. P140817 del 24 ottobre 2005 ha ritenuto di non sostenere ulteriormente la tesi di cui *supra*, lett b) espressa nella circolare 9/E del 2005 e di considerare quale unico criterio per la determinazione del reddito imputabile agli immobili storico artistici il riferimento alle tariffe d'estimo (e in particolare alla più bassa della zona censuaria nella quale l'immobile specifico si trovi), per qualsivoglia utilizzo.

In conseguenza di ciò l'Agenzia ha ritenuto superate le istruzioni precedentemente fornite in contrasto con l'attuale orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione e ha invitato i propri Uffici a riesaminare caso per caso, secondo tale nuovo criterio, il contenzioso pendente concernente la materia in esame e, ricorrendone i presupposti, a:

- preventivamente rimborsare quanto richiesto dal contribuente;

- provvedere al relativo abbandono del contenzioso secondo le modalità di rito, peraltro sinteticamente indicate nelle circolari n. 138/E del 15 maggio 1997 e n. 218/E del 30 novembre 2000;

- tener conto di tale nuovo orientamento anche nell'ordinaria attività di controllo ed accertamento.

§ 3. L'orientamento della giurisprudenza.

La giurisprudenza di merito persegue un orientamento prevalente favorevole alla non rilevanza del canone di locazione (sentenze della C.T. di I° grado

Nota:

(5) Citate dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, n. 2/E, del 17 gennaio 2006.

di Pisa n. 259 del 30 giugno 1994(6), della C.T. di I° grado di Venezia n. 298 del 6 febbraio 1995(7)).

Nella vicenda in esame è intervenuto anche il Giudice amministrativo (TAR del Lazio, ordinanze n. 2323 del 15 marzo 2000(8) e n. 2205 del 28 marzo 2001(9) che hanno sostenuto pari tesi). La Corte di Cassazione, con le sentenze del 18 marzo 1999, n. 2442(10) e del 13 giugno 2000, n. 8038(11) capovolge l'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria stabilendo e ribadendo che la tassazione degli immobili concessi in locazione deve avvenire in base alla rendita catastale; tale tassazione viene determinata con l'utilizzo della tariffa d'estimo minore tra quelle previste per la zona censuaria in cui è situato il fabbricato e non secondo le normali regole previste per gli altri fabbricati. Non si deve, quindi, raffrontare la rendita catastale e il canone di locazione.

La Corte Costituzionale è stata investita della problematica e si è pronunciata con la sentenza del 28 marzo 2003, n. 346(12) con cui ha riconosciuto la legittimità costituzionale dell'art. 11, II comma, L. 30 dicembre 1991, n. 413, in quanto l'agevolazione fiscale in esso contenuta appare "tutt'altro che arbitraria o irragionevole, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni".

Alla luce di tutto quanto sopra, il trust, quale pieno proprietario, continua a godere dei benefici fiscali che avevano i tre fratelli disponenti, valutando, nel caso esso optasse per la tassazione dei redditi da locazione con il metodo della tariffa d'estimo più bassa la possibilità di un inevitabile contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria.

§ 4. Adempimenti amministrativi e fiscali.

Il trust una volta istituito si deve munire di un codice fiscale che richiederà all'Agenzia delle Entrate.

Una prassi che si va consolidando è quella di far bollare un libro giornale ove annotare le entrate e le uscite del trust.

Ciò al fine di rispettare la normativa fiscale, ma anche per adempiere all'obbligo di rendicontazione verso i beneficiari o verso chi ne avesse titolo a seconda della legge regolatrice prescelta.

Riterrei consigliabile istituire il Libro degli Eventi, facendolo bollare dal Notaio, sul quale verranno annotati tutti gli eventi caratterizzanti la vita del trust.

Alla fine dell'anno si dovrà predisporre il modello Unico760 per il pagamento delle imposte.

Ci si sofferma invece su un adempimento particolarmente delicato che attiene la natura e la circolazione dei beni avente carattere storico artistico e cioè sulla comunicazione da farsi dell'avvenuto trasferimento al Ministero dei Beni Culturali.

Infatti, nell'ipotesi in cui l'atto di trasferimento venisse tassato con il 3% di imposta di registro propria degli immobili storici, si decade dai benefici fiscali di cui al regime dell'art. 1, IV comma della tariffa parte I (allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 recante la disciplina dell'imposta di registro) per il mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato.

Occorre infatti precisare che, ai sensi dell'art. 59 del D. Lgs., 22 gennaio 2004, n. 42, per conservare tali agevolazioni fiscali, l'alienante/disponente ha l'obbligo di comunicare all'Amministrazione per i beni culturali ed ambientali la cessione, anche a titolo gratuito, dell'immobile, entro trenta giorni dall'atto di trasferimento.

La mancata comunicazione comporta che oltre alla normale imposta è dovuta una soprattassa pari al trenta per cento dell'imposta stessa, oltre agli interessi di mora.

§ 5. Imposizione fiscale al termine del trust.

Lo scopo perseguito dai Disponenti attraverso l'istituzione del trust è quello di devolvere il proprio patrimonio ai beneficiari finali. Il trasferimento dei beni dal trustee ai beneficiari finali realizza una finalità di natura liberale, che trova la propria fonte nella volontà dei disponenti. Si configura quindi una liberalità indiretta, che costituisce il presupposto per l'ap-

Note:

(6) Boll. trib., 1995, 226.

(7) Riv. giur. trib., 1995, 1019.

(8) Dir. e prat. trib., 2000, II, 886.

(9) Riv. giur. trib., 2001, 1148.

(10) Riv. not., 2000, 421.

(11) Arch. loc., 2000, 573.

(12) Boll. trib., 2004, 394.

Prassi negoziale

plicazione dell'imposta di donazione in capo ai beneficiari finali, ove ne ricorrano le condizioni. Occorrerà, pertanto, avere riguardo al rapporto intercorrente fra i beneficiari e i disponenti al fine di verificare se sussistono le condizioni per l'applicazione dell'art. 13, II comma L. 18 ottobre 2001, n. 383 che prevede l'esenzione dal pagamento della imposta di successione per i trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi (compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi), se tali trasferimenti siano posti in essere in favore del coniuge, dei parenti in linea retta e degli altri parenti fino al quarto grado.

§ 6. Conclusioni.

In periodi burrascosi quali quello attuale, ove la gerarchia delle fonti, caposaldo del nostro ordina-

mento, sembra talvolta essere stravolta e travolta da "grida" della più disparata specie, che nulla hanno di normativo, ma devono la loro conoscibilità solo all'enorme cassa di risonanza del mezzo con cui vengono diffuse, è un vero fatto positivo che il solco che la Suprema Corte traccia giornalmente, profondo e deciso, continui ad essere onorato, valutato e considerato quale "senso di marcia" da tutti, non ultimo anche dall'Amministrazione Finanziaria che, seppur ad anni di distanza, ha saputo leggere e cogliere il senso di una normativa agevolativa, che non andava a favorire un'élite di proprietari, ma a valorizzare una categoria che, per lo più con il sacrificio di autonomi e ingenti sforzi finanziari, si è sempre presa cura del mantenimento di un patrimonio storico artistico, surrogandosi talvolta completamente allo Stato.

PER I SOCI DELL'ASSOCIAZIONE "IL TRUST IN ITALIA"
È PREVISTA LA RIDUZIONE DEL 50% SUL PREZZO
DELL'ABBONAMENTO ANNUALE

e attività fiduciarie Trusts

Trimestrale di approfondimento
scientifico e professionale

EDITRICE
Wolters Kluwer Italia s.r.l.
Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

INDIRIZZO INTERNET
HTTP://www.ipsoa.it

DIRETTORE RESPONSABILE
Donatella Treu

Direttore scientifico
Maurizio Lupoi

Comitato scientifico
Sergio M. Carbone, Giorgio De Nova, Augusto Fantozzi,
Andrea Fedele, Franco Gallo, Antonio Garbaro, David
Hayton, Nicolò Lipari, Fabio Marchetti, Antonio Palazzo,
Victor Uckmar, Gustavo Visentini

Coordinamento redazionale
Elisa Barla De Guglielmi (Università degli Studi di
Genova), Lucia Frascarelli (Assofiduciaria), Roberta
Grandona (Università degli Studi di Genova)

REDAZIONE
Valentina Cecconi, Cristina Orsenigo

REALIZZAZIONE GRAFICA
Ipsoa

FOTOCOPOSIZIONE
ABCompos S.r.l.
20089 Rozzano (MI) - Via Pavese, 1/3 - Tel. 02/57789422

STAMPA
Arti Grafiche Stefano Pinelli srl
Via Farneti, 8 - 20129 Milano
licenziato per la stampa il 27 settembre 2006

REDAZIONE

Per informazione in merito
a contributi, articoli ed argomenti trattati

scrivere o telefonare a:

e attività fiduciarie
Trusts

IPSOA Redazione

Casella Postale 12055 - 20120 Milano
telefono (02) 82476.018 - telefax (02) 82476.883

Pubblicità:

dbCOMMUNICATION s.r.l.

db communication s.r.l.
via Leopoldo Gasparotto 168
21100 Varese
tel. 0332/282160
fax 0332/282483
e-mail: info@dbcomm.it
www.dbcomm.it

Autorizzazione Tribunale di Milano n. 626
del 28 settembre 1999
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione
in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in
L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa
con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991

ABBONAMENTI

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare:
gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di
sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di
disdetta da comunicarsi entro 30 gg. prima della data di
scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a
Wolters Kluwer Italia S.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori
20090 Assago (MI).
Servizio Clienti: tel. 02 824761 -
e-mail: servizio.clienti@ipsoa.it -
www.ipsoa.it/servizioclienti

ITALIA
Abbonamento annuale: € 215,00

ESTERO
Abbonamento annuale: € 430,00

CORRISPONDENZA REDAZIONALE

Istituto di diritto privato
Via Balbi, 22 - 16126 Genova
Tel. (010) 2099896 - Fax (010) 267244
e-mail: rivistatrusts@unige.it

AMMINISTRAZIONE

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri
arretrati, cambi d'indirizzo, ecc.

scrivere o telefonare a:

Ipsos Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano
telefono (02) 824761 - telefax (02) 82476.799

MODALITÀ DI PAGAMENTO

- Versare l'importo sul c.c.p. n. 583203 intestato a WKI s.r.l.
Gestione incassi - Strada 1, Palazzo F6, Milanofiori
oppure
- Inviare assegno bancario/circolare non trasferibile
intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l.
Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista
e l'anno dell'abbonamento.

Prezzo copia: € 55,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

DISTRIBUZIONE

Vendita esclusiva per abbonamento
Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è
comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per
gli effetti del combinato disposto dall'art. 74 del D.P.R.
26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive
modificazioni e integrazioni

Egregio abbonato,
Ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati sono conservati nel data base informatico del titolare del trattamento, Wolters Kluwer Italia S.r.l. Responsabile del trattamento: Ufficio MID. L'elenco aggiornato di tutti i responsabili del trattamento potrà essere richiesto per iscritto all'Ufficio MID presso la sede della società. I Suoi dati saranno utilizzati dalla nostra società, da enti e società esterne ad essa collegati, nonché da soggetti terzi, titolari autonomi del trattamento, solo per l'invio di materiale amministrativo-contabile, commerciale e promozionale. Ai sensi dell'art. 7 del citato D.Lgs., Lei ha diritto di conoscere, aggiornare, rettificare, cancellare i Suoi dati, nonché di esercitare tutti i restanti diritti ivi previsti, mediante comunicazione scritta a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Ufficio MID, Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI).