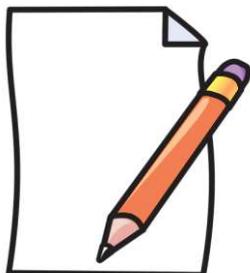


3. PROMEMORIA



3.1. AGEVOLAZIONI PER TRASFERIMENTI DI INTERI FABBRICATI NEI CONFRONTI DI IMPRESE DI COSTRUZIONE O DI RISTRUTTURAZIONE – ART. 7, D.L. 30 APRILE 2019, n. 34

di Raffaele Trabace

Agevolazioni. Sino al 31 dicembre 2021, per i trasferimenti di interi fabbricati, a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare che, entro i successivi dieci anni, provvedano alla demolizione e ricostruzione degli stessi, conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica A o B, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche, nonché all'alienazione degli stessi, si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

Nel caso in cui non si verificano le condizioni di cui al primo periodo, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sanzione pari al 30 per cento delle stesse imposte. Sono altresì dovuti gli interessi di mora a decorrere dall'acquisto dell'immobile di cui al secondo periodo

Cedenti. Soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa; soggetti che effettuano cessioni esenti da Iva nell'esercizio di impresa.

Tassazione

IMPOSTA DI REGISTRO: Euro 200
IMPOSTA IPOTECARIA: Euro 200
IMPOSTA CATASTALE: Euro 200
IMPOSTA DI BOLLO: Euro 230
TASSA IPOTECARIA: Euro 35
VOLTURA CATASTALE: Euro 55

Normativa

Imposte di registro, ipotecaria e catastale: art. 7, D.L. 30 aprile 2019, n. 34; imposta di bollo: art. 1, comma 1-bis, n. 1), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642; tassa ipotecaria e voltura: punti 1.1 e 1.2, Tabella, D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

Durata

Può fruire delle agevolazioni l'acquisto effettuato nel periodo dal **1° maggio 2018 al 31 dicembre 2021**.

Oggetto

La norma parla di “interi fabbricati” senza ulteriori specificazioni.

Si può ritenere pertanto che possa essere agevolato l'acquisto di qualsiasi tipo di fabbricato, rientrante in una qualsiasi delle categorie di classificazione catastale, ivi comprese e in particolar modo, attesa la finalità della disposizione, quelle relative ai fabbricati collabenti o interessati da eventi sismici.

Valutando, dalla prospettiva della parte cedente che non agisca nell'esercizio di impresa commerciale, arte o professione, la probabilità che il trasferimento di un fabbricato da demolire possa essere riqualificato da parte dell'AE come cessione di area edificabile, con conseguente assoggettamento a tassazione, ai sensi degli artt. 67 e 68 del T.u.i.r., delle plusvalenze realizzate.

Tanto sulla base della considerazione che secondo l'AE, ai fini della riqualificazione, sarebbero elementi utili, determinanti e “coerenti con le disposizioni normative vigenti “ proprio quelli che rappresentano il fondamento della norma agevolativa in commento, vale a dire:

- *la presenza di un permesso di demolizione e ricostruzione già rilasciato o l'esistenza di un piano urbanistico di recupero o riqualificazione dell'area su cui sorge il fabbricato;*
- *la cessione dell'immobile ad un'impresa di costruzioni che, sulla base di concessione edilizia già esistente o in corso di ottenimento, demolisca successivamente all'acquisto il fabbricato e ne costruisca un altro avente caratteristiche diverse da quello preesistente;*
- *il prezzo di cessione del fabbricato qualora fosse superiore al valore venale dello stesso ed in linea con il prezzo di mercato delle aree edificabili.*

[Cfr. Risposta a interrogazione parlamentare del 15 luglio 2014, seduta n. 264, pubblicata il 31 luglio 2014 nell'allegato al bollettino in Commissione VI (Finanze) 5-03220]

Sulla questione della riqualificazione si assiste attualmente a un elevato numero di contenziosi tra Amministrazione finanziaria e contribuenti a livello di CTP e CTR, con alternanza di esiti in favore dell'una o degli altri.

Per una delle vicende giunte in Cassazione, la Corte ritiene che *“sono soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi", le "plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione"; di conseguenza, non possono rientrare tra le stesse le cessioni aventi ad oggetto non un terreno "suscettibile di utilizzazione edificatoria" ma un terreno sul quale insorge un fabbricato, e che quindi è da ritenersi già edificato ... nulla rileva ... che il capannone insorga su terreno che abbia una ulteriore potenzialità edificatoria, o che in base a non oggettivamente riscontrate ...intenzioni delle parti, il capannone medesimo sia stato destinato alla demolizione.”* (Cfr. Cass. Civ. Sez. V, Sent., 21-02-2014, n. 4150)

Presupposti

° Che la cessione sia effettuata da soggetto “privato”, come tale rientrante nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro.

[In assenza delle agevolazioni, la cessione sconterebbe l'imposta di registro proporzionale del 9% e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro 50 ciascuna]

OPPURE

° Che la cessione sia effettuata nell'esercizio di impresa, in campo Iva:

= non soggetta/esente (fabbricati a destinazione abitativa);

[in assenza delle agevolazioni la cessione esente sconterebbe l'imposta di registro proporzionale del 9% e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro 50 ciascuna]

= soggetta/esente (fabbricati strumentali per natura).

[in assenza delle agevolazioni la cessione sconterebbe l'imposta di registro nella misura fissa di Euro 200 e le imposte ipotecaria e catastale proporzionali, rispettivamente del 3 e 1 per cento]

Acquirenti

La parte acquirente deve rivestire la qualifica di impresa di costruzione o di ristrutturazione.

[Allo scopo di individuare tale tipo di impresa può farsi riferimento a quanto stabilito dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare 11 luglio 1996, n. 182/E, secondo cui bisogna “avere riguardo a due elementi: il primo, formale, riferito a

quelle imprese che, costituite in forma societaria, prevedano, nello statuto o nei patti sociali, quale oggetto sociale prevalente o principale l'attività sopra indicata, il secondo, sostanziale, costituito dall'effettivo svolgimento, in via esclusiva o principale, di tale attività, dovendosi considerare a tal fine non soltanto il codice di attività attribuito ai fini dell' IVA, ma anche, e preferibilmente nel caso di impresa già operante, il volume di affari nell'esercizio immediatamente precedente".]

Condizioni

1) Entro dieci anni dall'atto di acquisto la parte acquirente deve provvedere alla demolizione e ricostruzione del fabbricato, conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica A o B, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche.

[Ai fini dell'applicazione dell'Iva alle cessioni, di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e per quanto attiene alle detrazioni fiscali di cui all'art. 16-bis del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, gli interventi di demolizione e fedele ricostruzione con la stessa volumetria del fabbricato preesistente si considerano ristrutturazione edilizia, mentre invece la demolizione e ricostruzione con ampliamento, si considerano nel complesso come nuova costruzione.

Salvo che per il riferimento alla classe energetica, la norma non specifica in ordine alla tipologia di fabbricato ricostruito, per cui si può ritenere che la nuova costruzione possa essere sia un edificio destinato alla residenza sia un edificio con diversa destinazione.]

2) Entro lo stesso termine di dieci anni la parte acquirente deve procedere all'alienazione del fabbricato stesso.

[In assenza di specificazioni contenute nella norma, si può ritenere che la parte acquirente assolva a tale condizione provvedendo all'alienazione del fabbricato sia in unica soluzione nella sua intera consistenza sia in più riprese per singole unità. Tanto sarebbe confermato dalla norma dell'art. 8 del medesimo D.L. 34/2019 che estende il beneficio della detrazione fiscale di cui al sopra citato art. 16-bis co. 1°, lett. i) del T.u.i.r., relativi all'adozione di misure antisismiche, anche a unità immobiliari facenti parte di edifici siti nelle zone sismiche 1, 2, 3, purché concretizzino un intervento di "ristrutturazione edilizia" e non un intervento di "nuova costruzione", quali definiti dall'art. 3 del Testo Unico dell'edilizia e a condizione che dal titolo amministrativo che assente i lavori risulti che l'opera consiste in un intervento di "conservazione del patrimonio edilizio esistente", cfr. Risoluzione 27 aprile 2018, n. 34/E]

Le condizioni di cui sub 1) e 2) devono ricorrere entrambe. Per quanto non espressamente richiesto dalla norma, si ritiene opportuno che la parte acquirente renda in atto la dichiarazione di impegno a ottemperare, nei termini previsti, alle condizioni di cui sopra, dichiarando altresì di essere a conoscenza che la mancanza dell'una o dell'altra comporta la decadenza dai benefici, di cui infra.

Decadenza

In base al secondo comma dell'art. 7 citato: “Nel caso in cui non si verificano le condizioni di cui al primo periodo, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sanzione pari al 30 per cento delle stesse imposte. Sono altresì dovuti gli interessi di mora a decorrere dall'acquisto dell'immobile di cui al secondo periodo.”

La disposizione riproduce in linea di massima quella relativa alla decadenza dall'agevolazione relativa ai trasferimenti, in esenzione da Iva, di fabbricati a destinazione abitativa effettuati nei confronti di imprese di rivendita, prevista dall'art. 1 del T.U.R. in base alla disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2013.

La relativa norma sulla decadenza, contenuta nella Nota II-ter) all'art. 1, T.U.R., del seguente tenore “Ove non si realizzi la condizione, alla quale è subordinata l'applicazione dell'aliquota dell'1 per cento, del trasferimento entro il triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e si rende applicabile una soprattassa del 30 per cento oltre gli interessi di mora ...”, prevedeva quale conseguenza la reviviscenza del regime fiscale ordinario, con applicazione proporzionale, oltre che dell'imposta di registro anche delle imposte ipotecaria e catastale, queste ultime allora applicabili, per i trasferimenti immobiliari, nella misura rispettivamente del 2 e 1 per cento.

La norma in commento, sulla scia di un metodo di legiferare improvvisato e approssimativo, riprende un criterio decadenziale riferito a un sistema impositivo di tipo proporzionale per le imposte di registro, ipotecaria e catastale, non tenendo conto che con effetto dal 1° gennaio 2014, per i trasferimenti rientranti nel perimetro di applicazione dell'art. 1 del T.U.R., le imposte ipotecaria e catastale sono ora dovute nella misura fissa di Euro 50 ciascuna, il che comporterà, quale logica conseguenza, che nei casi di decadenza saranno dovute l'imposta di registro proporzionale del 9% e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro 50 ciascuna, oltre alla sanzione e agli interessi di mora, da computarsi, ovviamente, soltanto sull'imposta di registro.

Nell'ipotesi, invece, di cessione di fabbricato strumentale per natura effettuata nell'esercizio di impresa, soggetta/esente da Iva, saranno dovute, per effetto della decadenza, le imposte ipotecaria e catastale proporzionali rispettivamente del 3 e 1 per cento, oltre alla sanzione e agli interessi di mora da computarsi su queste ultime imposte e non sull'imposta di registro, in quanto applicabile a tali cessioni nella misura fissa di Euro 200.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§

4. TRUST E VINCOLI DI DESTINAZIONE



4.1. TRUST, LEGITTIMA, E CIRCOLAZIONE DEI BENI

di Alessio Paradiso

Il trust è talvolta inteso quale strumento che possa realizzare il programma fissato dal disponente in spregio alla tutela dei legittimari, e quindi in violazione delle norme dell'ordinamento giuridico italiano in materia successoria che tutelano i figli, coniuge o genitori.

Ma la Convenzione de l'Aja del 1 luglio 1985, resa esecutiva con la legge 364/89, prevede espressamente il rispetto di norme fondamentali degli ordinamenti interni; e tra queste vi sono certamente quelle a tutela dei legittimari.

In particolare l'art. 15 dispone:

"La Convenzione non ostacolerà l'applicazione delle disposizioni di legge previste dalle regole di conflitto del foro, allorché non si possa derogare a dette disposizioni mediante una manifestazione della volontà, in particolare nelle seguenti materie:

- a) la protezione di minori e di incapaci;*
- b) gli effetti personali e patrimoniali del matrimonio;*
- c) i testamenti e la devoluzione dei beni successori, **in particolare la legittima;***
- d) il trasferimento di proprietà e le garanzie reali;*

e) la protezione di creditori in casi di insolvibilità;

f) la protezione, per altri motivi, dei terzi che agiscono in buona fede.

Qualora le disposizioni del precedente paragrafo siano di ostacolo al riconoscimento del trust, il giudice cercherà di realizzare gli obiettivi del trust con altri mezzi giuridici."

La situazione normativa è chiara e non ci sono dubbi circa la vigenza della tutela dei legittimari, senza alcuna eccezione: nessun istituto può derogare la disciplina prevista dal codice civile.

In particolare, il trust non può violare le norme successorie dell'ordinamento giuridico interno.

Ciononostante, nella prassi, non di rado viene richiesta l'istituzione di un trust per realizzare la programmazione successoria,

1) sia per tutelare figli minori, oppure figli maggiorenni non troppo "responsabili" (finalità indubbiamente meritevole),

oppure

2) per beneficiare maggiormente un figlio rispetto ad un altro, creando quindi disparità tra gli stessi.

E' percorribile la seconda ipotesi?

Due considerazioni preliminari:

1) Il trust è un negozio programmatico, pertanto la sua istituzione non è di per sé idonea a ledere la quota di legittima;

2) è necessario verificare se la disparità disposta dal disponente sia tale da ledere la quota di legittima spettante ad uno dei due fratelli, oppure costituisca solo una mera disparità tra gli stessi, poco potendo, in tal caso, l'istituto della reintegra tutelare il legittimario che riceve(rà), in teoria, meno rispetto all'altro fratello.

Fatte queste due considerazioni, qualora in concreto l'attribuzione ai beneficiari sia tale da ledere la quota di legittima di uno di essi, allora il trust non sarà esente ed immune dalla azione di riduzione.

Se vi è stata lesione, scattano i rimedi previsti dall'ordinamento giuridico.

Eppure in concreto le situazioni che si verificano non sempre sono così pacifiche.

Il trust viene comunemente inteso come uno strumento che ha la capacità di arrivare dove gli altri istituti non riescono.

In parte è vero, ma il perimetro del trust non può estendersi fino a violare le norme di diritto interno che siano inderogabili.

Ciononostante si ritiene che il regolamento del trust possa violare le norme in tema di legittima e quindi realizzare una sistemazione patrimoniale in spregio alle ragioni dei legittimari.

Che le norme relative alla tutela dei legittimari vadano riviste e modificate non è più in discussione, ma fino a quando saranno in vigore nella loro stesura attuale, esse devono essere rispettate e la loro violazione comporta l'attivazione dei meccanismi posti a rimedio dall'ordinamento giuridico.

In concreto, quale è la situazione che si verifica quando il disponente ha nell'animo di violare le norme in tema di legittima, e istituisce a tal scopo un trust?

Innanzitutto, l'atto istitutivo del trust è sicuramente valido e immediatamente efficace; alla pari, potremmo dire, di una donazione che lede la quota di legittima.

Poi, la lesione non si realizza per il solo fatto della istituzione del trust, sia per quanto sopra indicato, ma anche perché la valutazione della lesione va fatta alla morte del disponente e deve risultare dal calcolo previsto dalle norme in materia di tutela dei legittimari.

Ancora, da un punto di vista strettamente processuale, non è nemmeno detto che il legittimario pretermesso possa agire alla morte del disponente, perché se è vero che egli non riceve alcunché dalla successione del disponente (poi "de cuius"), è anche vero che nessun altro soggetto riceve un arricchimento corrispondente, perché il Beneficiario del trust lo sarà solo alla scadenza della durata del trust che non coincide con la morte del disponente.

Il legittimario, che intende tutelarsi, per far valere le proprie ragioni ma con le riserve appena accennate, dovrà agire in giudizio.

Vediamo come.

Un primo elemento da considerare, ai fini dell'azione di riduzione, è quello della caratteristica liberale del trust: il legittimario può agire esclusivamente verso i negozi dispositivi in favore del fondo in trust che abbiano carattere di liberalità (indiretta).

Diversamente, se il negozio dispositivo non avesse una causa liberale, oppure chi conferisce beni in trust è soggetto diverso dal disponente, non vi sarebbe spazio per l'azione di riduzione.

Giusto per fare un esempio: se il trustee del trust, istituito per ledere le ragioni di legittimario, riceve un bene da un soggetto terzo, il legittimario non potrà agire globalmente verso il trust considerando l'intero Fondo in trust (ai fini del computo della legittima), ma assumerà rilevanza solo quella porzione costituita dai beni ricevuti dal disponente, restando fuori dal computo tutti gli altri.

Contro chi agirà il legittimario leso? Contro il trustee non di certo, perché per definizione il trustee non riceve alcun arricchimento dal trust. Contro i Beneficiari? ma se il trust è opaco, essi non avranno alcun diritto fino a quando il trust non terminerà la sua vita, e solo allora essi avranno diritto sul fondo in trust, se viventi e

beneficiari e nella consistenza “attuale” del fondo in trust, che sicuramente sarà diversa rispetto all'iniziale conferimento.

Queste le problematiche relative al legittimato passivo,

In questo quadro di incertezza, viceversa sembra esserci una fattispecie piuttosto semplice.

E' il caso del trust "opaco" che non individua con certezza i Beneficiari Finali, che possono essere determinati tra categorie di soggetti o comunque successivamente alla istituzione del trust.

In tal caso si ritiene che il patrimonio possa essere considerato come mai uscito dal patrimonio del disponente (poi "de cuius") e pertanto verrà considerato facente parte del suo patrimonio e subito aggredibile dal legittimario leso o pretermesso.

Il legittimario leso/pretermesso dovrà agire contro il beneficiario delle disposizioni lesive, nella specie verso il beneficiario dell'atto di dotazione di beni in trust. Come già anticipato, il destinatario non potrà essere il trustee, perché non è assimilabile all'erede/legatario o al donatario o ad un altro soggetto che sia proprietario.

Sia in Giurisprudenza che in dottrina, le soluzioni sono oscillanti:

a) talvolta viene considerato legittimato passivo il trustee, perché egli al momento della morte è l'intestatario del bene. Questa teoria considera esclusivamente la titolarità giuridica del bene e non tiene conto della strumentalità della stessa verso il risultato finale che è l'accrescimento patrimoniale del beneficiario.

In breve, la teoria appena citata non considera il trust come fenomeno unitario, ma ritiene che sia costituito da due fasi: la prima in cui il titolare del bene è il trustee, e la seconda quella in cui sarà titolare del bene il beneficiario. In sostanza l'aspetto prettamente giuridico (statico) prevale sulla funzione economica (dinamica) del trust;

b) altra volte viene considerato il beneficiario, quale legittimato passivo, con le medesime motivazioni appena indicate - ma di segno opposto -: prevalenza quindi della funzione economica del trust sull'assetto giuridico.

La situazione si complica, se nel frattempo il trustee ha alienato il bene a terzi e ha reimpiegato il ricavato in altri beni.

Sul punto, per fortuna, la situazione è piuttosto favorevole (quanto meno per i terzi acquirenti): ci troviamo di fronte alla stessa fattispecie che capita nel caso di vendita di bene ricevuto per donazione indiretta.

Nel caso di vendita di bene la cui provenienza è una donazione indiretta, la tutela del legittimario è di natura obbligatoria e non reale (v. per tutti Cass. Civ. sentenza del 12 maggio 2010 n.11.496);

il legittimario non potrà recuperare i beni presso i terzi acquirenti, ma avrà azione per il risarcimento del danno contro chi ha ricevuto una quota che abbia leso la legittima del legittimario.

Ritornando al trust, tutto ciò comporta che la gestione rotatoria dei beni in trust e il relativo reimpiego, non danno luogo al recupero dei beni in danno degli acquirenti, ma solo un'azione di natura obbligatoria.

Quindi, ed è quello che ci interessa di più, **il bene in trust è liberamente alienabile e non vi sono problemi sotto il profilo della libera circolazione.**

L'acquirente che ha acquistato un bene da un trust (rectius da un trustee), qualunque sia la provenienza - liberale o non - non teme l'esercizio dell'azione di riduzione, né tanto meno l'eventuale spossessamento del bene, se l'azione dovesse andare a buon fine.

L'atto di dotazione di beni in trust se di natura liberale è una donazione indiretta e non una donazione diretta.

Vi è spazio per l'azione di restituzione del bene solo nel caso di donazione diretta, quando cioè all'impovertimento del disponente corrisponde esattamente l'arricchimento del beneficiario, situazione che nel caso del trust manca.

Conclusioni.

- 1) L'esercizio dell'azione di riduzione da parte dei legittimari lesi/pretermessi è ammissibile solo nel caso di negozi dispositivi in favore del trust che abbiano natura di liberalità (indiretta).
- 2) I beni conferiti in trust sono liberamente circolabili e l'acquirente non è soggetto all'esercizio dell'azione di restituzione.
- 3) I beni conferiti in trust potranno essere ipotecati, in totale assenza delle problematiche e i limiti derivanti dalle donazioni.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§