

4. TRUSTAX



4.1. CONFERIMENTO DI BENI IN TRUST

E

DECADENZA DALLE AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

di Alessio Paradiso

Il disponente, che conferisce un immobile in trust acquistato con le agevolazioni prima casa, non decade dalle agevolazioni richieste, anche se il conferimento avviene prima che siano trascorsi cinque anni dalla data dell'acquisto agevolato.

L'argomento non riguarda il trattamento fiscale (in entrata) del conferimento di beni in trust.

La materia dei conferimenti di beni in trust, oltre alle altre vicende di natura fiscale che si verificano durante la vita di un trust trovano la loro disciplina (in assenza di una legge ad hoc) nella recente Circolare dell'A.E. n.34/E/2022 che ha invertito il proprio precedente orientamento, e disponendo la previsione della imposizione a tassa fissa "in entrata" per i conferimenti di beni in trust.

Il tema di oggi, invece, si concentra sulla fattispecie che riguarda ugualmente il conferimento di beni in trust, ma visto dalla prospettiva del disponente, quindi colui che conferisce i beni in trust.

Il caso è quello di un soggetto che ha acquistato un immobile usufruendo delle agevolazioni prima casa e che, prima della decorrenza del quinquennio, conferisce tale immobile in trust.

Il quesito riguarda la possibile decadenza delle agevolazioni prima casa, con tutte le relative ricadute di supplemento di imposte, sanzioni e via discorrendo.

La Corte di Giustizia Tributaria (più avanti solo Corte) di secondo grado del Lazio, sezione 12, ha respinto

- con la sentenza n.1.804/2023 depositata il 28.03.2023 - l'appello proposto dall'A.E. avverso

la sentenza n.2.360/2020 emessa dalla C.T.P. Roma sez.2 e pubblicata il 24.02.2020, con la quale era stato annullato l'avviso di liquidazione di imposte e sanzioni emesso da A.E. contro la parte ricorrente per essere decaduta dalle agevolazioni fiscali prima casa avendo trasferito nel quinquennio immobile acquistato con agevolazioni prima casa senza procedere, entro un anno dall'alienazione, all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Il caso è quello di un soggetto, che dopo aver acquistato un immobile con agevolazioni prima casa, conferisce la nuda proprietà del bene in trust (nel caso in oggetto era trust autodichiarato) prima che siano decorsi i cinque anni dalla data di acquisto.

Secondo l'A.E. il conferimento di beni in trust è equiparato ai fini fiscali ad una rivendita dell'immobile, ne consegue la inevitabile decadenza delle agevolazioni fiscali perché il trasferimento è avvenuto prima della decorrenza del quinquennio previsto dalla legge.

Viceversa, secondo il contribuente, il conferimento di beni in trust non è configurabile quale trasferimento ad un terzo, e a supporto della tesi esposta vengono citate le due sentenze, la n.12.430/2019 della C.T.P. di Roma e la n.769/2022 della C.T.R. del Lazio, con le quali è stato affermato che il conferimento di beni in trust effettuato nel quinquennio dalla data di acquisto del bene, non comporta decadenza delle agevolazioni fiscali prima casa.

La Corte, nel trattare la materia del giudizio, afferma che è dirimente ai fini della decisione verificare se, in concreto, il conferimento di beni in trust produce effetti reali traslativi della proprietà oppure se tali effetti mancano perché al bene viene imposto "soltanto un vincolo di destinazione".

La Corte ricostruisce brevemente l'istituto del trust soprattutto per affermare che il trust è privo di personalità giuridica e l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi è il trustee.

Il trustee non è il rappresentante del trust, ma è colui che dispone dei beni conferiti, in conformità delle disposizioni dello Strumento (alias l'atto istitutivo del trust).

Il trustee acquista la proprietà dei beni non nei propri interessi e vantaggi (infatti il suo patrimonio non consegue alcun incremento per effetto del conferimento), ma esclusivamente per compiere atti di gestione che consentano di realizzare gli scopi del trust previsti nello Strumento.

I beni conferiti in trust non solo non comportano un incremento del patrimonio del trustee, ma non sono a lui attribuiti in modo definitivo. Infatti egli dovrà amministrarli in vista del trasferimento (definitivo) in favore dei beneficiari del trust.

Lo spostamento patrimoniale di beni dal disponente al trustee non comporta alcun mutamento patrimoniale del trustee, sia ai fini sostanziali che fiscali, tale da comportare una manifestazione di capacità contributiva che è il presupposto dell'applicazione delle imposte indirette.

Allo stesso modo, lo spostamento di beni dal disponente al trustee non comporta nemmeno alcun arricchimento dei beneficiari finali, perché tale arricchimento si avrà solo quando, al termine di durata del trust, il trustee effettuerà l'attribuzione ai beneficiari, incrementando così il loro patrimonio.

Solo in quella occasione, e con il trasferimento definitivo in capo ai beneficiari, si avrà una manifestazione di capacità contributiva che farà sorgere la soggezione del trasferimento a imposizione fiscale indiretta.

L'atto di dotazione di beni in trust (da disponente a trustee) è strumentale alla futura, e definitiva, attribuzione ai beneficiari che sarà effettuata dal trustee.

Ne deriva che l'atto di dotazione di beni in trust è fiscalmente neutro, nel senso che lo spostamento dei beni assumerà rilevanza fiscale solo quando il trust avrà attuato la propria funzione mediante l'attribuzione dei beni ai beneficiari finali.

Pertanto, se un atto non arreca un reale e stabile arricchimento al destinatario (formale) della attribuzione - in questo caso il trustee -, resta esclusa la ricorrenza di

un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta (Cass. sez.5 n.1.131/2019; Cass sez.5 n.11.401/2019).

La Corte afferma che il conferimento di beni in trust non integra un trasferimento imponibile, costituendo un atto fiscalmente neutro, che non dà luogo ad un passaggio "effettivo e stabile di ricchezza".

Ma qual'è il trattamento fiscale che, in teoria, si dovrebbe applicare al trasferimento dei beni?

Sicuramente l'imposta sulle successioni e donazioni; nel nostro caso, l'imposta sarà dovuta non al momento dell'atto di dotazione di beni in trust, fiscalmente neutro, ma al momento dell'eventuale trasferimento dei beni ai beneficiari, perché solo tale atto costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art.53 della Costituzione, che costituisce il presupposto per l'applicazione delle imposte indirette.

La Corte ribadisce il concetto che il trustee

- 1) non riceve i beni nel suo interesse,
- 2) non acquisisce alcun vantaggio,
- 3) assume la titolarità dei beni al solo scopo di compiere atti di gestione e di disposizione necessari al raggiungimento delle finalità per le quali il trust è stato istituito.

A nulla rilevano le diverse finalità per cui può essere stato istituito il trust, l'atto di dotazione è sempre fiscalmente neutro a prescindere dalla finalità, liberale o onerosa, che il disponente intendeva realizzare mediante l'istituzione del trust.

Anche da un punto di vista strettamente soggettivo l'atto di destinazione è fiscalmente neutro: infatti il disponente per nulla intende arricchire (animus donandi) il trustee mediante il conferimento di beni in trust, tenuto anche conto che i beni restano separati dal restante patrimonio del trustee e segregati in trust.

Il disponente vuole soltanto che il trustee abbia tutti i poteri per gestire e disporre dei beni conferiti in trust, per poter realizzare le finalità del trust a vantaggio dei beneficiari.

La Corte ribadisce che il trasferimento dei beni in favore del trustee avviene in via strumentale e temporanea,

e non determina effetti traslativi in favore del trustee, nel significato rilevante ai fini della imposizione indiretta, "quale effettivo e stabile passaggio di ricchezza", perché non comporta una attribuzione definitiva di beni a vantaggio del trustee.

E' vero che il trustee ha il potere di gestire, amministrare e anche vendere i beni conferiti in trust, ma questi atti di gestione o disposizione vengono compiuti esclusivamente in vista del perseguimento dello scopo del trust (Cass. n.29507/2020).

La Corte cita inoltre le due sentenze già ricordate dalla parte resistente l'appello, e precisamente:

C.T.P. di Roma n.12.430/2019

e

C.T.R. del Lazio n. 769/2022,

entrambe passate in giudicato,

con le quali è stato affermato che per effetto di conferimento di beni in trust, il disponente non è decaduto dalle agevolazioni prima casa,

per affermare che entrambe sono conferenti con la questione sottoposta al vaglio della Corte, e che il relativo giudicato riverbera i propri effetti anche nel contenzioso oggetto del giudizio.

La Corte ha ritenuto condivisibile quanto affermato dal Giudice di Primo Grado (C.T.P.), conforme al recente indirizzo giurisprudenziale consolidato della Corte di Cassazione, ed ha respinto l'appello proposto dall'A.E. precisando che:

"se non può dirsi che con l'atto di costituzione del trust autodichiarato vi sia stato un trasferimento vero e proprio dei beni allora non è integrata la fattispecie della decadenza dei benefici che ha portato all'emanazione dell'avviso di accertamento da parte dell'Ufficio".

La vicenda ha riguardato l'ipotesi di trust autodichiarato, però la decisione non ha fatto distinguo sui vari tipi di trusts, quindi il giudicato vale anche per i trusts in cui il trustee è un soggetto differente dal disponente.

Solo per completezza in materia di agevolazioni prima casa nel caso di trust, ricordo che nel caso di acquisto a titolo oneroso il trustee

- 1) non può chiedere l'applicazione della normativa "prezzo/valore"
- 2) non può chiedere le agevolazioni prima casa.

Questo è il trattamento fiscale nel caso in cui il trustee acquisti la piena proprietà;

diverso è il caso se il trustee acquista la nuda proprietà mentre una persona fisica diversa dal trustee acquista l'usufrutto; in tal caso se ricorrono le condizioni di legge, allora l'usufruttuario può richiedere le agevolazioni di cui ai punti 1) e 2).

Tutto ciò emerge dalla Circolare dell'A.E. n.34/E del 20.10.2022

dove all'art.4.4.7. è espressamente previsto che l'atto di acquisto sarà soggetto alle disposizioni ordinarie in materia di imposta di registro/i.v.a.,

ma tenendo conto delle caratteristiche essenziali del trust, ovvero che i beni del trust, pur intestati a nome del trustee, costituiscono una massa distinta e non fanno parte del patrimonio dello stesso, che è tenuto ad amministrare, gestire o disporre beni secondo i termini del trust, con obbligo di renderne conto.

Conseguenza di quanto appena indicato è L'A.E. che ritiene, in via generale, non possa trovare applicazione a tali acquisti il criterio di determinazione della base imponibile c.d. del “prezzo-valore” di cui all’articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, né le agevolazioni previste per le persone fisiche.

L'inciso "in via generale" apre la strada alla possibilità dell'applicazione del principio “prezzo-valore” a tutti i casi in cui il trustee sia persona fisica, ma non eserciti l'ufficio di trustee in forma di attività professionale.

Potrebbe dunque trovare applicazione il principio “prezzo-valore” nel caso di trust dove il trustee è uno dei componenti della famiglia del Disponente o dei Beneficiari.

Ma questa è solo una ipotesi ed è tutta da verificare.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§