

5. TRUSTS E ATTI DI DESTINAZIONE



IL PUNTO SULLA TASSAZIONE DEGLI ATTI DI TRUST

di Alessio Paradiso

La pubblicazione della sentenza della Cassazione del 5 ottobre 2016, n. 21614, sez. V civile, è l'occasione per mettere a fuoco una materia per anni negletta, che invece di recente ha destato un certo interesse: la tassazione degli atti di trust.

La tassazione degli atti di trust non è mai stata disciplinata dal Legislatore, quindi per lungo tempo gli atti sono stati tassati a tassa fissa di registro (idem ipotecarie e catastali), data la natura e la struttura dell'atto di trust: il trustee non riceve alcun arricchimento, così come i beneficiari, non c'è quindi spazio per applicazione di imposta proporzionale, perché non c'è spostamento di ricchezza.

Unici interventi rilevanti fino al 2015 erano le due *Circolari dell'Agenzia delle Entrate*, la n. 48/E del 2007 e la n. 3/E del 2008 che, prendendo spunto dalla "resuscitata" imposta sulle successioni e donazioni, in qualche modo hanno indicato criteri per la tassazione dei trusts.

Si badi bene però, oggetto di disciplina sono stati esclusivamente i trust liberali (forse inconsapevolmente, o chissà perché); i trusts aventi natura giuridica differente da quella liberale, nonostante le Circolari, dovrebbero comunque essere tassati a tassa fissa.

Successivamente sono intervenute alcune Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate che hanno deciso su quesiti proposti e relativi a situazioni concrete.

La Giurisprudenza Tributaria di merito sembra propendere per la tesi in favore della tassazione dell'atto di trust a tassa fissa, salve qualche orientamento contrario.

Il sistema di tassazione, all'inizio del 2015, che ne era seguito era dunque il seguente: Trust liberali.

1) Trust autodichiarato, soggetto a imposta di successione e donazione, esente da imposte ipotecarie e catastali.

2) Trust con trasferimento di beni al trustee, soggetto a imposta di successione e donazione, ed alle imposte ipotecarie e catastali.

Trust non liberali.

Vuoto normativo, mai colmato dalla prassi.

All'alba del 2015 (febbraio) la Cassazione con tre ordinanze, praticamente uguali, n.3735, 3737, 3886, interviene sul punto e sovverte ogni orientamento precedente, sancendo un trattamento tributario pesantissimo.

Il ragionamento che sta alla base delle ordinanze, è una interpretazione "chirurgica" sul testo della nuova imposta sulle successioni e donazioni.

Infatti si legge che il legislatore, visto che ha intitolato la nuova imposta come "imposta sulle successioni e donazioni e dei vincoli di destinazione", avrebbe istituito una nuova imposta che è dovuta per il solo fatto della costituzione del vincolo, anche in assenza di qualsiasi trasferimento, o comunque a prescindere da ogni trasferimento.

Quindi il legislatore avrebbe dato vita ad una nuova norma (quella sui vincoli di destinazione in quanto tali) totalmente diversa da quella sulle successioni e donazioni, quanto a presupposti, soggetti oggetti etc etc, ma uguale solo per le aliquote da applicare;

pertanto l'atto di trust è comunque tassato - perché vincolo di destinazione - non importa se autodichiarato o con nomina di un trustee che non sia il conferente (ed in tal caso avremmo avuto un'altra tassazione relativa questa volta al trasferimento vero e proprio in capo al trustee).

La Cassazione precisava quindi che se il disponente è anche beneficiario, subisce l'applicazione del trattamento fiscale maggiormente penalizzante, visto che il disponente non è previsto nell'elenco dei soggetti beneficiari indicati dalla legge, ed allora si applica l'aliquote residuale cioè quella dell'8%: in sostanza è come dire che noi siamo i soggetti più estranei a noi stessi (sigh!).

Riassumendo, l'atto sarebbe stato tassato due volte, una volta in quanto vincolo e la seconda se dava luogo a trasferimento.

Avevo già avuto modo di commentare le Ordinanze citate nel numero 9/2015 di Notarnews, e quindi non proseguo oltre.

La stessa Cassazione muta radicalmente l'indirizzo precedente nel dicembre dello stesso anno 2015, con le *sentenze del 18 dicembre 2015, n.ri 25.478/25.479/25.480* che sanciscono l'applicazione della tassa fissa (commento in Notarnews 2/16).

Nel marzo del 2016, La stessa Sezione che aveva inaugurato la "navette" con le Ordinanze del febbraio 2015, ritorna sul punto e ribadisce con la Sentenza n.4.482 del 2016 quanto già affermato all'inizio del 2015 (commento in Notarnews 3/2016).

La sentenza della *Cassazione n. 21.614, del 05.10.2016*, con ragionamento giuridico davvero preciso e puntuale, sembra abbia posto la parola fine a questa querelle, criticando in maniera completa e con dovizia di particolari le motivazioni delle Ordinanze del 2015 e della Sentenza del marzo 2016.

La Corte, nella sentenza 21.614, ribadisce il concetto "elementare" che trova fondamento nella Convenzione de L'Aja e nella legge che ne ha dato esecuzione in Italia, e cioè che trustee non riceve alcun arricchimento, i Beneficiari riceveranno quanto loro destinato alla scadenza del termine di durata del trust, se in allora saranno in vita e se Beneficiari, e nei limiti della consistenza del Fondo in Trust: nessun trasferimento è possibile perché è proprio contrario al programma del trust, e che

quindi non è possibile applicare l'imposta sulle successioni e donazioni perché manca il presupposto impositivo.

Inoltre la Corte ha avuto modo di affermare che nessuna autonoma e nuova imposta sui vincoli di destinazione è stata istituita.

TRE CONSIDERAZIONI.

1) Non è detto che la Suprema Corte non ritorni sull'argomento ancora una volta in senso opposto, quindi lo stato attuale è questo ma la materia è sempre piuttosto fluida.

2) Se mai dovesse prevalere la tesi delle Ordinanze del 2015, allora nel caso di vincolo di destinazione preceduto da trasferimento, la fattispecie sarebbe soggetta a due tassazioni "diverse", la prima sul trasferimento e la seconda sul vincolo.

3) La materia del contendere è pur sempre quella dei trust cc dd "liberali", quindi restano fuori tutti i trusts che non hanno tale natura, quindi quelli commerciali, di garanzia, liquidatori.

IL VERO EQUIVOCO.

Il trust non è "un vincolo di destinazione", né gli si avvicina neppure lontanamente.

L'atto di trust non vincola alcun bene, il trust è per sua natura rotatorio, e quindi anche dovesse mai prevalere l'orientamento delle Ordinanze del 2015, ne resterebbe fuori comunque data la diversa natura giuridica.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§