

SETTORE STUDI

STUDI

Tributari



03.06.20

Studio Tributario n. 38-2020/T. Il contratto di affidamento fiduciario e fiscalità indiretta: dalla traslatività alla 'funzionalità'

Lo studio si propone di indagare, con riferimento al contratto di affidamento fiduciario, in ordine alla esistenza ed ammissibilità di principi sistematici generali che possano orientare l'interprete (segnatamente al di là delle ipotesi speciali di cui alla legge n.112/2016) nell'applicazione di un trattamento fiscale adeguato - piuttosto che al mero effetto traslativo e/o costitutivo, oneroso o gratuito - alla 'funzione' che tale particolare modalità di articolazione dei diritti e del patrimonio di un soggetto ('affidante') possa assumere nella realtà negoziale e fattuale.

Ed infatti, la circostanza, non di poco momento, per cui all'affidatario vengono affidati beni e diritti che non possano dirsi al medesimo 'appartenenti', ma che vengono utilizzati solo in funzione del programma destinatorio impresso dall'affidante, fa fortemente dubitare della plausibilità di un procedimento impositivo che si esaurisca semplicisticamente nell'applicazione delle imposte proporzionali previste per i trasferimenti, a titolo oneroso e/o gratuito, e che presuppongono una manifestazione di capacità contributiva, qui invece mancante.

Questa prospettiva appare confortata da taluni supporti che vengono offerti dalla prassi amministrativa (segnatamente risposte ad interpello fornite dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate della Liguria: la n.ro n.903-31/2011 del 21 febbraio 2011, la n.ro 903-11136/2012 del 23 maggio 2012 e la n.ro 903-124/2014 del 22 aprile 2014), nonché dalla particolare varietà delle occorrenze morfologiche in cui il contratto può atteggiarsi, in talune delle quali si potrebbe verificare la mancanza di volta in volta vuoi della esatta individuazione dei soggetti attributari vuoi della entità del vantaggio economico ad essi trasferito, richiedendosi pertanto l'applicazione della sola imposta di registro in misura fissa in ordine al negozio dispositivo delle attività, beni e diritti affidati e rinviando la liquidazione degli ulteriori profili eventualmente rilevanti sul piano fiscale al tempo in cui e se ci saranno beneficiari, entro i limiti delle valenze economiche da questi fruite.

Non va poi sottaciuto che il contratto di affidamento fiduciario di per sé non ha necessariamente natura di 'negozio dispositivo', ma se si vuole, solo 'programmatico', potendo i singoli negozi dispositivi da esso scaturiti essere posti in essere anche in tempi diversi e a distanza di tempo l'uno dall'altro e potendo figurare come soggetti effettivamente 'disponenti' l'affidatario o terzi soggetti, e non già solo l'affidante.

Inoltre, sempre allo scopo di rinvenire quei principi sistematici generali cui si accennava, anche nel tentativo di sdoganarsi da una pedissequa omologazione del contratto 'de quo' al 'negozio fiduciario' inteso in senso classico, si è valorizzato il supporto dell'analogia, e specificamente si è ritenuto possibile mutuare anche per il contratto di affidamento fiduciario le riflessioni e le acquisizioni in ordine alla esatta individuazione dei criteri preposti alla tassazione cui è pervenuta la più recente giurisprudenza di legittimità in materia di trust. Al riguardo si è rilevato come in detta giurisprudenza, sia emerso e si sia consolidato, ormai con carattere di quasi permanente definitività, un orientamento ideologico che privilegia, quale momento tipico del procedimento di liquidazione delle imposte dovute, non già e non tanto la produzione dell'efficacia (eventualmente) dispositiva a favore del trustee né tanto meno di quella segregativa del trust, quanto l'effettivo arricchimento patrimoniale di colui o coloro che si trovano a ricoprire il ruolo di beneficiario/beneficiari finali, al momento in cui il disegno programmatico sotteso all'adozione del trust trova definitivo compimento. Sicché è sembrata operazione interpretativa legittima argomentare nel senso che, anche per il contratto di affidamento fiduciario, potrebbe essere solo un eventuale e postumo atto traslativo dei beni e diritti confluiti nel 'Fondo affidato' o comunque di quelli che vi figureranno al momento in cui l'affidamento cessa per il compimento del termine di durata o per il verificarsi della condizione risolutiva cui esso sia eventualmente subordinato, a favore del o dei beneficiari, a soggiacere alla tassazione con imposta proporzionale, commisurata all'arricchimento patrimoniale da questi effettivamente acquisito, in modo stabile e definitivo.

Anche la sistemazione sul piano della disciplina fiscale, che dell'istituto fornisce il disegno di legge n.1452 presentato nel corso della corrente XVIII Legislatura, è sembrata avvalorare le conclusioni cui si è pervenuti nel presente studio.

Sommario

1. Premessa. 2. Rilevanza del 'programma', appartenenza dei beni ed inferenze sul piano fiscale. 3. Supporti offerti dalla prassi amministrativa. 4. La rilevanza fiscale del contratto nella sua variegata morfologia. 5. Il supporto dell'analogia nella ricerca di criteri impositivi. 6. Le previsioni del disegno di legge n.1452.

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 14/05/2020)

Il documento completo è disponibile nell'allegato.

Studio Tributario n. 38-2020/T

Adriano Pischetola



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Giulio Biino

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT