

Tutelare le esenzioni di imposta conseguite prima della circolare

Statuto del contribuente

Cambiando rotta l'Agenzia deve comunque garantire il legittimo affidamento

— Angelo Busani

In coerenza con l'opinione che l'imposta di donazione è applicabile solo "in uscita" dal trust e non più "in entrata", la circolare 34/E/2022 afferma che i presupposti per beneficiare di un'agevolazione (si pensi alla disciplina della "prima casa") devono essere verificati nel momento in cui il trustee attribuisce al beneficiario il patrimonio del trust.

Pertanto, in riferimento all'esenzione da imposta di donazione e successione disposta nel caso dell'attribuzione gratuita (tra marito e moglie o tra genitori e figli) di una quota di partecipazione al capitale di una società dalla quale derivi, in capo al beneficiario, il controllo della società stessa (articolo 3, comma 4-ter, Dlgs 346/1990):

❶ nell'atto di dotazione del trust, il trustee non deve effettuare alcuna particolare dichiarazione (in particolare, non deve promettere di mantenere il controllo per cinque anni, in quanto questa dichiarazione sarà fatta dai beneficiari quando il trust cesserà);

❷ non c'è alcuna conseguenza se il trustee aliena la quota di capitale sociale in questione prima del decorso di un quinquennio dalla sua acquisizione, in quanto l'onere di non alienazione per cinque anni graverà sui beneficiari.

A questo riguardo, però, lo studio

n. 47 del Notariato rileva che si confliggerebbe con «esigenze di obiettiva equità sostanziale» se non si distinguesse la situazione di chi ha dotato un trust anteriormente alla Circolare 34/E, cioè quando le Entrate (risoluzione 110/E/2009) – in coerenza con l'allora vigente opinione del fisco circa l'applicazione dell'imposta di donazione al momento di "entrata" del patrimonio nel trust – ritenevano che:

- fossero in quel momento da individuare come beneficiari del trust il coniuge o i discendenti del disponente;
- fosse il trustee a dover assumere l'impegno di non alienazione della quota di controllo per almeno un quinquennio;
- si verificasse la decadenza dal beneficio di esenzione da imposta di donazione nel caso di alienazione infraquinquennale da parte del trustee.

Se non fosse operata questa distinzione tra trust dotati prima e dopo la circolare 34/E, sarebbe «gravemente violato» il principio di tutela dell'affidamento del contribuente e di buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente (articolo 10, comma 1, dello Statuto del contribuente). Infatti, chi ha dotato un trust adeguandosi perfettamente a un orientamento dell'Agenzia (e quindi tenendo un comportamento che ha consentito di avvalersi di un'esenzione altrimenti non fruibile) non può certo sentirsi dire oggi che l'esenzione non è stata conseguita e che i presupposti della sua concessione dovranno di nuovo essere verificati quando il trust cesserà.