

Trust, l'imposta di donazione scatta con il trasferimento ai beneficiari

Il Sole 24 Ore | NORME E TRIBUTI | 06 APRILE 2021 | Angelo Busani

Sarà anche che il Covid-19 ha rallentato un po' tutto, ma nessuno ricorda un altro caso, come quello della tassazione dell'atto di dotazione del trust, nel quale l'agenzia delle Entrate tiene duro su un orientamento che, negli scorsi 27 mesi, molte decine di decisioni della Cassazione (qualcuno dice un centinaio, ma è francamente impossibile contarle tutte), hanno smentito in modo pressochè unanime.

Era il gennaio del 2019, infatti, quando la Cassazione, con l'ordinanza n. 1131 ("Il Sole 24 Ore" del 18 gennaio 2019), ha dato una svolta al suo precedente orientamento, che era conforme alla tesi affermata dalle Entrate nelle circolari 48/E/07 e 3/E/08. Anteriormente, infatti, il giudice della legittimità (a cominciare dalle decisioni 3735/2015, 3737/2015, 3886/2015 e 5322/2015) aveva ritenuto di seguire la tesi dell'Agenzia circa l'individuazione di una manifestazione di capacità contributiva nell'istituzione del vincolo di destinazione che deriva dall'atto di dotazione di un trust.

Dall'inizio del 2019, invece, la Cassazione ha radicalmente invertito il suo convincimento, ritenendo che la stipula dell'atto di dotazione del trust non può essere intuito come un presupposto di imposizione. Ed è importante notare che, esaminando i casi volta per volta giudicati nella giurisprudenza di vertice, questo nuovo ragionamento della Cassazione è stato incessantemente ripetuto, fino a oggi (l'ultima in ordine di tempo è la sentenza 8719/2021 del 30 marzo scorso, di cui si riferisce nell'articolo qui a fianco), con riguardo a qualsiasi "tipo" di trust possa configurarsi, vale a dire con riferimento: 1 sia al trust autodichiarato (quello nel quale il disponente nomina se stesso quale trustee) che al trust traslativo (quello nel quale il disponente trasferisce i beni vincolati in trust a un soggetto diverso da se stesso); 2 sia al trust avente finalità di passaggio generazionale, che al trust con scopo di beneficenza, al trust preordinato a finanziare un'infrastruttura di pubblica utilità, al trust liquidatorio (e cioè istituito per gestire una posizione debitoria), eccetera.

La ragione dell'inversione di giurisprudenza del 2019 è stata fondata sull'idea che l'originazione del vincolo di destinazione derivante dall'istituzione di un trust non incrementa la sfera giuridica del trustee in quanto la formazione del patrimonio del trust è meramente transitoria in quanto servente all'attuazione del trust. In altri termini, quando l'articolo 2, comma 47, Dl 262/06 (la norma che ha reintrodotto nel nostro ordinamento l'imposta di donazione, in precedenza soppressa) ha menzionato – innovando rispetto alla legislazione antecedente – anche i vincoli di destinazione tra le situazioni che costituiscono un presupposto di imponibilità, non avrebbe istituito una nuova fattispecie imponibile con l'imposta di donazione, ma "solo" avrebbe chiarito che l'imposta di donazione si applica anche al trasferimento di patrimonio che si abbia, oltre che per effetto di una donazione, anche in conseguenza dell'istituzione di un vincolo di destinazione. Vale a dire che l'imposta di donazione si applica non nel momento in cui il vincolo di destinazione viene istituito (in particolare, quando il trustee viene reso titolare del patrimonio vincolato in trust, né tantomeno quando il disponente si autodichiara trustee), ma si applica all'incremento patrimoniale che si verifica in capo ai soggetti designati quali beneficiari del trust a seguito del trasferimento che il trustee disponga in loro favore.

Tuttora, di questo orientamento della Cassazione gli uffici periferici dell'Agenzia non tengono conto, perché ancor oggi ossequiosi delle circolari 48/E/07 e 3/E/08: ne è prova il fatto che la Dre Lombardia, nel novembre 2020, con la risposta a interpello 904-1160/2020 ("Il Sole 24 Ore", 10 novembre 2020) ha nuovamente ribadito la tesi che l'istituzione del vincolo di destinazione del trust rappresenta un presupposto impositivo dell'imposta di donazione (e delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale).

Tuttavia, una svolta dell'Agenzia pare esser stata indirettamente preannunciata nella risposta a interpello n. 106 del 15 febbraio 2021, nella quale l'Agenzia, richiamando espressamente la decisione n. 10256/2020 della Cassazione (una delle tante ove l'Agenzia è stata smentita), ha affermato che «l'attribuzione di beni e diritti ai beneficiari di un trust da parte del trustee può determinare l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni». La svolta è che l'agenzia delle Entrate, in precedenza, aveva sempre detto il contrario, vale a dire che la cessazione del vincolo del trust, con l'attribuzione ai beneficiari del patrimonio già vincolato in trust, è un episodio fiscalmente irrilevante, essendo invece rilevante il momento istitutivo del vincolo di destinazione. © RIPRODUZIONE RISERVATA

<p>L'ORIENTAMENTO NEL TEMPO</p>	<p>1 fino al 2018 All'istituzione del vincolo il giudice della legittimità (ad iniziare dalle decisioni 3735/15, 3737/15, 3886/15 e 5322/15) seguiva la tesi delle Entrate (circolari 48/E/07 e 3/E/08) individuando la manifestazione di capacità contributiva nell'istituzione del vincolo di destinazione derivante dall'atto di dotazione di un trust</p> <p>2 dal gennaio 2019 La svolta La Cassazione con l'ordinanza 1131/19, seguita molte altre decisioni, ha dato una svolta al suo precedente orientamento, ritenendo che la stipula dell'atto di dotazione del trust non può essere inteso come un presupposto di imposizione. Un ragionamento da ultimo ripetuto con la sentenza 8719/21</p> <p>3 nel novembre 2020 Il mancato allineamento della Dre Lombardia, nel novembre 2020, con la risposta a interpello 904-1160/20 ha nuovamente ribadito la tesi che l'istituzione del vincolo di destinazione del trust rappresenta un presupposto impositivo dell'imposta di donazione (e delle imposte ipotecaria e catastale)</p> <p>4 Nel febbraio 2021 L'ulteriore svolta Nella risposta a interpello 106/21, l'Agenzia, richiamando la decisione 10256/2020 della Cassazione, ha affermato che «l'attribuzione di beni e diritti ai beneficiari di un trust da parte del trustee può determinare l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni».</p>
-------------------------------------	---