

Il trust nato per la beneficenza sconta l'imposta proporzionale

Il Sole 24 Ore | NORME E TRIBUTI | 12 OTTOBRE 2019 | Angelo Busani, Elisabetta Smaniotto

Si applica l'imposta proporzionale di donazione all'atto di dotazione di un trust caritatevole il cui atto istitutivo preveda che il trustee possa immediatamente procedere a effettuare la beneficenza voluta dal disponente, perché questa situazione «realizza il presupposto del tributo in questione»: lo decide la Cassazione nella sentenza 22758/2019.

Leggendo solo la massima della sentenza si pensa subito un'inversione di rotta rispetto alle almeno 12 decisioni con le quali la Cassazione, nel 2019, ha dichiarato l'atto di dotazione non espressivo di capacità contributiva (si veda la tabella qui a fianco); invece, se si legge per intero la lunga motivazione della sentenza, si apprende che l'orientamento viene confermato e solo precisato. In sostanza, il ragionamento è: se il disponente dota il trustee di fondi immediatamente spendibili in beneficenza (nella fattispecie si trattava di 4 milioni di euro) a favore di «beneficiari indeterminati», ciò significa che «è riscontrabile» un «arricchimento patrimoniale a titolo di liberalità» cui si rende «applicabile l'imposta di donazione» (nella fattispecie, con aliquota dell'8%). Più in generale, «qualora dall'atto istitutivo del trust sia possibile individuare la chiara volontà di realizzare il trasferimento di beni in capo ai beneficiari e questi siano ben identificabili nel negozio, troverà applicazione l'imposta in misura proporzionale. Diversamente il negozio sconta l'imposta di registro in misura fissa». Anche la sentenza 22758 pertanto può classificarsi, a buon titolo, come la tredicesima decisione con la quale, nel 2019, il giudice della legittimità ha osservato l'atto di dotazione del trust quale situazione in cui non si manifesta alcuna capacità contributiva.

A fronte di questo marmoreo panorama formatosi nella giurisprudenza di vertice, le considerazioni sono le seguenti:

- è radicalmente rovesciato il ragionamento che la Cassazione sviluppò quando per le prime volte affrontò l'argomento: con l'unica voce dissonante della sentenza 21614/2016, nelle ordinanze 3735/2015, 3737/2015, 3886/2015 e 5322/2015 e nella sentenza 4482/2016, la Cassazione aveva ritenuto applicabile l'imposta di donazione all'atto di dotazione del trust;
- è superato anche il tentennamento che la Cassazione aveva evidenziato in una stagione, per così dire, “di mezzo” (espresso dalla sentenza 13626/2018 e dalle ordinanze 31445/2018 e 734/2019) ove era stato elaborato un complicato ragionamento che aveva come esito quello di distinguere trust da trust. Inoltre, considerando nel loro complesso le 13 decisioni del 2019 si nota che esse enunciano il medesimo principio prendendo in esame tutti i “tipi” di trust:
- il trust autodichiarato, nel quale il disponente nomina se stesso come trustee (sempre che, ma è un problema civilistico, questo sia un vero e proprio trust);
- il trust “definitivamente traslativo”, ove al trustee è effettuato un trasferimento stabile e definitivo a vantaggio dei futuri beneficiari, cui il patrimonio del trust in futuro verrà devoluto (il caso è quello per trust con finalità di pianificazione successoria);
- il trust “temporaneamente traslativo” (è il caso del trust “di garanzia”) ove il trustee riceve un apporto per utilizzarlo immediatamente (ad esempio: per pagare i creditori che il trust intende garantire).

Il presupposto impositivo, pertanto, si sposta dal momento in cui il trust viene dotato al momento in cui il trustee erogherà il patrimonio del trust: se si tratta di attribuzioni liberali, come quelle che tipicamente il trustee effettua a favore dei beneficiari finali di un trust di “passaggio generazionale”, a esse occorre applicare l'imposta di donazione; se si tratta di attribuzioni non liberali (come accade nel caso dei pagamenti che il trustee effettua a favore dei creditori di un trust “di garanzia”), esse non sono soggette a tassazione in quanto la tassazione si appunta sugli atti dispositivi che il trustee ponga in essere, con riguardo al patrimonio del trust, al fine di procurarsi le risorse occorrenti per effettuare i dovuti pagamenti. © RIPRODUZIONE RISERVATA

CONTENUTO DELLE DECISIONI DELLA CASSAZIONE	RIFERIMENTO NUMERICO A SENTENZE E ORDINANZE
--	---

ORIENTAMENTO ORIGINARIO DELLA CASSAZIONE

All'atto di dotazione del trust si applica l'imposta di donazione: la istituzione del vincolo di destinazione è un presupposto impositivo

3735/2015 (ord.)-3737/2015 (ord.)
3886/2015 (ord.)-5322/2015 (ord.)
4482/2016 (sent.)

FA CAPOLINO UN ORIENTAMENTO MINORITARIO

Con una decisione minoritaria rispetto al suo orientamento originario si afferma che l'atto di dotazione non deve essere tassato in quanto non integra una manifestazione di capacità contributiva

21614/2016 (sent.)

SI VERIFICA UNA PARZIALE INVERSIONE DELL'ORIENTAMENTO ORIGINARIO

L'imposta di donazione non si applica al trust autodichiarato e ai trust traslativi con attribuzione transitoria al trustee

13626/2018 (sent.)
31445/2018 (ord.)
734/2019 (ord.)

GENNAIO 2019: INIZIA IL CAPOVOLGIMENTO DELL'ORIENTAMENTO ORIGINARIO

L'atto di dotazione di qualsiasi tipo di trust non sconta imposta di donazione in quanto non è una manifestazione di capacità contributiva

1131/2019 (sent.)

PRIMAVERA - ESTATE 2019: SI CONSOLIDA IL NUOVO
ORIENTAMENTO DELLA CASSAZIONE

È assodato che la Cassazione ritiene l'atto di dotazione del trust estraneo all'imposta di donazione: il momento di tassazione è quello nel quale il trustee attribuisce ai beneficiari il patrimonio del trust

11401/2019 (sent.) -
15453/2019 (sent.) -
15455/2019 (sent.) -
15456/2019 (sent.) -
16699/2019 (sent.) -
16700/2019 (sent.) -
16701/2019 (sent.) -
16705/2019 (sent.) -
19167/2019 (sent.) -
19310/2019 (ord.) -
19319/2019 (sent.) -
22754/2019 (sent.)

Parziale ritorno al passato

<p>Se il trust è caritatevole e il trustee può erogare la beneficenza, l'apporto di risorse dal disponente al trustee è tassato con l'imposta di donazione</p>	<p>22758/2019 (sent.)</p>
--	---------------------------