

Norme & Tributi

Fisco



NT+FISCO
Aiuti di Stato, i nodi sul limite
 Costi fissi, perdite, periodo di riferimento e soci: quattro nodi per il limite di 10 milioni di aiuti di Stato.

di **Alessandro Martinelli**
 e **Antonio Tomassini**
 La versione integrale dell'articolo su:
ntplusfisco.ilssole24ore.com

L'orientamento nel tempo

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

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

3
NEL NOVEMBRE 2020
Il mancato allineamento
 La 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)

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».

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

Fisco

La Cassazione ha ribadito a più riprese il principio sul momento impositivo

Per le Entrate la tassazione parte da quando il vincolo di destinazione viene istituito

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 pressoché 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 inteso 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'origine 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 serve 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 dispone 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

Niente tassa se i beni tornano al disponente

Il caso concreto

Il presupposto d'imposta si manifesta solo con la definitività dell'atto

La sentenza di Cassazione 8719/2021 del 30 marzo scorso contiene l'ultima puntata, in ordine di tempo, della giurisprudenza di legittimità circa la tassazione delle movimentazioni patrimoniali inerenti a un trust.

Il caso esaminato era quello di un trust nel quale i beneficiari (ai sensi dell'articolo 10 della legge di Jersey, dichiarata applicabile a quel trust) hanno rinunciato alla loro posizione beneficiaria, con l'effetto che la proprietà dei beni vincolati in trust è ritornata al disponente, vuoi perché così disponeva l'atto di trust, vuoi perché l'articolo 42 della legge di Jersey prescrive la restituzione al disponente del patrimonio del trust in caso di mancanza di beneficiari.

La Cassazione decide, dunque, che, in tal caso, viene meno «la stessa fattispecie impositiva, perché, non essendovi allora più nessuna potenzialità di arricchimento gratuito da parte di un soggetto terzo, non potrà manifestarsi la specifica capacità contributiva oggetto del tributo»; invero, la retrocessione al disponente dei beni segregati, «è solo un effetto automatico della cessazione del trust, in nessun modo rilevante ai fini impositivi».

Nel dettare questo principio, la Suprema corte lo rende conseguente al ragionamento costantemente sviluppato dal 2019, che viene ripercorso e puntualizzato: i beni vincolati in trust non entrano nel patrimonio del trustee se non per la realizzazione dello scopo indicato dal disponente e con il fine specifico di restare separati dal restante patrimonio del trustee, effetto che si realizza attraverso l'intestazione formale dei beni al trustee e l'attribuzione al medesimo di poteri finalizzati alla realizzazione dello scopo predetto.

Pertanto, l'atto di sottoposizione di determinati beni al vincolo del trust deve essere concepito come «atto funzionale e prodromico al successivo trasferimento a favore dei beneficiari»: il trasferimento dei beni al trustee ha «natura transitoria e non esprime alcuna capacità contributiva»; con la conseguenza che «il presupposto d'imposta si manifesta solo con il trasferimento definitivo di beni dal trustee al beneficiario» e, quindi, all'atto di dotazione del trust «non può applicarsi il regime delle imposte indirette sui trasferimenti in misura proporzionale» (e ciò, dunque, non solo con riguardo all'imposta di donazione, ma anche con riguardo alle imposte ipotecaria e catastale, ove la dotazione del trust abbia a oggetto beni immobili).

La Cassazione riconosce, inoltre, come non possa negarsi che l'apposizione del vincolo del trust, in quanto tale, determini per il disponente un'utilità, rappresentata dalla separazione dei beni vincolati in trust rispetto al patrimonio del trustee; ma si tratta di «una utilità che non concreta, di per sé, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al disponente e nemmeno al trustee, bensì soltanto - se e quando il trust abbia compimento - in capo al beneficiario finale».

—A.Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Effetti giuridici solo se prodotti dall'atto

Fisco e Costituzione

di **Enrico De Mita**

—Continua da pagina 35

Notiamo che nel giudizio è pure intervenuta, con propria opinione, quale *amicus curiae*, l'Associazione nazionale tributaristi italiani, sezione Lombardia, ai sensi dell'articolo 4-ter delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, a sostegno dell'inammissibilità e comunque dell'infondatezza delle questioni. L'articolo 20 è uno di quei casi in cui l'intervento del legislatore, a più riprese, è riuscito a far nascere, in capo a una certa sottesa interpretazione pregiudizialmente «pro fisco», una serie di interrogativi interpretativi che, per le vie brevi, hanno tradotto il dubbio degli uffici in tassazione certa, contro la norma, la logica, ma, definitivamente, contro il trust, contro l'inciso. Anche le categorie civilistiche, in questa deviazione ermeneutica, sono diventate riferimenti opzionali, dutili, per così dire, nell'involuzione del diritto tributario che perde riferimenti.

«Disposizione tassabile» rischia di diventare, così, qualsiasi «clausola» nella quale gli uffici intravedano non tanto la dignità di autonomo negozio, quanto l'occasione di nuova tassazione. Non importa se disancorata dal diritto civile e dal diritto tributario. La Corte (158/2020) aveva evidenziato, che, ai fini dell'imposta di registro, la tassazione deve avvenire in base ai soli effetti giuridici prodotti dall'atto sottoposto a registrazione.

La tassazione, da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescinde e deve prescindere da elementi interpretativi esterni allo stesso nonché da disposizioni contenute in altri negozi giuridici collegati con quello da registrare. È fatta salva l'analisi delle operazioni collegate al singolo atto nell'ambito della disciplina dell'abuso del diritto (articolo 10-bis legge 212/00), questa volta, però, con la garanzia del contraddittorio prevista dal legislatore. La nuova formulazione dell'articolo 20 e la norma di interpretazione autentica di esso chiariscono che la tassazione deve avvenire in base ai soli effetti giuridici prodotti dall'atto sottoposto a registrazione. Si deve prescindere dagli elementi «extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi». Tale disciplina è coerente con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro e, in particolare, con la natura di «imposta d'atto» storicamente riconosciuta al tributo di registro dopo la sostanziale evoluzione da tassa a imposta. Gli effetti giuridici tassabili dell'atto, presentato alla registrazione, devono essere individuati in base al contenuto e alle disposizioni di esso, secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa allegata al testo unico, senza che possano essere svolte indagini circa effetti ulteriori, salvo che ciò sia stabilito dalla stessa disciplina del testo unico. Anche la sentenza 39/2021, come la 158/2020, è caratterizzata da una dimensione giuridico-sistemica, che rende consapevole la Corte di interpretare orientando. Nel contempo, è altamente politica qual è l'essenza del diritto tributario. C'è da auspicare che le Entrate e la Suprema corte prendano atto delle statuizioni e degli indirizzi della Consulta, nella funzione nomofilattica che va condivisa e attuata seriamente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

GUIDA AL NUOVO ESAME DI AVVOCATO

Parte I - Il doppio orale e la deontologia forense

La guida offre una serie di strumenti agili per orientarsi nelle nuove prove orali messe a punto dal decreto legge n. 31 del 2021 per l'esame di avvocato.
 Nella prima uscita vengono analizzati i seguenti argomenti:

- Come funzionano le nuove selezioni, la scelta delle materie, il cronoprogramma delle prossime date, la composizione delle sottocommissioni, le modalità di lavoro e i criteri di valutazione.
- "Dieci mosse" per un efficace colloquio in videoconferenza.
- Il Codice deontologico forense commentato e annotato con gli orientamenti delle sezioni Unite e del Consiglio nazionale forense.

IN EDICOLA DAL

26

MARZO

CON IL SOLE 24 ORE A

9,90* €

*Oltre al prezzo del quotidiano

DISPONIBILE ANCHE PRESSO LE LIBRERIE PROFESSIONALI E ONLINE SU: offerte.ilssole24ore.com/esameavvocato1

OFFERTA VALIDA IN ITALIA FINO AL 10 MAGGIO 2021