

Criticità fiscali del trust italiano

Autore: Savino Mauro

In: Diritto amministrativo

L'art. 47 della l. n. 286 del 24.11.2006, nel restituire "l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e servizi per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione" ha creato le premesse per la sussunzione del trust sotto tale fattispecie e sotto quelle disciplinate dall'art. 49, che dispone sulle aliquote cui sono sottoposte "donazioni e atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e di diritti e la costituzione di vincoli di destinazione".

Tale aliquota è determinata, dice l'art. 49, "sul valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario" ed è così declinata a seconda dei beneficiari:

a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;

b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;

c) a favore di altri soggetti: 8 per cento.

L'art. 78 della l. n. 296 del 27.12.2006 (finanziaria 2007) ha stabilito poi che all'art. 3 del TU sulle imposte per successioni e donazioni (d. lgs. n. 346 del 31.10.1990) è aggiunto il comma 4 ter per cui: "I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. [...] Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata".

La circolare ministeriale n. 48/E del 06.08.2007 rubricata "Trust. Disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette" ha poi precisato che "l'atto dispositivo con il quale il settlor vincola i beni in trust è un negozio a titolo gratuito" e, con l'assoggettamento all'imposta di registro degli atti costitutivi di vincoli di destinazione ex art. 6 d.l. n. 262/2006, tale decreto finiva per statuire sul trust, che, per sua natura, appartenerebbe alla categoria dei vincoli di destinazione. La succitata l. n. 286/2006 di conversione del detto decreto legge, pur non convertendo l'art. 6, si argomenta nella circolare, ripristina

l'imposta su donazioni e successioni secondo la disciplina del TU 31.10.1990 n. 346 e dispone l'applicazione di tale imposta "alla costituzione dei vincoli di destinazioni".

Il trust viene dunque a configurarsi, per l'Agenzia delle Entrate come negozio a titolo gratuito con vincolo destinazione e pertanto sottoposto all'imposta stabilita per successioni e donazioni.

La successiva cir. min. n. 3/E del 22.01.2008 su "Successioni, donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione" ha poi precisato che "la costituzione di beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust", ciò "anche nel caso del trust auto-dichiarato, in cui il settlor assume le funzioni del trustee, pur in assenza di formali effetti traslativi".

L'Agenzia delle Entrate chiarisce qui un aspetto fondamentale della sua visione della fiscalità dell'istituto, perché nel momento in cui dice: la costituzione di beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta ribadisce e consolida la concezione per cui il momento impositivo è determinato dalla costituzione del trust ed anche indipendentemente da un effetto traslativo come nel trust auto-dichiarato. In altre parole il soggetto passivo d'imposta è il trustee. Ciò perché, secondo l'Agenzia, l'effetto segregativo che il trust produce sui beni trasferiti individua l'an della tassazione. È su questi beni in quanto beni vincolati che viene esercitato il potere impositivo. Inoltre, aggiunge l'Agenzia, il trattamento fiscale complessivo cui è assoggettato il trust impedisce di individuare il momento impositivo nel trasferimento dei beni ai beneficiari, qualora individuati: lo impedirebbe la causa fiduciaria che permea l'istituto tutto, tanto è a dire che se, come avviene nel caso tipico, la segregazione dei beni è fatta a beneficio di qualcuno, costui non può poi essere 'menomato' nel suo beneficio da un'imposizione fiscale.

Senonché è proprio questa ricostruzione ad essere stata spesso e volentieri contraddetta dalla giurisprudenza.

Citiamo solo alcuni casi: sent. n. 207/08/12 del 26.09.2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata per cui "è evidente la mancanza di qualsiasi intento di liberalità [...] il negozio posto in essere non genera un incremento di ricchezza a favore del trustee"; sent. n. 10/02/13 del 08.01.2013 della Commissione Tributaria Provinciale di Latina, per cui "i beneficiari sono titolari di un diritto sottoposto a condizione sospensiva che non consente loro al momento del trust di ottenere i beni. Pertanto non essendovi alcun arricchimento tassabile al momento, l'atto deve essere sottoposto ad imposta in misura fissa", sulla stessa linea sent. n. 47/1/09 del 22.04.2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso; sent. n. 481/15/09 del 16.04.2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta e via enumerando.

La posizione della giurisprudenza pare dunque attestarsi sulla necessità di rimandare al momento del trasferimento dei beni ai beneficiari la tassazione per successioni e donazione, in quanto solo in quel momento si determinerebbe un arricchimento tassabile, prima rilevando solo la corresponsione dell'imposta di registro.

Si contrappongono così due orientamenti: quello dell'Agenzia che fa leva sulla funzione economico-sociale assolta dal trust e quello della giurisprudenza, più incline a visioni 'pratiche' del negozio in oggetto.

A prescindere da considerazioni sulla natura giuridica del trust, che non è il caso di discutere qui, e

dall'assonanza tra la ricostruzione giurisprudenziale e quella offerta dalla dottrina di common law, cui si deve l'invenzione del trust, che sposterebbe la questione su un piano di diritto comparato, vogliamo far qui rilevare un paio di considerazioni.

Il più volte richiamato TU su successioni e donazioni ex d. lgs. n. 346/1990 non include il trust tra i soggetti passivi d'imposta: "l'imposta è dovuta [...] dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi" (art. 5, co. 1).

Se, per pacifica dottrina e giurisprudenza il patrimonio del trustee e quello del beneficiario sono da considerarsi distinti e insuscettivi di confusione, e se si connette questo rilievo a quello precedente, si dovrà dire che, qualora debba essere il trustee a pagare l'imposta, quest'ultimo, che di per sé non è tenuto e a cui non possono imputarsi le obbligazioni gravanti sul beneficiario, per assolvere tale compito dovrebbe stabilire con questo un rapporto di provvista, presentandosi così solo come una sorta di mandatario del beneficiario, reale soggetto passivo d'imposta.

Anche volendosi così accedere alla tesi dell'Agenzia, rimarrebbero a favore dell'opinione giurisprudenziale indici normativi e dottrinali difficilmente superabili.

<https://www.diritto.it/criticita-fiscali-del-trust-italiano/>