

Note a margine della recente giurisprudenza di legittimità in tema d'irrelevanza degli atti di trasferimento dei beni in trust ai fini delle imposte indirette.

di Alessandro Albano - 28 ottobre 2019

¹ (commento a Cass., sez. trib., 12 settembre 2019, n. 22754, ed a Cass. sez. trib., 7 giugno 2019, nn. 15453, 15455, 15456)

1. Le sentenze della Corte di Cassazione rese dalla Corte di Cassazione nel mese di giugno hanno contribuito in maniera decisiva a consolidare l'orientamento giurisprudenziale, oltre che dottrinale, circa l'irrelevanza, ai fini della tassazione indiretta, del trasferimento dei beni in trust.

Ne è una conferma il recentissimo arresto della giurisprudenza di legittimità del 12 settembre, resa in una fattispecie di trust "autodichiarato", laddove peraltro, poiché disponente e trustee coincidono, "*un reale trasferimento è impossibile*".

Il percorso logico seguito dalla Suprema Corte negli arresti dello scorso giugno, e riproposto nella sentenza da ultimo depositata il 12 settembre, è ancorato al principio di capacità contributiva e merita particolare attenzione sia alla luce della precedente giurisprudenza di legittimità, che in considerazione di quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate: quest'ultima, infatti, nella Circolare n. 48/E/2007, è giunta a conclusioni opposte rispetto alla Corte, ritenendo radicato il presupposto dell'assoggettamento a tassazione indiretta già nella fase di trasferimento di beni in trust (si veda, per una ricostruzione, P. MASTELLONE, "*Tributi indiretti sugli apporti in Trust e ultime 'scosse di assestamento' della Cassazione*", in *Dir. prat. trib.*, 2019, pag. 621 ss.).

L'annosa problematica nasce dal fatto che il nostro ordinamento tributario non contempla una disposizione che disciplini puntualmente la tassazione dei trasferimenti dei beni in trust, ancorché i trasferimenti a titolo gratuito/donativi *inter vivos*, ovvero *mortis causa*, siano in linea di principio soggetti a tassazione (cfr. F. MONTANARI, *Trusts interni disposti inter vivos e imposte indirette: considerazioni civilistiche e fiscali a margine di un rilevante dibattito dottrinale*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, pag. 397 ss.).

L'art. 2, commi 47 ss., del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modifiche dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286 ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni, così statuendo: "*è istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione ... secondo le disposizioni del testo unico ... di cui al Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 [TUS], nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001*".

Il legislatore ha inserito il riferimento alla "costituzione di vincoli di destinazione", certo sollecitato dalla pressoché contestuale introduzione dell'art. 2645-ter nel Codice civile (v. A. CONTRINO, *Riforma del tributo successorio, atti di destinazione e trust familiari*, *Riv. dir. trib.*, 2007, I, pag. 529 ss., anche per le novità e le conseguenze sistematiche dell'intervento normativo), il che ha provocato il dubbio circa l'avvenuta introduzione di una nuova imposta indiretta insistente sui vincoli di destinazione (cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, pag. 804 ss.).

2. Com'è noto, l'Amministrazione finanziaria – con le Circolari nn. 48/E/2007 e 3/E/2008 e da ultimo con risposta ad interpello 10 settembre 2019, n. 371, in aperto contrasto con il nuovo orientamento, che la Corte di

2 Cassazione nella decisione resa il 12 settembre, n. 22754, considera “consolidato” – ha attribuito la suddetta intenzione al legislatore, affermando in sintesi che: (a) “il conferimento (dotazione, trasferimento) di beni nel *trust* (o il costituito vincolo di destinazione) va assoggettato all’imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale, sia esso disposto mediante testamento o per atto *inter vivos*”; (b) nel caso di *trust* liberali i cui beneficiari siano individuati, le aliquote e le franchigie previste dal TUS si applicano con riferimento al rapporto fra *settlor* e beneficiari; (c) nel caso di *trust* liberali in cui i beneficiari non siano individuati, così come nel caso di *trust* di scopo, le franchigie non spettano e si applica l’aliquota massima prevista dal TUS (8%); (d) in tutti i casi, le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura proporzionale.

La giurisprudenza della Suprema corte ha conosciuto significative oscillazioni, che sono così riassumibili: (a) in aderenza a quanto espresso dall’Amministrazione, applicazione dell’imposizione indiretta proporzionale e, nel caso di beni immobili o diritti reali immobiliari, anche delle imposte ipotecarie e catastali, per qualsiasi atto che comporti l’intestazione di beni e/o diritti al *trustee*, indipendentemente dalla natura del *trust*; (b) in radicale contrapposizione, invece, esclusione del presupposto impositivo al momento dell’intestazione dei beni al *trustee*, salva l’applicazione delle imposte indirette proporzionali al momento del trasferimento ai beneficiari; (c) un orientamento “intermedio”, in base al sarebbero imponibili i conferimenti nei *trust* liberali con beneficiari individuati, e non imponibili, invece, tutte le altre ipotesi, incluso il *trust* c.d. autodichiarato, cioè quello in cui “nell’istituire un vincolo di *trust* su un dato patrimonio, esso rimane ... di titolarità del disponente” Il contrasto giurisprudenziale è stato ancora alimentato nella seconda metà del 2018 e ad inizio 2019 con le sentenze rese dalla Corte di Cassazione nn. 15468 e 15469 del 13 giugno 2018, nonché con le ordinanze 15 gennaio 2019, n. 734 e 17 gennaio 2019, n. 1131 e, *medio tempore*, dalla sentenza del 17 luglio 2019, n. 19167,

3. Questa situazione di incertezza e di contrasto è stata, sotto il profilo giurisprudenziale, superata dalle sentenze rese dalla Corte di Cassazione nel mese di giugno 2019, ove il giudice di legittimità ha adottato una soluzione condivisibile con un percorso logico che è stato confermato anche dalla successiva sentenza Cass., sez. trib, il 21 giugno 2019, n. 16701 e, da ultimo, in maniera decisa, dall’arresto n. 22754, depositato il 12 settembre 2019.

La Corte richiama, quale punto fondamentale di abbrivio della propria analisi, il principio di capacità contributiva, affermando che “*L’atto di costituzione del trust, l’atto segregativo, non esprime, di per sé stesso, capacità contributiva ex art. 53 Cost. né per il disponente, la cui utilità, rappresentata dall’effetto di separazione dei beni ... non si sostanzia in un incremento di forza economica, né per il trustee, stante il già segnato carattere solo formale, transitorio, vincolato e strumentale del suo acquisto; una vera manifestazione di forza economica e di capacità contributiva prende consistenza solo quando la funzione del trust viene attuata*” (Cass. n. 15453/2019).

Procede, poi, sostenendo che “*è illogico affermare applicabili le imposte proporzionali [...] già al momento del conferimento di beni in trust, perché a tale momento è correlabile un trasferimento (al trustee) solo limitato, [...] e solo temporaneo mentre il trasferimento definito [probabilmente un refuso, intendendosi definitivo] di ricchezza - che rileva quale indice di capacità contributiva in relazione al cui manifestarsi sono pretendibili le imposte proporzionali, - si verifica solo al momento del trasferimento finale ai beneficiari*” (Cass. n. 15455/2019 e 15456 n. 2019).

Nel richiamare e considerare le difformi conclusioni di una parte della giurisprudenza di legittimità pregressa,

la Suprema Corte osserva che, *“In merito all’assoggettamento dell’atto segregativo all’imposta di donazione, tuttavia, l’orientamento favorevole espresso con le ordinanze [...] è stato superato [...] sul rilievo che ‘l’unica imposta espressamente istituita (dal Decreto Legge n. 262 del 2006), è stata la reintrodotta imposta sulle successioni e sulle donazioni alla quale per ulteriore espressa disposizione debbono andare anche assoggettati i vincoli di destinazione, con la conseguenza che il presupposto dell’imposta rimane quello stabilito dal Decreto legislativo n. 346 del 1990, art. 1, del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari’ [...]”*

Poiché, ad avviso della Suprema Corte, è indubitabile che l’atto con il quale un patrimonio sia trasferito in *trust* al *trustee* non configura alcuna manifestazione di capacità contributiva, esso non deve essere assoggettato ad imposta sulle successioni e donazioni, e sconta le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

Tali conclusioni prescindono dalla tipologia dell’atto di trasferimento dei beni in *trust* e viene anche, e conseguentemente, escluso che la novella del 2006 abbia introdotto una “imposta sui vincoli di destinazione”, poiché la costituzione del vincolo non crea un effettivo ed immediato arricchimento di altri soggetti, mancando in tal momento il presupposto impositivo (così, già A. CONTRINO, *Sulla nuova (ma in realtà inesistente) imposta sui vincoli di destinazione ‘creata’ dalla Suprema Corte: osservazioni critiche*, in *Rass. trib.*, 2016, pag. 30 ss.; ma v. anche L. SALVINI, *L’imposta sui vincoli di destinazione*, in *Rass. trib.*, 2016, pag. 925 e T. TASSANI, *L’imposizione indiretta sui vincoli di destinazione: nuovi orientamenti e prospettive interpretative*, in *Studio n. 132-2015/T* e la più accorta giurisprudenza di merito).

La Corte, nelle motivazioni della sentenza n. 22754 del 12 settembre 2019 ricalca il percorso già compiuto con le sentenze rese nel mese di giugno; ne riportiamo alcuni passaggi salienti: *“Quanto osservato in ordine alla non individuabilità, nella costituzione del vincolo, di un autonomo presupposto di imposta vale anche ad escludere che l’atto istitutivo del trust e quelli di dotazione/provvista del medesimo siano alternativamente assoggettabili all’imposta sulle donazioni”*; in maniera ancora più netta, poi *“La strumentalità dell’atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica, nei termini indicati, la fiscale neutralità”*.

Il ragionamento sviluppato dalla Suprema Corte non viene circoscritto, peraltro, al *trust* “autodichiarato”, in quanto, il giudice di legittimità conferma di condividere principi applicabili ad ogni tipologia di *trust*, collocandosi quindi pienamente nel solco della giurisprudenza dello scorso giugno.

Viene perciò confermata l’irrelevanza, ai fini dell’imposizione indiretta, dell’istituzione e dotazione iniziale del *trust*, in quanto l’effetto tipico di tale istituto, e cioè la segregazione dei beni in *trust* *“non equivale a trasferimento, né ad arricchimento attuale; effetti che si realizzeranno, invece, a favore dei beneficiari i quali saranno chiamati, dunque, al pagamento dell’imposta proporzionale”*.

4. Il recente orientamento della Corte di Cassazione si pone in evidente contrasto con la prassi dell’Amministrazione finanziaria, che auspicabilmente dovrebbe adeguarsi, come talora accaduto a seguito del componimento di altri dissidi giurisprudenziali (ad esempio, in materia di soggettività passiva IRAP).

Purtroppo, tuttavia, come più sopra richiamato, con la risposta ad interpello n. 371 del 10 settembre 2019, l’Agenzia delle Entrate ha ribadito il proprio orientamento, affermando che nel caso di *“conferimento di beni in ‘trust’ deve essere applicata l’imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale avendo riguardo, ai fini della determinazione delle aliquote, al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario.”*

4 Per quanto attiene i *trust* esistenti, in mancanza di una norma specifica, l'unica soluzione praticabile potrebbe essere, per invocare il consolidato orientamento della Suprema Corte (la risposta dell' Agenzia è stata pubblicata prima dell'ulteriore conferma rappresentata dalla sentenza n. 22754/2019, per cui può rappresentare una "novità" di cui l' Agenzia dovrebbe/potrebbe tenere conto), la proposizione di un'istanza di rimborso delle imposte indirette pagate "in entrata", fondata principio di ripetizione dell' indebito tributario, in tutti i casi in cui il termine di decadenza triennale per il rimborso non sia scaduto, motivando la richiesta sulla base del mutamento dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità, da ritenersi, come già detto, consolidato (sul tema, A. BODRITO, *Le SS.UU. della Suprema Corte si pronunciano sul termine di decadenza dei rimborsi per imposta dichiarata in contrasto con il diritto UE*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 1/2015, pag. 17)

Non può chiaramente escludersi che, in tal caso, nelle more dell'eventuale "correzione" della propria prassi di riferimento l'Amministrazione finanziaria non si esprima in materia, rendendo conseguentemente necessaria l'attivazione della tutela in sede giurisdizionale avverso il silenzio serbato dall'Amministrazione.

La più efficace tutela del contribuente potrebbe essere assicurata soltanto da una disposizione normativa di interpretazione autentica, che preveda l'irrelevanza ai fini impositivi al momento del conferimento di beni in *trust*: tale norma potrebbe essere invocata per esercitare il diritto al rimborso del contribuente per le somme già indebitamente acquisite dall'Erario al momento del conferimento iniziale.

L'orientamento favorevole all'assenza di tassazione indiretta del *trust* al momento della sua costituzione potrà incentivare l'utilizzo di tale istituto, principalmente (ma non esclusivamente) per gestire adeguatamente il passaggio generazionale.

Nel caso di passaggio generazionale, il disponente, o *settlor*, trasferisce i propri beni, per testamento o per atto *inter vivos*, ad un *trustee*, affinché li gestisca nell'interesse di uno o più beneficiari (persone fisiche o enti), individuati o meno dal disponente, ed in ultimo, al termine del *trust*, li trasferisca a sua volta ai beneficiari. In tal modo, mediante il *trust* viene assicurata una gestione professionale ed attenta del patrimonio, nell'interesse dei beneficiari, ed eventualmente anche contro la loro volontà, ad esempio, per mantenere unito il patrimonio. Nel caso in cui il bene in *trust* sia un'azienda o una partecipazione di controllo, potrà inoltre applicarsi il beneficio di non imponibilità di cui all'art. 3 comma 4-ter del TUS, alle condizioni ivi previste.

Un'altra ipotesi è la costituzione del *trust* "di garanzia", relativo a beni, o somme di danaro, trasferiti in *trust* ad un *trustee* al fine di assicurare il rispetto di garanzie contrattuali, o il pagamento di debiti; un suo particolare utilizzo è previsto nel contesto di procedure concorsuali, fattispecie trattata peraltro nella sentenza della Cassazione n. 15453/2019, e che sta cominciando ad avere qualche riscontro operativo, al fine di ovviare alla tempistica molto dilatata nel tempo della chiusura delle procedure.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBANO A. - TAMBURINI M., *Tassazione degli atti di trasferimento di beni in trust: conseguenze e criticità operative della recente giurisprudenza*, in *Il Fisco*, 2019, 2950.

BODRITO A., *Le SS.UU. della Suprema Corte si pronunciano sul termine di decadenza dei rimborsi per imposta dichiarata in contrasto con il diritto UE*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, pag. 17.

BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008.

BUSANI A. - PAPOTTI R.A., *“Ulteriormente frammentati in Cassazione gli orientamenti sulla tassazione del*

trust, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2019, 115.

CONTRINO A., *Trusts liberali e imposizione indiretta sui trasferimenti dopo le modifiche (L. n. 383/2001) al tributo sulle donazioni*, in *Rass. Trib.*, 2004, 2.

CONTRINO A., *Riforma del tributo successorio, atti di destinazione e trust familiari*, *Riv. Dir. trib.*, 2007, I.

5 CONTRINO A., *Sulla nuova (ma in realtà inesistente) imposta sui vincoli di destinazione 'creata' dalla Suprema Corte: osservazioni critiche*, in *Rass. trib.*, 2016, 30.

LUPOI M., *L'atto istitutivo di trust*, Milano, 2005.

LUPOI M., *Istituzioni del diritto dei trust e degli affidamenti fiduciari*, Padova, 2008.

LUPOI M., *L'agenzia delle entrate e i principi sulla fiscalità dei trust*, in *Corr. Trib.*, 2008.

MASTELLONE P., *Tributi indiretti sugli apporti in Trust e ultime 'scosse di assestamento' della Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, II, 621.

MONTANARI F., *Trusts interni disposti inter vivos e imposte indirette: considerazioni civilistiche e fiscali a margine di un rilevante dibattito dottrinale*", in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 397.

RAVERA A., *Il Trust, Parte Seconda, Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, III, 1345

SALVINI L., *L'imposta sui vincoli di destinazione*, in *Rass. trib.*, 2016, pag. 925.

TASSANI T., *L'imposizione indiretta sui vincoli di destinazione: nuovi orientamenti e prospettive interpretative*", in Studio n. 132-2015/T, approvato dal Consiglio del Notariato il 1°-2 ottobre 2015

TASSANI T., *La Cassazione conferma il proprio orientamento?*, in *Trusts*, 2018, 334.