

Trust, imposta su donazioni all'attribuzione finale dei beni

GIURISPRUDENZA

Tassati i conferimenti patrimoniali liberali risultanti da atti registrati

Andrea Vasapoli

In tema di tassazione dei trust ai fini dell'imposta sulle donazioni per molti anni la giurisprudenza, sia di merito che della Suprema corte, ha oscillato tra contrapposte interpretazioni, in particolare due.

Secondo un primo orientamento, fatto proprio anche dalle Entrate (circolari 48/07 e 3/08), gli atti di trasferimento del patrimonio dal disponente al trustee sono atti gratuiti la cui tassazione è espressamente disciplinata, quali vincoli di destinazione, dall'articolo 2, commi 47-52 del Dl 262/06, convertito dalla legge 286/06. Secondo tale orientamento è l'atto di dotazione del trust ad avere rilevanza fiscale ai fini della predetta imposta, dovendosi avere riguardo, ai fini della determinazione delle aliquote e franchigie applicabili, al rapporto esistente tra il disponente e i beneficiari designati nell'atto istitutivo. Le successive attribuzioni dal trustee ai beneficiari non hanno pertanto più rilevanza fiscale, essendo il tributo sulle donazioni già stato assolto nell'originario trasferimento. Tale interpretazione viene comunemente definita "tassazione all'entrata".

Secondo un altro orientamento, poiché il trasferimento del patrimonio al trustee è meramente strumentale all'esecuzione del compito assegnatogli, il trustee non si arricchisce per tale trasferimento (il patrimonio del fondo in trust è segregato da quello del trustee e quest'ultimo non può beneficiarne) e in tale atto di attribuzione non vi è alcun *animus donandi* da parte del disponente a favore

del trustee, tale trasferimento è fiscalmente neutrale e il presupposto impositivo dell'imposta sulle donazioni si realizza solo all'eventuale attribuzione finale del patrimonio al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo. Tale interpretazione viene definita tassazione all'uscita.

A partire dal 21 giugno 2019, data nella quale la Suprema corte ha pronunciato sette sentenze gemelle, la giurisprudenza si è stabilmente orientata a favore della tassazione all'uscita, e a oggi si conta più di 30 sentenze con le quali la Corte di cassazione ha ribadito tale orientamento interpretativo,

Di fatto accantonata dai giudici di Cassazione l'interpretazione comunemente definita tassazione all'entrata

che può considerarsi consolidato.

Si tratta di comprendere quando, e a fronte di quali eventi, nei trust liberali (tipicamente per il passaggio generazionale) le attribuzioni patrimoniali dal trustee ai beneficiari sono fiscalmente rilevanti ai fini della predetta imposta.

La risposta va ricercata nel dettato della legge e quindi nell'articolo 2, commi 47-52 del Dl 262/06 e nell'ivi richiamato Dlgs 346/90 (Tus - testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni).

Il presupposto dell'imposta sulle donazioni è un atto, posto in essere con *animus donandi*, per effetto del quale il patrimonio del donante si riduce a fronte di un corrispondente incremento patrimoniale del beneficiario. Tale incremento patrimoniale deve essere definitivo, stabile e misurabile in moneta. Non qualunque attribuzione patrimoniale liberale è tuttavia rilevante ai fini dell'impo-

sta sulle donazioni, bensì solo quelle che risultano (anche per enunciazione) da atti soggetti a registrazione in termine fisso ovvero volontariamente registrati.

Tali regole, che sono quelle che disciplinano il tributo in commento, trovano piena applicazione anche nell'ambito dei trust nel regime della tassazione in uscita.

In applicazione del disposto degli articoli 1, commi 1 e 4 bis, e 58, comma 5, del Tus, scontano l'imposta sulle donazioni le attribuzioni patrimoniali liberali dal trustee ai beneficiari che risultano da atti soggetti a registrazione o che siano in essi enunciate (articolo 60 Tus e articolo 22 del Dpr 131/86).

Sono soggette all'imposta, inoltre, le liberalità indirette (quelle quindi che non risultano da atti soggetti a registrazione in termine fisso) poste in essere dal trustee a favore dei beneficiari che, per ragioni di ordine fiscale (ad esempio per poter giustificare una disponibilità patrimoniale del beneficiario non coerente con i suoi redditi), siano state volontariamente assoggettate a registrazione ai sensi dell'articolo 56-bis del Tus.

Non scontano invece l'imposta le liberalità indirette, che non risultino da atti soggetti a registrazione, che il trustee effettui a favore dei beneficiari in esecuzione del compito affidatogli (ad esempio pagare l'assicurazione malattia di un beneficiario), esattamente come lo stesso comportamento, se fosse stato posto in essere dal disponente per la medesima finalità, non sarebbe stato assoggettato ad imposizione.

Il vincolo di destinazione originariamente impresso dal disponente con l'atto istitutivo del trust e i successivi atti di dotazione collegano funzionalmente il disponente con i beneficiari ai fini della determinazione delle aliquote e delle franchigie applicabili.