
Imposte sui trasferimenti: attribuzioni ai beneficiari “senza formalità” (pagg. 41-43 della Circolare)

Andrea Vasapolli

Tema

Cita come: Andrea Vasapolli, *Imposte sui trasferimenti: attribuzioni ai beneficiari “senza formalità”* (pagg. 41-43 della Circolare), in *Trusts*, 2023, 192.

DOI: 10.35948/1590-5586/2023.254

© 2023 Servizi per il Trust srl - Tutti i diritti riservati

Sommario: § 1. Il regime impositivo delle liberalità indirette - § 2. Le liberalità indirette nel mondo dei trust - § 3. La soluzione interpretativa adottata nella Circolare - § 4. Distribuzioni di reddito e di patrimonio

§ 1. Il regime impositivo delle liberalità indirette

Per comprendere quali debbano essere le modalità di applicazione dell'imposta sulle donazioni alle attribuzioni patrimoniali “informali” dal trustee ai beneficiari è in primo luogo utile ripercorrere in via di estrema sintesi i casi in cui tale imposta trova applicazione.

Le liberalità, che quale specie rientrano nel più ampio genere degli atti di trasferimento di beni e diritti a titolo gratuito il cui assoggettamento all'imposta sulle donazioni è disciplinato dall'[art. 2, comma 47](#), del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (“TUSD”) si suddividono in due tipologie: da un lato le cosiddette “liberalità donative” – cioè le vere e proprie donazioni di cui all'[art. 769 cod. civ.](#), che non sono di interesse ai fini che qui rilevano – dall'altro le “liberalità non donative” che sono quelle liberalità poste in essere in assenza delle forme previste per la donazione, tra le quali rientrano tutti i negozi e gli atti che producono gli effetti propri della donazione. Sovente il legislatore fiscale definisce le liberalità non donative quali “liberalità indirette” ed esse si caratterizzano per il compimento di un negozio giuridico diverso dalla donazione (il c.d. negozio-mezzo) o di un atto materiale per il tramite del quale un soggetto raggiunge i medesimi effetti di una vera e propria donazione (il c.d. negozio-fine). Per aversi donazione indiretta non è sufficiente che si realizzi un trasferimento di ricchezza, ma è necessario che l'impoverimento del donante e l'arricchimento del donatario siano caratterizzati dallo spirito di liberalità.

Rilevano quali liberalità non donative anche meri comportamenti materiali che, pur non comportando la formazione di alcun atto o negozio giuridico in senso stretto, comportano in ogni caso un incremento patrimoniale del beneficiario ed un corrispondente depauperamento del disponente.

Il regime impositivo delle liberalità indirette è particolarmente complesso ed in parte è frutto di un'opera interpretativa della vigente norma operata dalla Suprema Corte. In particolare, tutte le liberalità indirette, in quanto atti gratuiti, rientrano astrattamente nell'ambito applicativo dell'imposta sulle donazioni, ma non tutte devono obbligatoriamente essere assoggettate ad imposizione. Ciò consegue al fatto che l'imposta sulle donazioni è, come l'imposta di registro, un'imposta d'atto (con l'eccezione prevista dall'[art. 56-bis del TUSD](#) per le liberalità non donative), per il che in generale tale imposta risulta dovuta solo se ed in quanto il negozio liberale risulti da un atto.

Ne consegue che sono sempre soggette ad imposizione le liberalità dirette o indirette che risultano da un atto soggetto a registrazione ([art. 1, comma 4-bis](#), [art. 55, comma 1](#), e [art. 58, comma 5](#), TUSD). L'imposta non è tuttavia dovuta per le liberalità indirette, risultanti da atti soggetti a registrazione, collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, se tali atti sono soggetti ad IVA o ad imposta di registro in misura proporzionale ([art. 1, comma 4-bis](#), TUSD). Il collegamento richiesto dalla norma tra la liberalità indiretta e l'atto di trasferimento non deve necessariamente risultare dall'atto soggetto a registrazione, essendo sufficiente che risulti da fatti oggettivi.¹ L'imposta non si applica anche nel caso in cui colui che effettua la liberalità paghi solo una parte del prezzo dovuto dal beneficiario a fronte della compravendita.²

Al di fuori di tali casi le liberalità non donative scontano l'imposta sulle donazioni in due soli casi, tassativamente disciplinati dall'art. 56-bis del TUSD. Il primo di tali casi è rappresentato da quando il beneficiario le sottopone a volontaria registrazione (*ex art. 56-bis, comma 3, TUSD*), nel qual caso si applicano non solo le franchigie variabili in base al rapporto di parentela, ma anche le correlate aliquote differenziate.

L'altro caso è invece rappresentato da quando l'esistenza di tali liberalità indirette è "confessata" dal beneficiario con dichiarazione resa nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi (*art. 56-bis, comma 1, lett. a, TUSD*), ovviamente diversi dall'imposta sulle donazioni.

In quest'ultimo caso la seconda condizione posta dalla norma perché tale liberalità sia accertabile, rappresentata dal fatto che la stessa abbia determinato, da sola o unitamente a quelle pregresse, un incremento patrimoniale del beneficiario superiore all'importo di lire 350 milioni (*art. 56-bis, comma 1, lett. b, TUSD*), secondo la giurisprudenza della Cassazione, per esigenze di coordinamento interpretativo tra le originarie disposizioni

del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 e quelle del D.L. 262, deve ora essere interpretata nel senso che l'incremento patrimoniale per essere rilevante deve essere superiore alle franchigie oggi esistenti, euro 1.000.000 per coniuge e parenti in linea retta, euro 100.000 per fratelli e sorelle, euro 1.500.000 per persone portatrici di *handicap*, mentre per i casi in cui la norma vigente non prevede franchigie l'imposta trova applicazione sull'intero importo della liberalità.³ La Suprema Corte ha anche affermato che, sempre con riferimento al caso delle liberalità indirette "confessate" in sede di accertamento, l'aliquota applicabile ([art. 56-bis, comma 2](#), TUSD). sempre per esigenze di coordinamento interpretativo tra le diverse norme succedutesi nel tempo, è quella dell'otto per cento, e ciò in ogni caso, a prescindere dal rapporto di parentela del beneficiario, per effetto della valenza "latamente sanzionatoria" prevista dal legislatore.

Anche secondo l'Agenzia delle Entrate, circ. [11 agosto 2015, n. 30/E](#), il rinvio operato nell'art. 56-bis alle aliquote dell'abrogato art. 56 deve essere inteso effettuato alle nuove aliquote e franchigie introdotte dall'art. 2 del D.L. 262.

Come osservato in dottrina, l'art. 56-bis del TUSD implica "che l'Amministrazione finanziaria non può assoggettare all'imposta di donazione eventuali liberalità di fatto scoperte indagando su altri tributi ove faccia difetto la dichiarazione del contribuente".⁴

Se non vengono registrate volontariamente o "confessate" in sede di accertamento, tutte le liberalità non donative (o indirette), anche se risultanti da atto scritto non soggetto a registrazione, non sono quindi accertabili da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In tal senso si esprime con particolare chiarezza la Corte di cassazione con la sentenza [12 aprile 2022, n. 11831](#), ove viene affermato che "Le altre liberalità indirette, quelle cioè non risultanti espressamente in atti soggetti a registrazione, confluiscono nella fattispecie delle liberalità indirette non formalizzate, accertabile e tassabile alle condizioni previste dall'art. 56-bis del D.Lgs. n. 346/1990. Quando il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 si occupa (all'art. 56-bis, TUSD, rubricato 'Accertamento delle liberalità indirette') della tassazione delle liberalità diverse dalla donazione 'formale', enuncia due principi: a) la facoltà del contribuente di registrare 'volontariamente' le liberalità indirette (art. 56-bis, comma 3, TUSD); b) il potere dell'Amministrazione di accertare le liberalità indirette solo al ricorrere di due presupposti (art. 56-bis, comma 1, TUSD): - 'quando l'esistenza' della liberalità indiretta 'risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi'; - 'quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire'".

In via di sintesi, tutti gli arricchimenti gratuiti non per causa di morte ma per causa liberale rientrano astrattamente nell'ambito applicativo dell'imposta sulle donazioni, ma non tutti tali arricchimenti sono chiamati a scontare il tributo, bensì solo quelli che conseguono a trasferimenti risultanti da atti soggetti (obbligatoriamente o

volontariamente) a registrazione, ovvero quando la liberalità indiretta è “confessata” in sede di accertamento.⁵

§ 2. Le liberalità indirette nel mondo dei trust

Per individuare, nel quadro del regime della “tassazione all’uscita”, quando ed a fronte di quali eventi, nel caso dei trust liberali, le liberalità indirette eseguite dal trustee a favore dei beneficiari debbano scontare l’imposta sulle donazioni, si devono applicare le disposizioni normative sopra richiamate, per cui:

- non sono soggette a imposizione le liberalità non donative (o indirette) non risultanti da atti soggetti a registrazione (anche volontaria)⁶ salvo che siano “confessate” in sede di accertamento,
- soggetto passivo d’imposta è colui che beneficia dell’arricchimento patrimoniale (art. 5 TUSD), quindi i beneficiari del trust,

tenendo altresì presente che la funzione economica di un trust è la realizzazione del disegno programmatico definito dal disponente, quello stesso programma che avrebbe avuto realizzazione se il disponente avesse mantenuto la titolarità diretta del patrimonio.

Hanno quindi rilevanza ai fini impositivi tutte (e sole) quelle attribuzioni gratuite o impieghi del fondo in trust (liberalità informali o indirette) non risultanti da un atto soggetto a registrazione ma che: *i*) si ritenga opportuno, per più ampie valutazioni di convenienza fiscale, assoggettare a volontaria registrazione, ovvero che *ii*) risultano da una dichiarazione resa dal soggetto passivo d’imposta in una procedura volta ad accertare altri tributi avendo determinato un incremento patrimoniale del beneficiario (anche unitamente a precedenti liberalità nei confronti dello stesso) superiore alle franchigie oggi esistenti, euro 1.000.000 per il coniuge del disponente e i suoi parenti in linea retta, euro 100.000 per fratelli e sorelle del disponente, euro 1.500.000 per persone portatrici di handicap, mentre per i casi in cui la norma vigente non prevede franchigie l’imposta trova applicazione sull’intero importo della liberalità.

Non sono invece soggette all’imposta le attribuzioni patrimoniali dal trustee ai beneficiari (liberalità informali o indirette) che non risultino da atti soggetti a registrazione (ad esempio la rinuncia, stipulata per scambio di corrispondenza, al rimborso di un finanziamento precedentemente erogato dal trustee al beneficiario o l’erogazione a favore del beneficiario di una somma di denaro a mezzo di bonifico bancario) così come le attività di impiego del patrimonio nell’interesse dei beneficiari (ad esempio pagare l’affitto della casa in cui vive il beneficiario ovvero il premio per la sua assicurazione sulla salute), salvo che tali attribuzioni o impieghi vengano volontariamente assoggettati a registrazione.

L'interpretazione sopra proposta, oltre ad essere rispettosa del dettato letterale della norma, dal quale non si può prescindere, e degli insegnamenti della Corte di cassazione, rispetta il principio di neutralità tra fattispecie diverse aventi identica valenza economica sostanziale, mantenendo assoluta indifferenza impositiva tra l'esecuzione del disegno programmatico definito dal disponente e realizzato dal trustee di un trust liberale e gli impieghi del patrimonio, per l'esecuzione dell'identico programma, che avrebbe posto in essere il disponente se avesse mantenuto la titolarità dello stesso.

Trovano inoltre applicazione le esenzioni previste per le liberalità indirette, risultanti da atti soggetti a registrazione, collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, se tali atti sono soggetti ad IVA o ad imposta di registro in misura proporzionale ([art. 1, comma 4-bis, TUSD](#)). È il caso, ad esempio, dell'immobile acquistato da un beneficiario del trust il cui prezzo venga pagato dal trustee utilizzando il fondo in trust.

§ 3. La soluzione interpretativa adottata nella Circolare

L'interpretazione qui proposta è anche coerente con quella esposta dall'Agenzia delle Entrate al § 4.6 della circolare [20 ottobre 2022 n. 34/E](#) (la "Circolare"), nella quale è chiaramente affermato che le liberalità indirette del trustee ai beneficiari, definite in detta Circolare "attribuzioni ai beneficiari senza formalità", sono disciplinate dall'art. 56-bis del TUSD.

In tale Circolare viene infatti affermato, in sintesi:

- che le liberalità indirette del trustee a favore dei beneficiari di un trust possono essere volontariamente assoggettate ad imposizione ai sensi del comma 3 di detto articolo 56-bis, mediante registrazione volontaria che può essere richiesta dal beneficiario sul quale grava quindi anche l'onere del pagamento dell'imposta, ovvero
- l'Ufficio può accertare tali liberalità indirette del trustee ai beneficiari se da questi ultimi vengono "confessate" in sede di accertamento, applicando le disposizioni, già prima commentate, di cui al comma 1 del citato art. 56-bis.

Il quadro interpretativo complessivo sopra tratteggiato ha quindi trovato conferma anche nel pensiero dell'Agenzia delle Entrate, anche se quest'ultima in detta Circolare utilizza un linguaggio in qualche modo fuorviante, in quanto afferma che il beneficiario del trust ha "l'onere di provvedere alla registrazione volontaria dell'attribuzione patrimoniale". Tale affermazione, che nella sua formulazione tradisce il desiderio dell'Agenzia di forzare in qualche modo i beneficiari alla volontaria registrazione delle liberalità indirette, non muta il quadro interpretativo sopra delineato né, tanto meno, il disposto della norma.

In tutti gli altri casi le liberalità indirette del trustee a favore dei beneficiari e gli impieghi del patrimonio del trust nel loro interesse non devono scontare l'imposta sulle donazioni, esattamente come, ad esempio, non scontano tale imposta (salvo che vengano “confessate” in sede di accertamento e superino la franchigia applicabile) l'importo che un genitore spende per il figlio per comprargli l'auto, le spese che sostiene nel suo interesse o quanto gli dà quale contributo alle spese di mantenimento nella fase iniziale della sua vita indipendente.

In via di sintesi, nel regime di “tassazione all'uscita” dei trust, le attribuzioni patrimoniali ai beneficiari e gli impieghi a loro favore del patrimonio del trust da parte del trustee sono soggetti all'imposta sulle donazioni negli stessi casi – nonché per la stessa base imponibile e con le medesime aliquote – in cui sarebbero stati assoggettati a imposizione se tali attribuzioni patrimoniali e impieghi fossero stati posti in essere direttamente dal disponente.

§ 4. Distribuzioni di reddito e di patrimonio

Nel paragrafo 4.6 della Circolare l'Agenzia distingue tra distribuzioni reddituali e attribuzioni di natura patrimoniale, con riferimento alle quali secondo quanto indicato al paragrafo 3.5 della stessa Circolare:

- il patrimonio è rappresentato dalla “dotazione patrimoniale iniziale ed ogni eventuale successivo ‘trasferimento’ effettuato dal disponente (o da terzi) a favore del trust”;
- il reddito è rappresentato da “ogni provento conseguito dal trust, compresi i redditi eventualmente reinvestiti o capitalizzati nel trust stesso”.

Nel merito l'Agenzia afferma che le distribuzioni reddituali non sono soggette all'imposta sulle donazioni. Tale distinzione tra attribuzioni di reddito e attribuzioni di patrimonio ha rilievo non solo nel caso di liberalità donative, in quanto tali formalizzate in un apposito atto, ma anche nel caso delle liberalità indirette, che l'Agenzia definisce “senza formalità”.

Le liberalità indirette effettuate dal trustee a favore dei beneficiari non devono quindi scontare l'imposta sulle donazioni, anche se volontariamente registrate o confessate in sede di accertamento, se sono state eseguite utilizzando il reddito (nella sua definizione fiscale) accantonato del fondo in trust. La prova della natura reddituale o patrimoniale dell'attribuzione grava in capo al beneficiario e deve essere supportata dalle evidenze contabili e documentali del trustee.

Note

1. Cass. [12 aprile 2022, n. 11831](#).

2. Cass. [17 aprile 2019, n. 10759](#); Cass. [16 luglio 2021, n. 20336](#).

3. Cass. [3 dicembre 2020, n. 27665](#); Cass. [9 dicembre 2020, n. 28047](#).
4. F. Scodellari, *La successione ereditaria e la donazione nel diritto civile e tributario*, Giappichelli, 2010.
5. A. Busani, *Imposta di successione e donazione*, 1^a ed., Wolters Kluwer, 2020, 1305, “quando non si sia in presenza di “atti soggetti a registrazione” non si avrebbe una fattispecie rilevante ai fini dell’applicazione dell’imposta di donazione, a meno che (ai sensi dell’art. 56-bis, TUSD): a) si faccia luogo alla registrazione “volontaria” della donazione “indiretta” non “risultant[e]” “da atti soggetti a registrazione”; b) la donazione “indiretta” non “da atti soggetti alla registrazione” sia “confessata” dal contribuente nell’ambito di una procedura di accertamento tributario”.
6. In tal senso si veda anche A. Busani, *Imposta di successione e donazione*, cit., 1309, e G. Gaffuri, *L’imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Cedam, 2^a ed., 2008, 151.