

Regole da ricordare per i trust creati prima della svolta del Fisco

Il passaggio alla tassazione in uscita apre dubbi interpretativi non risolti

Andrea Vasapolli

Il passaggio dal regime della “tassazione all’entrata” a quello della “tassazione all’uscita” con riferimento alle vicende patrimoniali che interessano i trust, sostenuto dapprima dalla dottrina, poi fatto proprio dalla Suprema corte e infine accettato dalle stesse Entrate con la circolare 34/E/2022, comporta la necessità di risolvere molteplici problematiche interpretative, molte non ancora compiutamente esplorate, una delle quali afferisce alle modalità di applicazione ai trust di regimi di esenzione e agevolazione previsti ai fini delle imposte indirette. La tematica è stata anche oggetto dello studio appena pubblicato 47-2023/T del Consiglio nazionale del Notariato (si veda anche Il Sole 24 Ore del 2 ottobre).

A fronte della riconosciuta irrilevanza fiscale delle attribuzioni patrimoniali dal disponente al trustee, nel regime della “tassazione all’uscita” la sussistenza delle condizioni per fruire di eventuali esenzioni/agevolazioni va riscontrata nel successivo momento in cui il bene in trust viene stabilmente attribuito dal trustee ai beneficiari. Così, ad esempio, la sussistenza delle condizioni per fruire del beneficio prima casa va verificata in capo al beneficiario alla data di attribuzione allo stesso dell’immobile che costituiva (parte del) fondo in trust.

Ne consegue, inoltre, che se la norma di esenzione/agevolazione prevede il mantenimento di determinati requisiti per un certo periodo di tempo, il termine iniziale decorre dalla data di attribuzione al beneficiario e non dalla data del precedente trasferimento patrimoniale dal disponente al trustee. Si pensi ad esempio all’esenzione di cui all’articolo 3, comma 4-ter, del Dlgs 346/1990, con riferimento alla quale l’impegno al possesso quinquennale della partecipazione dovrà essere assunto dai beneficiari quando il trustee assegnerà loro tale partecipazione. Il trustee, per converso, nulla deve dichiarare nel momento in cui la partecipazione gli viene trasferita, stante la fiscale neutralità di tale trasferimento.

In merito ai trasferimenti di partecipazioni in trust posti in essere prima dell’emanazione della circolare 34/E, il Notariato con lo studio ora emanato sostiene che andrebbe tutelato il legittimo affidamento del contribuente nella vigenza della regola che era stata sostenuta dalle Entrate (risoluzione 110/2009) e quindi che per tali trasferimenti debba rilevare la dichiarazione all’epoca resa dal trustee e che il termine quinquennale decorra da tale trasferimento. Si ritiene che conseguenza di tale interpretazione sia che, una volta soddisfatto il requisito

quinquennale in capo al trustee, il successivo trasferimento ai beneficiari della partecipazione frustra dell'esenzione così cristallizzatasi.

Tale interpretazione non appare del tutto convincente per due ordini di motivi. Il primo è che non si comprende quale sia l'affidamento violato, di certo infatti non si potrà affermare che il trust fu istituito al solo fine di "congelare" il diritto all'esenzione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, citato. Il secondo è che, stante l'oramai pacifica irrilevanza fiscale dell'atto di trasferimento del patrimonio dal disponente al trustee, in tale occasione non si realizza il presupposto impositivo legittimante l'imposta di donazione per cui non si comprende come potrebbe avere efficacia una dichiarazione resa quando il presupposto impositivo non sussisteva e, per di più, da un dichiarante (il trustee) diverso dal futuro soggetto passivo (i beneficiari). Si ritiene, in merito, che le dichiarazioni di impegno al possesso quinquennale rese dai trustee prima dell'emanazione della circolare 34/E/2022 semplicemente siano prive di alcun valore e non producano conseguenze di sorta.

Con lo studio 47-2023/T, inoltre, nel commentare la ragione per cui anche se il trasferimento infraquinquennale dal disponente al trustee è un atto fiscalmente neutrale esso determina decadenza dall'agevolazione prima casa, viene evidenziato che l'atto di dotazione, pur essendo fiscalmente irrilevante, produce pur sempre l'effetto civilistico di "distacco" del bene dalla sfera giuridica del disponente ed è da tale distacco che consegue la decadenza dell'agevolazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA