

CHIARIMENTI

Trust e tassazione all'uscita: gli effetti

La Cassazione ha definito il momento impositivo dei trasferimenti patrimoniali in modo opposto rispetto alle Entrate. Ora si pone il problema legato alle imposte pagate "in entrata"

di *Andrea Vaspolli e Brigitta Valas*

Con riferimento al momento impositivo dei trasferimenti patrimoniali che interessano un trust è ormai consolidato l'orientamento della Corte di Cassazione la quale, con molteplici sentenze del 2019, si è espressa a favore della c.d. "tassazione all'uscita", cioè al momento in cui il patrimonio in trust viene assegnato ai beneficiari.

L'Agenzia delle entrate ha invece sempre sostenuto che il momento impositivo, ai fini delle imposte indirette, fosse rappresentato dal trasferimento dei beni dal disponente al trustee, c.d. "tassazione all'entrata". Negli anni la maggioranza dei trust istituiti hanno scontato l'imposizione, ai fini delle imposte di successione e donazione, nonché dell'imposta ipotecaria e catastale, sulla base del principio della "tassazione all'entrata", sia perché tale era l'interpretazione applicata dall'Ufficio in sede di registrazione degli atti sia perché tale orientamento era, tutto sommato, fiscalmente conveniente, in quanto comportava il definitivo assolvimento del tributo successorio sulla base dell'attuale favorevole regime impositivo, evitando così le eventuali conseguenze negative derivanti da un temuto inasprimento dell'imposizione in sede successoria, del quale spesso si parla.

Si è in attesa che l'Agenzia delle entrate prenda atto, con una nuova circolare, del chiaro orientamento interpretativo della Suprema Corte adeguandosi ad esso e si pone ora il problema degli atti di dotazione patrimoniale dei trust, posti in essere prima di tali pronunciamenti, per i quali è stata assolta l'imposta sulle successioni e donazioni in ossequio all'interpretazione sostenuta dall'Agenzia delle entrate. Poiché, alla luce dell'interpretazione proposta dalla Cassazione e dalla dottrina



prevalente, il presupposto oggettivo dell'imposta si realizza solo nel momento in cui si verifica l'effettivo incremento patrimoniale dei beneficiari, i quali sono i soggetti passivi dell'imposta per la liberalità ricevuta dal trust, ci si chiede quale sia la sorte dei pagamenti dell'imposta sulle donazioni e di quella ipotecaria e catastale già eseguiti al momento del trasferimento dei beni e diritti dal disponente a favore del trustee, in applicazione del principio della "tassazione all'entrata".

I quesiti

<p>Si tratta di pagamenti:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Effettuati dal trust o dal trustee, quindi da soggetti diversi da coloro (i beneficiari) che saranno i futuri soggetti passivi dell'imposta; • in assenza del presupposto impositivo, in quanto il presupposto oggettivo dell'imposta si realizzerà solo con gli atti di trasferimento del fondo in trust dal trustee ai beneficiari.
<p>Ci si chiede se in questi casi:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Si può affermare che per questi trust l'imposta sulle successioni e donazioni è già stata assolta e che quindi non avranno rilievo le future attribuzioni patrimoniali dal trustee ai beneficiari? • ovvero si può affermare che l'imposta già assolta dal trust o dal trustee potrà essere scomputata dalle imposte che in futuro saranno dovute dai beneficiari?

Si ritiene che la risposta sia negativa ad entrambe tali domande. Con riferimento alla prima di esse, infatti, si osserva che l'erroneo pagamento di un'imposta non comporta che i presupposti di debenza della stessa debbano considerarsi artificialmente anticipati e quindi già assolto il debito d'imposta che sorgerà in futuro. In relazione alla seconda domanda si osserva, invece, che il nostro ordinamento non prevede la possibilità per un soggetto passivo di anticipare volontariamente il pagamento dell'imposta che maturerà a fronte di eventi che non si sono ancora realizzati, scomputando poi il pagamento così effettuato da quanto in futuro risulterà dovuto. In questo caso, inoltre, l'anticipato pagamento è stato posto in essere da un soggetto (il trust o il trustee) diverso da colui (il beneficiario del trust) che sarà tenuto ad assolvere il tributo. Alla luce del consolidatosi orientamento interpretativo della "tassazione all'uscita", i pagamenti effettuati dal trust o dal trustee, in aderenza all'interpretazione sostenuta dall'Agenzia delle entrate, a fronte degli atti di trasferimento di beni o di-

ritti dal disponente al trustee, risultano quindi essere pagamenti indebiti, privi di causa (mancanza del presupposto oggettivo) e comunque effettuati da soggetti diversi da quelli (i beneficiari) sui quali grava l'onere dell'imposta sulle successioni e donazioni. Trattandosi di pagamenti posti in essere in sede di liquidazione del tributo a fronte di atti soggetti a registrazione in termine fisso, appare difficile sostenere che gli stessi possano essere chiesti a rimborso invocando l'applicazione del principio dell'indebito oggettivo ex art. 2033 c.c., soggetto al termine di prescrizione decennale. Si ritiene che per tali pagamenti indebiti si applichino, invece, i rimedi ed i termini previsti dalla norma speciale recata dall'art. 42, c. 2, del D.Lgs. 346/1990, secondo la quale il rimborso "deve essere richiesto a pena di decadenza entro tre anni dal giorno del pagamento o, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione". È quindi consigliabile, per i pagamenti effettuati da meno di tre anni, presentare tempestivamente istanza di rimborso al fine di evitare che dal decorso del termine triennale previsto dalla legge consegua la decadenza dal diritto al rimborso di quanto indebitamente pagato. Più problematica appare essere, invece, la situazione nei casi in cui i pagamenti delle imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale, a fronte del trasferimento di beni ad un trust, sono stati posti in essere da più di tre anni. Ci si chiede, in particolare, se per tali pagamenti sia ugualmente possibile presentare istanza di rimborso, invocando la tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente nell'interpretazione sostenuta dalle Entrate, chiedendo che il giorno da cui far decorrere il computo del termine decadenziale sia fatto coincidere con la data di emanazione delle sentenze del 2019 sopra richiamate, in quanto solo a partire da questo momento appare ravvisabile un orientamento interpretativo consolidato in materia di tassazione degli atti di trasferimento di beni in trust. La risposta a tale domanda sembra purtroppo essere negativa se consideriamo che con una sentenza di giugno 2014 la Corte di Cassazione ha stabilito che tale principio non potesse trovare applicazione neanche al caso, allora in esame, in cui il rimborso tardivo era stato richiesto a seguito della declaratoria di illegittimità di una norma nazionale incompatibile con il diritto comunitario.