

PATRIMONIO E TRUST

La visione “alternativa” sulla tassazione degli atti di dotazione

di Sergio Pellegrino

La visione di dottrina, notariato e giurisprudenza di merito prevalente circa la tassazione indiretta degli atti di dotazione dei beni in trust si pone in netto contrasto con quella da sempre sostenuta dall'Agenzia.

Nei precedenti contributi abbiamo visto come l'Agenzia delle Entrate ritenga che l'**imposizione indiretta sulla disposizione di beni in trust** debba concretizzarsi al momento dell'**atto di dotazione**, quantificando **aliquote e franchigie dell'imposta di donazione** sulla base del rapporto di parentela eventualmente esistente tra disponente (o terzo apportatore) e beneficiari del fondo.

Questo tipo di assunto è però **contrastato dal notariato e dalla dottrina**, così come dalla sin qui prevalente **giurisprudenza di merito**.

La tesi “alternativa” è quella che vorrebbe che invece l'**imposizione venisse “rinviata”** al momento in cui avviene effettivamente il **trasferimento dei beni dal trust ai beneficiari**, alla cessazione del trust o in un momento anche precedente qualora al trustee sia attribuito il potere di anticipazione.

Questo alla luce della considerazione che presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni è **l'arricchimento** dell'avente causa, nel caso di specie il beneficiario, e quindi **non è ragionevole** applicare un prelievo proporzionale fino a quando **l'arricchimento non si concretizza effettivamente**.

Le conclusioni raggiunte dal **Consiglio Nazionale del Notariato** nello **studio 58-2010/T** sul punto appaiono **ancora attuali e convincenti**, sebbene non si possa non evidenziare come non abbiano (purtroppo) mai minimamente intaccato le “granitiche” convinzioni dell'Agenzia sulla immediata tassazione dell'atto di dotazione.

Nella (condivisibile) visione dei notai, **l'imposta dovrebbe essere corrisposta al momento dell'effettivo trasferimento di ricchezza**, individuando nei **beneficiari** e non nel trust i **soggetti passivi dell'imposta**, cosa che sarebbe più coerente con la logica della norma.

Nelle situazioni nelle quali i beneficiari, anche se nominativamente individuati, **non sono titolari di diritti attuali e incondizionati sul patrimonio**, non vi dovrebbe essere di conseguenza alcuna tassazione **al momento della costituzione del vincolo di destinazione**: conclusione questa che è perfettamente in linea con la constatazione che **su quel patrimonio i beneficiari**, in realtà, vantano soltanto un'**aspettativa** che potrebbe non realizzarsi concretamente (il patrimonio si potrebbe infatti depauperare o, addirittura, venire meno integralmente nel corso della vita del trust).

Seguendo questa logica, soltanto nei casi in cui i beneficiari avessero il **diritto di pretendere dal trustee l'attribuzione** di singoli beni in trust o di una quota o dell'intero fondo in trust, l'imposta sarebbe dovuta al momento dell'atto di dotazione, perché in quel contesto si realizzerebbe un effettivo incremento del patrimonio del beneficiario, pur non essendosi ancora perfezionato il materiale trasferimento del bene.

Molte Commissioni tributarie hanno seguito le tesi di notariato e dottrina, anche se con motivazioni talvolta caratterizzate da sfumature diverse, ritenendo invece di non aderire alla posizione sostenuta nei documenti di prassi dell'Agenzia.

La **Commissione tributaria provinciale di Padova**, ad esempio, nella sentenza n. 252 del 19/12/2013 ha ritenuto che all'**atto di dotazione vada applicata l'imposta di registro in misura fissa**, e non l'imposta donazione in misura proporzionale, non essendovi arricchimento dei beneficiari al momento della disposizione dei beni in trust. Il trasferimento dei beni al trustee si deve considerare in quest'ottica atto di trasferimento gratuito sottoposto a condizione sospensiva.

Sulla stessa lunghezza d'onda i giudici della **Commissione tributaria provinciale di Perugia**, che, nella sentenza n. 470 del 19/6/2014, hanno evidenziato come **il beneficiario sia al momento dell'atto titolare soltanto di un'aspettativa giuridica** e quindi non vi sia alcun arricchimento tassabile.

Altra posizione che merita di essere menzionata è quella della **Commissione tributaria provinciale di Bologna**, espressa nella sentenza n. 168 del 12/11/2013, che, **distinguendo il trust dai vincoli di destinazione**, ritiene non applicabile alla disposizione dei beni in trust l'articolo 2 comma 47 del decreto legge 262/2006.

Se al momento sono sicuramente **maggioritarie le sentenze favorevoli** ai contribuenti – anche se non mancano comunque quelle che ritengono corretta l'applicazione all'atto di dotazione dell'imposta in misura proporzionale –, dovremo capire nel prosieguo **quale sarà l'impatto delle sentenze recentemente emanate dalla Cassazione**: su di esse concentreremo pertanto l'attenzione nel contributo della prossima settimana.