

CONTENZIOSO

Per la revoca del trust è dovuta l'imposta di registro

di **Luigi Ferrajoli**

La problematica relativa alla **tassazione degli atti inerenti l'istituzione, la gestione e la revoca dei trust** è ancora oggetto di discussione tra gli operatori del settore e le corti di merito e di legittimità.

Dopo le famose ordinanze della **Corte di Cassazione n. 2735 e 3737 del 24.02.2015**, nelle quali è stato affermato il principio secondo cui gli atti di costituzione di trust con conferimento di beni, in quanto fonte di costituzione di vincoli di destinazione, sono assoggettati all'**imposta sulle donazioni e successioni**, la Cassazione si era nuovamente espressa sull'argomento con le **sentenze n. 25478, n. 25479 e n. 25480 del 18.12.2015**. Con tali pronunce, la Suprema Corte ha affermato che *"In caso di costituzione di un "trust" a titolo gratuito, espressione di liberalità, secondo la disciplina "ratione temporis" vigente in epoca anteriore al 3 ottobre 2006, non si applica il regime delle imposte indirette sui trasferimenti in misura proporzionale, poiché il trasferimento dei beni al "trustee" ha natura transitoria e non esprime alcuna capacità contributiva, sicché il presupposto d'imposta si manifesta solo con il trasferimento definitivo di beni dal "trustee" al beneficiario"*. Tuttavia, i Giudici hanno anche precisato che alle fattispecie oggetto dei giudizi non risultava applicabile quanto previsto dal D.L. n. 262/2006 e successive modificazioni, poiché inerenti ad **atti posti in essere prima dell'entrata in vigore di tale norma** e, per tale ragione, la Cassazione non ha preso posizione in ordine alla *vexata quaestio* dell'applicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni agli atti inerenti i trust.

In tale dibattito si inserisce l'interessante **sentenza della CTR di Brescia n. 2937 del 16.05.2016** che sancisce l'applicabilità dell'imposta di registro agli atti di revoca di atti istitutivi di trust con conferimento di immobili.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il **trasferimento dei beni a titolo gratuito** conseguente alla revoca del trust andava assoggettato all'imposta di successione e donazione nella misura dell'8% prevista per i trasferimenti a favore di altri soggetti.

A parere del contribuente, invece, l'atto in questione doveva essere qualificato come **negozio risolutivo di una donazione** o comunque di una liberalità e, pertanto, assoggettato all'imposta di registro e non all'imposta di donazione, come previsto dalla **nota n. 130662/2012 della DRE Lombardia** per il caso di risoluzione di donazione per mutuo consenso.

In primo grado, i giudici, ritenendo applicabile alla fattispecie la revoca di atto con mutuo consenso, hanno condiviso la tesi del contribuente; l'Ufficio ha quindi proposto appello eccependo **l'inapplicabilità della disciplina del mutuo consenso all'atto unilaterale di revoca**

del trust, in quanto non assimilabile ad una risoluzione contrattuale.

I giudici di seconde cure rigettano l'impugnazione dell'Amministrazione finanziaria sulla base delle seguenti considerazioni.

La revoca del trust ha natura di **atto unilaterale** esattamente come l'atto istitutivo; l'effetto della revoca è di eliminare dal mondo giuridico il trust, analogamente a quanto avviene **ai sensi dell'articolo 1372 c.c. in caso di scioglimento del contratto per mutuo consenso**.

I Giudici richiamano quindi l'articolo **20 del D.P.R. n.131/1986**, secondo cui l'imposta deve essere applicata tenendo conto della **natura intrinseca degli atti e degli effetti giuridici che si producono**: secondo i Giudici gli effetti giuridici della revoca e dello scioglimento del contratto per mutuo dissenso sono identici e, quindi, anche la tassazione deve seguire le medesime regole.

Infine, il Collegio evidenzia che **il comma 2 dell'articolo 28** del medesimo Testo unico stabilisce, per la risoluzione dei contratti che *"In ogni altro caso l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione, considerando comunque, ai fini della determinazione dell'imposta proporzionale, l'eventuale corrispettivo della risoluzione come maggiorazione delle prestazioni stesse"* e che la Direzione Centrale della Agenzia delle Entrate con **risoluzione n. 20/2014** aveva precisato che *"La circostanza che la norma, al fine di stabilire la tassazione applicabile, faccia riferimento ... anche all'eventuale corrispettivo, porta a ritenere che la presenza o meno di una pattuizione che preveda specificamente il pagamento di un corrispettivo per la risoluzione non sia dirimente ai fini dell'applicabilità delle previsioni recate dall'articolo 28. Né assume rilievo la circostanza che l'atto di risoluzione per mutuo consenso sia riferito ad un precedente atto di donazione"*.

In conclusione, secondo la CTR di Brescia, poiché l'articolo 20 del D.P.R. n.131/1986 qualifica gli atti in base agli effetti prodotti mentre ai fini di quanto previsto dall'articolo **28 non assume rilievo se l'atto di risoluzione per mutuo consenso è riferito ad un precedente atto di donazione**, la revoca dell'atto di disposizione oggetto del giudizio deve essere assoggettato all'imposta di registro e non a quella sulle successioni e donazioni.