

**PATRIMONIO E TRUST*****Il trust ha una sua soggettività Iva***di **Ennio Vial**

Master di specializzazione

**Casi professionali sul trust**

Scopri di più

Un tema poco dibattuto in dottrina, anche in considerazione della rarità dei casi, è quello relativo alla **soggettività iva del trust**. La questione è stata recentemente proposta dallo **studio n. 69-2023/T** diffuso dal Consiglio Nazionale del Notariato **lo scorso 6.12.2023**.

Come noto, il trust può assumere la qualifica di **ente commerciale o di ente non commerciale**. Invero, il trust è un ente **privo di soggettività “giuridica”**, non essendo, per l'appunto, un **soggetto di diritto**, ma un **mero vincolo apposto su di un patrimonio**. Ciò nonostante, il trust è un **ente dotato di soggettività fiscale**.

L'articolo 1, comma 74, L. 296/2006, infatti, ha inserito il **trust tra gli enti commerciali e non commerciali** nell'ambito dei soggetti che scontano l'Ires di cui all'[articolo 73, Tuir](#). Purtroppo, in occasione dell'introduzione dei trust fra i soggetti passivi Ires, **non è stato integrato anche il D.P.R. 633/1972**. A causa di ciò, ci si è interrogati in dottrina circa il **soggetto a cui compete la soggettività Iva** nel caso in cui il trust svolga, per il tramite del trustee, un'attività imprenditoriale/commerciale. Detta soggettività fiscale ai fini Iva **è attribuibile al trust o al trustee?**

Sul punto si segnala da subito che le indicazioni di prassi sono **assai scarse e risalenti**, atteso che nei più recenti indirizzi operativi diramati dall'Amministrazione finanziaria la questione non è più stata, almeno a quanto ci consta, affrontata.

Come correttamente rilevato dal Consiglio del Notariato, infatti, *“le circolari dell'Amministrazione (C.M. n. 48/E/2007 e C.M. n. 34/E/2022) prestano, infatti, maggiore attenzione al **trattamento fiscale degli atti istitutivi e di dotazione con cui il disponente costituisce il trust** ed eventualmente trasferisce i beni al trustee. Quasi solo in quell'ambito si esamina la rilevanza dell'atto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, mentre in relazione agli atti traslativi effettuati durante la vita del trust si può desumere da alcuni scarni passaggi della Circolare [C.M. 48/E/2007] che **ai fini IVA la soggettività passiva del trust viene data per scontata**. L'Agenzia delle Entrate ha infatti sostenuto sul punto che «il trust residente dovrà necessariamente dotarsi di un proprio codice fiscale e, qualora eserciti attività commerciale, di una propria partita Iva”.*



I notai hanno evidenziato come la soggettività iva del trust **trovi giustificazione in ambito comunitario**.

Viene infatti ricordato che, nella Sentenza del 20.6.1996, Wellcome trust, causa C-155/94, la Corte UE è stata chiamata a valutare la sussistenza dei presupposti in ordine alla **rilevanza ai fini Iva dell'attività di vendita** da parte di un trustee di azioni e titoli conferiti in trust. In quell'occasione, i giudici hanno implicitamente affermato che **l'attività condotta dal trustee si pone come autonoma ma riconducibile al centro di imputazione del trust** in quanto tale, apprezzando il trustee alla stregua di un amministratore.

Ovviamente, il **trustee non è il legale rappresentante del trust**. Da tale sentenza si determina una imputazione soggettiva e questa imputazione soggettiva delle **posizioni Iva è riferibile al trust**, non al trustee.

Che l'Agenzia riconosca la soggettività Iva in capo al trust **è desumibile anche dalle istruzioni ministeriali al Modello della dichiarazione Iva annuale** che propongono con il codice 54 il trust residente e con il codice 44 il trust non residente.

**TABELLA GENERALE DI CLASSIFICAZIONE NATURA GIURIDICA**

SOGGETTI RESIDENTI	
1. Società in accomandita per azioni	21. Aziende regionali, provinciali, comunali e loro consorzi
2. Società a responsabilità limitata	22. Società, organizzazioni ed enti costituiti all'estero non altrimenti classificabili con sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia
3. Società per azioni	23. Società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del TUIR
4. Società cooperative e loro consorzi iscritti nell'Albo Nazionale delle società cooperative	24. Società in nome collettivo ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del TUIR
5. Altre società cooperative	25. Società in accomandita semplice
6. Mutue assicuratrici	26. Società di armamento
7. Consorzi con personalità giuridica	27. Associazione fra artisti e professionisti
8. Associazioni riconosciute	28. Aziende coniugali
9. Fondazioni	29. GEIE (Gruppi europei di interesse economico)
10. Altri enti ed istituti con personalità giuridica	50. Società per azioni, aziende speciali e consorzi di cui agli artt. 31, 113, 114, 115 e 116 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali)
11. Consorzi senza personalità giuridica	51. Condomini
12. Associazioni non riconosciute e comitati	52. Depositi I.V.A.
13. Altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica (escluse le comunioni)	53. Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro
14. Enti pubblici economici	54. Trust
15. Enti pubblici non economici	55. Amministrazioni pubbliche
16. Casse mutue e fondi di previdenza, assistenza, pensioni o simili con o senza personalità giuridica	56. Fondazioni bancarie
17. Opere pie e società di mutuo soccorso	57. Società europea
18. Enti ospedalieri	58. Società cooperativa europea
19. Enti ed istituti di previdenza e di assistenza sociale	59. Rete di imprese
20. Aziende autonome di cura, soggiorno e turismo	61. Gruppo IVA

Nelle istruzioni ministeriali alla dichiarazione Iva, però, la parola “trust” appare solo nelle due tabelle sopra riportate; in realtà, anche dal tenore della [circolare n. 48/E/2007](#) e della [circolare n. 34/E/2022](#) si ha la sensazione, benché il tema dell'iva sia affrontato in modo alquanto scarno, che la soggettività iva spetti al trust.

Peraltro, se ragioniamo *a contrariis*, ipotizzando quindi la soggettività Iva in capo al trustee, emergono altri **aspetti critici**.

**Se il trustee è una trust company**, come facciamo a distinguere le attività che vengono poste in essere in favore di un trust o di un altro? Si potrebbe ipotizzare di utilizzare diversi moduli iva! Una trust company potrebbe **avere un codice ateco per lo svolgimento dell'attività di trustee** (anche se non esiste un codice ad *hoc*), poi potrebbe avere un **codice Ateco per l'attività di somministrazione di alimenti e bevande** perché, ad esempio, ha una azienda costituita da un bar disposto in trust, poi magari in un altro trust ha un supermercato, e quindi dovrebbe tenere un **modulo per il codice Ateco di commercio al dettaglio**. Alla fine, si creerebbe un fenomeno strano.

Riconoscendo la soggettività Iva in **capo al trustee**, ipotizzando di predisporre una **dichiarazione Iva con più moduli** (uno per ogni codice Ateco, in ragione delle singole attività economiche svolte dai trust gestiti dal trustee), si creerebbe **un fenomeno distorsivo atteso che**, le singole posizioni a debito o a credito evidenziate nei singoli moduli, dovendo confluire **in un unico quadro VX**, andrebbero a compensarsi in modo improprio.

In realtà, la logica porta a dire che, **se c'è un credito iva per l'attività imprenditoriale svolta da un determinato trust**, questo credito iva **sarà utilizzabile da detto trust**, magari compensandolo con un **debito Ires nei limiti delle previsioni** di legge.

Un altro tema che non vogliamo qui approfondire e che potrebbe discendere dal riconoscimento della soggettività iva al trustee (invece che al trust), potrebbe essere quello di **valutare la detraibilità dell'iva in capo al trustee**, anche in relazione ad un trust ente non commerciale.

Sono, quindi, in primo luogo **ragioni di ordine logico sistematico**, se non addirittura di buon senso, che portano a ritenere che, ove vi sia soggettività iva, questa **debba competere al trust e non al trustee**.

Sulla stessa scia si collocano **lo Studio Notariato**, le istruzioni alla dichiarazione iva e la Corte di giustizia europea.