

Nel 2019, 21 decisioni della Suprema corte hanno riscritto la storia della tassazione dell'atto di donazione relativo a questo istituto giuridico. Una sola sentenza presenta una variazione sul tema

# Il dietrofront della Cassazione sui trust



Angelo Busani



**I**l 131, 11401, 15453, 15455, 15456, 16699, 16700, 16701, 16702, 16703, 16704, 16705, 19167, 19310, 19319, 22754, 22755, 22756, 22757, 29642, 30821: non sono numeri da giocare a una lotteria. Ma quelli che identificano le 21 decisioni (sentenze e ordinanze) della Cassazione, in massima parte univoche, che, nel 2019 hanno riscritto la storia della tassazione dell'atto di dotazione del trust: nel senso che non è tassabile con l'imposta di donazione la sottoposizione di beni e diritti al vincolo del trust. La tassazione, invero, si avrà nel momento in cui il trustee distribuirà ai beneficiari il patrimonio del trust.

Più precisamente, a far tempo dal gennaio 2019, la Cassazione ha ripetutamente sancito che:

a) quando l'art. 2, comma 47, del decreto legge 262/2006 (la norma che ha re-istituito l'imposta di donazione, anteriormente soppressa), menziona i "vincoli di destinazione" tra le fattispecie imponibili con l'imposta di donazione, non istituisce una nuova fattispecie imponibile, ma si limita a chiarire che l'imposta di donazione si applica anche al trasferimento che si abbia, oltre che per effetto di una donazione, anche in conseguenza dell'istituzione di un vincolo di destinazione;

b) l'applicazione dell'imposta di donazione si avrà "soltanto - se e quando il trust abbia compimento - in capo al beneficiario finale";

c) anche le imposte ipotecaria e catastale da assolvere in relazione al trasferimento immobiliare effettuato dal disponente al trustee si rendono dovute solo in misura fissa.

Quando poi il trustee erogherà il patrimonio del trust:

a) se si tratta di attribuzioni liberali, come quelle che tipicamente il trustee effettua a favore dei beneficiari finali del trust, a esse va applicata l'imposta di donazione (considerando - sotto il profilo delle franchigie e delle aliquote applicabili - il disponente come donante e il beneficiario come donatario); e vanno pure applicate le imposte ipotecaria e catastale dovute per gli atti traslativi a titolo gratuito;

b) se si tratta di attribuzioni non liberali (come accade nel caso dei pagamenti che il trustee effettua a favore dei creditori di un trust "di garanzia"), esse non sono soggette a tassazione in quanto la tassazione si appunta sugli atti dispositivi che il trustee faccia, con

riguardo al patrimonio del trust, al fine di procurarsi le risorse occorrenti per effettuare i dovuti pagamenti. Come sopra accennato, l'univoca giurisprudenza della Cassazione del 2019 sul trust è stata scalfita da un'unica variazione sul tema: pur infatti aderendo in toto all'orientamento consolidatosi nel 2019, la sentenza 22758/2019, giudicando in relazione a un trust traslativo con scopo filantropico (il disponente Tizio aveva attribuito una somma di denaro al trustee Caio affinché questi lo impiegasse in beneficenza a favore di soggetti non individuati), ha osservato che "[l]a circostanza, prevista nell'atto istitutivo, per la quale [il trustee] possa operare direttamente con il denaro ricevuto per finalità liberali, costituisce di per sé un trasferimento ed un arricchimento. La consegna degli assegni unitamente all'attribuzione in capo al trustee [...] di operare direttamente per le finalità liberali e filantropiche fa ritenere [...], pertanto, realizzato il presupposto impositivo" di cui all'articolo 2, d.l. 262/2019.

Quando l'argomento della tassazione dell'atto di dotazione del trust venne affrontato per la prima volta, la Cassazione aveva avuto, invece, un atteggiamento diametralmente opposto a quello mostrato nel 2019: nelle ordinanze 3735/2015, 3737/2015, 3886/2015 e 5322/2015 e nella sentenza n. 4482/2016, era stato infatti deciso che l'atto di dotazione del trust fosse da intendere come una manifestazione di capacità contributiva costituente un presupposto di applicazione dell'imposta di donazione.

Ora, al cospetto del dietrofront della Cassazione del 2019, ci si attende un imminente ravvedimento dell'Agenzia delle Entrate, la quale è rimasta finora rigidamente ferma sulla sua originaria posizione (espressa nella Circolare n. 48/E del 6 agosto 2007 e nella Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008), identica a quella poi accolta dalla Cassazione nel 2015: anche ultimamente l'Agenzia delle Entrate (nella Risposta a interpello n. 371 del 10 settembre 2019) ha di nuovo affermato - nonostante fossero già state pubblicate alcune delle sentenze di Cassazione del 2019 - che l'istituzione e la dotazione di un trust mediante testamento provoca l'applicazione dell'imposta di successione e che, se oggetto di dotazione siano beni immobili, sul loro valore catastale si devono applicare anche le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.