## Risposta interpello Agenzia Entrate 18.5.2021 n. 352

**OGGETTO:** Trattamento impositivo ai fini delle imposte indirette dell'atto di revoca di un trust con ritrasferimento dei beni vincolati ai disponenti.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

Il Notaio Tizio (di seguito "Istante") chiede un parere in merito alla tassazione ai fini delle imposte indirette dell'atto di revoca del Trust Alfa (di seguito "*Trust*") da parte dei due disponenti.
Il *Trust* è stato istituito in data 6 dicembre 2018 dai coniugi Caio e Mevia (di seguito congiuntamente "*Disponenti*") ed è regolato dalla Legge di Jersey denominata Trust Jersey Law 1984.
Il *Trust* è stato dotato, mediante attribuzione al *Trustee* di immobili di proprietà Disponenti.
Il Trust è revocabile, sia parzialmente che totalmente, da parte dei *Disponenti*, secondo quanto previsto nell'articolo 2 dell'atto istitutivo del *Trust* che rinvia all'articolo 40 della Trust Jersey Law 1984.
I Disponenti intendono revocare il *Trust* con ritrasferimento dei beni in dotazione dal *Trustee* ai *Disponenti*.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene corretta l'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa all'atto di revoca del *Trust*.
L'atto di revoca è un atto "neutro" che non determina alcun trasferimento di ricchezza e non manifesta alcuna capacità contributiva e, come tale, non può essere tassato con imposta proporzionale.
Al riguardo, l'Istante richiama alcune sentenze della Corte di Cassazione che affermano che all'atto di dotazione di beni al *trustee* non può essere applicata l'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale perché non concreta alcun effettivo incremento patrimoniale in capo al *trustee* (Cass. 2901/20, 32392/20, 2897/20, 2898/20, 2900/20, 2902/20, 4163/20 e 7003/20).
Tale trasferimento, a titolo gratuito, non costituisce un'attribuzione definitiva essendo unicamente il mezzo per la gestione dei beni del *trust*, ma sarà solo il successivo trasferimento dal *trustee* ai beneficiari finali del *trust* a costituire la manifestazione della capacità contributiva e, in quanto tale, soggetto ad imposta proporzionale.
Simmetricamente, il ritrasferimento dei beni dal *trustee* ai disponenti, in caso di revoca,

non costituisce alcuna manifestazione di capacità contributiva. Si tratta semplicemente della restituzione di beni ai soggetti che avevano istituito il *trust* e predisposto il programma gestorio, programma che a seguito della revoca non si realizzerà.
Il *Trustee* altro non è che un "proprietario strumentale" al raggiungimento dello "scopo"; è pertanto evidente che una volta revocato il *Trust*, egli non ha più alcun motivo di detenere i beni a lui intestati e deve restituirli ai *Disponenti*.
Così come non costituisce alcun indice di capacità contributiva il trasferimento dei beni al *Trustee* allo stesso modo non costituisce indice di capacità contributiva il ritrasferimento effettuato dal "proprietario strumentale" ai *Disponenti*.
Il trasferimento è funzionale alla realizzazione del programma gestorio; il ritrasferimento ne costituisce l'epilogo ed è funzionale al ripristino della situazione *quo ante* posto che la "titolarità strumentale" del *Trustee* non ha più ragione d'essere una volta abbandonato, con la revoca del *Trust*, il programma gestorio.
Secondo l'Istante, la fattispecie in esame presenta analogie ad altre per le quali è pacifica e consolidata la tassazione ad imposta fissa. Al riguardo richiama la risoluzione della donazione per mutuo consenso (Risoluzione 20/2014) e la restituzione dei beni immobili dal mandatario senza rappresentanza al mandante quando termina dell'affidamento fiduciario.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Ai fini della tassazione in materia di imposta sulle successioni e donazioni, con riferimento ai *trust*, occorre richiamare le disposizioni di cui all'articolo 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 in base a cui l'imposta si applica anche in caso di «*costituzione di vincoli di destinazione*». La predetta disposizione prevede, infatti, che oggetto dell'imposta sulle successioni e donazioni sono «*i trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito nonché la costituzione di vincoli di destinazione*» secondo le disposizioni di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.
In linea di principio, quindi, l'attribuzione di beni e/o diritti vincolati in *trust* ai beneficiari del *trust* da parte del *trustee* determina l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, al verificarsi dei presupposti previsti dalle disposizioni di cui al decreto legislativo n. 346 del 1990.
Ai fini della determinazione delle aliquote, nonché delle relative franchigie, previste all'articolo 2, commi 48 e 49 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, occorre far riferimento al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario.
Al fine di determinare le modalità della tassazione dell'atto di revoca del *trust*, che non trova una norma specifica di riferimento, è necessario evidenziare quali siano gli effetti di tale revoca.
Al riguardo, si rileva che dall'istanza presentata emerge che, a seguito del predetto atto di revoca, i beni immobili in dotazione del *Trust* saranno ritrasferiti ai *Disponenti* che avevano istituito il Trust e predisposto il programma gestorio, programma che non sarà più realizzato: si tratta, quindi, nella sostanza, di un'attribuzione dei beni del *Trust* da parte del *Trustee* a favore dei *Disponenti* che avevano segregato i medesimi beni nel fondo in *Trust*.
In tal caso merita rilievo la circostanza che i soggetti beneficiari di tale attribuzione coincidano con i soggetti disponenti del *Trust*.
Pertanto, nella fattispecie in esame, l'assenza di un trasferimento intersoggettivo

preclude l'applicazione dell'imposta di donazione per carenza del presupposto oggettivo di cui all'articolo 1 del d.lgs. n. 346 del 1990, mancando un trasferimento di ricchezza.

Tale conclusione trova riscontro nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione che, nella Sentenza n. 10256 del 29 maggio 2020, ha chiarito che «*solo l'attribuzione al beneficiario, che come detto deve essere diverso dal disponente può considerarsi, nel trust, il fatto suscettibile di manifestare il presupposto dell'imposta sul trasferimento di ricchezza*».

Tale conclusione è valida nel presupposto che, come sembra emergere dall'istanza, la revoca del *Trust* sia totale, che lo stesso cesserà di esistere e che i beni immobili restituiti ai *Disponenti* siano i medesimi beni immobili segregati in *Trust* e, specificamente, che gli immobili conferiti da ciascun *Disponente* ritorneranno nella proprietà di ciascuno di essi.

Ciò posto, non avendo ad oggetto prestazioni a carattere patrimoniale, ai fini dell'imposta di registro, tale atto di revoca del *Trust* sarà compreso tra gli atti da registrare in termine fisso, con imposta in misura fissa, se redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, Parte Prima, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

Anche le imposte ipotecarie e catastali per le formalità della trascrizione e per le volture catastali saranno dovute in misura fissa come previsto, rispettivamente, dall'articolo 4 della Tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 e dall'articolo 10, comma 2 del medesimo decreto.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto delle loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.