Interpello n. 904-1160/2020

Rubrica non ufficiale

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante è stata costituita in data 12 febbraio 2020 con oggetto sociale "*L'assunzione dell'ufficio di trustee di trust riconoscibili ai sensi della convenzione dell'Aja del 1^ luglio 1985 resa esecutiva in Italia con legge del 16 ottobre 1989 nr. 364 o della Legge italiana che regolamenterà la materia...*".
La stessa sta per assumere il primo incarico di trustee nell'ambito della istituzione di un Trust che "*il sig. Ti.Be. che assume quindi la qualifica di disponente, ha in animo di istituire al fine di adempiere ad una obbligazione pecuniaria nei confronti della società Immobiliare S. beneficiaria del reddito del trust stesso*".
Ciò premesso, la società istante pone un quesito sull'applicazione dell'imposta di registro, delle imposte ipotecaria e catastale, nonché dell'imposta sulle successioni e donazioni:

- all'atto istitutivo e/o di dotazione del trust;
- all'eventuale sostituzione del trustee.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante evidenzia come si sia ormai formato un consolidato orientamento, da parte della Corte di Cassazione, in ordine alla non applicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni come prevista, dall'articolo 2, c. 47, del d.l. n. 262 del 2006, per la costituzione di vincoli di destinazione.
Per la istante, la giurisprudenza citata concorda nel ritenere che né la costituzione di un vincolo di destinazione né l'atto di dotazione del trust possono considerarsi eventi che producono effetti traslativi immediati e, quindi, trasferimenti imponibili, rappresentando invece "... un atto generalmente neutro che non dà luogo ad un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta" (Cass. 1131/2019 e 19617/2019)".
La stessa cita, inoltre, la sentenza n. 16699/2019 con cui la Corte di Cassazione ricorda come, affinché possano applicarsi le imposte di successione, registro e ipotecaria è necessario, ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione, che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, e che "nel trust di cui alla L. 364/1989, detto trasferimento imponibile non è costituito né dall'atto istitutivo del trust né da quello di dotazione patrimoniale fra disponente e trustee in quanto gli stessi sono meramente attuativi degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione, bensì soltanto dall'atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario".
Da quanto più volte affermato dai giudici della Suprema Corte (di cui sono citate numerose sentenze del 2019 e 2020), prosegue la società, discende sì l'applicazione dell'imposta, ma solo al momento finale di attribuzione e devoluzione dei beni al beneficiario, e non in sede di atto costitutivo e di dotazione del trust. Le considerazioni svolte con riferimento all'assenza del presupposto impositivo, per l'imposta sulle

successioni e donazioni, dell'atto istitutivo del trust e dell'atto di dotazione, portano la società a ritenere che detti atti debbano scontare l'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa parte I allegata al DPR n. 131/1986, dell'articolo 4 della Tariffa allegata al D. Lgs. n. 347/1990 e dell'articolo 10, comma 2, dello stesso D. Lgs. n. 347/1990), "*trattandosi di atti, tanto quello di istituzione e/o di dotazione del trust come pure quello di sostituzione del trustee che non comportano il trasferimento di proprietà di beni immobili*".
Pertanto, la società istante ritiene che:

- l'atto istitutivo del trust e l'atto di dotazione del trust debbano entrambi scontare le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, senza applicazione di alcun tributo proporzionale;
- l'atto di sostituzione del trustee, allo stesso modo, debba scontare la medesima tassazione, configurandosi, il cambio di trustee, "come una "vicenda fisiologica" della vita di un Trust" che non produce alcun effetto traslativo di beni o diritti (viene citata, al riguardo, la recente sentenza della Comm. Trib. Prov.le di Savona, Sez. III, del 28/05/2019, n. 166).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per la tassazione dei trust ai fini delle imposte indirette occorre fare riferimento all'articolo 2, comma 47, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, ai sensi del quale "*E' istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54*". Le modalità di applicazione al trust dell'imposta sulle successioni e donazioni sono state illustrate dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 48 del 6 agosto 2007 e n. 3 del 22 gennaio 2008, le quali rimangono tuttora valide non avendo la stessa Agenzia recepito in alcun successivo documento di prassi l'orientamento più recente della giurisprudenza di legittimità (cfr., su tale punto, anche la Risposta all'istanza di interpello n. 371 del 10 settembre 2019). Con i suddetti documenti di prassi è stato, tra l'altro, chiarito che il trust si sostanzia in un rapporto giuridico complesso con un'unica causa fiduciaria che caratterizza tutte le vicende del trust (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, raggiungimento dello scopo). Ciò induce a ritenere che la costituzione del vincolo di destinazione venga considerata, ai fini dell'imposta sulle donazioni, come se effettuata, sin dall'origine, a favore del beneficiario finale del patrimonio (ovvero per il raggiungimento di uno scopo) e sia espressione dell'unico disegno volto a consentire la realizzazione dell'attribuzione liberale; l'imposta sulle successioni e donazioni, dovuta sulla costituzione di vincoli di destinazione, deve essere, pertanto, corrisposta in misura proporzionale al momento della segregazione del patrimonio.
In particolare, con la circolare n. 3 del 2008 è stato precisato che, posta, quale caratteristica essenziale che differenzia i trust dagli altri vincoli di destinazione, la segregazione dei beni sia rispetto al patrimonio personale del disponente sia rispetto a quello dell'intestatario di tali beni (trustee), "... *la costituzione di beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust*." Sul punto il documento di prassi chiarisce poi che

"Tale affermazione trae giustificato motivo dalla natura patrimoniale del conferimento in trust nonché dall'effetto segregativo che esso produce sui beni conferiti indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà e, da ultimo, dal complessivo trattamento fiscale del trust che esclude dalla tassazione il trasferimento dei beni a favore dei beneficiari".
Sulla scorta di tali premesse, la circolare in parola, dopo aver ribadito che l'unicità di causa che accompagna tutte le vicende successive alla costituzione dei beni in trust comporta la corresponsione dell'imposta dal momento della segregazione del patrimonio, ha ritenuto che l'aliquota dell' 8 per cento andasse applicata non soltanto nei casi di trust costituiti nell'interesse di soggetti non legati da alcun vincolo di parentela e affinità con il disponente, ma anche in quelli costituiti nell'interesse di soggetti genericamente indicati e non identificabili in relazione al grado di parentela, oltre che nei trust di scopo.
Con riguardo all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale, si osserva invece quanto segue.
Le modalità di applicazione di tali imposte in sede di costituzione di vincoli di destinazione (categoria nella quale, come detto, rientra il trust), in assenza di specifiche disposizioni normative, sono stabilite dal decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC). Come chiarito dalle citate circolari n. 48 del 2007 e n. 3 del 2008, in linea generale, tali imposte sono dovute, rispettivamente, per le formalità della trascrizione di atti aventi ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per la voltura catastale dei medesimi atti. Le stesse imposte sono dovute in misura proporzionale relativamente alla trascrizione di atti che conferiscono nel trust, con effetti traslativi, i menzionati beni e diritti. Pertanto, sia l'attribuzione, con effetti traslativi, di beni immobili o diritti reali immobiliari al momento della costituzione del vincolo, sia il successivo trasferimento dei beni medesimi allo scioglimento del vincolo, nonché i trasferimenti eventualmente effettuati durante il vincolo, sono soggetti alle imposte ipotecaria e catastale.
Ciò posto, la circolare n. 3 del 2008, al paragrafo 6, ha altresì puntualizzato che: *"La peculiarità del trust rispetto agli altri vincoli di destinazione ... non rileva anche ai fini delle imposte ipotecaria e catastale le quali, quindi, anche in caso di trust, sono dovute in misura proporzionale con esclusivo riferimento agli atti ad effetto traslativo*".
Tanto premesso, nella specifica fattispecie in esame il quesito è posto in relazione ad un trust, denominato "TRUST S.", istituito con atto del 6 agosto 2020 e registrato in data 11 agosto 2020 al n. 29312, Serie 1T.
Si tratta di un trust avente finalità liquidatoria: infatti, come si legge nelle premesse dell'atto istitutivo, *"Il Disponente signor Ti.Be. ha stipulato un accordo di più ampia e complessa portata con la società "Immobiliare S. S.r.l." ... che prevede, inter alia, la costituzione di un patrimonio destinato con espressa finalità liquidatoria e di preservazione delle ragioni della società medesima, il tutto a mezzo della istituzione di un TRUST denominato "TRUST S.", conferendosi nel medesimo la proprietà dei Beni destinati alle condizioni di seguito descritte*". *Sempre nelle premesse si legge ancora che "è del tutto esclusa la re-intestazione dei beni immobili al Disponente, una volta che le finalità liquidatorie saranno state soddisfatte; in detta ultima e residuale ipotesi, sarà compito del Trustee, in accordo con il Guardiano, addivenire all'individuazione di un ente che persegue scopi benefici ed attribuire al medesimo ente, con fine liberale, il compendio immobiliare medio tempore non alienato*".
Nella parte B dell'atto in commento, relativo alla Dotazione del Trust, si legge che "il "Disponente" signor Be.TI., in attuazione dell'obbligo assunto nell'atto istitutivo del

presente "TRUST S.", citato in premessa, liberamente, senza alcuna riserva e con ogni garanzia di Legge, trasferisce al "trustee" Società "Sc. S.R.L." che, come sopra rappresentata, accetta, la piena proprietà sui seguenti immobili...".
È evidente che nel caso in esame, diversamente da quanto accade nell'ipotesi di trust auto-dichiarato (nel quale disponente e trustee coincidono), la costituzione del vincolo di destinazione produce effetti traslativi. Al riguardo, la circolare n. 48 del 2007 evidenzia infatti che "*Qualora il trustee sia soggetto diverso dal disponente, il trasferimento al trust dei beni, così come la "perdita di controllo" da parte del disponente sui medesimi beni, sono requisiti qualificanti del trust*".
Di conseguenza, con riferimento ai quesiti posti dalla società istante nella specifica fattispecie in esame, questa Direzione regionale, in via preliminare, osserva che è assoggettato alla sola imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), esclusivamente l'atto istitutivo di trust che non contempli anche il trasferimento di beni nel trust, giacché disposto in un momento successivo (circolare n. 48 del 2007, paragrafo 5.1, e circolare n. 3 del 2008, paragrafo 5.4.2).
Diversamente, l'atto di dotazione con il quale vengono trasferiti beni immobili e diritti reali immobiliari al trustee, come nel caso di specie, sconta invece l'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota proporzionale dell'8 per cento, nonché le imposte ipotecaria e catastale rispettivamente nella misura del 2 e dell'1 per cento (articolo 1 della Tariffa allegata al TUIC e articolo 10 dello stesso TUIC).
Quanto all'atto di sostituzione del trustee, che peraltro allo stato attuale è un evento del tutto ipotetico, e quindi privo del carattere di personalità e concretezza che deve caratterizzare gli interpelli ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, a titolo puramente informativo la scrivente osserva quanto segue.
Alla luce delle considerazioni più sopra svolte, in tema di tassazione del trust, si deve ritenere che poiché l'atto di dotazione del trust ha già scontato la tassazione proporzionale, è escluso che l'atto di nomina del nuovo trustee possa rilevare ai fini di una ulteriore applicazione dell'imposta di donazione. Pertanto, detto atto, redatto in forma pubblica o scrittura privata autenticata, sconterà l'imposta di registro nella misura fissa, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.
Ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale, e sempre tenuto conto di quanto chiarito dalle circolari n. 48 del 2007 e n. 3 del 2008, è invece il caso di precisare che nella fattispecie assume rilievo quanto previsto dalla legge 16 ottobre 1989, n. 364, di ratifica della convenzione dell'Aja, sulla legge applicabile ai trust, che all'articolo 2, comma 2, lettera b), stabilisce che "*i beni sono intestati a nome del trustee*". L'atto di sostituzione del trustee comporta, dunque, un mutamento del soggetto intestatario dei beni immobili conferiti che dovranno essere trascritti e volturati a favore del soggetto subentrante.
Di conseguenza, in dipendenza delle formalità di trascrizione e voltura dell'atto di nomina di un nuovo trustee, comportante, come detto, l'intestazione dei beni immobili conferiti in capo al nuovo trustee, durante la vigenza del vincolo, si renderanno dovute le imposte ipotecarie e catastali, nella misura proporzionale del 2 per cento e dell'1 per cento, come previste dalle norme sopra citate.
I documenti citati sono consultabili sul sito www.agenziaentrate.gov.it