Trust e imposte sui trasferimenti

Prof. Avv. Thomas Tassani
Università degli Studi di Bologna
LS LexJus Sinacta Milano Bologna

Il fondamento teorico della circolare

- Il trust quale «**fattispecie a formazione progressiva**»
- Il trust quale **attribuzione gratuita indiretta** (o atipica)

- La rilevanza impositiva del trust (e della categoria dei «vincoli di destinazione) è delineata da questi due momenti

Trust quale fattispecie progressiva

- La fattispecie giuridica rilevante fiscalmente prende **avvio** con l'apporto dei beni/segregazione (traslativa e non)

- E si completa (**perfeziona**) con l'attribuzione di beni e diritti ai beneficiari (in occasione di ogni momento attributivo)

Trust quale attribuzione gratuita atipica

- Rilevanza, oltre alle donazioni, degli atti gratuiti (liberali e non)
- Anche atti gratuiti indiretti ed informali (atipici)
- Il trust rileva fiscalmente quando determina questi effetti (in concreto…)

- Perché prevedere un autonomo presupposto imposta? Perché nei vincoli di destinazione l'attribuzione gratuita indiretta non è istantanea (come negli altri negozi) ma in esito ad una fattispecie progressiva che assume talora anche una dimensione programmatica

Quali conseguenze di tale ricostruzione?

1) l'effetto gratuito si definisce solo con il completamento della fattispecie (attribuzione) il che significa che:

   a) La segregazione iniziale risulta **neutrale** (IR + IIC) (anche se successiva, anche se testamentaria)

   b) Se prima dell'attribuzione si realizza la **retrocessione** dei beni ai disponenti, no tassazione (salvo verifica in concreto di effetti attributivi)

   c) Se l'attribuzione finale rivela **effetti onerosi** o comunque non gratuiti, no tassazione ID (trust liquidatori – di garanzia)

2) L’attribuzione finale perfeziona la fattispecie e determina il sorgere dell’obbligazione tributaria

a) soggetto passivo è il **beneficiario**

b) b.i., aliquote, franchigie determinate in quel **momento**

c) disciplina **vigente** nel momento dell’attribuzione

Le attribuzioni beneficiarie

- Attribuzione di una posizione giudica certa ed attuale in capo al beneficiario anche se non consegna materiale bene o erogazione
  a) può coincidere con la **segregazione iniziale** (c.d. trust nudi – problema delle attribuzioni condizionate o sottoposte a termine) (*trust assistenziali e scopo?)*
  b) Spostamento patrimoniale di un **bene o diritto individuato** dal trust fund al beneficiario: spese sostenute a favore del beneficiario?
  c) Attribuzioni di **modico valore** no rilevanti

  d) formalità (rinvio) + attribuzioni reddito o capitale (rinvio)

La formazione progressiva e la tassazione

- Per applicare il tributo occorre considerare **unitariamente** il momento segregativo e quello attributivo
- Rapporto **personale** tra il disponente ed il beneficiario per individuare aliquota e franchigia
- O per trattamenti **agevolativi** che si applicano con riferimento all'attribuzione, non prima

La formazione progressiva e la territorialità

- Regole generali: atto gratuito assoggettato a tassazione in Italia se:
  a) donante residente in Italia;
  oppure b) limitatamente ai beni esistenti in Italia

- Nei trust: chi è il donante? Quando valutare la sua residenza italiana? Quando valutare l'esistenza in Italia dei beni?

Secondo la circolare

- Il «donante» è il disponente e la **residenza italiana** va individuata nel momento della segregazione iniziale

- Per **l'esistenza** in Italia occorre guardare ai beni e diritti al momento della segregazione oppure al momento della attribuzione?

- In ogni caso **obbligo di registrazione** per trust formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti italiani (art. 55 comma 1-bis)

Esempio

- Istituito trust discrezionale in Svizzera con disponente ivi residente e beneficiario residente in Italia
- Trustee svizzero
- Oggetto della segregazione: partecipazioni in società olandesi

  a) obbligo di registrazione?

  b) obbligo di tassazione ID?

Attribuzioni di reddito o patrimonio

- «**Distribuzioni reddituali**» non soggette ad imposta sulle donazioni
- Ruolo sistematico dell'art. 45, 4-quater, TUIR e idea di alternatività tra i presupposti dei due tributi
- <u>NB: distribuzioni reddituali – a prescindere dall'effettivo assoggettamento ad IRES</u>
- Necessità di distinguere, nell'attribuzione beneficiaria, la «**quota**» riferibile al capitale rispetto al reddito «anche per i periodi pregressi» in base alle «informazioni disponibili fornitegli dal trustee»

Ipotesi

- Conferita quota 100 / dividendi prodotti 900
- Conferito Immobile x (valore 100) – attribuito Immobile x (valore 1000)
- Conferito Immobile x (v. 100) – poi venduto a 1.000 e acquistato Immobile y – attribuito Immobile y (v. 1.000)

Formalizzazione attribuzioni

- Secondo le regole generali delle attribuzioni gratuite (art. 56 bis TUSD) – **Cass. 11831/22**

1) Se derivano da atto soggetto a registrazione (salvo art. 1, 4bis)
2) Se registrazione volontaria del beneficiario
3) Se dichiarazione in accertamenti di altri tributi
4) Se denuncia trustee ex art. 19 TUR *

Trust già esistenti

- Trust rispetto ai quali effettuati versamenti di tributi al momento della segregazione

- Evitare doppia tassazione

- Soluzione creativa, quasi normativa dell’AdE ispirata al principio del legittimo affidamento

1) Il versamento è definitivo

«**Esaurimento della fattispecie**» se:

- Attribuzione ha identico oggetto dell'apporto
- Beneficiari identici al momento dell'apporto e della attribuzione
- A meno che istanza di rimborso

In questi casi

a) <u>Tributo assolto è sempre definitivo</u>
b) <u>No rimborso eventuale</u>

2) Nelle altre ipotesi

- Imposte già versate si possono considerare «a scomputo dell'eventuale imposta dovuta al momento dell'attribuzione»
- Caso particolare di diritto di credito **compensabile** da un soggetto diverso da quello che ha versato il tributo
- Se comunque emerge un quantum da versare, trustee deve presentare **denuncia** ex art. 19 TUR

- Problematiche applicative…

No regime transitorio

- Se il tributo non versato perché apporto quando ISD non in vigore
- Se tributo non versato perché capiente la franchigia
- Se tributo non versato perché agevolazione (es. passaggio generazionale)

In questi casi, non vi è problema di doppia tassazione, e il tributo si applicherà in modo ordinario all'atto dell'attribuzione beneficiaria

Trust «dopo di noi»

- L. 112/16: no imposizione se patrimonio destinato a finalità assistenziali beneficiario soggetto fragile
- Impostazione anche sistematica di non tassazione «in entrata»

- **Agevolazione «nuova»**: imposta fissa per tutti i «trasferimenti di beni e diritti in favore del trust» anche a titolo oneroso (IR + IIC).

t.tassani@lslex.com

thomas.tassani@unibo.it