

Risposta n. 355

OGGETTO: Imposte sulle successioni e donazioni, imposte ipotecarie e catastali a cui assoggettare l'atto di risoluzione consensuale di un trust – D.Lgs 31 ottobre 1990, n. 346 e D.Lgs 31 ottobre 1990, n. 347 – Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212

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

QUESITO

Con la presente istanza il contribuente, Trustee di un Trust, chiede all'Agenzia delle Entrate di fornire il proprio parere in merito alla tassazione dello scioglimento consensuale del suddetto Trust e a questo proposito ne indica le caratteristiche.

Il Trust è stato costituito con atto istitutivo il 23 maggio 2013 e registrato presso l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Novara.

I soggetti rilevanti del Trust sono i seguenti:

- 1) Il Disponente del Trust è Tizio;
- 2) I Beneficiari del reddito del Trust sono Caia, Sempronia e Mevio e "ogni altro discendente in linea retta del Disponente che dovesse nascere nel corso della durata del Trust". I Beneficiari del Fondo in Trust sono invece i "soli discendenti in linea retta del Disponente";
- 3) Il Trustee del Trust, nominato con l'atto istitutivo del 23 maggio 2013, era l'Unione Professionale Alfa. Successivamente, con atto notarile del 20 gennaio 2017, l'istante è stato nominato quale nuovo Trustee del Trust in luogo dell'Unione Professionale Alfa;

4) Il Guardiano del Trust è Caio.

Il Trust "è irrevocabile e discrezionale".

La durata del Trust è disciplinata dall'art. 8.1 dell'atto istitutivo, secondo cui "il Trust esaurisce i propri effetti al compimento del trentesimo anno dalla sua istituzione".

La legge regolatrice del Trust è individuata dall'art. 9.1 dell'atto istitutivo, secondo cui "il Trust è regolato dalla legge di Jersey [...], con esclusione dell'applicazione dell' art. 9A "Powers reserved by settlors"".

L' art. 13.1 dell' atto istitutivo del Trust prevede che "i Beneficiari non possono estinguere anticipatamente il Trust".

I Beni in Trust indicati nell'atto istitutivo del Trust sono: la somma di Euro 1.000,00 menzionata nelle premesse; ogni bene o diritto che il Disponente o un terzo trasferiscano al Trustee per essere incluso fra i Beni in Trust; ogni somma che il Trustee riceva in forza di tali diritti; i frutti prodotti da tali somme e beni; ogni bene e diritto acquistato per mezzo di Beni in Trust o quale corrispettivo della loro alienazione o del loro impiego (v. art. 2.1 doc. I 1). Inoltre è stata conferita nel Trust la somma complessiva di Euro 90.000,00 (novantamila/00) destinata alla sottoscrizione dell'aumento di capitale della società Beta, per una quota pari al 81,818% del capitale sociale.

Il Trust non ha esaurito i suoi effetti ex art. 8.1 dell'atto istitutivo, non essendo trascorsi 30 anni dal 23 maggio 2013 e i Beni in Trust non sono stati trasferiti ai Beneficiari; tuttavia, le parti intendono risolvere consensualmente questo Trust.

L'istante ritiene che ciò sia possibile, ma chiede l'orientamento dell'Agenzia in merito alla tassazione a cui assoggettare l'atto di risoluzione consensuale del suddetto Trust.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante sostiene che l'istituzione di un Trust comporti l'imposizione di un vincolo di destinazione su determinati beni.

Con riferimento ai vincoli di destinazione, è stato chiarito che:

- "in assenza di previsioni dell'atto istitutivo, ed al di fuori dei casi in cui la legge ammette la revoca unilaterale, il vincolo potrà essere risolto solo per mutuo consenso, ad opera del disponente e degli altri soggetti coinvolti (fiduciario, beneficiari)";
- "la dottrina ha individuato ulteriori cause di cessazione del vincolo, quali l'avvenuto raggiungimento o la sopravvenuta impossibilità del fine, l'avveramento di una condizione risolutiva, lo scioglimento per iniziativa unilaterale del disponente, la revocazione ex artt. 800 e ss. c.c., lo scioglimento per iniziativa del solo beneficiario o del solo gestore, l'accordo in tal senso fra i soggetti coinvolti nel negozio".

Pertanto, l'istante ritiene che le parti che abbiano costituito un vincolo di destinazione possano determinarne la sua cessazione per mutuo consenso ex art. 1372 c.c.

Ora, l'atto istitutivo del Trust non esclude che esso possa essere sciolto per mutuo consenso di tutte le parti. Infatti l'atto istitutivo in esame si limita a prevedere che "i Beneficiari", senza il consenso delle altre parti, "non possono estinguere anticipatamente il Trust".

In questo contesto, dunque, l'istante ritiene ammissibile per la fattispecie in esame l'applicazione della risoluzione del Trust per mutuo consenso di tutte le parti, ossia del Disponente, dei Beneficiari, del Trustee e del Guardiano.

A tal proposito l'istante sottolinea che i Beneficiari del Trust possono determinare la cessazione del Trust ex art. 43 paragrafo (3) della legge di Jersey sui Trusts, in cui si precisa che, anche qualora i Beneficiari del Trust decidessero di estinguere il Trust ex art. 43 paragrafo (3) della legge di Jersey sui Trusts, i Beni in Trust (non verrebbero trasferiti ai Beneficiari, ma) ritornerebbero nel patrimonio del Disponente.

L'incertezza normativa dell'istante è relativa all'applicazione delle imposte a cui assoggettare l'atto di risoluzione consensuale del Trust.

In particolare, il dubbio normativo riguarda, in primo luogo, l'applicabilità

ed, in secondo luogo, la determinazione dell'importo dovuto a titolo di imposta sulle donazioni; imposta ipotecaria; imposta catastale.

In via generale, l'applicabilità dell'imposta sulle donazioni agli atti costitutivi di vincoli di destinazione è disciplinata dall'art. 2 co. 47 D.L. 03 ottobre 2006, n. 262, secondo cui "è istituita l'imposta sulle successioni e donazioni [...] 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". Ed, in particolare, una parte della giurisprudenza ha ritenuto che "l'imposta sulle donazioni colpisce [...] i vincoli di destinazione e, tra di essi, il conferimento di beni in un trust" (Comm. trib. prov. Milano 24 settembre 2012, n. 212)..

L'applicazione dell'imposta sulle donazioni ad un atto di risoluzione consensuale di un Trust per il quale non è avvenuto alcun trasferimento di beni sembra incerta, in quanto:

- Un primo orientamento giurisprudenziale ritiene che l'imposta di cui all'art. 2 co. 47 D.L. 03 ottobre 2006, n. 262 "è istituita non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione, come, invece, accade per le successioni e le donazioni, in relazione alle quali è espressamente evocato il nesso causale: l'imposta è istituita direttamente, ed in sè, sulla costituzione dei vincoli" (cita. In tal senso, Comm. trib. reg. Lazio 21 febbraio 2017, n. 747). E, pertanto, è stato sostenuto che se la costituzione di un trust è assoggettata all'imposta sulle donazioni indipendentemente dall'effettivo trasferimento dei beni, allora anche lo scioglimento del vincolo di destinazione è assoggettato all'imposta sulle donazioni indipendentemente dall'effettivo trasferimento di beni (tesi dell'Agenzia delle Entrate esposta nella sentenza Comm. trib. prov. Milano 03 febbraio 2017, n. 1022).

- Un secondo orientamento giurisprudenziale ritiene invece che "nella evoluzione dei beni in trust non sussiste volontà di liberalità da parte del Disponente nei confronti del Trustee, in quanto quest'ultimo soggetto rappresenta meramente lo strumento per attuare il programma tenuto ad attuare. Solo con la realizzazione

del programma contrattualizzato i beni devoluti in trust potranno essere effettivamente trasferiti ai beneficiari con l'assoggettamento ai tributi sui trasferimenti (imposte di donazione, ipotecaria e catastale)" (Comm. trib. reg. Piemonte 07 marzo 2016, n. 326).

Sulla base di questo orientamento, l'istante sostiene che se l'imposta sulle donazioni si applica solo in caso di effettivo trasferimento dei beni ai Beneficiari; e, se con la risoluzione del Trust i beni conferiti in Trust ritornano nel patrimonio del Disponente senza alcun trasferimento di ricchezza ai Beneficiari allora, anche in caso di risoluzione del Trust senza trasferimento di ricchezza ai Beneficiari non deve applicarsi l'imposta sulle donazioni. Questo orientamento sembra condiviso da Comm. trib. reg. Lombardia 16 maggio 2016, n. 2937, secondo cui "la revoca dell'atto di disposizione [...] va assoggettato all'imposta di registro e non a quella sulle successioni e donazioni".

In via generale, l'imposta ipotecaria si applica, ex art. 1, co. 1, della parte 2 del d.lgs. 31 ottobre 1990, 347, in caso di "formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari". E quindi, qualora si ritenesse applicabile questa imposta all'atto di risoluzione consensuale del Trust, vi sarebbe incertezza nella determinazione del relativo importo.

- Secondo un primo orientamento, da una parte, l'art. 2, co. 1, della parte 2 del d.lgs. 31 ottobre 1990, 347, prevede che "l'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni". Pertanto, se si condivide il primo orientamento evidenziato in precedenza (che ritiene applicabile l'imposta sulle donazioni), si deve concludere che l'atto di risoluzione consensuale di un Trust deve essere sottoposto all'imposta ipotecaria in misura proporzionale. Questa tesi è stata sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nel giudizio deciso dalla sentenza Comm. trib. prov. Milano 03 febbraio 2017, n. 1022.

- Per un secondo orientamento, d'altra parte, l'art. 2, co. 2, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, prevede che "se l'atto o la successione è esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni e donazioni o vi è soggetto in misura fissa, la base

imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte". Pertanto, se si condivide il secondo orientamento evidenziato in precedenza (secondo cui la risoluzione consensuale di un Trust non importa trasferimento di ricchezza ai Beneficiari), si deve concludere che l'atto di risoluzione consensuale di un Trust deve essere sottoposto all'imposta ipotecaria nella misura prevista per l'imposta di registro: e quindi nella misura fissa di Euro 200,00. Questa tesi è stata sostenuta dalla sentenza Comm. trib. prov. Milano 03 febbraio 2017, n. 1022, secondo cui "con riferimento alle imposte ipo-catastali [...] in presenza di un ri-trasferimento al dante causa dei beni vincolati, non si applica l'imposta in misura proporzionale, ma fissa".

In via generale, l'imposta catastale si applica, ex art. 10 della parte 2 del d.lgs. 31 ottobre 1990, 347, in caso di volture catastali. E qui, qualora si ritenga applicabile questa imposta all'atto di risoluzione consensuale del Trust, vi sarebbe incertezza nella determinazione del relativo importo. Infatti:

- Secondo un primo orientamento, da una parte, l'art. 10, co. 1, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, prevede che "le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2" in materia di imposta ipotecaria. Pertanto, se si condivide il primo orientamento evidenziato in precedenza (che ritiene applicabile l'imposta ipotecaria in misura proporzionale all'imposta sulle donazioni), si deve concludere che l'atto di risoluzione consensuale di un Trust deve essere sottoposto all'imposta catastale nella misura proporzionale del 10 per mille sul valore dei beni immobili. Questa tesi è stata sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nel giudizio deciso dalla sentenza Comm. trib. prov. Milano 03 febbraio 2017, n. 1022.

- Per un secondo orientamento, d'altra parte, l'art. 10, co. 2, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, prevede che "l'imposta è dovuta nella misura fissa di euro 200 per le volture eseguite in dipendenza di atti che non importano trasferimento di beni immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari". Pertanto, se si condivide il secondo orientamento evidenziato in precedenza (secondo cui la

risoluzione consensuale di un Trust non importa trasferimento di ricchezza ai Beneficiari) si deve concludere che l'atto di risoluzione consensuale di un Trust deve essere sottoposto all'imposta catastale nella misura fissa di Euro 200,00. Questa tesi è stata sostenuta dalla sentenza Comm. trib. prov. Milano 03 febbraio 2017, n. 1022, secondo cui "con riferimento alle imposte ipo-catastali [...], in presenza di un ri-trasferimento al dante causa dei beni vincolati, non si applica l'imposta in misura proporzionale, ma fissa".

In questo quadro, il comportamento che il contribuente intende tenere è il seguente:

- procedere alla risoluzione consensuale del Trust attraverso uno specifico accordo tra tutte le parti del Trust stesso, in forza del quale i Beni in Trust ritorneranno nel patrimonio del Disponente (e non verranno quindi trasferiti ai Beneficiari);
- non provvedere al pagamento dell'imposta sulle donazioni di cui all'art. 2 co. 47 D.L. 03 ottobre 2006, n. 262, in quanto la risoluzione di un atto istitutivo di un Trust, che non ha ancora comportato un trasferimento di ricchezza ai Beneficiari (come nel caso del Trust in oggetto), non comporta a sua volta un trasferimento di ricchezza assoggettabile all'imposta sulle donazioni;
- pagare l'imposta ipotecaria nella misura fissa di Euro 200,00, ex art. 2, co. 2, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, in quanto l'atto di risoluzione consensuale del Trust non è assoggettabile all'imposta sulle donazioni;
- pagare l'imposta catastale nella misura fissa di Euro 200,00, ex art. 10, co. 2, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, in quanto l'atto di risoluzione consensuale del Trust non comporta un trasferimento di ricchezza.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il trust è un istituto giuridico di origine anglosassone che è stato formalmente riconosciuto dall'ordinamento italiano per effetto della legge 16 ottobre 1989, n. 364, di ratifica ed esecuzione della "Convenzione sulla legge applicabile ai trusts e sul loro riconoscimento", adottata a L'Aja il 1° luglio 1985.

La Convenzione nulla dispone sul regime fiscale del trust, il quale rientra nelle competenze dei singoli Stati.

In particolare, con la legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria 2007), nell'articolo 1, commi 74, 75 e 76, è stato riconosciuto all'interno dell'ordinamento tributario italiano l'istituto del trust.

Ai sensi dell'articolo 2 della Convenzione, *"per trust si intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il costituente - con atto tra vivi o mortis causa - qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o di un fine specifico."*

L'effetto principale dell'istituzione di un trust è la segregazione patrimoniale in virtù della quale i beni in trust costituiscono un patrimonio separato e autonomo rispetto al patrimonio del disponente, del trustee e dei beneficiari, di cui risulta intestatario il trustee e che può disporne limitatamente alla sua gestione (articolo 12 della Convenzione dell'Aja).

Il disponente deve 'spogliarsi' effettivamente della disponibilità dei beni conferiti al trustee, affinché questi li amministri e li gestisca in piena autonomia quale proprietario, al fine di restituirli, al termine del periodo di durata del trust, ai soggetti indicati dal disponente.

I beni saranno intestati al trustee che avrà il potere-dovere di amministrare, gestire e disporre dei beni secondo il regolamento del trust o le norme di legge (Circ n.61/2010).

Nel caso esaminato il *trust fund* comprende partecipazioni della società Beta; dunque, il trustee ha dato adeguata comunicazione della titolarità delle stesse all'Ufficio del Registro delle Imprese, anche al fine di rendere univocamente individuabile il soggetto giuridico legittimato all'esercizio dei diritti sociali.

Nella fattispecie il trust viene istituito con atto unilaterale il 23 maggio 2013 e contestualmente viene nominata trustee l'Unione Professionale Alfa.

Successivamente, con atto notarile del 20 gennaio 2017, i beneficiari del trust e il guardiano hanno revocato il trustee in carica, sostituendolo con l'istante.

In virtù della configurazione dell'atto istitutivo di un trust quale atto unilaterale, la scrivente ritiene che non sia applicabile l'articolo 1372 del codice civile, che regola la diversa ipotesi di scioglimento del contratto per mutuo consenso.

Analogamente, l'atto di dotazione attraverso cui il *settlor* conferisce i beni nel trust è anch'esso atto unilaterale formato esclusivamente dal disponente, che si spoglia del potere di disporre del bene conferito a favore del trustee cui compete la titolarità esclusiva dello stesso.

Per completezza, va altresì rilevato che:

- le parti che dovranno partecipare all'atto di "risoluzione consensuale" del suddetto Trust (peraltro non allegato all'istanza e non sottoposto all'esame della scrivente neanche in sede di apposita richiesta di documentazione integrativa) sono diverse rispetto al disponente che ha istituito il Trust;

- l'oggetto dei due atti in esame è diverso. In effetti, nel Trust è stato conferito denaro da parte del disponente mentre con l'atto in questione il disponente riceverà quote societarie, dunque, la mancata coincidenza sia dei soggetti che dell'oggetto dei due atti conferma ulteriormente la tesi della scrivente secondo cui l'istituto della risoluzione consensuale del contratto non può trovare applicazione alla fattispecie in esame.

Nella fattispecie in esame si realizza, dunque, un trasferimento a titolo gratuito delle quote societarie a favore del disponente da parte del trustee (con il consenso del guardiano e dei beneficiari).

Ne consegue, che, da un punto di vista fiscale troverà applicazione l'ordinaria disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni contenuta nel

D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito TUS) e, per quanto concerne le imposte ipotecaria e catastale, la disciplina del D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

A tal fine, si può far riferimento anche alle Circolari n. 48 del 6 agosto 2007 e n. 3 del 22 gennaio 2008 che forniscono chiarimenti in merito alle modalità di applicazione al trust dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Al riguardo, si ricorda che le imposte ipotecaria e catastale sono dovute, rispettivamente, per la formalità della trascrizione di atti aventi ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per le relative vulture catastali.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)