

La fiscalità dei negozi di separazione e destinazione patrimoniale: imposte indirette

Prof. Avv. Thomas Tassani

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

thomas.tassani@unibo.it

Destinazione e separazione patrimoniale



Mandato senza rappresentanza (es. mandato a vendere)



Trust



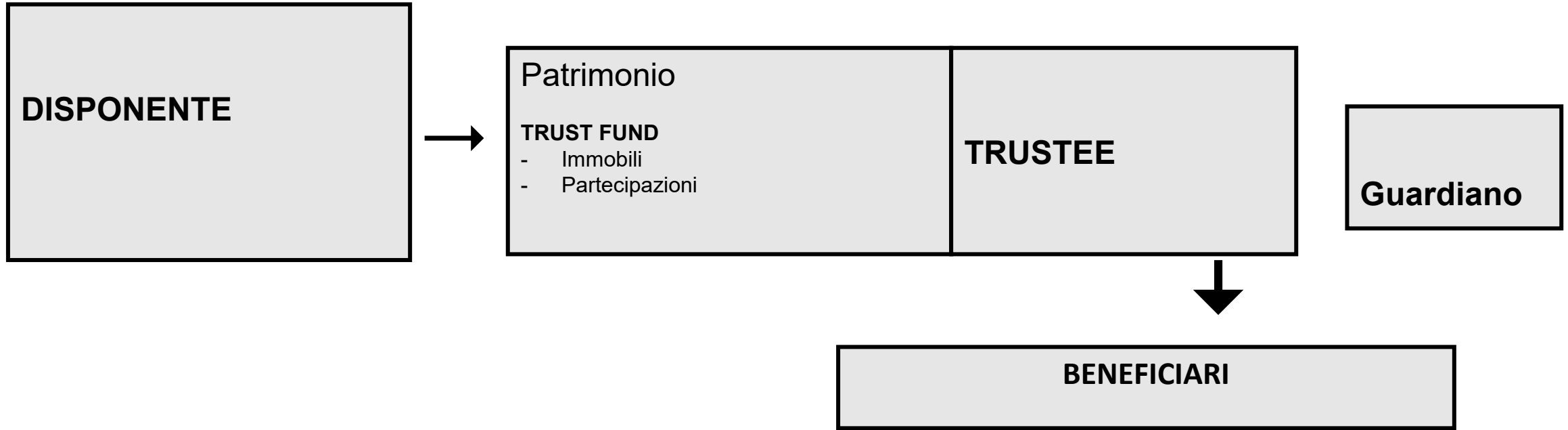
atti di destinazione 2645 ter c.c., fondo patrimoniale, patrimoni separati Spa; fondo comune rete contratto



Altri (contratto affidamento fiduciario)

- Tradizione giuridica italiana (influenzata dottrina francese fine 800 piuttosto che dalla pandettistica): **inscindibilità tra patrimonio e soggetto**
- Ogni forma di «nuova» articolazione patrimoniale determina la creazione di un «nuovo» soggetto
- Dogma superato da legislatore e dottrina: **l'articolazione patrimoniale può prescindere dalla creazione di un soggetto di diritto nuovo**

- **Più patrimoni appartenenti ad un soggetto**
- Patrimoni separati **che non appartengono a nessun soggetto**, almeno se per «appartenenza» intendiamo le facoltà riconducibili al diritto reale di proprietà



- Nelle **imposte sui trasferimenti di ricchezza** qual è la rilevanza del vincolo creato negozialmente sul patrimonio?
- Imposta sulle successioni e donazioni / Imposta di registro / Ipo-catastali

- È 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

Ogni costituzione di un vincolo (reale) su un patrimonio sconta il tributo?

- Tesi dell'imposta sul vincolo in sé non [più] adottata dalla Cassazione
- Rileva un trasferimento patrimoniale da un soggetto all'altro che determina un arricchimento stabile
- Ma qual è il momento in cui si perfeziona la fattispecie impositiva della «costituzione del vincolo di destinazione»
 - Nel momento della segregazione «iniziale» (dal disponente al trustee)
 - Nel momento del trasferimento «finale» (dal trustee al beneficiario)

Caso

- Tizio nel 2020 costituisce un trust segregando quote societarie e contanti (valore 10 milioni)
- Trustee ha il compito di gestire il patrimonio e nel corso degli anni realizza queste attribuzioni
 - Nel 2025 attribuisce 500.000 Euro a Caia
 - Nel 2030 attribuisce 500.00 Euro a Mevio
 - Nel 2040, data finale del trust, attribuire il fondo rimanente ai figli (se nati) di Caia e Mevio

Quando si realizza il presupposto impositivo?

Posizione storica dell'Agenzia Entrate

- Tassazione «in entrata»
- In base al rapporto tra disponente e beneficiari finali (se individuati)
- Per tutte le tipologie di trust (liberali ed onerosi)
- Irrilevanza fiscale delle attribuzioni ai beneficiari

Svolta interpretativa Sez. Trib. Corte Cassazione

- udienza 8 maggio / sentenze nn. 15451/15453/15455/15456 del 7/6/2019; nn. 16699/16700/16701/16702/16703/16704/16705 del 21/6/2019; n. 19167 del 17/7/2019; n. 19319 del 18/7/2019; n. 22754/5/6/7 del 12/9/2019
+ 2020 - 2021

I punti fermi

1. La **costituzione del vincolo** di destinazione (la segregazione dei beni) di per sé non manifesta capacità contributiva (anche se immediato effetto traslativo)
2. Il trasferimento di ricchezza rilevante è solo quello «finale», ossia **l'attribuzione al beneficiario**
3. Questo schema di tassazione «successiva ed eventuale» vale **per tutti i trust** (e tutti i vincoli)

L'atto dispositivo iniziale

- La destinazione/segregazione evidenzia una sicura **utilità** per il disponente
- Ma è mutamento del **regime giuridico** dei beni (di portata reale) in tutti i casi di vincoli
- Non determina invece **alcun trasferimento** stabile ed effettivo da un soggetto all'altro
- Il trasferimento ha infatti una portata meramente strumentale e provvisoria
- Quindi non vi è alcuna **capacità contributiva** manifestata

Conseguenze

- a) Non può esistere alcuna imposta sul vincolo o **alcuna tassazione proporzionale** dell'effetto destinatorio/segregativo
 - b) L'atto dispositivo iniziale è sempre da assoggettare ad **imposta fissa** di registro (ed ipo-catastale) ex art. 11 Tariffa TUR
- Oggi adesione anche da parte AdE (bozza circolare 11/8/21)

Attribuzione al beneficiario

- E' questo il momento in cui si realizza il **presupposto** del tributo
- Imposizione **proporzionale** del tributo successorio
- **Soggetto passivo** è esclusivamente il beneficiario (non il trustee, non il trust, non il disponente) e solo le l'attribuzione è **gratuita** (no per trust onerosi)
- Rilevante il rapporto con il disponente, ai fini della tassazione.
Possibile applicazione esenzioni fiscali es. 3 comma 4 ter TUSD

La tassazione «in uscita»

- Si basa sull'idea che il trasferimento dal disponente al trustee non abbia «effetti traslativi ai fini fiscali»
- Perché ha una portata solo strumentale
- Perché non determina effetti stabili e definitivi in capo al trustee
- Situazione provvisoria che non può essere considerata un «arricchimento» ai fini del tributo donativo e nemmeno ai fini delle imposte ipo-catastali

Mancanza di effetti traslativi definitivi

- Tipica dell'istituto trust
- Discende dall'efficacia reale della segregazione patrimoniale
- E' estendibile ad altri negozi?

Cassazione ord. 11401/2 2019

- Tizio stipula con Caio un mandato ad alienare e gli trasferisce l'immobile
- Il notaio rogante liquida imposta fissa / AdE liquida imposta principale postuma proporzionale di donazione
- CTP Vicenza favorevole al notaio
- CTR Veneto favorevole all'AdE

Argomentazioni AdE

- Fiducia romanistica e trasferimento piena titolarità
- Carattere gratuito del trasferimento
- Trasferimento del bene non necessario rispetto all'esecuzione del mandato ad alienare
- Mandato non specifico né nell'individuazione del soggetto acquirente né di un termine entro cui realizzare la vendita

Secondo la Suprema Corte

- Imposta di successione e donazione anche su atti gratuiti, non necessario lo spirito di liberalità
- L'arricchimento deve però essere effettivo e definitivo
- Ciò è escluso nel caso del trasferimento funzionale alla successiva vendita
- Atto sostanzialmente «neutro» ai fini dell'imposizione – art. 53 Cost.

Concetti già elaborati in tema di trust ed estesi alle hp di mandato senza rappresentanza

Conclusione

- Imposta fissa di registro (ed ipo-catastali)
- Così anche CTR Toscana n.1055 del 28/12/2020