

Costituzione di vincoli di destinazione nel caso di disponente anche beneficiario

di Marco Snichelotto

L'atto di **dotazione** del **trust** deve essere assoggettato all'**imposta di successione e donazione** in relazione al rapporto intercorrente tra disponente e beneficiario con **aliquote decrescenti** e **franchigie crescenti**, in relazione alla prossimità del rapporto tra i due. Qualora il disponente sia anche beneficiario si pone il problema di individuare la disciplina applicabile in assenza di una specifica aliquota per le disposizioni a favore di se stessi. Secondo l'opinione di alcuni uffici, al caso in esame andrebbe applicata l'aliquota residuale dell'8% senza l'applicazione di franchigia. In realtà il D.L. n. 262/2006 non prevede una specifica aliquota per le **disposizioni a favore di se stessi**, semplicemente perché tale **fattispecie** è del tutto **irrilevante** ai fini dell'applicazione del **tributo successorio**.

L'art. 2 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (1), ha reintrodotto "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".

Nonostante sull'argomento siano stati spesi fiumi d'inchiostro ad opera della dottrina e siano ormai numerose le pronunce giurisprudenziali, si continuano a registrare comportamenti variegati ad opera degli Uffici dell'Agenzia delle entrate che in alcuni casi paiono addirittura paradossali.

La principale innovazione apportata dal legislatore del 2006 e sulla quale fin da subito i commentatori hanno concentrato la propria attenzione, è relativa all'ampliamento delle fattispecie impositive del tributo successorio, includendovi quella della "costituzione di vincoli di destinazione" e alla sostituzione della fattispecie "altre liberalità tra vivi" con la fattispecie "atti a titolo gratuito".

Tali innovazioni erano state introdotte in seno al D.L. n. 262/2006 allo scopo di reintrodurre un'imposta proporzionale su tali tipologie di atti attraendoli nell'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta di registro.

In sede di conversione il legislatore ha optato

per la reintroduzione dell'imposta di successione e donazione senza tuttavia ripensare alle implicazioni che questo avrebbe avuto con riferimento alla nuova formulazione dell'ambito oggettivo di applicazione. In particolare, come primaria dottrina ha osservato, "l'ampliamento del presupposto del tributo con la previsione della fattispecie 'costituzione di vincoli di destinazione', prevista come autonomo oggetto di imposizione, risulta incompatibile con qualsiasi razionale ricostruzione della *ratio* del tributo sulle successioni e donazioni e dei suoi presupposti" (2).

Proprio tale incompatibilità logica è ancora oggi causa di numerose complicazioni applicative.

Va da subito osservato che l'Agenzia delle entrate stessa ha trovato qualche difficoltà inter-

Marco Snichelotto - Dottore Commercialista in Vicenza, Unifid Trusts

Note:

(1) Come modificato in sede di conversione dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

(2) Cfr. Consiglio nazionale del Notariato, Studio Tributario n. 58-2010/T conformemente ad A. Fedele, "Il regime fiscale di successioni e liberalità", in *Trattato breve sulle successioni e donazioni*, diretto da P. Rescigno coordinato da M. Leva, CEDAM, 2010, pagg. 593 ss.

pretativa nell'emanare le proprie linee guida, tant'è vero che la circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008 (paragrafo 5), dopo aver premesso che "con specifico riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni (...) vi è la necessità di verificare, volta per volta, gli effetti giuridici che la costituzione di un vincolo di destinazione produce", provvede ad identificare due fattispecie diverse di vincoli di destinazione:

- vincoli di destinazione traslativi,
- vincoli di destinazione non traslativi,

prevedendo esplicitamente la non imponibilità per quei vincoli di destinazione che non comportino trasferimento di beni e diritti (3).

La menzionata specificazione si è resa necessaria perché, nel reintrodurre l'imposta sulle successioni e donazioni, il D.L. n. 262/2006 demanda alle disposizioni del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (T.U.S.), il quale all'art. 1 prevede l'applicazione dell'imposta ai "trasferimenti di beni e diritti".

Dal combinato disposto delle due norme sopra citate emerge quindi evidentemente che, in assenza di trasferimento di beni o diritti da un soggetto ad un altro, non può essere applicabile l'imposta di successione e donazione perché non ci sarebbe alcun arricchimento (neppure in senso giuridico) da assoggettare a tributo.

Peraltro lo stesso D.L. n. 262/2006, all'art. 2, comma 49, nel disciplinare le modalità applicative del tributo, prevede aliquote diverse in relazione al rapporto intercorrente tra il disponente (o conferente) e il soggetto "a favore" del quale l'atto dispositivo è preordinato. È del tutto evidente che tale locuzione, "a favore", sott'intende un arricchimento patrimoniale del soggetto beneficiario (4).

In altre parole, la capacità contributiva, necessaria ai fini dell'applicazione del tributo, va evidentemente cercata nell'arricchimento di un soggetto conseguente alla costituzione del vincolo di destinazione in suo favore. In assenza di arricchimento non vi è capacità contributiva e in assenza di capacità contributiva non può esservi imposizione.

L'applicazione dell'imposta di successione e donazione al trust

Dopo aver, almeno in parte correttamente, in-

quadrato la questione, con riferimento ai vincoli di destinazione, la medesima circolare n. 3/E del 2008 commette però un errore logico.

Al paragrafo successivo infatti, trattando di trust, la stessa afferma: "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", il che è da ritenersi non condivisibile, perché proprio la natura poliedrica e multiforme del trust non permette di ricondurre ogni vicenda ad un'unica modalità applicativa.

Si pensi ad esempio a tutti i trust di garanzia, nell'ambito dei quali i beneficiari non conseguono alcun arricchimento rilevante ai fini dell'applicazione del tributo.

Peraltro, come molti osservatori e numerosi arresti giurisprudenziali hanno fin da subito osservato (5), la novellata normativa in materia di imposta di successione e donazione non menziona il trust tra le fattispecie impositive. L'Agenzia delle entrate, nell'ambito della circolare n. 3/E del 2008, utilizza quindi un criterio analogico ed estensivo per attrarre la disposizione di beni in trust entro l'ambito applicativo del tributo successorio, ritenendo che l'espressione "vincoli di destinazione" si riferisca anche al trust (6).

Ciò detto, non appare comprensibile la motiva-

Note:

(3) Circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E, par. 5.3.

(4) Si veda per tutte la Sentenza Comm. trib. prov. di Bologna, 30 ottobre 2009, n. 120/02/09.

(5) Per la giurisprudenza, cfr. Comm. trib. prov. di Lodi, Sez. I, 12 gennaio 2009, n. 12: "quanto all'applicazione dell'imposta sulle donazioni agli atti costitutivi di trust, va rilevato che la norma di cui all'art. 2 del D.L. n. 262/2006, commi da 47 a 49, non menziona espressamente tale tipologia di atti, pertanto solo se gli stessi dovessero costituire dei vincoli di destinazione, rientrerebbero nella previsione normativa". Per la dottrina si veda, *ex multis*, N.L. de Renzis Sonnino, "Il riconoscimento del trust nell'ambito dell'imposizione indiretta e l'eterogeneità dei diversi trusts", in *Teoria e pratica della fiscalità dei Trust*, IPSOA, 2008, pagg. 243 ss.

(6) Si veda ad esempio Comm. trib. prov. di Firenze, Sez. VIII, 12 febbraio 2009, n. 30, dove la Commissione afferma: "a tutt'oggi, con particolare riferimento all'imposizione indiretta, in Italia non vi è una disciplina normativa che si riferisca espressamente al trust (la parola trust non è mai stata utilizzata) non si può quindi fare applicazione diretta alla fattispecie *de quo* delle norme in materia di imposta sulle successioni e donazioni ma, tuttalpiù, applicazione analogica ed estensiva, laddove si ritenga che l'espressione 'vincoli di destinazione' si riferisca anche al trust".

zione per la quale, se il trust è una particolare specie della categoria “vincoli di destinazione”, esso debba avere un ambito applicativo più ampio rispetto alla categoria dalla quale deriva.

Con specifico riferimento a tale ultimo aspetto, è emblematico il caso del trust autodichiarato, specialmente se confrontato con la fattispecie negoziale del tutto analoga dell'atto di destinazione *ex art. 2645-ter c.c.* qualora il conferente imprima un vincolo di destinazione a favore di un beneficiario senza tuttavia trasferire i beni ad un soggetto terzo ma mantenendoli nella propria sfera giuridica.

Seguendo l'impostazione dell'Agenzia delle entrate, l'atto di destinazione *ex art. 2645-ter c.c.*, non avendo natura traslativa, sarebbe esentato da imposta di successione e donazione mentre il trust autodichiarato vi sarebbe soggetto e questo nonostante il fatto che gli effetti giuridici dei due negozi siano del tutto analoghi.

Seguendo l'impostazione dell'Agenzia delle entrate, l'atto di destinazione *ex art. 2645-ter c.c.*, non avendo natura traslativa, sarebbe esentato da imposta di successione e donazione mentre il trust autodichiarato vi sarebbe soggetto e questo nonostante il fatto che gli effetti giuridici dei due negozi siano del tutto analoghi.

Il vincolo di destinazione e il trust

La confusione di cui si è accennato sopra è tuttavia di ordine concettuale prima ancora che metodologico.

Infatti, sia la circolare n. 3/E del 2008 che alcune successive pronunce giurisprudenziali tendono a confondere il negozio giuridico (l'atto di destinazione oppure il trust) con l'effetto del negozio giuridico, che è appunto il “vincolo” (7).

In particolare spesso si tende a ritenere che il “vincolo di destinazione” sia l'effetto dell'atto di destinazione di cui all'*art. 2645-ter c.c.* ed effettivamente a supporto di tale tesi depone il fatto che la disposizione stessa parla letteralmente di “vincolo di destinazione”.

Questo porta alcuni a ritenere che l'ampliamento delle fattispecie impositive del tributo successorio ad opera del D.L. n. 262/2006 vada riferito esclusivamente all'atto di destinazione di cui all'*art. 2645-ter c.c.*

Tuttavia, tale interpretazione non pare essere sorretta da sufficienti argomentazioni e non ap-

SOLUZIONI OPERATIVE

Imposta di successione sui vincoli di destinazione

Si ritiene che l'**approccio** corretto all'applicazione del tributo successorio alla fattispecie “costituzione di vincoli di destinazione” sia quello “**casistico**”, in base al quale **ogni singolo atto** andrà indagato in relazione agli **assetto patrimoniali** che esso produce **al di là del “nomen juris”**, sia esso un trust, un atto di destinazione, un fondo patrimoniale, un patrimonio destinato ad uno specifico affare o quant'altro.

pare allineata alla *ratio* della normativa (8). Per tali motivi, a parere di chi scrive, il riferimento al concetto di vincolo di destinazione operato in sede fiscale non va inteso come esclusivamente riferito all'atto di cui all'*art. 2645-ter*, ma in generale a tutti quegli atti che determinino una specializzazione patrimoniale in seno al disponente (o conferente) ovvero in seno ad un soggetto terzo a seguito del

trasferimento della proprietà finalizzata al raggiungimento di uno scopo o nell'interesse di un beneficiario, come è appunto nel trust, e come è anche in altre fattispecie previste dal nostro ordinamento giuridico, si pensi ai patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'*art. 2447-bis c.c.*, al fondo patrimoniale *ex art. 167 c.c.*, all'accettazione di eredità con beneficio di inventario, ecc.

Ciò posto, risulta di tutta evidenza che, qualora si volesse dare rilievo all'apposizione del vincolo in sé e per sé senza tener conto dell'assetto patrimoniale complessivo generato da tali istituti giuridici, si avrebbero effetti del tutto illogici (9).

Note:

(7) Cfr. M. Lupoi, “Gli atti di destinazione nel nuovo art. 2645-ter c.c. quale frammento di trust”, in *Riv. Notariato* n. 2/2006, pag. 467.

(8) A conferma di ciò, si veda A. Busani, “Imposta di donazione su vincoli di destinazione e trust”, in *Corr. Trib.* n. 5/2007, pag. 359, il quale scrive: “innanzitutto, occorre affrontare il tema che la nuova legge non parla invero di trust ma di ‘costituzione di vincoli di destinazione’, fattore che pure potrebbe, a prima vista, sollecitare l'impressione secondo cui il legislatore abbia voluto riferirsi non anche al trust ma solo al nuovo vincolo di cui all'*art. 2645-ter c.c.* Questo discorso è sicuramente apprezzabile, ma appare un po' limitativo, perché sembra ribaltabile con un ragionamento esattamente simmetrico: infatti, la legge fiscale non parla specificamente dell'‘atto di destinazione’ ma opera, come detto, un generico riferimento a tutti quegli atti da cui invero deriva l'effetto della ‘costituzione di vincoli di destinazione’ e quindi inevitabilmente anche al trust, attività giuridica che bensì istituisce un vincolo di destinazione o nel patrimonio del disponente (se il trust è un cosiddetto trust ‘autodichiarato’) o nel patrimonio del trustee”.

(9) Merita menzione ancora una volta A. Busani, *op. loc. ult. cit.*, quando scrive: “un caso come quello dell'accettazione beneficiata (segue)

LA GIURISPRUDENZA

Imposta di successione sugli atti dispositivi di beni in trust

La corrente giurisprudenziale maggioritaria ritiene che l'applicazione dell'imposta di successione e donazione agli atti dispositivi di beni o diritti in trust possa avvenire solo nel **momento** in cui il **beneficiario riceve la devoluzione definitiva del fondo**, perché solo in tale momento si verifica l'effettivo arricchimento dello stesso e quindi può ritenersi realizzato il presupposto impositivo.

Tale considerazione ci porta a ritenere che l'unico approccio corretto all'applicazione del tributo successorio alla fattispecie "costituzione di vincoli di destinazione" sia l'approccio cosiddetto casistico, in base al quale ogni singolo atto andrà indagato in relazione agli assetti patrimoniali che esso produce al di là del *nomen juris*, sia esso un trust, un atto di destinazione, un fondo patrimoniale, un patrimonio destinato ad uno specifico affare o quant'altro.

Dalle considerazioni appena presentate risulta evidente che l'attuale quadro interpretativo operato dall'Agenzia delle entrate risulta tutt'altro che soddisfacente.

Ciò nonostante, e in attesa di un generale ripensamento della disciplina, può essere utile cercare di sintetizzare alcuni concetti ampiamente espressi dalla giurisprudenza di merito e dalla prassi sui quali ci pare vi sia largo consenso.

Atti dispositivi di beni o diritti in trust assoggettati ad imposta di successione e donazione

Non tutti gli atti dispositivi di beni o diritti in trust possono essere assoggettati ad imposta di successione e donazione.

Il primo arresto giurisprudenziale che conferma tale assunto è probabilmente quello della Commissione tributaria provinciale di Lodi 12 gennaio 2009, n. 12, ove si afferma che "l'applicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni va (...) valutata caso per caso, a seconda della natura del negozio e degli effetti che lo stesso produce".

In particolare il caso trattava dell'istituzione di un trust con finalità liquidatorie ove i beneficiari erano i creditori della società posta in liquidazione e per l'eventuale residuo i soci della stessa.

È evidente che in tal caso manca del tutto l'arricchimento, anche prospettico, del beneficiario e pertanto l'imposta di successione e donazione non appare applicabile.

Inoltre, la dottrina e parte della giurisprudenza appaiono ormai unanimi nel ritenere non applicabile l'imposta di successione e donazione in misura proporzionale anche ad altre casistiche che qui si sintetizzano:

- trust di scopo, per i quali manca una prospettiva certa di arricchimento patrimoniale in capo all'eventuale beneficiario del residuo;
- trust di garanzia, i quali

per definizione non possono essere definiti atti gratuiti e non comportano l'arricchimento del beneficiario;

- trust auto dichiarati, i quali non comportano trasferimenti di beni e diritti e pertanto non rientrano nell'ambito applicativo del tributo (10);

Note:

(segue nota 9)

è abbastanza sintomatico nel senso di far comprendere l'impraticabilità dell'applicazione dell'imposta di donazione a una attività giuridica (l'accettazione dell'eredità) conseguente a una vicenda (la morte del *de cuius*) che, tra l'altro, ha appena dato luogo all'applicazione dell'imposta di successione".

(10) Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 26 settembre 2014, n. 418/02/14: "il trust 'autodichiarato' ... si concretizza per la mera destinazione al trust di una parte del patrimonio del disponente, con assunzione da parte di questi della qualità di trustee. Tale atto, però, non produce alcun trasferimento di beni: nel momento in cui si istituisce il vincolo, infatti, nessuna attribuzione patrimoniale si realizza in favore né del trustee (la cui qualifica è assunta dallo stesso soggetto proprietario dei beni vincolati) né dei beneficiari del trust (nel caso di specie: i creditori dell'impresa in crisi). Ora, mancando l'effetto traslativo, difetta nel caso di specie qualsiasi manifestazione di capacità contributiva, presupposto indispensabile per l'applicazione dell'imposta di donazione" e che "l'effetto 'segregativo' ... si traduce nell'effetto di isolare i beni vincolati del patrimonio generale del soggetto, e di assoggettarli ad un regime giuridico a sé stante. Questo effetto, tuttavia, di per sé non assume alcun rilievo patrimoniale: manca, infatti, nel caso di specie, un incremento della sfera patrimoniale, un arricchimento di qualsiasi soggetto. Ma, se questo è vero, non potrà, di conseguenza, applicarsi alcuna imposta (come quella di donazione), il cui fulcro è proprio il prelievo relativo ai vantaggi che un soggetto consegue, senza che da parte sua vi sia da effettuare alcuna prestazione correlata al vantaggio conseguito. D'altra parte, l'effetto segregativo (che, come si è sottolineato) di per sé non assume alcun rilievo patrimoniale) si riscontra, oltre che nel auto dichiarato, in tutti i 'vincoli di destinazione non traslativi'".

– trust in cui il beneficiario è soggetto ad una condizione sospensiva, nei quali l'imposta sarà dovuta solamente al verificarsi della condizione stessa (11).

Rapporto tra disponente e "trustee" ai fini dell'imposta di successione e donazione

Il rapporto intercorrente tra disponente e *trustee* non è rilevante ai fini dell'applicazione del tributo.

Tale assunto è stato sin da subito affermato dalla stessa Agenzia delle entrate, la quale, con la circolare n. 48/E del 6 agosto 2007, afferma: "il trust si sostanzia in un rapporto giuridico complesso. Tutte le vicende del trust (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, il raggiungimento dello scopo) sono collegate dalla medesima causa. Ciò induce a ritenere che la costituzione del vincolo di destinazione avvenga sin dall'origine a favore del beneficiario e sia espressione dell'unico disegno volto a consentire la realizzazione dell'attribuzione liberale. Conseguentemente, ai fini dell'applicazione delle aliquote, che si differenziano in dipendenza del rapporto di parentela e affinità, occorre guardare al rapporto tra disponente e beneficiario (e non a quello tra disponente e *trustee*)".

Imposta di successione e donazione e principio di capacità contributiva

L'applicazione dell'imposta di successione e donazione deve essere coerente con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

L'applicazione di questo principio di ordine generale è particolarmente lineare proprio nell'imposta di successione e donazione, ove a seguito della disposizione volitiva ad opera del donante o a seguito della successione ereditaria del *de cuius*, un soggetto, il donatario o l'erede, incrementa il proprio patrimonio personale e per tale motivo viene assoggettato ad imposizione.

Tale importante assunto è alla base di una corrente giurisprudenziale (12) che oggi appare sempre più maggioritaria, che ritiene che l'applicazione dell'imposta di successione e donazione agli atti dispositivi di beni o diritti in trust possa avvenire solo nel momento in cui il beneficiario

riceve la devoluzione definitiva del fondo, perché solo in tale momento si verifica l'effettivo arricchimento dello stesso e quindi può ritenersi realizzato il presupposto impositivo (13).

La costituzione di vincoli di destinazione a favore di se stessi

Si affronta ora un tema piuttosto rilevante, ma sul quale non sembra sia stata posta ad oggi sufficiente attenzione.

Il caso riguarda un trust liberale non autodichiarato nel quale il disponente figura anche tra i beneficiari finali del trust (da solo o pro quota).

In verità il caso è abbastanza frequente e, se vogliamo, è addirittura strutturale nei casi di trust istituiti a favore di soggetti deboli: durante la vita del soggetto da assistere, il reddito dei beni è a loro servizio e se necessario lo sono anche i beni stessi; al momento della loro morte viene meno la finalità per la quale il trust è stato istituito e i beni in trust (o quanto ne residua) possono tornare nel patrimonio del disponente.

Sulla base dei principi sopra enunciati, l'applicazione dell'imposta di successione e donazione in

Note:

(11) Comm. trib. prov. di Perugia, Sez. II, 19 giugno 2014, n. 470: "il beneficiario (...), al momento dell'atto è titolare di una 'aspettativa giuridica', ovvero di un diritto sottoposto a condizione sospensiva che non gli consente di ottenere i beni e nei suoi confronti non si manifesta alcun arricchimento tassabile".

(12) Si veda, tra le più recenti, Comm. trib. prov. di Milano, 30 maggio 2014, n. 5200, ove si legge: "l'art. 2, comma 47, del D.L. n. 262/2006, include nel suo ambito la costituzione di vincoli di destinazione ricomprendendovi tutti i trust a prescindere della liberalità o meno (trust non liberali sono i cosiddetti trust solutori, di garanzia o comunque caratterizzati da profili di onerosità) così come previsto con la circolare n. 3/E laddove afferma che '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'. Il trust è una struttura la cui causa è variabile, che il disponente può utilizzare per il perseguimento di varie finalità o scopi pratici da individuarsi di volta in volta sulla base del programma che egli ha predisposto nell'atto istitutivo. La stessa Agenzia delle entrate, circolare n. 48/E del 2007, sia pure con riferimento alle imposte dirette, ed il ragionamento non può non valere anche per quelle indirette, ha chiarito che il beneficiario individuato è il soggetto che esprime una capacità contributiva attuale. Proprio quanto accade nei trust in questione, nel quale, una volta escluso che il *trustee* sia soggetto che esprime capacità contributiva fino a quando non avverrà l'effettivo trasferimento di beni al beneficiario, nessuna imposta proporzionale sarà dovuta".

(13) Il medesimo approccio è stato fatto proprio anche dal Consiglio nazionale del Notariato nell'ambito dello Studio tributario n. 58-2010/T.

tale caso presenta un aspetto del tutto particolare.

Seguendo infatti l'impostazione dell'Agenzia delle entrate tracciata nella circolare n. 3/E del 2008, la disposizione dei beni in trust sarebbe da intendersi fin dall'origine a favore del beneficiario (finale) del trust, ossia, in tale fattispecie, a favore del disponente medesimo.

Individuato in questo modo il rapporto disponente - beneficiario (ovverosia, nel caso in esame, disponente - disponente), non resta che

applicare l'aliquota ed eventualmente la franchigia prevista dal comma 2 dell'art. 49 del D.L. n. 262/2006; e qui nasce il problema. Infatti, secondo le pretese dell'Amministrazione finanziaria, non essendo prevista una specifica aliquota per le disposizioni a favore del donante medesimo (ovvero disponente), deve applicarsi l'aliquota residuale dell'8% senza applicazione di franchigia alcuna (14).

Aderendo a tale tesi ci si troverebbe nell'illogica condizione secondo cui:

– da un lato, l'imposta di donazione sarebbe dovuta in considerazione del trasferimento/conferimento di un bene operato dal disponente a favore del trust (ovvero a favore di un soggetto che è privo di capacità giuridica);

– dall'altro lato, il contribuente (in qualità di "disponente" e "beneficiario" del trust), pur essendo già proprietario del patrimonio istituito in trust, diventerebbe, ai fini dell'applicazione dell'imposta di donazione, soggetto passivo in qualità di "donatario" di beni che sono già suoi.

In realtà, è evidente che non può sussistere una donazione, e, conseguentemente, uno spirito di *animus donandi*, a favore di se stessi, né, in questo caso, non sussistendo alcun ulteriore arricchimento del presunto "donatario", può essere dovuta alcuna imposta, stante l'assenza dei presupposti che ne giustificano l'applicazione.

Ciò oltretutto è assolutamente evidente se si considera il caso - in tutto e per tutto analogo - della costituzione di un fondo patrimoniale da parte di

SOLUZIONI OPERATIVE

Vincolo di destinazione a favore di se stessi

Nel caso di trust liberale non autodichiarato nel quale il disponente figuri anche tra i beneficiari finali del trust, **non** può sussistere una **donazione**, e, conseguentemente, uno spirito di "animus donandi", a favore di se stessi, **né**, in questo caso, non sussistendo alcun ulteriore arricchimento del presunto "donatario", può essere **dovuta alcuna imposta**, stante l'assenza dei presupposti che ne giustificano l'applicazione.

uno dei coniugi che se ne riserva la proprietà.

In tale particolare fattispecie, dottrina, giurisprudenza e prassi paiono aver trovato un punto di convergenza nel ritenere non assoggettabile all'imposta di successione e donazione la costituzione di un fondo patrimoniale su beni di entrambi i coniugi ovvero su beni di uno solo dei coniugi che se ne riserva la proprietà (15).

Parimenti si potrebbe fare l'esempio del patrimonio destinato ad uno specifico

affare di cui all'art. 2447-*bis* c.c. Anche in tal caso dottrina, giurisprudenza e prassi non hanno alcun dubbio circa l'inapplicabilità dell'imposta di successione e donazione, stante la mancanza di qualsivoglia effetto traslativo.

Non si comprende quindi per quale motivo le tre fattispecie (vincolo di destinazione - ovvero trust - a favore di se stessi, fondo patrimoniale con riserva di proprietà, patrimonio destinato ad uno specifico affare) in tutto e per tutto analoghe:

– stesso presupposto impositivo: "costituzione di vincoli di destinazione",

Note:

(14) Tale conclusione si rinviene anche in due pronunce giurisprudenziali, di cui una molto recente. Comm. trib. prov. di Milano, Sez. VII, 30 settembre 2009, n. 73/10 e Comm. trib. reg. Toscana, Sez. VI, 22 settembre 2014, n. 1702. *Contra*, si veda invece Comm. trib. prov. di Lodi, Sez. I, 29 maggio 2014, n. 164/01/14.

(15) In particolare la stessa circolare n. 3/E del 2008, al paragrafo 5.3, recita: "la costituzione di vincoli non traslativi non è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni in quanto tale imposta è dovuta esclusivamente sui 'trasferimenti di beni e diritti' (art. 1 del T.U.S.). Detta costituzione sconta, tuttavia, l'imposta di registro in misura fissa, ordinariamente prevista per gli atti privi di contenuto patrimoniale (art. 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al Testo Unico concernente l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, di seguito T.U.R.).

Tra gli atti in esame rientra, ad esempio, il fondo patrimoniale nell'ipotesi in cui la costituzione del vincolo non comporti il trasferimento dei beni. Ciò accade, in particolare, quando il fondo è costituito con beni di proprietà di entrambi i coniugi ovvero qualora sia costituito con beni di proprietà di uno solo dei coniugi e nell'atto costitutivo del fondo sia espressamente stabilito che la proprietà rimane in carico allo stesso conferente (in tal senso v. anche la C.M. 30 novembre 2000, n. 221/E)".

Trust

– stesso assetto patrimoniale realizzato: disponente/conferente coincidente con il beneficiario, debbano essere trattate in maniera diversa.

Si potrebbe obiettare che, tanto nel fondo patrimoniale quanto nel patrimonio destinato, il vincolo viene autoimpresso su beni appartenenti al disponente e che pertanto non vi è alcun “trasferimento” da assoggettare al tributo, mentre nel caso specifico un trasferimento c’è, quello dal disponente al *trustee*.

In realtà è facile dimostrare che, in sé e per sé, il trasferimento dal disponente al *trustee* non è mai sintomo di capacità contributiva.

Non è sintomo di capacità contributiva in capo al *trustee*, che non incrementa il proprio patrimonio per effetto di tale devoluzione vincolata.

Non è sintomo di capacità contributiva in capo al trust, che non è un soggetto giuridico rilevante ai fini dell’applicazione del tributo successorio.

Non è necessariamente sintomo di capacità contributiva neppure in capo al beneficiario, come accade ad esempio nei trust liquidatori o nei trust di garanzia.

In sintesi, il fatto che vi sia o meno un trasferimento di proprietà di un bene dal disponente al

trustee è irrilevante ai fini dell’applicazione del tributo successorio.

Ciò che rileva è se vi sia, o meno, un soggetto che effettivamente si arricchisce a seguito della costituzione di un vincolo di destinazione a suo “favore” (16).

Nel caso in esame questo soggetto semplicemente non c’è.

Sarebbe infatti assurdo sostenere che un soggetto si arricchisce a seguito di una donazione che egli fa a se stesso, ed è per questo motivo che il D.L. n. 262/2006 non prevede una specifica aliquota per le disposizioni a favore di se stessi. Non perché le faccia rientrare nella categoria residuale, ma semplicemente perché tale fattispecie è del tutto irrilevante ai fini dell’applicazione del tributo.

Nota:

(16) Si ricorda che l’art. 2, comma 49, del D.L. n. 262/2006 letteralmente prevede che l’imposta si applichi sul “valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:

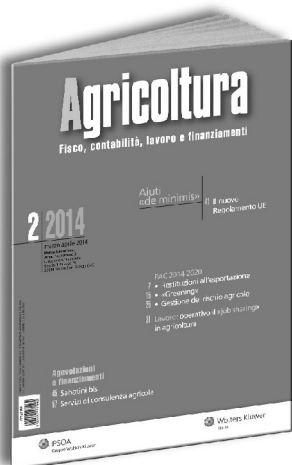
- a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;
- b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;
- c) a favore di altri soggetti: 8 per cento”.

RIVISTE

AGRICOLTURA

Bimestrale di approfondimento su fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Comitato di Redazione: M. Bagnoli, D. Buono, N. Caputo, A. Cislighi, M. Guzzon, S. Muleo, G. Venceslai



La Rivista che affronta le **problematiche fiscali, amministrative e contabili** connesse alla gestione delle aziende agricole, offrendo un aiuto concreto all’attività di **professionisti, consulenti del lavoro, enti ed aziende** che si occupano di agricoltura.

Garantisce un’informazione tempestiva ed esauriente su temi di attualità, coniugando **approfondimento e operatività** attraverso l’analisi degli adempimenti, dei casi, delle scritture contabili e della modulistica tipica del settore.

Fornisce strumenti indispensabili per il **monitoraggio** comunitario, nazionale e regionale di **agevolazioni e finanziamenti** legati al mondo agricolo.

Abbonamento annuale: € 144,00
Supporto: carta, web, tablet

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
Tel. 02.82476794
E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.edicolaprofessionale.com**