

Per individuare la corretta tassazione del conferimento dei beni nel trust è necessario ricostruire ogni trust secondo gli effetti giuridici propri del caso concreto

Commissione tributaria provinciale di Latina, Sez. I, 14 maggio 2015. Pres. Ventriglia. Rel. Antoniani.

Trust - Autodichiarato - Applicazione dell'imposta in misura fissa

Il trasferimento dei diritti operato nell'ambito del trust autodichiarato deve essere tassato con imposta in misura fissa.

Trust - Individuazione della corretta tassazione applicabile al conferimento dei beni in trust - Ricostruzione degli effetti giuridici propri del caso concreto - Necessità - Fattispecie

Per individuare la corretta tassazione del conferimento dei beni nel trust, è necessario ricostruire ogni trust secondo gli effetti giuridici propri del caso concreto, tenendo presente che: a) i trust c.d. liberali (cioè la cui causa è liberale) sono in sostanza donazioni indirette dal disponente in favore dei beneficiari; b) il trustee, nel contesto di un trust, svolge il mero ruolo di esecutore del programma di attribuzioni predisposto dal disponente nell'atto istitutivo; c) deve essere escluso che il trustee possa essere il soggetto passivo dell'imposta proporzionale; d) l'atto di trasferimento dal disponente al trustee è atto né gratuito né oneroso bensì "neutro"; e) solo successivamente, coerentemente con la ricostruzione civilistica dell'istituto, quando il trustee, così realizzando il programma predisposto dal disponente nell'atto istitutivo, attribuirà il trust fund ai beneficiari, potrà ritenersi integrato il presupposto impositivo.

(Massima a cura di Franco Benassi - Riproduzione riservata)

omissis

Il notaio G.C., C.F. (...), rappresentato e difeso dal dott. Romeo Emiliozzi, propone reclamo/ricorso avverso l'avviso di liquidazione d'imposta e irrogazioni di sanzioni n. (...), notificato il 7 maggio 2014 dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Latina, in relazione all'atto del 18.03.2014, rep. (...) registrato il 7 aprile 2014 al n. 3893 serie IT, con il quale erano rettificata le somme versate in sede di autoliquidazione, con conseguente richiesta di pagamento dell'importo di Euro 4.575,00 oltre spese. Oggetto dell'atto è il conferimento, da parte della signora P.P. e L.A. (disponenti) di alcuni beni, al "Trust The Future". L'atto costitutivo del Trust era stato stipulato in data 18 marzo 2014 e sono stati indicati quali "beneficiari finali" i discendenti in linea diretta dei disponenti. Il sig. L.A., oltre ad essere un disponente, è stato nominato Trustee.

La riliquidazione dell'imposta è stata effettuata dall'Ufficio sul presupposto che l'atto in questione deve considerarsi atto di costituzione di vincoli di destinazione e, come tale, soggetto all'imposta sulle donazioni secondo quanto stabilito dall'[art. 2](#), commi da 47 a 49, del D.L. n. 262 del 2006 perché il trasferimento dei beni nel Trust va assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale sia esso disposto mediante testamento o per atto inter vivos.

Il ricorrente eccepisce l'illegittimità dell'avviso di liquidazione impugnato per assenza dei presupposti per l'applicazione dell'imposta; carenza di legittimazione passiva trattandosi di imposte suppletive e non principali. Conclude chiedendo, in via preliminare e nel merito, l'annullamento dell'atto impugnato perché è illegittima l'imposizione essendo atto condizionato al verificarsi di eventi; l'annullamento perché i beneficiari, pur se indicati, non sono definitivi; l'annullamento perché l'atto non ha ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale; l'annullamento perché gli effetti dell'atto nei confronti del Trustee non sono effetti traslativi definitivi. Vittoria di spese competenze ed onorari e la trattazione del ricorso in pubblica udienza.

Con atto depositato il 15 gennaio 2015, si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Latina chiedendo la conferma dell'operato fiscale, stante la legittimità e fondatezza dello stesso, e la condanna di parte ricorrente alle spese di giudizio.

Per quanto alle eccezioni sollevate dal ricorrente l'Ufficio, con ampia motivazione, spiega perché l'atto di cui trattasi deve essere assoggettato ad imposta proporzionale in base alle aliquote stabilite per i singoli beni trasferiti. Precisa, inoltre, che per i diritti trasferiti dalla sig.ra P.P. l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali è corretta perché non si tratta di trust auto-dichiarato mentre per i diritti trasferiti da L.A. non essendoci trasferimento di alcun diritto (trust auto-dichiarato) non sono state applicate le imposte ipotecarie e catastali ma solo l'imposta fissa di atto da sottoporre a registrazione.

Sia il ricorrente che l'Ufficio fanno ampio riferimento, in assenza di norme specifiche, a studi e argomentazioni esistenti in materia di profili civilistici e tributari del trust.

Con memorie depositate il 3 marzo e 13 marzo 2015 parte ricorrente conferma quanto già contestato e produce giurisprudenza di merito a sostegno delle proprie richieste.

La data della trattazione del ricorso è stata tempestivamente notificata alle parti nel domicilio eletto, ai sensi di quanto previsto dall'[art. 31](#) del D.Lgs. n. 546 del 1992, come verificato preliminarmente dalla Commissione.

L'odierna udienza si è celebrata in forma pubblica e le parti presenti hanno concluso come da verbale in atti.

Diritto

L'eccezione opposta dal ricorrente sulla carenza di legittimazione passiva trattandosi di imposte suppletive e non principali, ad avviso di questo Collegio è infondata perché trattandosi di imposta principale (e non suppletiva o complementare) l'avviso di accertamento in questione è stato legittimamente emesso dall'Ufficio nei confronti del ricorrente per quanto disposto dall'[art. 57](#), comma 1, D.P.R. n. 131 del 1986.

Per quanto al merito della pretesa impositiva, il Collegio ritiene che il ricorso sia fondato.

L'Ufficio nella memoria di costituzione in giudizio fa una precisazione in ordine ai beni che i coniugi P. e L. hanno segregato nel Trust auto dichiarato sostenendo che per i diritti trasferiti dalla P. è stata applicata l'imposta proporzionale mentre per i diritti trasferiti dal L., trattandosi di trust auto dichiarato (non essendoci trasferimento di alcun diritto), è stata applicata solo l'imposta fissa di atto da sottoporre a registrazione. Trattandosi di Trust auto dichiarato in cui la figura del Disponente e del Trustee coincidono, risulta improbabile applicare l'imposta sulle donazioni e quindi, gli obblighi tributari vanno versati in misura fissa.

Sono da disattendere le conclusioni dell'Ufficio nella parte in cui ritiene che il trasferimento dei diritti della P. nel trust auto dichiarato vada applicata l'imposta proporzionale. Come più volte affermato dalla giurisprudenza la tassazione dei diritti trasferiti in nel trust auto dichiarato deve essere quella relativa alla costituzione del fondo patrimoniale ovvero l'imposta fissa.

Nella fattispecie, comunque, anche i beni segregati nel trust auto dichiarato, alla morte dei disponenti, seguiranno le sorti degli altri beni conferiti nel trust.

Il Collegio, per quanto sopra, si discosta da quanto statuito dagli Ermellini nel febbraio 2015 con le ordinanze 3735 - 3737 e 3886/2015 (che hanno deciso in ordine alla tassazione di atti riferiti a trust auto dichiarati), perché come più volte affermato dalla giurisprudenza di merito e di legittimità (ma anche affermato dall'Agenzia delle Entrate) la costituzione dei fondi patrimoniali con beni di proprietà dei coniugi non determina alcun trasferimento e, quindi, non va soggetta all'imposta di donazione, ma sconta solo l'imposta di registro in misura fissa. Pertanto la tassazione dei diritti trasferiti nel trust auto dichiarato deve essere quella relativa alla costituzione del fondo patrimoniale ovvero tassato ad imposta fissa.

Per individuare la corretta tassazione del conferimento dei beni nel trust è, quindi, necessario ricostruire ogni trust secondo gli effetti giuridici propri del caso concreto, tenendo presente che: a) i trust c.d liberali (cioè la cui causa è liberale) sono in sostanza donazioni indirette dal disponente in favore dei beneficiari; b) il trustee, nel contesto di un trust, svolge il mero ruolo di esecutore del programma di attribuzioni predisposto dal disponente nell'atto istitutivo; c) deve essere escluso, per ragioni "ontologiche", che il trustee possa essere il soggetto passivo dell'imposta proporzionale; d) l'atto di trasferimento dal disponente al trustee, è atto né gratuito né oneroso bensì "neutro"; e) solo successivamente, coerentemente con la ricostruzione civilistica dell'istituto, quando il trustee, così realizzando il programma predisposto dal disponente nell'atto istitutivo, attribuirà il trust fund ai beneficiari, sarà integrato il presupposto impositivo.

L'atto dispositivo che ci occupa fa sempre riferimento alle disposizioni contenute nel trust sia per quanto ai beneficiari che per le altre disposizioni e vincoli.

Nella fattispecie è necessario verificare attentamente la volontà e l'obiettivo finale intrinseco che il disponente ha voluto porre in essere ai fini di una corretta imposizione. Il disponente ha inteso segregare dei beni immobili che ad un certo momento della vita dovranno essere trasferiti dal Trustee, al verificarsi di certe condizioni, ai beneficiari finali allora in vita.

L'art. 20 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro stabilisce che "l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione".

Orbene, si osserva che il contratto del trust - mutuato da sistemi giuridici di common law - essendo un contratto atipico, poiché inserito nel nostro ordinamento con decorrenza 1 gennaio 1992, a seguito di ratifica della Convenzione dell'Aja del 1 luglio 1985, ratificata con L. n. 364 del 1989, richiede una valutazione della causa e degli effetti che realizza, al fine di consentire un inquadramento in istituti giuridici tipici e quindi la disciplina applicabile dal punto di vista civilistico e fiscale.

La struttura del contratto è triangolare: il disponente (settlor) trasferisce un patrimonio ad altro soggetto, il trustee, che ne diviene proprietario, con l'obbligo di custodirlo ed amministrarlo ed obbligandosi a trasferirlo a sua volta ad uno o più beneficiaries, ad una scadenza finale.

La ragione o causa pratica del trust non sta nella attribuzione definitiva del diritto trasferito al trustee, ma nella conservazione di tale diritto e nel compimento di tutti quegli atti (anche di alienazione) che, nei limiti prescritti dall'atto istitutivo, il trustee dovrà porre in essere per realizzare lo scopo del trust e quindi per soddisfare gli interessi che il disponente ha attribuito ai beneficiari.

Il trustee, in sostanza, non manifesta alcuna capacità contributiva non avendo la proprietà sostanziale del bene e non essendo il soggetto interessato all'operazione. A ciò si aggiunga la considerazione che i beni del trust costituiscono una massa distinta e non fanno parte del patrimonio del trustee, tanto che alla sua morte non concorrono a formare il relictum né, in caso di fallimento, la massa attiva. In sostanza il trustee non gode del diritto di proprietà al quale, nel nostro ordinamento, si collegano le norme fiscali, né si determina il presupposto impositivo del "trasferimento", giacché quest'ultimo è il passaggio di un bene o diritto da un patrimonio all'altro, ciò che nella specie non si verifica (cfr. nota 28 settembre 2004- Agenzia delle Entrate- Direzione Centrale Normativa e contenzioso, su il fisco n. 16/05, fasc. 2; cfr. Il trust riconosciuto in Italia- profili civilistici e tributari - studio realizzato dal Gruppo di lavoro Direzione delle Entrate Emilia Romagna -.)

Il trasferimento dal settlor al trustee è un'attribuzione meramente strumentale al raggiungimento del fine ultimo del trust e come tale non può essere assoggettata ad imposta proporzionale.

Come può desumersi dalla traduzione letterale del termine inglese "trust" che equivale a "fiducia", l'elemento fondante dell'attribuzione patrimoniale del settlor al trustee è da ravvisarsi proprio nella fiducia che sottende l'atto dispositivo in questione, per cui il conferimento patrimoniale trova ragione nella capacità di amministrazione e gestione dei beni - fino all'estremo potere di disposizione - da parte del trustee in funzione di un beneficio finale ai beneficiaries.

Si realizza in tal modo quella che è stata definita la segregazione dei beni oggetto del trust sia da quelli personali del settlor, sia da quelli del trustee che ha il compito di concretizzare la fiducia accordatagli in vista di un programma concordato.

Da quanto sopra emerge l'assenza di qualsiasi intento di liberalità da parte del settlor nei confronti del trustee in quanto quest'ultimo costituisce solo il mezzo per la realizzazione di un programma voluto, che è quello di attribuire un vantaggio patrimoniale ai beneficiari finali.

Rispetto a questi ultimi, potrà ravvisarsi l'intento di liberalità al momento del compimento dell'atto dispositivo alla scadenza del trust.

Non deve, comunque, ritenersi infondata la tesi secondo cui l'istituto che realizza il medesimo effetto del contratto di trust - cioè la segregazione di un patrimonio - è il fondo patrimoniale (art. 167 c.c.), attraverso il quale, in realtà, s'intende imprimere una particolare destinazione ai beni che lo costituiscono, che, però, restano distinti da quelli dei coniugi. Il successivo passaggio alla cessazione del fondo, così come alla scadenza del trust, sono oggetto di atti suscettibili di imposizione tributaria (in tal senso C.T.R. Venezia 104/01 e C.T.R. Venezia del 23.01.2003).

In tal senso anche la CTP di Milano, con la sentenza n. 1213/17/14 del 05.02.2014, con riferimento al trasferimento dei beni in Trust, uniformandosi a quanto già più volte affermato in precedenti pronunce giurisprudenziali, ha dichiarato illegittima la richiesta da parte dell'Agenzia delle Entrate relativamente al pagamento in misura proporzionale delle imposte di donazione, ipotecarie e catastali. La sentenza stabilisce che: "...Per quanto riguarda i beneficiari "finali", poi, il trasferimento "iniziale" non giustifica, di per sé, l'applicazione dell'imposta di donazione e successione, e ciò perché l'indice di capacità contributiva si realizzerà successivamente. Infatti, il "beneficiario finale", che risulta essere l'unico soggetto passivo dell'imposta, è però, al momento dell'istituzione del trust, titolare di una mera aspettativa nei confronti dei beni trasferiti. Solo quando si realizzerà effettivamente detto trasferimento si realizza il presupposto impositivo per l'applicazione dell'imposta di donazione".

Pertanto, alla luce di tali considerazioni, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha ritenuto valida unicamente l'imposizione di donazione, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Il Collegio ritiene di non considerare trasferimento l'atto dispositivo, per cui è questione, dal settlor al trustee e conclude nel senso di ritenere lo stesso soggetto ad imposizione indiretta in misura fissa ex art. 11 tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 in tema d'imposta di registro, quale atto non avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, oltre ad imposta ipotecaria e catastale, sempre in misura fissa (cfr. C.T.P. di Frosinone n. 214/04/06; C. T. R. Milano sent. n. 130/63/07; CTP Frosinone sent. n. 201/01/12, sent. 138/02/12; C.T. R. Lazio sez. Latina n. 733/40/09 conferma la sent. n. 286/04/2006 della C. T. P. Frosinone; 707/39/11 C.T.R. Lazio sez. staccata Latina).

Tra l'altro, nella fattispecie in esame, l'atto istitutivo del trust - che si può definire a formazione progressiva - è distinto dall'atto di segregazione dei beni al trust, qualificato come atto di dotazione, non avendo per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, il quale, se riveste le forme dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, sconta l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 Tariffa, parte prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986.

Volendo ritenere ammissibile quanto motivato dall'Ufficio nell'atto opposto e cioè che l'atto di trasferimento in esame va assoggettato all'imposta proporzionale per il combinato art. 2 comma 47-48-49 L. n. 262 del 2006 e di quanto motivato nella comparsa di costituzione in giudizio dove è affermata la legittimità del comportamento dell'Ufficio in relazione all'applicabilità agli atti dispositivi dei trust dell'imposta proporzionale in base alle aliquote stabilite per i singoli beni trasferiti ovvero all'aliquota residuale del 3% prevista dall'art. 9 della tariffa, parte

prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 per gli atti a contenuto patrimoniale non espressamente disciplinati, l'operato dell'Ufficio è in netto contrasto con quanto asserito.

La L. n. 286 del 2006, che non ha convertito l'art. 6 del D.L. n. 262 del 2006 ha ripristinato l'imposta sulle successioni e donazioni, siccome disciplinata dal T.U. n. 346/90, nel testo vigente all'ottobre 2001. Contestualmente ha disposto l'applicazione di tale imposta "..alla costituzione dei vincoli di destinazione.." (D.L. n. 262 del 2006, convertito con modificazione dalla L. n. 286 del 2006, art. 2, commi dal 47 al 49). La legge finanziaria 2007 ha integrato la disciplina dell'imposta in esame introducendo, tra l'altro, determinate franchigie.

Ne consegue che nel caso specifico, ammesso e non concesso che l'atto in questione possa essere assimilato agli atti di donazione e successioni, certamente la donazione non può essere intesa come avvenuta tra il disponente ed il Trustee bensì tra il disponente ed il beneficiario.

Da quanto sopra ne discende l'infondatezza della pretesa impositiva dell'Agenzia delle Entrate e, quindi, il ricorso va accolto. Le spese, stante la particolarità della materia trattata, vano compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.
Così deciso in Latina il, 25 marzo 2015.