

L'Agenzia delle Entrate ha tempestivamente impugnato la sentenza n. 12/01/2009 della C.T.P. di Lodi assumendo che il vincolo di destinazione imposto sui beni per la loro liquidazione a favore dei soci e dei creditori legittima l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Ciò in quanto la segregazione patrimoniale, principale effetto giuridico del trust, si attua pur sempre con un trasferimento del patrimonio al trustee (effetto traslativo) che ne assume l'esclusiva e piena titolarità per realizzare le finalità e lo scopo del trust. Da ciò il vincolo di destinazione, che il legislatore ha espressamente fatto rientrare nella sfera di applicabilità dell'imposta di donazione.

L'appellante ha poi sostenuto il difetto di legittimazione attiva del notaio, responsabile di imposta ma non legittimato ad agire, non avendo un concreto ed attuale interesse al riguardo.

L'Agenzia in data 20.9.2010 ha depositato memoria illustrativa, producendo una sentenza della C.T.P. di Milano a lei favorevole, che individua nella causa fiduciaria del trasferimento al trust la ragione dell'imposta.

Nelle proprie controdeduzioni depositate in data 16.3.2010 l'appellato notaio ha ribadito la propria legittimazione ad "carnea", in difetto della quale nessun soggetto sarebbe legittimato a contestare l'atto impositivo di cui trattasi e nei merito ha contestato che il trust sia un vincolo di destinazione sui beni, costituendo al contrario, se mai, una limitazione nell'esercizio del diritto di proprietà del trustee senza alcun vincolo di destinazione oggettivamente invocatole da qualsivoglia interessato. Ha inoltre rilevato che là dove il legislatore ha voluto contemplare regimi fiscali attinenti al trust lo ha fatto espressamente (art. 73 T.U.I.R. lettera g sexies e art. 44 comma 1 T.U.I.R.) e che la costituzione del trust non può essere considerata atto "a titolo gratuito", priva com'è dell'*animus donandi*; ha altresì eccepito l'appellato che l'oggetto del trasferimento al trust è l'azienda e pertanto può essere tassato solo il patrimonio netto. Infine, con appello incidentale, ha impugnato in punto compensazione delle spese di lite e chiesto la condanna alle spese per il doppio grado. La controversia, dopo la discussione orale, è stata decisa in camera di consiglio all'odierna udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

A sostegno della pretesa erariale l'appellante Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Lodi, afferma testualmente che "il recupero dell'imposta di donazione è stato effettuato sull'atto di costituzione dei trust in oggetto, il cui effetto di vincolo di destinazione va assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni ai sensi di quanto disposto dall'art. 2, commi da 47 a 49 del D.L. n. 262/06, convertito in legge n. 286/06 (così come modificato dall'art. 1, c. 77, della legge n.

296/07)"; che "in base a queste disposizioni l'ufficio ha chiesto, per la registrazione dell'atto di costituzione di trust in oggetto, l'imposta di donazione in misura dell'8% in quanto i beneficiari risultano i creditori della società disponente, nonché i terzi finanziatori, pertanto con grado di parentela di estraneità a quest'ultima"; che erroneamente la C.T.P. ha accolto il ricorso affermando che la costituzione di un trust non rientra nella previsione normativa sopra citata e che, dato che il trust "ha finalità liquidazione del patrimonio conferito" dalla società e che; "al trustee è concessa la più ampia facoltà di operare con autonomia decisionale" non si ravvisa "alcun vincolo di destinazione e non è applicabile l'imposta sulle donazioni"; che tale motivazione è "assolutamente insufficiente o quantomeno contraddittoria al fine di chiarire l'iter logico-giuridico posto dai primi giudici a sostegno dell'annullamento dell'avviso di liquidazione impugnato"; che, infatti, "la facoltà del trustee di operare con piena autonomia decisionale è uno degli elementi tipici del trust in quanto il disponente, con il trasferimento del suo patrimonio (o di parte di esso) si spoglia di ogni diritto-potere sullo stesso e ne affida al trustee l'amministrazione per il raggiungimento dello scopo dichiarato"; che, ancora, "i beni a disposizione del trustee, nel caso in esame, sono stati assolutamente vincolati per la loro liquidazione a favore (e nell'interesse) dei soci e dei creditori" e, quindi, sussiste anche in questa fattispecie il vincolo di destinazione del patrimonio in favore dei predetti beneficiari che rende l'atto assoggettabile all'imposta in questione; che, ancora, il trust è stato incluso dal legislatore "tra i soggetti passivi dell'Ires", così "riconoscendo al trust un'autonoma soggettività tributaria rilevante ai fini dell'imposta tipica delle società"; che, inoltre, "in base alla dottrina più autorevole, fatta propria anche dalla circolare 27/3/2008 n. 28", per vincoli di destinazione si intendono "tutti i negozi giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela dall'ordinamento, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi"; che, in alcuni casi, unitamente all'effetto segregativo "il vincolo implica anche il trasferimento dei beni ad un soggetto diverso dal disponente" e ciò costituisce la ragione dell'assoggettabilità all'imposta di successione e donazione della "costituzione di un vincolo di destinazione avente effetto traslativo"; che "la fattispecie negoziale in esame si sostanzia in un atto dispositivo a titolo gratuito che, privo dello spirito di liberalità proprio delle donazioni, è preordinato non all'arricchimento del destinatario dei beni, ma essenzialmente alla costituzione di un vincolo di destinazione sui beni oggetto del trasferimento"; che è irrilevante, ai fini dell'imposizione fiscale in oggetto, l'insussistenza dello spirito di liberalità e dell'arricchimento del destinatario del bene, essendo essenziale il vincolo di destinazione conseguente alla segregazione del patrimonio conferito; che nel caso di specie

l'atto costitutivo del trust, denominato "No.Di. S.r.l. in liquidazione", prevede che "il trust, attraverso la segregazione patrimoniale, che ne è il principale effetto giuridico, consente di realizzare nel modo più efficace possibile l'obiettivo primario guida del liquidatore, cioè la conservazione del valore dell'impresa, in funzione del migliore realizzo"; che a tale scopo è trasferito "l'intero patrimonio attivo e passivo" in favore del trustee "che ne diventa l'esclusivo, pieno e libero titolare per realizzare le finalità e lo scopo di tale trust" che ne costituiscono il "vincolo di destinazione"; che, quindi, legittimamente l'Ufficio ha proceduto alla tassazione di cui si discute in questa sede; che, inoltre, erroneamente la C.T.P. ha ritenuto sussistente la legittimazione attiva del notaio St., estraneo ai rapporti tributario, essendo "solo un responsabile d'imposta e, cioè, ex art. 64, comma terzo, D.P.R. n. 600/73, un soggetto obbligato al pagamento per fatti e situazioni esclusivamente riferibili ad altri", come sancito anche dalla Suprema Corte nella sentenza n. 9440/05; che, pertanto, il ricorso del notaio, oltre che infondato, era anche inammissibile. Il notaio Stucchi, dopo avere contestato la fondatezza dell'impugnazione avversaria per le ragioni sopra riassunte, in via di appello incidentale ha chiesto la riforma della decisione in punto spese di lite, interamente compensate in primo grado.

La C.T.P. ha ritenuto "equo" compensare le spese di giudizio "considerato che le circolari ministeriali vincolano gli uffici alla loro applicazione e che la questione ha diversi aspetti interpretativi", mentre non vi sarebbero "giusti motivi" per la compensazione "considerato che la circostanza addotta dal Collegio di primo grado a supporto della statuita compensazione di tali spese, ossia la presunta vincolatività delle circolari ministeriali nei confronti degli uffici, è stata già smentita dalle Sezioni Unite della Suprema Corte, nella citata sentenza n. 23031 del 21/11/2001".

Entrambe le impugnazioni devono essere respinte, con conseguente conferma della sentenza appellata.

La tesi dell'Ufficio in base alla quale il notaio Stucchi non sarebbe stato legittimato all'impugnazione dell'atto di liquidazione per cui è causa non è fondata: l'atto è stato notificato solo al notaio Stucchi e questa circostanza lo legittima certamente ad impugnare, nel breve termine di legge, contestando la pretesa erariale che è avanzata innanzitutto nei suoi confronti (vedi, sul punto, Cass. 8.3.2006 n. 4954). Neppure si rileva fondata la tesi dell'Ufficio in base alla quale l'atto di costituzione di un trust come quello di cui si discute, con il conferimento dei beni relativi ad una S.r.l. in liquidazione, deve essere sottoposto alla tassazione prevista dall'art. 2, commi da 47 a 49 del D.L. n. 282/06, convertito in legge n. 286/06 (così come modificato dall'art. 1, c. 77, della legge n. 296/07) perché sussistono sia l'effetto segregativo e traslativo

del patrimonio aziendale sia la costituzione di un vincolo di destinazione.

Invero, solo l'effetto segregativo e traslativo del patrimonio conferito dal disponente nel trust è proprio di ciascun atto di costituzione di questa nuova figura di soggetto giuridico mentre la costituzione di un "vincolo di destinazione", che è il presupposto per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni nella nuova formulazione di cui alla citata normativa, può essere talvolta presente, ma non necessariamente. Ciò lo si desume anche dal disposto di cui al punto 3 dell'art. 73 del D.P.R. n. 917/86, che individua, tra soggetti passivi dell'imposta sulle società, anche i "trust" istituiti in uno Stato o in territorio diversi da quelli di cui al D.M. del Ministero dell'Economia ivi citato, sempre che sussistano le condizioni ivi precisate, tra cui la presenza di "vincoli di destinazione" sui beni o i diritti reali immobiliari oggetto del trasferimento in favore del trust da parte di un soggetto residente. I "vincoli di destinazione" non sono dunque intrinseci all'istituto e occorre allora analizzare la natura dell'atto ed il suo effettivo contenuto per verificare se sussiste anche la costituzione di un "vincolo destinazione", opponibile ai terzi in quanto trascritto, per interessi "meritevoli di tutela" per la cui realizzazione può agire, oltre al conferente, "qualsiasi interessato" ex art. 2645-ter c.c.. Nel caso di specie, i beni sono stati conferiti al trust per "favorire l'ordinata ed efficace liquidazione" della S.r.l. ivi indicata e dunque il trust costituisce solo uno "strumento liquidatorio, al fine di operare la liquidazione in modo più ordinato ed efficace; realizzando e garantendo la conservazione del valore dell'impresa, in funzione del migliore realizzo, nell'interesse dei creditori sociali e dei soci della disponente" (vedi art. 1 delle disposizioni generali). Queste indicazioni consentono di individuare lo "scopo" dell'atto, ma non appaiono sufficienti ad integrare un "vincolo destinazione" in senso tecnico ex art. 2645-ter c.c. e gli stessi soggetti indicati quali "beneficiari" vengono individuati solo per categorie generali e non in via nominativa (vedi, al riguardo, l'art. 14 della parte seconda dell'atto - dove l'indicazione dei creditori della società Is.Im.It. S.r.l. appena frutto di refuso sussistendo (art. 5/1) una posizione debitoria della società disponente e dunque creditori propri da soddisfare).

Siamo dunque in presenza di un negozio commerciale solvendi causa, a titolo oneroso perché diretto principalmente a soddisfare i creditori già esistenti, gli eventuali futuri finanziatori ed eventualmente de residuo i soci; pertanto esula dall'atto qualsiasi finalità di operare una liberalità verso terzi ovvero di accrescere gratuitamente il patrimonio del trust o del trustee, custode e gestore del patrimonio conferito, che svolgerà, "in completa discrezionalità", la sua opera liquidatoria per la quale gli è stato attribuito un regolare "compenso" (vedi, ai riguardo, gli art. 17.1 e 23.1 della parte terza dell'atto).

Va anche osservato che le norme delle quali l'Ufficio vuole fare applicazione si collocano all'interno della reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni, alla quale è connaturata per il beneficiario l'acquisizione di un'utilità senza corrispettivo e ciò non è certo ravvisabile nel caso dei creditori la cui aspettativa è se mai quella di vedere soddisfatti i propri crediti.

Lo scopo economico e sociale dell'istituzione di un trust è di regola il futuro trasferimento di beni o diritti ad uno o più soggetti a titolo gratuito, e l'atto sarà allora certamente tassabile come istitutivo di "vincoli di destinazione" del bene, destinato appunto e gratuitamente a terzi e cioè ai beneficiari del Trust. Non a caso nella tassazione anticipata del trasferimento che il "vincolo di destinazione" impone al trustee l'imponibile e l'aliquota sono graduati sulla base degli eventuali rapporti di parentela tra disponente e beneficiario o delle condizioni personali di quest'ultimo (commi 49 e 49-bis dell'art. 2 della legge più volte citata). Al di fuori delle disposizioni con intento liberale non pare dunque che la nonna tributaria possa trovare ragionevole applicazione. Si aggiunga da ultimo che la liquidazione operata dall'Ufficio non sarebbe comunque corretta quanto alla base imponibile alla quale si è applicata l'aliquota dell'8%, perché non ha tenuto conto del fatto che oggetto del trasferimento è l'azienda della società disponente nel suo complesso, con tutte le attività e passività, e, quindi, si sarebbe dovuto eventualmente procedere alla tassazione del solo patrimonio netto (vedi, al riguardo, l'art. 5.1 delle disposizioni generali dell'atto e le contestazioni sul punto operate dalla difesa del notaio Stucchi a pag. 20 delle sue controdeduzioni in questa sede).

Per i suesposti motivi l'appello dell'Agenzia delle Entrate deve essere respinto.

Del pari va respinto l'appello incidentale del contribuente sulle spese di primo grado sia perché viene censurata specificamente solo una parte della motivazione (solo quella relativa al valore vincolante per l'Ufficio delle circolari ministeriali e non quella concernente "i diversi aspetti interpretativi" della questione in esame) con la quale la C.T.P. ha disposto la compensazione delle spese (vedi al riguardo, anche Cass. sent. n. 10517/09), sia perché sussistevano e sussistono tuttora giusti motivi per procederti alla suddetta compensazione. Infatti, la controversia presenta aspetti nuovi e peculiari ed esiste ancora un contrasto nella giurisprudenza di merito circa la tassabilità del trust di cui si discute in questa sede, come si evince anche dalla sentenze depositate da entrambe le parti.

Anche le spese del presente grado devono dunque essere interamente compensate, tenuto conto della natura particolare della controversia e del citato contrasto nella giurisprudenza, non ancora risolto dalla Suprema Corte.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello principale dell'Agenzia e quello incidentale del contribuente.

Spese compensate.

Milano il 26 ottobre 2010.



8/3/2012 - 9:41

\$1217873E - 95.240.89.107 - 10955584 -
747b165c9c4af94fc86c9040841777bc-163

© Wolters Kluwer
Italia Srl
P.I. 10209790152

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA Commissione Tributaria Regionale
DI FIRENZE SEZIONE 1
Riunita con l'intervento del Signori
CICALA MARIO Presidente
PICHI PAOLO Relatore
RAMAZZOTTI SERGIO Giudice
ha emesso la seguente

SENTENZA n. 117 depositata 11 aprile 2011

- sull'appello n. 675/10
depositato il 17/03/2010

- avverso la sentenza n. 100/09/2009

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di FIRENZE

contro: Agenzia Entrate Direzione Provinciale F.

proposto dal ricorrente:

omissis

Atti impugnati:

AVVISO LIQUIDAZIONE E IRR. SANZIONI REGISTRO

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Notaio *omissis*, stipulava un contratto di mandato a vendere a favore di terzi di una quota di un'appartamento sito in E. trasferendo contestualmente la quota di proprietà al mandatario in base all'art. 1719 c.c. Il contratto, stipulato nel maggio del 2009, indicava il termine di esercizio di mandato entro il 31/12/2011. Il notaio tassava l'atto a tassa fissa.

L'Agenzia delle Entrate, invece, tassava il trasferimento in misura proporzionale.

La Commissione Provinciale di Firenze, con sentenza n. 100/09/2009 del 14/06/2009 respingeva il ricorso in quanto l'immobile era passalo nella proprietà del mandatario in base alle norme del T.U n. 347/1990 art. 1.

Il notaio presentava appello avverso la sentenza contestando che l'accertamento non era motivato, mancando un pur minimo ragionamento logico che spiegasse il motivo della imposta proporzionale e che nel caso concreto non vi era stata una manifestazione di capacità contributiva e che non vi era in atti nessun arricchimento.

L'Agenzia delle Entrate confermava la propria tesi della tassazione ai sensi del T.U. 347 del 31/10/1990. L'art. 1 della Tariffa statuisce che l'imposta proporzionale è del 2% per il Catasto e del 10% sul valore del bene immobile nel caso di trasferimento.

Il contribuente prospetta, di contro, che il sopra indicato principio trova eccezione nel contratto del " Trust " e nel trasferimento di un immobile dal fiduciante alla fiduciaria. La difesa

privata inoltre ricorda che la D.R.E. della Emilia Romagna con la risoluzione del 13/03/2003 aveva ritenuto legittima la richiesta della tassa fissa per i trasferimenti e ri-trasferimenti.

Ulteriore considerazione da domandarsi: se il trasferimento del bene è solo strumentale ai fini della vendita terzi, è legittimo tassare la cessione - mandataria con tassa proporzionale e così ugualmente la successiva vendita a terzi? A questa commissione pare di no. In pratica si tasserebbe "un mandato" in funzione del bene e si permetterebbe all'Ufficio di emettere un accertamento valore con sanzione anche a carico del mandatario. Tale evenienza è palesemente illegittima in quanto il mandatario risponde solo del suo operato, ma non del valore del bene.

Di conseguenza la richiesta di pagamento di imposta a tassa fissa è da ritenersi compatibile con la natura di contratto di mandato, come evolutivamente è stato deciso per il Trust e per le Fiduciarie.

Altro problema sarà che nel caso che entro il 31/12/2011, la mandataria non venda e non retroceda l'immobile.

In pratica il pagamento a tassa fissa è legittimo solo se nei termini viene stipulata la vendita; nel caso di mancata retrocessione l'Ufficio potrà esercitare tutti i diritti di accertamenti di imposta consentiti dalle leggi divenendo l'atto notarile, in tal caso, una vera e propria compravendita.

Le spese sono compensate ritenendo la fattispecie di particolare difficoltà interpretative.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso - compensa le spese.

Firenze, 28.03.2011



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI FIRENZE

riunita con l'intervento dei Signori:

- MAGNESA
- GUIDUCCI
- MAUCERI
-
-
-
-

LEONARDO
RICCARDO
ATTILIO

SEZIONE 24
Presidente
Relatore
Giudice

SEZIONE
N° 24
REG.GENERALE
N° 1031/10
UDIENZA DEL

08/07/2011 ore 10:00

SENTENZA
N°

77/24/11

PRONUNCIATA IL:

8 Lug 2011

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

17 nov 2011

Il Segretario
Federico

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 1031/10 depositato il 21/04/2010
- avverso la sentenza n° 30/08/2009 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di FIRENZE proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI FIRENZE

controparte:
MURITANO DANIELE
VIALE F PETRARCA 106 50053 EMPOLI FI

difeso da:
NOTARPASQUALE AVV.RITA
VIA DEL GIGLIO 62 50053 EMPOLI FI

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 08041006951 REGISTRO

In data 13 febbraio 2008, con atto n. 28.504 di repertorio, registrato il 18 febbraio 2008 al n. 1637, il Notaio Daniele Muritano ha stipulato un atto istitutivo di un trust, avente ad oggetto beni immobili siti in Pontedera, regolato dalla Trusts (Jersey) Law 1984 e successive modificazioni. Tale atto è stato registrato con il pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio locale di Empoli, con avviso di liquidazione ha richiesto, successivamente, il pagamento:

1. dell'imposta di donazione nella misura del 6%, pari ad € 29.129;
2. dell'imposta ipotecaria e catastale nella misura complessiva di € 14.259.

L'Ufficio ha motivato l'avviso di liquidazione tenendo conto che:

"La costituzione di beni in trust, rileva ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni. Il conferimento dei beni nel trust va assoggettato pertanto all'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale. Ai fini dell'applicazione delle aliquote e delle relative franchigie, occorre guardare al rapporto intercorrente tra il disponente e il beneficiario finale.

Nel caso in cui il beneficiario finale o il beneficiario individuato con il grado di parentela con il disponente, non risulti ben identificato, l'imposta si applica nella misura dell'8%. Nel caso presente, essendo ipotizzabile che la devoluzione finale possa avvenire a favore di parenti fino al 4° grado, quindi di soggetti già individuati o individuabili, si applica l'aliquota del 6%. Sono comunque dovute le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale in quanto la loro applicazione non dipende dall'individuazione del beneficiario finale".

Vengono, inoltre citate una serie di disposizioni normative ed in particolare l'art. 2, comma 47 del d.l. 3 ottobre 2006 n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006 n. 286 e il d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 e, quali fonti di prassi amministrativa, le Circolari n. 48/E del 7 agosto 2007 e la n. 3/E del 22 gennaio 2008.

Avverso il suddetto avviso di liquidazione ha proposto ricorso il notaio rogante chiedendo l'annullamento dell'avviso impugnato, con vittoria di spese ed onorari.

Preliminarmente è stato messo in evidenza che l'art. 42 riferito al beneficiario finale nell'atto di trust in questione contiene la seguente clausola:

"Per beneficiario finale si intende il soggetto cui spettano, secondo le disposizioni di questo atto, i beni in Trust che alla scadenza del Trust (come definita all'art. 8) risultino ancora attribuiti, durante il periodo in cui il Trust ha avuto esecuzione, né i beneficiari del reddito, né in virtù dell'art. 43.

Nel caso in cui, alla scadenza del Trust, la disponente sia di stato libero e senza figli viventi, beneficiario finale è Lanza Giovannino qualora egli sia in vita; nel caso in cui egli non sia in vita beneficiari finali saranno, in parti uguali fra loro, Leonardi Stefano e Leonardi Michele, figli di Brozzi Fernanda, sorella di Brozzi Beatrice, madre del disponente.

Nel caso in cui, alla scadenza del trust, la disponente sia coniugata ed abbia figli viventi beneficiari finali saranno, in parti uguali fra loro, il coniuge e i figli.

Nel caso in cui, alla scadenza del trust la disponente sia coniugata ma abbia avuto figli ovvero non vi siano figli viventi, beneficiario finale sarà il coniuge.

Nel caso in cui, alla scadenza del trust, la disponente sia di stato libero ed abbia figli viventi, beneficiari finali saranno i figli in parti uguali tra loro".

Dopo una esauriente disamina dell'istituto del trust la parte ricorrente conclude asserendo che per individuare una corretta tassazione è necessario ricostruire ogni trust secondo gli effetti giuridici propri del caso concreto, tenendo presente che:

- a) i trust c.d. liberali sono in sostanza donazioni indirette dal disponente in favore dei beneficiari;
- b) il trustee, nel contesto del 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 e, 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.

Viene chiesto, quindi l'annullamento dell'avviso impugnato, con vittoria di spese ed onorari.

Si costituisce l'Ufficio chiedendo che sia confermata la legittimità dell'atto impugnato, con vittoria di spese ed onorari ritenendo corretta l'applicazione dell'imposta di donazione nella misura del 6%, essendo il beneficiario finale individuabile nei parenti sino al 4° grado e l'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale (rispettivamente del 2% e 1%) dal momento che tali imposte sono dovute per le formalità della trascrizione e per le volture catastali di atti che hanno ad oggetto il trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze con decisione n.30 del 23 ottobre 2008, accoglieva il ricorso compensando le spese di giudizio.

Sostanzialmente i giudici di primo grado hanno annullato l'avviso di liquidazione, relativo al trasferimento immobiliare in un trust caratterizzato dal fatto che i beneficiari dello stesso fossero sospensivamente condizionati mettendo in evidenza che, una volta realizzato il programma predisposto dal settlor, con conseguente attribuzione dei beni segregati nel trust fund ai beneficiari da parte del trustee, si realizzerà il presupposto impositivo. Pertanto, nel caso in esame, soltanto al verificarsi della condizione sospensiva scatterà l'obbligo di denuncia, con conseguente pagamento delle imposte dovute e non prima.

Avverso la suddetta decisione propone **appello l'Agenzia delle Entrate** chiedendo, in riforma della sentenza impugnata, la dichiarazione di legittimità del proprio operato dell'Ufficio, con vittoria di spese.

Sostanzialmente, l'Ufficio, non condividendo le affermazioni dei giudici di primo grado, è del parere che se si individuasse il momento impositivo nella attribuzione di beni solo "a favore" dei beneficiari finali, si ometterebbe di considerare che già al momento in cui il trust viene costituito vi può essere una attribuzione di beni a favore (beni di cui egli diviene titolare, sia pure nell'ambito di un patrimonio separato, e di cui ha l'obbligo di amministrazione e destinazione secondo le disposizioni del disponente).

Conclude affermando che se nel trust si realizzasse un unico trasferimento (quello dei beneficiari finali) si ometterebbe, comunque, di considerare la fase precedente e cioè quella della attribuzione di beni a favore del trust stesso.

La Commissione, preliminarmente, osserva che oggetto della controversia è un trust "liberale", costituito da una persona fisica mediante il trasferimento in trust di beni immobili, ove i beneficiari finali (elencati) non sono individuabili al momento dell'istituzione del trust, in quanto dipende dalla loro concreta e definitiva individuazione, prevista alla scadenza e dal verificarsi di taluni eventi futuri ed incerti.

Nel caso di specie, la registrazione dell'atto da parte del notaio, con pagamento dell'imposta di registro e ipocatastali in misura fissa, è stata seguita da un avviso di liquidazione con il quale sono stati richiesti i tributi successori con aliquota del 6% ed ipocatastale, in misura proporzionale, perché la costituzione di beni in trust comporterebbe, secondo l'Ufficio, l'applicazione immediata del tributo successorio e, nel caso de quo, anche delle imposte ipocatastali.

L'Ufficio ha fondato la sua richiesta, anche in questa sede, giustificando il suo operato invocando una prassi ministeriale sul tributo successorio e, sul trust, in particolare, secondo cui la costituzione in trust, appunto, rientrerebbe tra i vincoli di destinazione e, pertanto, l'imposta di successione e donazione sarebbero sempre applicabili, in modo immediato ed a qualunque tipo di trust.

L'Agenzia delle Entrate, difatti, sostiene che il trust si sostanzia in un rapporto giuridico complesso che ha una unica causa fiduciaria e tutte le vicende del trust sono collegate alla medesima. (circ. n. 48/E del 2007). Tutto ciò indurrebbe a ritenere che la costituzione del vincolo di destinazione avvenga sin dall'origine a favore del beneficiario e sia espressione di un unico disegno volto a consentire la realizzazione dell'attribuzione liberale. Tale condizione porta sul piano

ricostruttivo, ad individuare la prassi secondo cui, per gli Uffici, il soggetto passivo dell'imposta sulle successioni e donazioni è il trust, in quanto immediato destinatario dei beni oggetto della disposizione.

La Commissione, esaminata la tesi prospettata dall'Ufficio, ritiene che la stessa non sia condivisibile nella sua assolutezza, sia perché appare il frutto di un'interpretazione meramente lessicale avulsa dall'oggetto dell'imposta sulle donazioni ed, in particolare, dalla capacità economica che giustifica il prelievo nei confronti dei soggetti passivi del medesimo tributo (art. 53 Costituzione) e sia perché confligge con la stessa ricostruzione dei trust liberali.

Difatti, se vi è una liberalità indiretta e se le aliquote e le franchigie vanno determinate in ragione dei legami di parentela la capacità economica tassabile non può che essere l'incremento patrimoniale conseguito dagli stessi. E', dunque, irrilevante l'effetto segregativo valorizzato dall'Agenzia delle Entrate per giustificare la generale attribuzione della soggettività passiva del trust, in quanto è più corretto avere riguardo all'effettivo manifestarsi di un effetto traslativo ed al termine ultimo dell'arricchimento e non il veicolo di attuazione del programma di attribuzioni.

La Commissione, infatti, è del parere che per giungere ad una corretta definizione dei suoi esatti confini operativi, la nuova fattispecie tassabile (ovvero quella che ha reintrodotto il tributo successorio) deve esser calata ed interpretata nel contesto del tributo in cui è stata inserita.

Il D.L. n. 262/2006, infatti, nel reintrodurre il tributo successorio ha ampliato, rispetto al passato, la sfera applicativa, coprendo, adesso, anche i vincoli di destinazione ma non ha mutato l'assetto strutturale dell'oggetto d'imposta.

Del resto il tributo continua a presupporre la presenza di due differenti sfere soggettive (art. 2, comma 49 D.L. n. 262/2006) con la conseguenza che i diversi presupposti imponibili e pertanto anche i nuovi, rilevano se, ed in quanto, di verifica un incremento patrimoniale per un soggetto diverso dal disponente. E' appunto questo incremento che esprime la capacità economica che ai sensi dell'art. 53 della legge costituzionale, giustifica il prelievo nei confronti dei soggetti passivi del tributo.

Del resto il profilo dell'arricchimento si coglie anche nella prevista differenziazione delle aliquote d'imposta e delle franchigie in funzione del grado di parentela tra disponente e beneficiario che imprime una connotazione "soggettiva" al presupposto spostando il prelievo nella persona beneficiaria.

Ciò stante, la Commissione ritiene di condividere quanto asserito dai giudici di prime cure, là dove affermano che *"l'oggetto del prelievo in materia di vincoli di destinazione (e quindi di trust) è costituito dall'incremento netto di ricchezza conseguito dal beneficiario dell'elargizione, quindi del suo effettivo arricchimento"*.

Questa Commissione, difatti, ritiene che tutto ciò non significa che ogni atto di trasferimento a titolo gratuito va sottoposto al tributo successorio, ma solo quello che determina un arricchimento del soggetto beneficiario dello stesso, poiché diversamente si finirebbe col tassare una fattispecie concreta priva della capacità economica oggetto del tributo e, dunque, nei confronti di un soggetto che risulta totalmente estraneo ad ogni forma di arricchimento.

Concludendo la Commissione, condividendo la decisione dei giudici di primo grado, è del parere che per i trust e i vincoli di destinazione in genere, il momento di applicazione del tributo è legato alla presenza di beneficiari determinati e diritti equitativi definitivi.

In mancanza di una disposizione che preveda, si verificherebbe una anticipazione del prelievo nei confronti di soggetti che, anche se potenzialmente beneficiari, non sono titolari di un diritto certo e attuale con la conseguenza che ciò si tradurrebbe in una tassazione, in capo agli stessi, di una capacità economica che non solo è inesistente al momento dell'attuazione del prelievo, ma che potrebbe addirittura non diventare mai una capacità economica propria del soggetto immediatamente sottoposto al tributo con la conseguenza che il beneficiario finale prescelto dal terzo o risultante dall'avveramento della condizione è un soggetto diverso da quello che ha pagato.

LA COMMISSIONE CONDIVIDENDO QUANTO ASSERTO DAI GIUDICI DI PRIMO GRADO RISPINGE L'APPELLO

J&M



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI ROMA SEZ. STACCATA DI LATINA

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------|---------|------------|
| <input type="checkbox"/> | VARRONE | CLAUDIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | ZUCHELLI | CLAUDIO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | MARTINELLI | DAVIDE | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

SEZIONE 39

SEZIONE
N° 39
REQ. GENERALE
N° 3984/09
UDIENZA DEL
08/06/2011 ore 10:00

SENTENZA

N°
709/39/11

PRONUNCIATA IL:
08 GIU. 2011

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

29 SET 2011

Il Segretario
Scotto De Vito

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 3984/09 depositato il 17/06/2009
- avverso la sentenza n° 42/02/2008 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di FROSINONE contro: AGENZIA ENTRATE UFFICIO CASSINO

proposto dal ricorrente:
ATTO ISTITUTIVO DEL TRUSTFILO D'ORO
VIA GARIGLIANO 1 03043 CASSINO FR

difeso da:
LATO RAG. GERMANO
VIA GARIGLIANO NR. 1 03043 CASSINO FR

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20051V000177000

FATTO

Con avviso di liquidazione n. RC 20051 V 000177000 notificato il 8 febbraio 2007 l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Cassino richiedeva al Trust "Filo d'oro", in persona del trustee (fiduciario) Laura Paola Valente, il pagamento di imposta suppletiva. In relazione all'atto stipulato il 18 marzo 2005 e registrato il 31 marzo 2005, recante la costituzione del trust ed il trasferimento della proprietà di un fabbricato da parte del disponente (fiduciante) Guido CANZANO, l'Ufficio riteneva dovesse applicarsi l'imposta proporzionale di registro propria della compravendita immobiliare.

Avverso l'atto notificato il contribuente proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone lamentando:

1. La causa giuridica del trust è l'affidamento fiduciario di beni per il perseguimento di uno scopo. Pertanto la causa giuridica del trasferimento formale di proprietà non è la cessione dei diritti stessi, ma il passaggio della disponibilità al fiduciario al fine del raggiungimento dei fini stessi.
2. La proprietà reale del bene non si trasferisce al fiduciario, ed infatti costituisce massa distinta anche in relazione ai creditori di questo.
3. In sostanza il fiduciario non gode del diritto di proprietà.
4. I destinatari finali dell'attribuzione patrimoniale sono i beneficiari del trust, quindi questo è atto fiscalmente neutro e deve essere assoggettato a tassa fissa e non ad imposta proporzionale.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio eccependo:

1. In primo luogo l'Ufficio ritiene che l'atto costitutivo del trust determini una vera e propria disposizione dei beni, specie se immobili, con conseguente spoliazione del disponente e sottrazione degli stessi alla garanzia patrimoniale dei creditori propri del disponente.
2. La circostanza che si verifichi una condizione dicotomica della proprietà (tra disponente e trustee) non oblitera la circostanza che, in effetti, si è verificato un trasferimento del diritto. L'effetto del negozio è comunque reale ed il trustee gode dei diritti di proprietà di cui all'articolo 832 c.c.
3. Premesso che il negozio di trust è a titolo non oneroso, perché manca un reciproco trasferimento di utilità, cioè a dire all'arricchimento del trustee corrisponde solo un depauperamento del disponente, l'Ufficio osserva che altre fattispecie di negozio a titolo non oneroso, anche se non donativo, sono conosciute dall'ordinamento tributario e trattate alla stregua di un trasferimento sottoposto ad imposta proporzionale: riconoscimento della proprietà per usucapione, sentenze di accertamento etc.
4. Trattandosi comunque di un'operazione che corrisponde ad un interesse del disponente, non può essere assimilata ad una donazione, perché non è caratterizzata dall'intento della liberalità, pur manifestando ugualmente il carattere della patrimonialità.

5. Non sussiste un'analogia con il fondo patrimoniale di cui agli articoli 167 e seguenti c.c..
6. L'atto deve quindi essere assoggettato, secondo la natura giuridica dei suoi effetti, ad imposta proporzionale.

Con la sentenza di cui in epigrafe, la Commissione tributaria Provinciale di Frosinone respingeva il ricorso osservando:

1. Il fiduciario gode dei poteri tipici del diritto di proprietà, ed in particolare dispositivi, sia pure alle condizioni stabilite nell'atto di costituzione.
2. Trattasi quindi di un vero trasferimento di proprietà attraverso un negozio atipico.
3. La prestazione del contratto, vale a dire la cessione del bene immobile, è suscettibile di valutazione economica e quindi ha contenuto patrimoniale. Ne discende l'applicazione dell'articolo 9 della Tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, secondo cui l'imposta proporzionale al 3% si applica agli atti aventi natura patrimoniale diversi da quelli indicati. Poiché questi sono da identificarsi nella compravendita o nella donazione, ma poiché ancora il contratto di trust non possiede né il *sinallagma* né l'*animus donandi* e quindi non è inquadrabile in nessuna delle due fattispecie, esso si deve considerare appartenente alla categoria residuale di cui all'articolo 9 della tariffa, ovvero un atto avente natura patrimoniale, ma diverso da quelli citati.
4. In ogni caso ai sensi dell'articolo 20 del d.p.r. citato ai fini della tassazione deve aversi riguardo alla natura intrinseca degli atti ed ai relativi effetti giuridici anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.

Avverso la detta sentenza propone appello il contribuente, con atto notificato nei termini e depositato presso la Segreteria della Commissione Provinciale, lamentando:

1. La disponibilità del bene non corrisponde alla proprietà, poiché esso non fa parte del patrimonio del fiduciario, tanto da costituire patrimonio separato non aggredibile dai creditori.
2. Non è mai stata messa in discussione la natura del trust, quindi è certo che non ci si trova dinanzi ad un negozio di compravendita né ad una donazione, ma il trasferimento dei beni è funzionale all'elemento della fiducia.
3. Il trasferimento non realizza un arricchimento, ma una mera attribuzione strumentale e quindi non vi è alcun arricchimento, ma solo una attribuzione meramente strumentale.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia eccependo:

1. L'infondatezza della prospettazione di controparte per gli stessi motivi già eccepiti in primo grado.
2. La circostanza che sia stata restituita l'imposta di successione e donazione con l'articolo 6 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (*rectius*: articolo 1, commi 47 e seguenti della legge di conversione 24 novembre 2006, n. 286) anche alle donazioni e successioni con vincolo di destinazione.

DIRITTO

Non è il caso, in questa sede, di riepilogare la copiosa dottrina formatasi sin dal recepimento del negozio giuridico del trust avvenuto con la ratifica della convenzione dell'Aja dell'1 luglio 1985 disposta dalla legge 16 ottobre 1989, n. 364, pur tuttavia è necessario tratteggiare brevemente gli elementi essenziali di questo negozio giuridico, al limitato fine di inquadrarlo nell'ordinamento giuridico fiscale italiano.

L'analisi corretta del contenuto del negozio, tuttavia, è essenziale e prodromica al fine di applicare l'articolo 20 del T. U. sull'imposta di registro che costituisce la norma che risolve la presente questione. A mente di tale articolo, infatti, l'imposta deve essere applicata non in relazione al *nomen juris* attribuito ai negozi sottoposti a registrazione, né alle conseguenze giuridiche astratte derivanti da negozi tipici che a tale *nomen* ordinariamente corrispondano, ma "secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione". La corretta interpretazione di tale norma conduce a ritenere che qualsiasi negozio giuridico, tipico o atipico, debba essere esattamente indagato, volta per volta, nella sua concretezza in funzione dei suoi effetti come emergenti dall'insieme delle sue disposizioni, soprattutto in un ordinamento giuridico come quello italiano nel quale vige, come è noto, l'assoluta libertà negoziale al di là dei tipi conosciuti dalla tradizione e dal codice civile e con l'unico limite che essi siano diretti a soddisfare un interesse meritevole di tutela, come lo sono tutti gli interessi patrimoniali (art. 1322 c.c.).

Per altro, dogmaticamente, indagare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici non significa altro che indagare la funzione economico sociale del negozio giuridico, vale a dire dell'assetto giuridico che le parti hanno dato ai loro interessi, e quindi, in ultima analisi, indagare la causa giuridica del negozio stesso.

Orbene, la prospettazione dell'Ufficio si risolve, nella sostanza, nell'attribuire al negozio di trust la funzione economico sociale propria della compravendita (con la specificazione su questo termine che poi indicheremo), applicando così ad essa la relativa imposta proporzionale.

Occorre sgombrare il campo, subito per comodità, da due tesi che l'Ufficio contesta, vale a dire l'assimilazione del trust ad un negozio di donazione e quella al fondo patrimoniale di cui all'articolo 167 c.c.

In tale tesi il Collegio ritiene che l'Ufficio sia nel giusto.

Brevemente: dal trust è assente qualsiasi elemento di liberalità, né, per configurare un negozio di donazione, è sufficiente considerare che il dante causa subisca una diminuzione patrimoniale in assenza di sinallagma, poiché com'è noto, sussistono nel nostro ordinamento altri negozi giuridici unilaterali (quali il comodato gratuito ad esempio) nei quali si verifica una diminuzione patrimoniale del dante causa, ma è comunque assente *l'animus donandi*. Quest'ultimo è l'elemento

discriminante della causa giuridica del negozio di donazione ed esso è, nella specie, espressamente e del tutto assente.

Allo stesso modo è da escludere un'assimilazione del trust al fondo patrimoniale. Questo, infatti, è istituito per soccorrere i bisogni della famiglia, rispondendo così a una causa giuridica diversa, e non è sufficiente, per l'assimilazione delle due figure, richiamare la così detta segregazione del patrimonio (vale a dire l'indifferenza di questo ai creditori del disponente e dei coniugi) o più esattamente la creazione di un patrimonio separato, poiché ciò incide *ab extrinseco* sulle conseguenze nei confronti dei terzi sotto il profilo della garanzia, ma non incide sulla natura intrinseca del negozio.

Vi è, tuttavia, da osservare che la disciplina fiscale della costituzione del fondo patrimoniale (come emerge da Cass., V, 7 luglio 2003, n. 10.666) vale a dire la sottoposizione dell'atto costitutivo a tassa fissa, è basata su considerazioni giuridiche che sono applicabili anche alla fattispecie in esame, come poi sarà chiarito.

Viceversa, non è condivisibile la tesi dell'Ufficio nella parte in cui, esclusa l'assimilazione alle due figure esaminate, conclude per l'identificazione con un normale negozio di trasferimento della proprietà secondo lo schema della compravendita.

Più esattamente, la tesi dell'Ufficio non intende equiparare il trust alla compravendita tipica, essendo evidente che nel negozio in questione è assente la controprestazione sinallagmatica (e per ciò stesso si è posto il dubbio circa l'assimilazione alla donazione), quanto piuttosto a un non meglio identificato "negozio di trasferimento della proprietà" o di un negozio "di cessione della proprietà". In sintesi l'Ufficio ritiene che l'effetto giuridico finale sia quello del trasferimento totale della proprietà al trustee, con perdita da parte del dante causa delle facoltà tutte del diritto di proprietà e fuoriuscita dei beni dal patrimonio a garanzia dei debitori, e che pertanto ciò determini l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale proprio alla luce dell'articolo 20 del T.U.

In verità, l'Ufficio si basa su una visione statica e acritica dell'istituto della proprietà, attribuendo a questo *nomen juris* un significato e un contenuto univoco che sono ben lungi dal possedere nel nostro ordinamento, ed incorre anche in una contraddizione logica.

La tesi si svolge, sostanzialmente, assumendo come contenuto della proprietà quello scaturente dal concetto romanistico della proprietà *quiritaria*, ritenendo che il suo paradigma sia insuscettibile di ulteriori specificazioni o limitazioni, ma contraddittoriamente accetta la possibilità che un tale trasferimento avvenga fuori dei due schemi tipicamente idonei a trasferire un tale diritto di proprietà, vale a dire la donazione (se a titolo gratuito) o la compravendita (se a titolo oneroso ed in disparte il negozio *mortis causa*). Ed, infatti, non vi sarebbe bisogno di dare ingresso ad un diverso

negozio giuridico se questo non fosse caratterizzato da una diversa causa giuridica e da una diversità dei suoi effetti giuridici, quindi in ultima analisi dalla creazione di una diversa figura giuridica di proprietà.

Conseguirebbe, invece, dall'inconfigurabilità di una nozione diversa di proprietà postulata dall'Ufficio, che il negozio in questione possedesse necessariamente l'unico connotato del trasferimento del diritto reale così come concepito e dunque inverasse il presupposto d'imposta costituito dalla manifestazione della ricchezza come sintomo della capacità contributiva. La non onerosità del trasferimento, se da un lato non è sufficiente ad assimilare il negozio alla donazione, dall'altro non ne oblitera il contenuto patrimoniale e, dunque, ai sensi dell'articolo 9 della tariffa allegata alla legge di registro sottopone l'atto stesso alla tassazione proporzionale, sempre secondo la tesi dell'Ufficio.

Se, viceversa, si accogliesse, sempre secondo l'Ufficio, una tesi che separa dicotomicamente la proprietà tradizionalmente intesa e questo diverso trasferimento di facoltà proprietarie, si determinerebbe il venire meno di due elementi essenziali della proprietà tradizionalmente intesa (quiritaria), in particolare la perpetuità e l'asservimento al totale e libero godimento del proprietario. Questo ultimo, infatti, sarebbe contraddittoriamente proprietario sì, ma limitato nelle facoltà di disposizione e godimento del bene dall'obbligo di destinazione assunto.

Una tale posizione, in verità, ha giustificato in passato le autorevoli dottrine contrarie alla cittadinanza nel nostro ordinamento della *causa fiduciae*, interpretata come un'astrazione parziale dalla causa giuridica o ancora come la realizzazione di un'eccedenza dei mezzi (trasferimento della proprietà opponibile a terzi) sui fini (attribuzione di parziali facoltà al nuovo proprietario accompagnate da connotati obbligatori nei confronti del dante causa e del beneficiario).

Per quanto l'autorevolezza della dottrina appena citata sia indiscussa, occorre osservare che essa si è formata prima dell'introduzione nel nostro ordinamento dell'articolo 2645 ter del c.c.

Sia pure in sede impropria, la norma ha, di fatto, introdotto la *causa fiduciae* nel nostro ordinamento, prevedendo la trascrivibilità e l'opponibilità a terzi dei vincoli di destinazione contenuti in negozi giuridici stipulati per la tutela d'interessi particolarmente meritevoli.

Non è qui il caso di affrontare le problematiche di diritto civile che la novella ha determinato, ai nostri più limitati fini giova assumere solo la circostanza secondo cui lo schema proprio della proprietà quiritaria è stato certamente incrinato.

Del resto, è il caso di osservarlo, un tale schema non era assistito da granitica univocità e saldezza neppure prima dell'introduzione del citato articolo.

A ben vedere, la stessa *fiducia cum amico* conosciuta dal diritto romano classico (abolita, infatti, nel diritto giustiniano) determinava un diverso assetto della medesima proprietà quiritaria. Se da un

6 08

lato il trasferimento di proprietà avveniva con gli strumenti propri del diritto quiritario (*mancipatio* o *in jure cessio*) e trattavasi quindi di un contratto reale di diritto antico, dall'altro, il fine, cioè la causa giuridica, per cui essa era utilizzata potevano essere di varia natura (di garanzia, comodato, o ulteriori: si ricorda la *fiducia cum amico* di uno schiavo perché questo fosse poi emancipato dal fiduciario, etc.).

In sostanza, anche nel diritto romano erano presenti più statuti proprietari, iniziando, sin dall'epoca, quel processo di moltiplicazione della proprietà o del suo statuto, continuato nei secoli successivi e massicciamente presente nel nostro ordinamento giuridico.

Si può ripetere, con un'autorevolissima dottrina, che "*l'uso della parola non può mantenere l'illusione che all'unicità del termine corrisponde alla realtà di un saldo e compatto istituto.*"

L'analisi dell'articolo 42 della Costituzione già fornisce una prima indicazione in tal senso, là dove definisce la proprietà come pubblica o privata e la attribuisce al soggetto privato, al soggetto pubblico e agli enti, così già introducendo una tripartizione che spezza l'istituto.

Non solo, la disciplina stessa della proprietà, non assistita più dall'apposizione di "sacra ed inviolabile" propria dello Statuto Albertino, subisce variazioni, diminuzioni o obliterazioni di facoltà considerate un tempo intoccabili dal punto di vista della proprietà quiritaria. Basti pensare alla disciplina dei beni privati d'interesse pubblico, alle varie norme di limitazione urbanistica o edilizia (diverse si noti dai limiti legali derivanti dal rapporto di vicinato, che sono intrinseci al concetto di godimento del diritto, ma funzionalizzate al bene comune derivante dalla gestione del territorio attraverso la compressione o regolazione dello *jus aedificandi*) o al rapporto proprietario che s'instaura nella concessione di bene demaniale o nell'assegnazione delle case popolari o degli edifici realizzati dallo Stato a seguito d'interventi pianificatori (parcheggi pubblici, box auto etc.). O ancora al rapporto particolare che s'instaura in caso di espropriazione per pubblica utilità in relazione al diritto alla retrocessione che postula, sostanzialmente, una suddivisione dello statuto proprietario tra il soggetto espropriante (che sembra assumere la veste di proprietario *ex jure romanorum*) e l'espropriato, che viceversa mantiene una facoltà propria del proprietario che è sostanzialmente la *reivindica* al verificarsi della condizione della non realizzazione dell'opera pubblica.

In sintesi, non più di una proprietà si deve parlare, ma di diversi statuti proprietari, ciascuno di essi caratterizzati da un intreccio di facoltà diverse, tutte astrattamente già ricomprese nella proprietà quiritaria, ma poi variamente articolate in funzione della tutela d'interessi diversi.

Questo è esattamente il punto, cioè a dire la sussistenza di una varietà non definibile *a priori* d'interessi che sono soddisfatti dal bene oggetto di diritto reale, per la soddisfazione della quale sono utilizzabili tutti gli strumenti negoziali ipotizzabili (si ricordi la libertà negoziale di cui

all'articolo 1322 c.c. in correlazione con la libertà d'iniziativa privata di cui all'articolo 41 Cost.) e dunque tutte le determinazioni sulle conseguenze giuridiche e la loro allocazione che il privato ritenga più consone al soddisfacimento del suo interesse. In questa libertà, anche la proprietà può essere variamente regolata, limitata, costruita di volta in volta perché il rapporto tra il soggetto titolare ed il bene sia confacente non a uno schema astratto, ma ai concreti interessi delle parti del negozio.

La cura dell'interesse e la sua soddisfazione s'identificano, quindi, con la funzione economico sociale propria del negozio vale a dire con la sua causa giuridica, e dunque incide anche sulla configurazione del diritto stesso oggetto del negozio.

Per concludere sul punto, la proprietà trasferita nel negozio fiduciario, e dunque nel trust, assume uno statuto diverso da quello proprio della proprietà quiritaria, e dunque diverso da quello assunto a paradigma dall'imposta di registro come presupposto dell'imposta proporzionale, vale a dire il negozio di compravendita o un non meglio specificato negozio di "trasferimento della proprietà".

In particolare, gli elementi distintivi ai fini del trattamento tributario, sono tre.

In primo luogo l'assenza di un accrescimento patrimoniale a favore del trustee. Se da un lato questi diviene, si è detto, proprietario formalmente e sostanzialmente del bene, dall'altro le sue facoltà di proprietario non possono essere utilizzate per l'accrescimento del proprio patrimonio, ma esclusivamente a favore del soggetto beneficiario, al quale, per altro, la proprietà dovrà essere di poi trasferita. E ciò anche se al trustee è concesso di esercitare tutte le facoltà di disposizione (vendita, permuta, locazione etc.) ad eccezione della distruzione della cosa. Poiché è stato escluso l'*animus donandi*, ma al contempo è escluso l'accrescimento patrimoniale dell'avente causa, se ne deve dedurre la sostanziale neutralità del negozio sotto il profilo economico. La così detta manifestazione della ricchezza, presupposto di imposta, non ha luogo, poiché essa, rettamente intesa, non consiste nel fatto che un bene immobile, mobile registrato o mobile ordinario siano per sé oggetto di un negozio, ma nel fatto che la loro movimentazioni economica costituisca sintomo di un qualche accrescimento patrimoniale del dante o dell'avente causa o comunque il sinallagma sia pure equilibrato corrisponda ad un interesse patrimoniale di entrambi. Nulla di tutto ciò nel negozio fiduciario, atteso che, non solo sono del tutto assenti il sinallagma e l'accrescimento di un donatario, ma inoltre nulla alle parti soccorre sotto un profilo economico patrimoniale.

Il secondo elemento distintivo consegue dal primo ed è dato dalla non patrimonialità dell'assetto di interessi. L'Ufficio sulla scorta della nota emessa dall'Amministrazione finanziaria, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso del 28 settembre 2004, pur ammettendo la non onerosità del negozio, ribadisce la natura patrimoniale dello stesso deducendone l'imponibilità ai sensi del citato articolo 9 della tariffa allegata che si riferisce ad atti diversi aventi contenuto patrimoniale. Orbene,

se la non onerosità non importa di per sé la non patrimonialità in linea astratta, in concreto essa deve essere giudicata alla stregua degli effetti economici reali che il negozio produce. Tali effetti, si è visto, sotto questo profilo sono del tutto indifferenti e neutri, tanto che si deve escludere l'assunzione del negozio tra quelli aventi contenuto patrimoniale, sotto il profilo fiscale. Non vi è, infatti, alcuna manifestazione di una ricchezza trasmessa, ma se mai la cristallizzazione di essa al fine di realizzare la causa giuridica propria del trust.

Giova intrattenersi sul punto per chiarire il concetto di patrimonialità del negozio e, per converso, di non patrimonialità dello stesso, a fini sia civili sia tributari.

Come è noto la prima distinzione tra negozi giuridici è proprio quella in negozi patrimoniali e non patrimoniali, questi ultimi variamente distinti in personali o familiari: Come è altresì noto, la categoria dei negozi giuridici a contenuto patrimoniale costituisce altresì la categoria dei contratti ai sensi dell'articolo 1321 c.c., ove lo stesso è definito come: *"L'accordo di due o più parti per costituire, regolare o estinguere un rapporto giuridico patrimoniale."*

Dal canto suo, l'articolo 1174 c.c. chiarisce il significato del termine patrimoniale, là dove, occupandosi dell'obbligazione, distingue il contenuto della prestazione dedotta distinguendolo in ciò che soddisfa un interesse suscettibile di valutazione economica in opposizione ad un interesse "anche non patrimoniale". Con ciò stesso, l'articolo 1174 crea la dicotomia tra interesse suscettibile di valutazione economica (patrimoniale) e non patrimoniale (non suscettibile di valutazione economica).

In questa ottica, è conforme alla tradizione giuridica della giurisprudenza e dottrina affermare che il trust costituisca, sotto il profilo civile, un negozio giuridico a contenuto patrimoniale (contratto), con le conseguenze tutte derivanti dall'applicazione degli articoli 1321 e sgg. C.c., ma occorre valutare la sua patrimonialità sotto il profilo del diritto tributario.

Che il contenuto del contratto di trust sia economicamente valutabile è indubbio, atteso che esso ha ad oggetto diritti reali assistiti da un valore economico intrinseco, oltre che dalla causa del negozio stesso che contempla, tra l'altro, la gestione dei beni al fine di ricavarne reddito, o quanto meno lasciarne inalterato il valore economico.

Da questa considerazione, l'Ufficio trae la conseguenza che a tale negozio si applichi l'articolo 9 della tariffa dell'imposta di registro prevista, in via residuale, per la registrazione di tutti gli atti aventi ad oggetti prestazioni patrimoniali non espressamente disciplinati.

Tale conclusione, però, non tiene conto dell'esatta definizione del termine patrimoniale nel diverso contesto del diritto tributario.

Sotto un profilo di diritto civile, non vi è il minimo dubbio che il trust determini obbligazioni reciproche, anche se non sinallagmatiche, tra le parti aventi una valutazione economica, entrando

g o

così nel novero dei negozi a contenuto patrimoniale, ma ben diversa è la conclusione se si riguarda sotto il profilo del contenuto patrimoniale ai fini della tassazione per l'imposta di registro.

Il presupposto d'imposta è costituito, come è noto e secondo la tradizionale definizione, dalla manifestazione della ricchezza ma tale manifestazione non è assunta a causa giuridica dell'imposizione nella sua mera rappresentazione di un valore, bensì nell'effettiva funzione economica che essa, manifestandosi, disvela.

In altri termini, perché si verifichi una concreta emersione di capacità contributiva ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione occorre che la ricchezza manifestatasi si inserisca in un meccanismo economico e, soprattutto, in una logica economica. Si vuole dire che la manifestazione avviene in uno con l'utilizzazione della ricchezza stessa e tale utilizzazione è finalizzata al soddisfacimento di un interesse (patrimoniale) delle parti. Non rileva se l'interesse patrimoniale assuma valore positivo per tutti i contraenti (come avviene dei negozi sinallagmatici) quando cioè ad una diminuzione patrimoniale corrisponda un accrescimento equivalente (secondo la valutazione del soggetto) come nella compravendita o nella permuta, ma anche quando l'interesse patrimoniale assume valore patrimoniale negativo per una delle parti, come nel caso dei negozi di liberalità o gratuiti. Infatti, ciò che conta, ai fini della patrimonialità, è la potenziale valutazione economica dell'oggetto, ma non la direzione dell'incremento.

Non può, però, affermarsi, sotto un profilo economico, che la manifestazione della ricchezza coincida con la sua utilizzazione a fini economici quando la direzione di entrambe le utilizzazioni sia in senso negativo o non accrescitivo. In tal caso la ricchezza è sì manifestata nella sua storica esistenza, ma non funzionalmente destinata a determinare almeno un incremento patrimoniale di una delle parti. In sostanza, l'imposta di registro colpisce sempre la locupletazione di cui (almeno) una delle parti, abbia goduto, in mancanza della quale la finalità economica del negozio è del tutto assente. In tal modo il contenuto patrimoniale si sostanzia nel soddisfacimento di un interesse patrimoniale di (almeno una) parte ed in tale accezione l'articolo 9 della tariffa si riferisce ai negozi giuridici aventi contenuto patrimoniale non definiti in altro modo.

Non quindi la manifestazione di ricchezza in sé, ma la sua valenza economica e la sua idoneità a determinare accrescimento economico sono a base del presupposto patrimoniale dell'imposta.

A contrario, si deve osservare che quando la manifestazione di ricchezza è per sé presupposto di imposizione, ciò è espressamente disposto dal Legislatore.

L'articolo 8 della tariffa, ad esempio, sottopone ad imposta proporzionale dell'1 per cento i provvedimenti giudiziari che comportino accertamento di diritti patrimoniali. La S. C. (Cass. V, 26 giugno 2009, n. 15.159 tra le ultime) ha sempre interpretato il termine accertamento come riferito

non solo agli accertamenti costitutivi o ablativi, ma anche a quelli meramente ricognitivi, atteso che il Legislatore ha qui utilizzato questo semplice termine senza ulteriori aggettivazioni.

Viceversa, l'articolo 9 della tariffa, con il suo valore residuale, si riferisce a negozi diversi da quelli altrove indicati espressamente richiedendo che essi siano "aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale". L'utilizzazione della repressione "prestazioni a contenuto patrimoniale", richiamando quanto previsto dall'articolo 1174 c.c. sopra esaminato, vale a sottolineare che la manifestazione della ricchezza è qui legata alla nascita dell'obbligazione suscettibile di valutazione economica, cioè della prestazione, in mancanza della quale non si verifica il presupposto dell'imposizione. Vale a dire che solo in presenza di una locupletazione, derivante dall'adempimento dell'obbligazione, si verifica l'emergere della capacità contributiva richiesta dall'articolo 53 Cost.

Per concludere sul punto, l'utilizzazione dell'aggettivo patrimoniale, sia nell'articolo 1321 sia nell'articolo 9 della tariffa, non deve ingenerare l'equivoco di ritenerli utilizzati nel medesimo significato, atteso che i principi di diritto civile e quelli di diritto tributari devono essere interpretati ed applicati nel diverso contesto dell'ordinamento giuridico ed in relazione alle diverse cause giuridiche degli istituti in esame (contratti civili nell'un caso, potestà tributaria nell'altro).

Applicazione di questa impostazione è data da Cass. V, 7 luglio 2003, n. 10.666 (già citata) che assieme a Cass., V, 26 maggio 2003, n. 8.289 ritengono applicabile all'atto di costituzione di un fondo patrimoniale, di cui all'art. 167 del cod. civ., non il regime di tassazione dell'imposta proporzionale, di cui agli artt. 1 (atti traslativi a titolo oneroso), 9 (atti diversi, aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale), o 3 (atti di natura dichiarativa) della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ma quello della categoria residuale disciplinata dall'art. 11 della tariffa stessa, con conseguente applicabilità dell'imposta nella misura fissa ivi indicata.

Osserva la S. C. che l'atto di costituzione del fondo non è un atto traslativo a titolo oneroso, né un atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, né, infine, un atto avente natura meramente ricognitiva, bensì una convenzione istitutiva di un nuovo regime giuridico, diverso da quello precedente, costitutivo di beni in un patrimonio avente un vincolo di destinazione a carattere reale, in quanto vincola l'utilizzazione dei beni e dei frutti solo per assicurare il soddisfacimento dei bisogni della famiglia.

Orbene, nel ribadire la non assimilabilità del trust al fondo patrimoniale (la cui natura giuridica per altro è da molti considerato mista: patrimoniale e familiare ad un tempo), giova però prendere spunto dall'argomentare della Cassazione la quale ha esattamente colto il punto focale delle operazioni insiste sia nell'istituto del fondo sia, secondo quanto è sin qui emerso, nell'istituto del trust: vale a dire la determinazione di un diverso assetto degli interessi e delle facoltà scaturenti da

un diverso e peculiare statuto proprietario, i quali, per sé, non determinano alcuna conseguenza economica nella sfera delle parti contraenti, ma sono esclusivamente destinati a disciplinare la gestione della proprietà in maniera radicalmente diversa da quella propria della tradizionale figura romanistica (come ampiamente esposto precedentemente). Si tratta, a ben vedere, più di un negozio normativo che dispositivo, anche se bisognevole, attesa la natura anche formale del diritto di proprietà, di determinare conseguenze giuridiche nell'imputazione delle facoltà da essa proprietà derivanti. Ciò che conta è che tali tipi di contratti sono non patrimoniali (nell'accezione tributaria) come espressamente li definisce la Cassazione nelle sentenze citate, anche se la loro conseguenza giuridica è il trasferimento della proprietà di un bene.

Il terzo elemento distintivo, infine, che discende in via logica dai primi due, è dato proprio dalla diversa causa giuridica del negozio. Questa si sostanzia nella destinazione vincolata del bene a vantaggio del beneficiario, sia per farne godere a questi i frutti durante la durata del trust, sia per assicurargli il successivo trasferimento del bene ben amministrato. Nessuna attribuzione di ricchezza, quindi nessun effetto patrimoniale, sono insiti nella causa, cioè nella finalità economico sociale che ci si prospetta, ma solo il mantenimento inalterato delle potenzialità economiche del bene o la loro attualizzazione grazie all'abilità del trustee.

L'appello, pertanto, è da respingere, deve essere accolto il ricorso di primo grado.

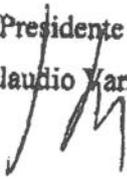
Sussistono, comunque, giustificati motivi per la compensazione integrale delle spese, competenze ed onorari dei due gradi del giudizio, ai sensi dell'articolo 92, comma secondo c.p.c., attesa la novità della materia e l'assenza di una giurisprudenza consolidata sui punti controversi.

P.Q.M.

Accoglie l'appello.

Compensa integralmente tra le parti le spese, competenze ed onorari dei due gradi del giudizio.

Il Presidente
Pres. Claudio Varrone



Il Relatore estensore
Pres. Claudio Zucchelli



Pagina 1 di 3

*Sentenza n. 119 del 9 aprile 2010 (ud 9 aprile 2010) - della
Commiss. Trib. Prov., Perugia, Sez. VIII - Pres. Lucani - Rel.
Montelione
Trust di scopo - Personalità giuridica - Mancanza -
Arricchimento - Mancanza - Imposta su donazioni e successioni
- Inapplicabilità*

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PERUGIA
OTTAVA SEZIONE

L. Lucani - Presidente
A. Montelione - Relatore
G. Fagiolo - Giudice

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La UM.TR. in persona dei trustee signori (...) hanno proposto ricorso avverso il silenzio rifiuto opposto dall'Ufficio di Perugia dell'Agenzia delle Entrate al rimborso della somma di Euro (...) relativi all'imposta di donazione pagata sugli apporti monetali della Fondazione Cassa di Risparmio di Perugia.

La ricorrente ha contestato in primo luogo la individuazione nei trust quale soggetto passivo dell'imposta, ha fatto presente che il trust, che è stato ritenuto immediato destinatario dei beni oggetto della disposizione segregativa, ha uno scopo altruistico per cui non ha beneficiari cosicché non c'è stato un depauperamento al quale ha corrisposto un arricchimento.

Ha fatto presente poi che comunque, per il caso in cui si volesse individuare la Regione dell'Umbria quale beneficiaria, questa sarebbe esente in forza dell'art. 3, comma 1 del D.Lgs. n. 346/1990 Si è costituito in giudizio l'Ufficio di Perugia dell'Agenzia delle Entrate il quale ha ribadito la legittimità del suo operato ed ha richiesto la reiezione del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Va in via preliminare rammentato che l'istituto giuridico del trust è stato utilizzato dalle disponenti istituzioni Regione dell'Umbria, Comune di Perugia, Camera di Commercio, Industria, Agricoltura, ed Artigianato e dalla Fondazione Cassa di Risparmio di Perugia con lo scopo principale di elaborare e dare esecuzione a progetti tendenti alla manutenzione ordinaria e straordinaria, alla qualificazione della stazione aeroportuale di S. Egidio e di curarne lo sviluppo.

Nell'atto costitutivo del trust è stato stabilito che alla cessazione del trust, che è stata indicata nel 31 dicembre 2010, salvo eventuali proroghe, a cura dei trustee i beni residui, dopo

la realizzazione dello scopo prefigurato nell'atto costitutivo, dovranno essere trasferiti in favore della beneficiaria Regione dell'Umbria ovvero ad una società pubblica o ente pubblico regionale che sarà individuato dai disponenti.

Come riferito il trust è un istituto giuridico e quindi, per la sua stessa natura, non ha personalità giuridica.

Va precisato poi che il trust non è stato mai individuato o assimilato da alcuna norma di legge ad un soggetto passivo delle imposte indirette.

Orbene, come noto, ai fini della applicazione dei tributi afferenti alla successione o alla donazione è necessario che vengano preliminarmente individuati i beneficiari e quindi i soggetti che hanno ricevuto in diletta relazione con gli atti menzionati un effettivo arricchimento del loro patrimonio.

Nel caso in esame la dotazione delle risorse finanziarie elargita dalla Fondazione Cassa di Risparmio con il fine di far conseguire al trust il suo scopo istituzionale si è certamente risolta in un depauperamento di detta istituzione, ma a fronte di tale evento non si è verificato alcun arricchimento da parte del trust stesso giacché fino alla data della sua scadenza la Regione dell'Umbria o altro eventuale soggetto individuato dai disponenti come beneficiari devono considerarsi a tutti gli effetti semplicemente come portatori della aspettativa giuridica a ricevere i beni residui ma, per certo, non hanno alcun titolo per acquisire le risorse finanziarie erogate dalla Fondazione che, invece, i trustee, in adempimento agli obblighi insiti nella loro carica, sono tenuti a gestire per fare conseguire al trust lo scopo per il quale è stato costituito.

In buona sostanza nelle descritte vicende non si sono verificati i presupposti per l'applicazione della imposta sulle donazioni essendo stato l'incremento patrimoniale, di cui in ipotesi si potrebbero giovare i beneficiari, sottoposto alla condizione sospensiva della sussistenza di beni residui al momento della cessazione del trust ed alla loro accettazione.

Ne deriva che le imposte corrisposte in relazione agli apporti finanziari della Fondazione Cassa di Risparmio di Perugia non sono dovute.

Il ricorso pertanto va accolto.

Nella complessità delle questioni sottoposte al suo esame la Commissione rinviene i motivi per disporre la compensazione fra le parti delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Visti gli articoli 15 e 36 del D.Lgs. 31 12 1992 n. 546.

La Commissione,

ACCOGLIE

il ricorso

Spese compensate

Perugia, il 9 aprile 2010.

111
12012494



SEZIONE
N° 1
REG.GENERALE
N° 1665/09 - 1019/09

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI PERUGIA SEZIONE 1

UDIENZA DEL
01/02/2010 ore 15

riunita con l'intervento dei Signori:

ORDINANZA
N°

<input type="checkbox"/>	PRINCIPATO	LODOVICO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	FEDERICI	FEDERICO	Giudice
<input type="checkbox"/>	PARRONI	MAURIZIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

309/01/10

PRONUNCIATA IL:
09/07/10

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL
23/10/10

ha emesso la seguente

ORDINANZA

Il Segretario
IL SEGRETARIO DI SEZIONE

- sull'istanza di sospensione dell'atto impugnato relativa al ricorso n. 1665/09
- relativa al ricorso n. 1665/09 depositato il 10/11/2009
- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 09151064657 DONAZIONE 2009 contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO PERUGIA

proposto dal ricorrente:
MONTEPRANDONE TRUST
VIA PALERMO 32 06129 PERUGIA PG

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI PERUGIA
Copia conforme all'originale depositato
agli atti di questa Segreteria.
Composta di n. 3 pagine.
IL DIRETTORE DI SEGRETARIA
Perugia, li 10/10/10



La Monteprandone Trust, il Sig. Mauro Rosati di Monteprandone De Filippis Delfico e separatamente il Notaio Carbonari Marco, proponevano ricorso avverso l'avviso di liquidazione n. 09151064657 emesso dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Perugia, intestato al notaio rogante Dott. Marco Carbonari, in relazione al conferimento in trust della nuda proprietà da Rosati Mauro di Monteprandone De Filippis Delfico al netto del diritto di usufrutto che veniva contestualmente ceduto al Monteprandone Trust da parte della Sig.ra De Sanctis Etorina e al conferimento in trust da Rosati Mauro di Monteprandone De Filippis Delfico della quota di partecipazione al capitale sociale della Cinema Pavone S.r.l. con l'applicazione dell'imposta sulle successioni e le donazioni in misura proporzionale.

I ricorrenti eccepivano l'errata applicazione dell'imposta sostenendo la legittimità dell'esenzione sino al valore complessivo di €1.000.000,00, prevista per le donazioni ai parenti in linea retta, di cui all'art.2, comma 49, lett. C), D.L. 262 del 2006. Sottolineavano comunque la mancanza di alcun trasferimento di ricchezza trattandosi di trust autodichiarato.

L'Ufficio preliminarmente eccepiva l'inammissibilità del ricorso proposto congiuntamente dal sig. Rosati Mauro di Monteprandone De Filippis Delfico e dal Monteprandone Trust, in quanto soggetti diversi da quello destinatario dell'atto impugnato. Nel merito riteneva applicabili le circolari n.48/E del 2007 e n.3/E del 2008 che precisano che anche in caso di trust autodichiarato è dovuta l'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale.

Osserva la Commissione, preliminarmente si dichiara ammissibile il ricorso proposto dal sig. Rosati Mauro di Monteprandone De Filippis Delfico e dal Monteprandone Trust, in quanto soggetti su cui ricadono comunque le conseguenze dell'accertamento. Ciò in quanto il notaio ha provveduto in sede di autoliquidazione al pagamento dell'imposta principale per conto dei contraenti destinatari finali dell'imposizione. Si dispone quindi la riunione dei ricorsi proposti sotto l'RG/R 1665/09, per connessione oggettiva.

Nel merito occorre ribadire che il trust non comporta alcun trasferimento di ricchezza al momento della sua costituzione. Va eventualmente verificato, ove dichiarato come nel caso di specie, chi è il beneficiario finale del trust. Essendo questo rappresentato dal Sig. Rosati Mauro di Monteprandone De Filippis Delfico vi è la rispondenza tra disponente e destinatario finale, pertanto non vi può essere alcun assoggettamento ad imposta. Nel caso in cui si dovesse verificare l'ipotesi di premorienza del Sig. Rosati Mauro di Monteprandone De Filippis Delfico al figlio e quest'ultimo dovesse divenire il beneficiario finale, quando lo diverrà, con il passaggio della ricchezza nelle sue mani dovrà avvenire la tassazione.

Si conclude pertanto con l'accoglimento del ricorso, mentre in considerazione della complessità della materia trattata si dispone la compensazione delle spese.

P.Q.M.

Riserva la decisione.

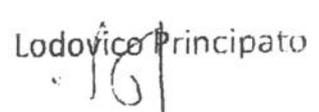
Nella camera di consiglio del 19.07.2010 decide: Accoglie il ricorso, come da motivazione. Spese compensate.

PERUGIA Lì 19.07.2010

IL RELATORE


Gabriele Giovannini

IL PRESIDENTE


Lodovico Principato