



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI MACERATA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

- CIOTTI ARMANDO Presidente
- POLCI LEIDE Relatore
- LANDI ALBERTO Giudice
-
-
-
-

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 775/11
spedito il 09/12/2011

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° [REDACTED] SUCCESSIONI 2011
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI MACERATA

difeso da:

proposto dal ricorrente:

difeso da:

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 775/11

UDIENZA DEL

19/04/2012 ore 16:30

SENTENZA

N°

207/02/12

PRONUNCIATA IL:

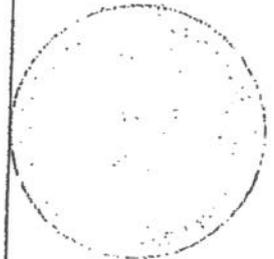
19/04/2012

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

26.04.2012

Il Segretario

Lucia Barletta



SVOLGIMENTO DEL RAPPORTO CONTENZIOSO

Ricorre il dr. [REDACTED] quale notaio rogante del Trust di Garanzia [REDACTED] del 7/7/2011, avverso l'avviso di liquidazione ed irrigazione di sanzioni emesso dall'Agenzia delle Entrate di Macerata, notificato li 19/10/2011, con si recupera a tassazione l'importo di € 527.094,00 , comprensivo di interessi e sanzioni.

Il recupero veniva giustificato con la considerazione che l'atto avente ad oggetto la costituzione del trust doveva scontare le imposte di registro, nonché ipotecarie e catastali, non nella misura fissa, cui era stato assoggettato, bensì proporzionale, rilevando ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Premetteva in fatto il ricorrente che con atto stipulato in data 7/7/2011 la "[REDACTED]" costituiva a favore del trustee soc. "[REDACTED]" un trust di garanzia.

La finalità di detto trust era quella di garantire la linea di credito concessa dalla banca ellenica Credit Cooperative Financial Lakoniam alla società disponente fino alla concorrenza di € 4.500.000,00, finalizzata alla realizzazione di un impianto fotovoltaico e ad un impianto di cogenerazione, da realizzarsi in Italia, comune di Foggia.

Come veniva specificato nell'atto pubblico, il trustee doveva porsi quale obiettivo la produzione di reddito mediante la migliore gestione dei beni immobili conferiti nel trust e l'utilizzazione delle somme resisi disponibili per il perseguimento delle finalità del trust; con lo stesso atto venivano nominati i "guardiani" del trust.

Si esprimeva in diritto che il trust è un legittimo strumento di protezione del patrimonio mediante il quale il disponente (settlor) trasferisce al trustee (fiduciario) un insieme di beni o diritti, di cui questi diventa titolare, rimanendo detti beni "segregati" all'interno del patrimonio del trustee, il quale dovrà gestirli secondo le disposizioni del disponente per gli scopi da questi indicati e nell'interesse del beneficiario.

Il trust, quindi, nella fattispecie svolge una naturale funzione di garanzia, grazie a due effetti che gli sono propri: la segregazione e la surrogazione reale;- la segregazione consiste nella incomunicabilità fra la posizione creata dal trust e le altre posizioni soggettive che fanno parte del patrimonio personale del trustee;- la surrogazione reale consiste nel trasferimento del vincolo dai beni in trust ai beni in cui il patrimonio relativo siano stati trasformati.

Quest'ultimo effetto fa comprendere come il trustee non custodisca semplicemente i beni in trust, ma piuttosto la ricchezza che questi beni rappresentano.

Precisava, quindi, il ricorrente, che esistono molti tipi di trust: alcuni atti a trasferire proprietà e ricchezze, altri a segregare patrimoni per specifiche finalità, con obbligo di restituzione al disponente dei beni segregati al termine della durata del trust; quest'ultimo consiste in un trust di garanzia, quale quello istituito con l'atto oggetto della tassazione.

A tal proposito, aggiungeva il ricorrente, se nel primo caso è legittimo applicare l'imposta in misura proporzionale, nel secondo caso, non essendoci trasferimento di ricchezza, la tassazione andrà fatta applicando l'aliquota

fissa, ai sensi dell'art. 11 tariffa parte I del DPR 131/86.

Nel trust in esame, infatti, è assente qualsiasi intento di liberalità nei confronti del trustee e manca del tutto un arricchimento tassabile.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio convenuto ed eccepiva, in via preliminare, la definitività del recupero dell'imposta ipotecaria e catastale, non essendo stata, a suo dire, mossa doglianza alcuna circa l'assoggettabilità dell'atto a tale tipo di imposte in misura proporzionale (3% quella ipotecaria, 1% quella catastale).

Per il resto ribadiva la legittimità del proprio operato circa l'assoggettamento dell'atto all'imposta sulle successioni e donazioni.

A tal proposito premetteva l'Agenzia convenuta che il trust non ha una disciplina civilistica tipica, ma trova la sua legittimazione a seguito dell'adesione dell'Italia alla Convenzione dell'Aja del 1/7/1985, che si pone l'obiettivo di armonizzare le regole del diritto internazionale privato in materia di trust e, di fatto, ne attua il riconoscimento negli ordinamenti di *civil law* privi di una disciplina interna.

Aggiunge che nel caso in esame vi è un atto dispositivo con cui il settlor vincola i beni in trust, definito dallo stesso ufficio un atto a titolo gratuito che si sostanzia nella costituzione di un vincolo di destinazione da sottoporre all'imposta sulle donazioni e successioni ai sensi dell'art. 2 comma 48 lett. C e comma 49 del D.l. 262/2006, convertito con modificazioni ed integrazioni dalla L. 286/2006.

Secondo l'Ufficio, quindi, non rileva la finalità perseguita dal trust, ovvero se trattasi di un trust di garanzia o altro, rilevando esclusivamente il fatto che

venga costituito un vincolo di destinazione sui beni oggetto del trasferimento. Conclude, quindi, l'Ufficio chiedendo il rigetto del ricorso, con il favore delle spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso deve essere accolto.

Innanzitutto, sull'eccezione di natura procedurale sollevata in via preliminare dall'Agenzia convenuta circa la definitività dell'atto per mancata impugnazione, si osserva che dall'intero tenore del ricorso si evince che, pur non richiamandosi in maniera specifica le imposte ipotecarie e catastali, risulta investito l'atto nella sua interezza. Chiaro è infatti l'intento del ricorrente nel sostenere che la costituzione del trust in oggetto non debba essere assoggettato a tasse ed imposte in misura proporzionale, come è pur chiaro che nelle conclusioni del ricorso viene espressamente chiesto l'annullamento dell'atto impugnato nella sua interezza e, quindi, anche per le decisioni assunte sulle tasse ipotecarie e catastali.

Ritenuta non fondata, quindi, tale eccezione e dovendo entrare nel merito della questione, sembra opportuno premettere che il trust (letteralmente "affidamento") è un istituto del sistema giuridico anglosassone di *common law*, di creazione giurisprudenziale; consta di uno strumento giuridico che, nell'interesse di uno o più beneficiari, permette di strutturare in vario modo posizioni giuridiche basate su legami fiduciari.

La mancanza nel diritto civile italiano di un sistema di norme specifiche non è di ostacolo all'utilizzo del trust, che trova legittimamente ingresso nell'ordinamento italiano a seguito dell'adesione dell'Italia alla Convenzione

dell'Aja del 1 luglio 1985, resa esecutiva ed in vigore del 1° gennaio 1992.

Va riconosciuta l'obiettiva difficoltà di inquadrare il trust in schemi o definizioni rigide o tipiche, proprio per la sua attitudine ad essere declinato in meccanismi diversi, tutti legittimi purché nei limiti della Convenzione, della normativa regolatrice richiamata e del sistema giuridico ove è istituito.

Nella fattispecie, tenuto conto della struttura del negozio posto in essere e delle finalità perseguite, così come si evincono dallo stesso atto, corretta deve ritenersi l'impostazione fornita nel ricorso circa i meccanismi del trust, per cui il settlor (disponente) trasferisce l'intestazione (non la proprietà così come intesa nel diritto italiano) di determinati beni perché vengano amministrati dal trustee nell'interesse dei beneficiari e nei limiti di quanto stabilito nell'atto costitutivo, per cui compaiono due elementi caratterizzanti il trust: un trasferimento di intestazione e l'amministrazione dei beni, che deve essere un'amministrazione diligente e volta a favorire il beneficiario.

E' evidente la mancanza di qualsiasi intento di liberalità nei confronti del trustee, costituendo quest'ultimo un mero strumento per la realizzazione dello scopo, non essendo titolare, peraltro ed a titolo esemplificativo, di una delle
facoltà tipiche del proprietario, che è quella di disporre liberamente del bene.

Ugualmente evidente è che il negozio posto in essere non genera un
incremento di ricchezza a favore del trustee e presenta una sostanziale
neutralità sotto il profilo economico.

Pertanto, per i fini fiscali, che qui interessano, si deve escludere l'assunzione del negozio tra quelli aventi contenuto patrimoniale. Infatti, 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. Non si ritiene quindi applicabile l'imposta sulle successioni e donazioni, né l'imposta di registro in misura proporzionale (cfr. Comm. Trib. Regionale di Roma, Sez. distaccata di Latina 29/9/2011).

In tale logica, lo stesso deve escludersi la tassazione dei trasferimenti dal disponente al trustee nel quadro dei "vincoli di destinazione" se non quando i beneficiari del trust conseguano un arricchimento.

La funzione dell'atto attributivo di beni al trustee è quello di consentirgli, attraverso il controllo dei beni stessi, di attuare il programma predisposto e l'atto di trasferimento dei disponenti al trustee, quindi, è atto strumentale e neutro.

Le svolte considerazioni conducono a ritenere legittima l'applicazione delle imposte in misura fissa.

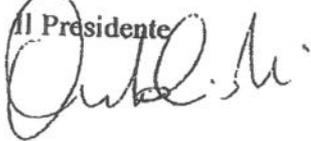
Quanto al regime delle spese, la complessità e "novità" della materia inducono a disporre la integrale compensazione.

P.Q.M.

La Commissione delibera di accogliere il ricorso. Spese compensate.

Macerata li 19/4/2012

Il Presidente



Il Relatore





SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 412/12

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI LATINA

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | |
|--------------------------|-------------|----------|
| <input type="checkbox"/> | TOMASSINI | FRANCO |
| <input type="checkbox"/> | GUGGIARI | MAURO |
| <input type="checkbox"/> | GIANGIACOMO | NICOLINO |
| <input type="checkbox"/> | | |

SEZIONE 2

Presidente

Relatore

Giudice

18/05/2012 ore 09:30

ORDINANZA

N°

10/02/13

PRONUNCIATA IL:

18/05/2012

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

03/04/2013

ha emesso la seguente

ORDINANZA

- sull'istanza di sospensione dell'atto impugnato relativa al ricorso n. 412/12
- relativa al ricorso n. 412/12 depositato il 23/02/2012

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 10/1T/000549/000 REGISTRO
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTR. LATINA
PIGAZZI STEFANO
VIA LUNGA N 20 04100 LATINA LT

difeso da:

EMILIOZZI ROMEO
VIA G.MAZZINI 10 04014 PONTINIA LT

proposto dal ricorrente:

PIGAZZI STEFANO
VIA LUNGA N 20 04100 LATINA LT

difeso da:

EMILIOZZI ROMEO
VIA G.MAZZINI 10 04014 PONTINIA LT

Il Segretario

Babanni

Il sig. Pigazzi Stefano ricorre avverso l'avviso di liquidazione n. 10/IT/000549/000/P001 sul conferimento di beni in trust assoggettato ad imposta ipotecaria e catastale al 2% e 1% in misura fissa anziché proporzionale come da avviso.

Nel tempestivo e rituale ricorso presentato per il tramite del difensore di fiducia, si afferma tra l'altro che i trust non sono autonomamente considerati tra gli atti soggetti ad imposta sulle donazioni perchè la sua istituzione determina una segregazione dei beni o dei frutti trasferiti dal disponente rispetto al patrimonio personale del trustee. Pertanto non sussistendo alcun vincolo di destinazione non è applicabile l'imposta sulle donazioni. Allega varie Sentenze di CTP e CTR in proposito, nonché annullamento in autotutela di avviso di liquidazione al notaio Franceschini Barbara di Roma su sua richiesta per atto analogo. Chiede la sospensione dell'atto nonché l'annullamento.

Si costituisce in giudizio l'Ag. Entr. di Latina con nota n. 2012/28198 del 2/4/2012 molto articolata affermando sostanzialmente che le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura proporzionale relativamente alla trascrizione di atti che conferiscono nel trust con effetti traslativi i beni e i diritti ivi menzionati. Chiede il rigetto del ricorso.

All'udienza di merito le parti rinunciavano alla sospensione e chiedevano che il ricorso fosse assunto in decisione.

OSSERVA LA COMMISSIONE

Il ricorso è da accogliere. In proposito esiste notevole giurisprudenza di Commissioni tributarie a favore dei ricorrenti per casi analoghi. Al momento non esiste alcuna norma che disciplini il trust per cui bisogna ricorrere ad applicazione analogica dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui alla Legge n.286/2006. L'art.49 di quest'ultima prevede che la tassazione deve concretizzarsi in un trasferimento di beni a favore di un terzo rispetto al disponente, ma nel caso, i beneficiari sono titolari di un diritto sottoposto a condizione sospensiva che non consente loro al momento del trust di ottenere i beni. Pertanto non essendovi alcun arricchimento tassabile al momento, l'atto deve essere sottoposto ad imposta in misura fissa. Sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio.

P.Q:M.

Accoglie il ricorso. Compensa le spese.

IL RELATORE



IL PRESIDENTE



Latina, 18 maggio 2012



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI SALERNO

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	GRIMALDI	MATTEO	Presidente
<input type="checkbox"/>	PAGANO	GIUSEPPE	Relatore
<input type="checkbox"/>	FARZATI	BARTOLOMEO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 6067/11 depositato il 11/10/2011
- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 11149017250 IMP.IPOTECARIA 2011 CATASTALE
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE SALERNO

proposto dal ricorrente:
BUONOCORE ERMANNO
LUNGOMARE TRIESTE 190 84121 SALERNO SA

difeso da:
DR. D'AMATO GREGORIO PIETRO
VIA ARCE 110 84100 SALERNO SA

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 6067/11

UDIENZA DEL

05/12/2012

ore 09:00

SENTENZA

N°

507/4/12

PRONUNCIATA IL:

05/12/12

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

18/12/12

Il Segretario

IL SEGRETARIO
Rosaria CANCRO

FATTO

Il notaio Buonocore Armando, rappresentato e difeso dal Dr. Gregorio Pietro D'Amato presentava ricorso avverso avviso di liquidazione ed irrogazione delle sanzioni n. 11149017250 con il quale l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno chiedeva il pagamento di € 1.379,00 per imposta ipotecaria e catastale.

Assumeva il ricorrente che con scrittura privata autenticata e registrata veniva istituito un trust denominato "Trust Silvana" e per la registrazione di tale atto venivano versate le imposte in misura fissa.

L'Agenzia delle Entrate, ravvisando la violazione dell'art. 2, comma da 47 a 49 del D.L. 262/06 emetteva l'atto impugnato per il recupero della differenza delle imposte.

Il ricorrente riteneva l'atto illegittimo per carenza di motivazione perché l'avviso di liquidazione in maniera scarna ed apodittica non giustificava normativamente le maggiori imposte richieste.

Nel merito riteneva fuorviante e sbagliata l'impostazione giuridica dell'Ufficio in relazione al trust ed evidenziava che la tassazione in misura fissa era giustificata dal comma 2 dell'art. 58 del D. Lgs. 346/90 che prevedeva l'assoggettamento ad imposta fissa per le donazioni sottoposte a condizione ed in quanto compatibili riapplicavano anche agli atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione e, quindi, anche al trust.

Concludeva per l'annullamento dell'atto e vittoria delle spese di giudizio.

Si costituiva l'Ufficio precisando che la Circolare n. 48/2007 precisava che le imposte erano dovute in misura proporzionale sia in sede di attribuzione di immobili o diritti immobiliari dal disponente al trustee sia nel successivo riferimento dal trustee al beneficiario.

Chiedeva, quindi, il rigetto del ricorso e vittoria delle spese di giudizio.

All'odierna udienza la Commissione decideva la controversia come da dispositivo.

MOTIVI della DECISIONE

L'Ufficio fonda la sua richiesta applicando pedissequamente quanto previsto dalle circolari n. 48/E del 7/08/2007 e 3/E del 22/01/2008 espressamente dedicate al trust.

Sul piano normativo l'art. 2 della Convenzione dà una definizione di trust che può essere di utilità ai problemi da affrontare.

Secondo tale norma per trust si intende il rapporto giuridico creato da una persona, disponente, per atto tra vivi o mortis causa, quando dei beni vengano posti sotto il controllo di un trustee, nell'interesse di un beneficiario o per uno scopo determinato.

Elemento caratterizzante di tale istituto è il controllo da parte del trustee dei beni costituiti in trust.

La stessa Agenzia delle Entrate in risposta a tre interpelli, individuando quali elementi caratterizzanti l'istituzione di un trust: la distinzione dei beni in trust rispetto al patrimonio

personale del trustee; l'intestazione degli stessi al trustee o ad un altro soggetto per conto del trustee; la circostanza per cui il trustee viene investito di un potere-dovere, del quale deve rendere conto, di amministrare, gestire e/o disporre di beni in conformità al programma stabilito nell'atto istitutivo del trust e secondo le norme della legge regolatrice del trust, rileva i profili caratteristici che si ricavano dalla lettura della Convenzione dell'Aja.

Vi è da evidenziare che a tutt'oggi non c'è in Italia una disciplina normativa che si riferisca espressamente al trust e il tema del trattamento dell'atto di dotazione del trust ai fini dell'imposizione indiretta ha dato luogo a molteplici criticità interpretative, in particolare a seguito della reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni D.L. n. 262 del 3/10/2006 come modificato in sede di conversione della L. 286/2006.

L'art. 2, comma 47 reintroducendo l'imposta sulle successioni e donazioni, include nel suo ambito la *costituzione di vincoli di destinazione* ricomprendendovi tutti i trust a prescindere della liberalità o meno (*trust non liberali sono i cosiddetti trust solutori, di garanzia o comunque caratterizzati da profili di onerosità*) così come previsto con la Circolare n. 3/E laddove afferma che " *la costituzione di beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust*".

L'unica questione, secondo l'Agenzia, che pretende di assoggettare immediatamente a tassazione il trasferimento dal beneficiario al trustee, è accertare l'esistenza del tipo di rapporto di parentela o meno tra il disponente e beneficiario per l'individuazione ed applicazione dell'aliquota applicabile.

La Commissione ritiene non condivisibile la tesi dell'Agenzia.

Il trust è una struttura la cui causa è variabile, che il disponente può utilizzare per il perseguimento di varie finalità o scopi pratici da individuarsi di volta in volta sulla base del programma che egli ha predisposto nell'atto istitutivo.

La stessa Agenzia sembra confermare tale asserzione, laddove afferma che in materia di trust l'imposta è da applicarsi in relazione all'intrinseca natura e agli effetti giuridici dell'atto da tassare, secondo il principio di cui all'art. 20 del DPR 131/89, che sebbene enunciato in materia di imposta di registro, deve considerarsi applicabile in linea di principio anche alle altre imposte indirette.

Pertanto accomunare tutti i trust sotto un'unica causa fiduciaria prescindendo dalla loro singolarità e specificità confligge con il principio di cui all'art. 20 sopra citato e potrebbe configgere anche con il principio della cosiddetta capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

La stessa Agenzia delle Entrate, Circolare n. 47/E del 7/08/2007, sia pure con riferimento alle imposte dirette, ed il ragionamento non può non valere anche per quelle indirette, ha chiarito che il beneficiario individuato è il soggetto che esprime una capacità contributiva attuale.



Proprio quanto accade nel trust in questione, nel quale, una volta escluso che il trustee sia soggetto che esprime capacità contributiva fino a quando non avverrà l'effettivo trasferimento di beni al beneficiario, nessuna imposta proporzionale sarà dovuta.

Pur rilevando che ogni caso ha una storia differente, prevale in giurisprudenza la linea secondo cui le imposte indirette sono dovute non sin dal momento iniziale di istituzione del trust ed attribuzione dei beni, ma solo nel successivo momento in cui il beneficiario otterrà l'effettivo arricchimento.

Si citano in merito Sent. n. 30 del 12/02/2009 CTP Firenze; Sent. n.481 dell'11/062009 CTP Caserta; Sent.n. 16 del 4/02/2011 del CTR Bologna; CTR Firenze sent. dell'11/04/2011; CTP di Lodi sent. del 4/04/2011; CTP di Perugia dle 27/01/2011. etc.

Per quanto sopra detto la Commissione accoglie il ricorso.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di giudizio.

P Q M

La Commissione accoglie il ricorso.

Compensa le spese.

Salerno 5 dicembre 2012

Il Relatore



Il Presidente





REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI SALERNO

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	GRIMALDI	MATTEO	Presidente
<input type="checkbox"/>	PAGANO	GIUSEPPE	Relatore
<input type="checkbox"/>	FARZATI	BARTOLOMEO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 6065/11 depositato il 11/10/2011
- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 11149017359 IMP.IPOTECARIA 2011 CATASTALE contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE SALERNO

proposto dal ricorrente:
BUONOCORE ERMANNINO
LUNGOMARE TRIESTE 190 84121 SALERNO SA

difeso da:
DR.D'AMATO GREGORIO PIETRO
VIA ARCE 110 84100 SALERNO SA

SEZIONE

N° 4

REG. GENERALE

N° 6065/11

UDIENZA DEL

05/12/2012 ore 09:00

SENTENZA

N°

504/4/12

PRONUNCIATA IL:

05/12/12

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

18/12/12

Il Segretario

IL SEGRETARIO
Rosario CANCRO

FATTO

Il notaio Buonocore Armando, rappresentato e difeso dal Dr. Gregorio Pietro D'Amato presentava ricorso avverso avviso di liquidazione ed irrogazione delle sanzioni n. 11149017359 con il quale l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno chideva il pagamento di € 12.192,00 per imposta di Registro, ipotecaria, catastale, donazione e bollo.

Assumeva il ricorrente che con scrittura privata autenticata e registrata veniva istituito un trust denominato "Trust Monzo" e per la registrazione di tale atto venivano versate le imposte in misura fissa.

L'Agenzia delle Entrate, ravvisando la violazione dell'art. 2, comma da 47 a 49 del D.L. 262/06 emetteva l'atto impugnato per il recupero della differenza delle imposte.

Il ricorrente riteneva l'atto illegittimo per carenza di motivazione perché l'avviso di liquidazione in maniera scarna ed apodittica non giustificava normativamente le maggiori imposte richieste.

Nel merito riteneva fuorviante e sbagliata l'impostazione giuridica dell'Ufficio in relazione al trust ed evidenziava che la tassazione in misura fissa era giustificata dal comma 2 dell'art. 58 del D. Lgs. 346/90 che prevedeva l'assoggettamento ad imposta fissa per le donazioni sottoposte a condizione ed in quanto compatibili riapplicavano anche agli atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione e, quindi, anche al trust.

Precisava, infine che con istanza di autotutela era stata rilevata l'errata applicazione dell'aliquota dell'8% in luogo di quella del 6%.

Concludeva per l'annullamento dell'atto e vittoria delle spese di giudizio.

Si costituiva l'Ufficio precisando che la Circolare n. £/E del 22/012008, intervenendo sulla disciplina dei trust, chiariva che l'imposta sulle successioni e donazioni dovute sulla costituzione di vincoli di destinazione doveva essere corrisposta al momento dell'aggregazione del patrimonio e nella misura dell'8% perché si trattava di trust costituito nell'interesse di soggetti genericamente indicati e non identificabili in relazione al grado di parentela.

Chiedeva, quindi, il rigetto del ricorso e vittoria delle spese di giudizio.

All'odierna udienza la Commissione decideva la controversia come da dispositivo.

MOTIVI della DECISIONE

Ciò che costituisce l'argomento principale del ricorso è l'art. 4 dell'atto che contiene la seguente clausola: **Individuazione dei Beneficiari – Clausola Protettiva.**

Per beneficiario finale si intende il soggetto cui spettano, secondo le disposizioni di quest'atto, i beni in trust che alla scadenza dello stesso, come definita all'art. 6, risultino non ancora attribuiti, durante il periodo in cui il trust ha avuto esecuzione.

L'art. 4 dell'atto istitutivo del trust dispone che *i beneficiari indicati sono : i figli del Sig. Monzo, gli eredi testamentari del predetto Sig. Monzo, altri beneficiari successivi che saranno indicati, fino a quando non vi sono figli il reddito dei beni in trust potrà essere versato al Sig. Monzo quale beneficiario finale nel caso in cui, giunto alla scadenza il trust, egli non abbia avuto figli o non abbia indicato altri beneficiari. ...*

È evidente che al momento della stipula dell'atto non si conosce con certezza chi siano i beneficiari finali, essendo sostanzialmente dette posizioni instabili, perché dipendenti dal verificarsi di determinati eventi.

Cioè si tratta di posizioni beneficiarie sottoposte a condizioni sospensive.

L'Ufficio fonda la sua richiesta applicando pedissequamente quanto previsto dalle circolari n. 48/E del 7/08/2007 e 3/E del 22/01/2008 espressamente dedicate al trust.

Sul piano normativo l'art. 2 della Convenzione dà una definizione di trust che può essere di utilità ai problemi da affrontare.

Secondo tale norma per trust si intende il rapporto giuridico creato da una persona, disponente, per atto tra vivi o mortis causa, quando dei beni vengano posti sotto il controllo di un trustee, nell'interesse di un beneficiario o per uno scopo determinato.

Elemento caratterizzante di tale istituto è il controllo da parte del trustee dei beni costituiti in trust.

La stessa Agenzia delle Entrate in risposta a tre interpelli, individuando quali elementi caratterizzanti l'istituzione di un trust : la distinzione dei beni in trust rispetto al patrimonio personale del trustee; l'intestazione degli stessi al trustee o ad un altro soggetto per conto del trustee; la circostanza per cui il trustee viene investito di un potere-dovere, del quale deve rendere conto, di amministrare, gestire e/o disporre di beni in conformità al programma stabilito nell'atto istitutivo del trust e secondo le norme della legge regolatrice del trust, rileva i profili caratteristici che si ricavano dalla lettura della Convenzione dell'Aja.

Vi è da evidenziare che a tutt'oggi non c'è in Italia una disciplina normativa che si riferisca espressamente al trust e il tema del trattamento dell'atto di dotazione del trust ai fini dell'imposizione indiretta ha dato luogo a molteplici criticità interpretative, in particolare a seguito della reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni D.L. n. 262 del 3/10/2006 come modificato in sede di conversione della L. 286/2006.

L'art. 2, comma 47 reintroducendo l'imposta sulle successioni e donazioni, include nel suo ambito la costituzione di vincoli di destinazione ricomprendendovi tutti i trust a prescindere della liberalità o meno (*trust non liberali sono i cosiddetti trust solutori, di garanzia o comunque caratterizzati da profili di onerosità*) così come previsto con la Circolare n. 3/E laddove afferma che " la

costituzione di beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust".

L'unica questione, secondo l'Agenzia, che pretende di assoggettare immediatamente a tassazione il trasferimento dal beneficiario al trustee, è accertare l'esistenza del tipo di rapporto di parentela o meno tra il disponente e beneficiario per l'individuazione ed applicazione dell'aliquota applicabile.

La Commissione ritiene non condivisibile la tesi dell'Agenzia.

Il trust è una struttura la cui causa è variabile, che il disponente può utilizzare per il perseguimento di varie finalità o scopi pratici da individuarsi di volta in volta sulla base del programma che egli ha predisposto nell'atto istitutivo.

La stessa Agenzia sembra confermare tale asserzione, laddove afferma che in materia di trust l'imposta si applica in relazione all'intrinseca natura e agli effetti giuridici dell'atto da tassare, secondo il principio di cui all'art. 20 del DPR 131/89, che sebbene enunciato in materia di imposta di registro, deve considerarsi applicabile in linea di principio anche alle altre imposte indirette.

Pertanto accomunare tutti i trust sotto un'unica causa fiduciaria prescindendo dalla loro singolarità e specificità confligge con il principio di cui all'art. 20 sopra citato e potrebbe configgere anche con il principio della cosiddetta capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

La stessa Agenzia delle Entrate, Circolare n. 47/E del 7/08/2007, sia pure con riferimento alle imposte dirette, ed il ragionamento non può non valere anche per quelle indirette, ha chiarito che il beneficiario individuato è il soggetto che esprime una capacità contributiva attuale.

Proprio quanto accade nel trust in questione, nel quale, una volta escluso che il trustee sia soggetto che esprime capacità contributiva fino a quando non avverrà l'effettiva individuazione ed il successivo effettivo trasferimento di redditi e/o beni al beneficiario, nessuna imposta proporzionale sarà dovuta.

Tale ragionamento vale anche per i cosiddetti trust che difettano ab initio di un effettivo beneficiario perché non vi è attribuzione di ricchezza a favore di alcuno in quanto il trasferimento ha solo funzione strumentale per l'assolvimento del programma perseguito dal disponente e del suo valore economico.

Pur rilevando che ogni caso ha una storia differente, prevale in giurisprudenza la linea secondo cui le imposte indirette sono dovute non sin dal momento iniziale di istituzione del trust ed attribuzione dei beni, ma solo nel successivo momento in cui il beneficiario otterrà l'effettivo arricchimento.

Si citano in merito Sent. n. 30 del 12/02/2009 CTP Firenze; Sent. n.481 dell'11/06/2009 CTP Caserta; Sent.n. 16 del 4/02/2011 del CTR Bologna; CTR Firenze sent. dell'11/04/2011; CTP di Lodi sent. del 4/04/2011; CTP di Perugia del 27/01/2011. etc.

Per quanto sopra detto la Commissione accoglie il ricorso.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di giudizio.

P Q M

La Commissione accoglie il ricorso.

Compensa le spese.

Salerno 5 dicembre 2012

Il Segretario


Il Presidente




REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE
N° 1
REG.GENERALE
N° 1131/11
UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI RAVENNA

riunita con l'intervento dei Signori:

- SPIZUOCO
- BORDINI
- SPINA
-
-
-
-

GABRIELE
EDGARDO
PIERO

SEZIONE 1

12/11/2012 ore 09:00

SENTENZA

N°

Presidente e Relatore

Giudice

Giudice

103/01/12

PRONUNCIATA IL:

12 NOV 2012

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

30 NOV 2012

Il Segretario

IL SEGRETARIO
Pasquale Moratti

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1131/11
spedito il 19/10/2011
- avverso DINIEGO RIMBORSO n° PROT. 116593 IPOTECAR.-ALTRO
- avverso DINIEGO RIMBORSO n° PROT. 116593 REGISTRO
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI RAVENNA

proposto dal ricorrente:

"TRUST [REDACTED]"

difeso da:

SEBASTIANO DR. TONI FRANCESCO AVV. FRIGIERI
VIA MARECCHIESE 93 STUDIO DR. TONI 47863 NOVA FELTRIA RN

I sigg.ri [redacted] e [redacted] in qualità di "disponenti", e la [redacted], in qualità di "trustee" (beneficiaria), tutti residenti in [redacted], hanno proposto distinti ricorsi, riuniti in sede di discussione, avverso il diniego opposto dall'Agenzia delle entrate di Ravenna all'istanza di rimborso dell'imposta ipotecaria, catastale, di registro e di bollo, corrisposta relativamente all'"Atto istitutivo di Trust di scopo con contestuale dotazione di beni" di cui all'atto notaio Scarano di Ravenna del 14/10/2008 rep. 127386/28441.

Con tale atto i coniugi [redacted] e [redacted] titolari di singole imprese individuali [redacted], hanno costituito in Trust alcuni beni immobili di loro proprietà in attesa della definizione del contenzioso che essi hanno in essere col Comune [redacted], il quale ha emesso a loro carico un'ordinanza con cui gli ingiunge il pagamento di una sanzione amministrativa di € 1.269.740,27.

In attesa della definizione di tale contenzioso, sia in sede giudiziale (ove i disponenti hanno agito contro il Comune) sia eventualmente in sede transattiva, i sigg.ri [redacted] e [redacted] hanno, come si diceva, costituito parte del loro patrimonio personale, per tutto il periodo di pendenza del predetto contenzioso, in un trust, trustee essendo la sig.ra [redacted], pure costituita nell'atto per notaio Scarano sopra ricordato.

Sull'atto predetto all'epoca furono corrisposte le imposte sopramenzionate nella complessiva somma di € 20.885,00; in particolare l'imposta di registro fu calcolata nella misura dell'8% del valore degli immobili trasferiti indicato ai fini catastali.

Ora i sigg.ri costituenti il trust e la trustee, con autonomi distinti ricorsi, hanno chiesto a codesta Commissione la condanna dell'Agenzia delle Entrate di Ravenna al rimborso della somma sopra menzionata, oltre interessi e rivalutazione monetaria.

L'Agenzia delle Entrate si è opposta sostenendo da un lato che il solo legittimato attivo alla richiesta di rimborso è il notaio rogante (giacchè è il notaio rogante che ha provveduto all'autoliquidazione dell'imposta di registro nella misura dell'8% prevista dalle leggi sulle successioni e donazioni, alla quale anche i cosiddetti "vincoli di destinazione" sarebbero assoggettati) e, dall'altro, che la domanda dei ricorrenti è priva di giuridico fondamento proprio perché di vincolo di destinazione si tratta, assoggettato pertanto, come del resto ritenuto dallo stesso notaio, all'imposta dell'8%, ai sensi dell'art. 47 del D.legge n. 262/06 convertito in legge 286/06.

----- * * * * *

Osserva a questo punto la Commissione che, sulla base anche dei principi correttamente affermati dalla giurisprudenza di merito che si è occupata della problematica in esame e che è stata richiamata nel ricorso attoreo, la domanda sia del trustee [redacted], sia dei disponenti il Trust, [redacted] e [redacted] [redacted], deve essere accolta.

Dalla lettura dell'atto per notaio Scarano 14/10/2008 rep. 127386/28441 istitutivo di trust di scopo, si comprende chiaramente che i disponenti hanno inteso, come scritto del resto nella premessa dell'atto, "segregare" i beni indicati nell'atto medesimo al fine di salvaguardare la possibilità di far fronte alla pretesa, economicamente rilevante, del Comune di [redacted], nell'ipotesi in cui il contenzioso instaurato con tale Comune dovesse concludersi per loro negativamente.

Si tratta, dunque, palesemente di un trust di scopo, o meglio di garanzia, nel senso che le parti hanno costituito il Trust per garantire da un lato il Comune di [redacted] per l'ipotesi di loro soccombenza nel contenzioso sopra menzionato e, dall'altro, per garantirsi essi medesimi, in modo tale da sottrarre all'eventuale aggressione patrimoniale del Comune altri e diversi beni di loro proprietà, non rientranti nel trust.

Non si tratta, dunque, diversamente da quanto ritiene l'Agenzia delle Entrate, di un vincolo di destinazione definitivamente irrevocabile secondo il disposto dell'art. 2 comma 47 della menzionata legge 286/06.

Il trust è invece, come emerge dalla lettura integrale del più volte richiamato atto per notaio Scarano, perfettamente revocabile e risolubile nel momento in cui fosse stato per qualsivoglia ragione chiuso il contenzioso col Comune di [redacted].

È vero infatti che, per espressa disposizione del menzionato atto Scarano, "il patrimonio conferito in Trust diverrà in piena ed esclusiva proprietà e titolarità del Trustee, con il vincolo per questi di impiegare quanto gli viene trasferito secondo le finalità sopra esposte e le disposizioni contenute nel presente atto o strumento...." (è vero cioè che si realizza immediatamente il trasferimento della piena proprietà dei beni costituiti in trust in favore del trustee [redacted]); è però anche vero che costei, nell'ipotesi in cui si verifichi in qualsivoglia maniera e secondo modalità alle quali in ipotesi la trustee potrà rimaner anche del tutto estranea, la soluzione della controversia fra i disponenti e il Comune [redacted], la trustee dovrà, a norma dell'art. 17 lettera b) dell'atto Scarano, "ritrasferire senza indugio ai Disponenti, o eredi secondo le quote previste dalla legge italiana, i beni del fondo in Trust".



COALE

Si evince chiaramente, dunque, dalla lettura dell'atto per notaio Scarano, che il trust in questione è un trust a scopo di garanzia, che non comporta pertanto la costituzione di un vincolo di destinazione definitivo e irrevocabile.

Anzi, è vero il contrario.

Il vincolo di destinazione sussiste, ma viene a cessare nel momento in cui, per qualsivoglia ragione anche estranea come si è detto al trustee, il contenzioso fra i disponenti e il Comune ██████████ venisse risolto.

Dall'esame dell'atto costitutivo del trust la scrivente Commissione ritiene, in conclusione, che non di vincolo di destinazione definitivo e irrevocabile si tratti, ma di vincolo di destinazione a mero scopo di garanzia, destinato cioè ad esaurirsi ed azzerarsi al momento della cessazione del menzionato contenzioso.

L'atto in questione non può dunque scontare l'imposta successoria nella misura dell'8% come ritiene l'Agenzia ma, al contrario, l'imposta fissa di registro come richiedono i ricorrenti.

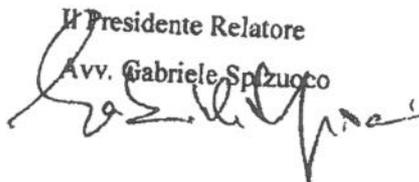
Conclusivamente i ricorsi riuniti vanno quindi accolti, peraltro con integrale compensazione delle spese processuali fra le parti attesa la complessità della materia in questione e la sua relativa novità.

P.Q.M.

la Commissione accoglie i ricorsi riuniti e compensa le spese processuali.

Il Presidente Relatore

Avv. Gabriele Spizzuoco



La presente copia, composta di
n. 4 fogli, è conforme all'ori-
ginale conservato in questo Ufficio

IL SEGRETARIO

RAVENNA Franco Di Tico

2 DIC. 2012





REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 35

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	DE LILLO	ALFREDO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CONTINI	PATRIZIA	Relatore
<input type="checkbox"/>	ARISTA	MARIA LUISA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 183/10 depositato il 08/01/2010
- avverso SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. REGISTRO contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO MILANO 5

proposto dal ricorrente:
MARCHIONNI ENRICO
VIA SCARLATTI DOMENICO 12 20124 MILANO MI

difeso da:
RAG LEONARDO DELPIANO
VIA EDMONDO DE AMICIS 19 20100 MILANO MI

SEZIONE

N° 35

REG.GENERALE

N° 183/10

UDIENZA DEL

24/03/2011

ore 15:00

SENTENZA

N°

132/35/11

PRONUNCIATA IL:

24-3-11

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

07-4-11

Il Segretario

[Signature]

[Handwritten mark]

RGR n. 183/10

- Marchionni Enrico
- Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 5

Fatto e svolgimento del processo

Il signor Marchionni Enrico quale rappresentante Trustee del Trust Moretta ha presentato ricorso alla Commissione avverso il silenzio rifiuto dell'Agenzia delle Entrate di Milano sull'istanza di rimborso diretta ad ottenere la restituzione della somma di euro 13.798,00=, oltre interessi maturati. La somma chiesta a rimborso è riferita all'imposta di registro applicata in sede di registrazione dell'atto di trasferimento dal signor Pagani Benito al Trust Moretta dell'immobile in Lurago Marinone, Via Risorgimento n. 30 (atto notaio Barengi n. 13091/16594 di rep, reg. a Milano il 20.02.2007 al n. 59 serie 1V).

Il ricorrente ha evidenziato che in sede di registrazione dell'atto venne erroneamente versata l'imposta in ragione dell'8% mentre, considerato il rapporto di parentela tra disponente e soggetti facenti parte del Trust, si rendevano applicabili le agevolazioni fiscali previste dall'art. 2, comma 49, del D.L. 262/2006 convertito con modificazioni dalla legge 296/2006.

Il ricorrente ha depositato nota di produzione di documenti in data 03.03.2011 recante, in allegato, copia dello stato di famiglia del signor Bruno Pagani, copia del certificato anagrafico di matrimonio tra lo stesso ed il di lui coniuge, copia del certificato anagrafico di nascita dei figli.

Il ricorrente ha concluso chiedendo il rimborso dell'importo di euro 13.798,00=, oltre interessi legali, con vittoria delle spese del giudizio.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio in data 12.02.2010 richiamando la normativa di legge citata dallo stesso ricorrente regolante il Trust. L'Ufficio ha tuttavia eccepito che nell'atto di costituzione del Trust del 03.11.2003, allegato al ricorso introduttivo del giudizio, non è individuabile il rapporto di parentela tra disponente e soggetti compartecipi al Trust, rapporto che costituisce il presupposto dell'agevolazione di cui all'art. 2, comma 49 della legge 296/2006.

L'Ufficio ha altresì eccepito che la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, redatta ai sensi dell'art. 47 del DPR 28.12.2000 n. 455, nella forma di auto certificazione da parte del signor Benito Pagani, volta a dimostrare il detto rapporto di parentela, allegata all'istanza di rimborso e quindi al ricorso, non ha alcun valore nel giudizio tributario.

L'Ufficio ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria delle spese del giudizio.

Motivi della decisione.

Il Collegio rileva che parte ricorrente, con la nota di deposito di documenti del 03.03.2011, ha prodotto in giudizio la copia dello stato di famiglia del signor Benito Pagani, costituente il Trust, da cui si evince il rapporto di discendenza dallo stesso dei figli Pagani Angelo, Walter ed Elena ed



il rapporto di coniugio con la signora Cairoli Dolores, soggetti tutti partecipi del costituito Trust Moretta.

All'atto di trasferimento dell'immobile nel Trust, a fronte della documentazione prodotta, si rendono applicabili le agevolazioni fiscali previste dall'art. 2, comma 49, del D.L. 262/2006 convertito con modificazioni dalla legge 296/2006.

Il ricorso viene pertanto accolto e viene disposto il rimborso dell'imposta di registro versata, pari ad euro 13.798,00=, oltre interessi di legge.

L'attività svolta dalle parti, anche nella fase precedente al contenzioso, costituisce giusto motivo per compensare le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e dispone il rimborso di euro 13.798,00= oltre interessi di legge. Spese compensate

Milano, 24 marzo 2011

Il Presidente



Il Relatore estensore

