



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI VENEZIA - MESTRE

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	SCARANO	CARMINE	Presidente
<input type="checkbox"/>	AFRI	NEREO	Relatore
<input type="checkbox"/>	GUARDA	GABRIELE MAURIZIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2419/11
spedito il 09/11/2011

- avverso la sentenza n. 14/1/11
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TREVISO
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI TREVISO

controparti:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 10531001559 - PROT. N. 66233 REGISTRO

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 2419/11

UDIENZA DEL

26/11/2013

ore 09:30

SENTENZA

N°

90/7/13

PRONUNCIATA IL:

26 NOV. 2013

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

27 NOV. 2013

Il Segretario

[Signature]

Il Collaboratore Tributario
(Patrizia Franceschin)

Il 26.07.2010 la signora [REDACTED], con atto del notaio [REDACTED], istituiva un TRUST denominato TRUST [REDACTED], allo scopo di provvedere alla sicurezza economica ed al soddisfacimento presente e futuro delle necessità della propria famiglia, con particolare attenzione al proprio figlio [REDACTED].

I beni costituiti in Trust erano gravati da due iscrizioni ipotecarie relative a due mutui ipotecari per complessivi € 292.407,87 a favore della Banca [REDACTED]

Il Trust è irrevocabile ai sensi dell'art.3 - Beni in Trust. La sua durata era stata stabilita in 50 anni dalla data della sottoscrizione dell'Atto Istitutivo.

Erano indicati i beneficiari al termine della durata del Trust, la disponente, in sua mancanza i tre figli della signora ed in loro mancanza per stirpe.

La disponente chiedeva che per la registrazione dell'atto fosse applicata in misura fissa l'imposta di registro, ipotecaria e catastale in quanto non vi era trasferimento di diritti tra soggetti diversi. Tra la disponente ed i beneficiari c'era il vincolo di parentela di primo grado essendo figli della disponente, e l'ammontare delle franchigia (€ 1.000.000,00 = x3) era superiore al valore dei beni conferiti.

Il giorno 01.10.2010 veniva notificato al Notaio [REDACTED] da parte dell'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Treviso l'avviso di Liquidazione d'imposta, Irrogazione delle sanzioni n. 10531001559 in relazione all'atto del [REDACTED] - Dante causa [REDACTED].

L'avviso riportava: < Imposta principale di registro per atto di costituzione di Trust con coincidenza tra le figure del disponente, del Trustee e del beneficiario finale. Cfr. Art.2, commi da 47 a 49, D.L. 3.10.2006 n.262, conv. L.24.11.2006 n.286, Circ. 22.10.2008 n.3E sub.5 -4 -2.

Le imposte, le sanzioni pecuniarie e gli interessi sono stati liquidati come segue: imposta di registro fabbricati autoliquidato dal notaio € 168,00, liquidato dall'Ufficio €64.000,00, saldo € 63.832,00, bollo € 230,00, ipotecaria € 168,00, catastale € 168,00, per queste ultime tre gli importi autoliquidati dal notaio corrispondevano a quanto liquidato dall'Ufficio ed il saldo era zero. Aggiungendo le spese di notifica di € 5,16 l'importo complessivo era di € 63.837,16.

Il 06.10.2010 il notaio [REDACTED] e la signora [REDACTED] depositavano ricorso contro l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Treviso contro l'avviso di liquidazione n. 10531001559.

Nel ricorso eccepiva in via pregiudiziale:

nullità/illegittimità/infondatezza dell'avviso di liquidazione per inesistenza del presupposto impositivo e violazione di legge. Violazione dell'art. 2 c.47 ss del D.L. 3.10.2006 n. 262 conv. in L. 29.11.2006 n. 286;

nullità dell'avviso di liquidazione per inesistenza, contraddittorietà e nullità della motivazione. Violazione dell'art. 34 c.2 e c.2bis del D.Lgs 31.10.1990 n. 346, dell'art. 3 della L. 07.08.1990 n. 241 e dell'art. 7 della L. 27.07.2000 n. 212;

violazione di legge in relazione agli artt. 3 della L. 07.08.1990 n. 241 e dell'art. 7 della L. 27.07.2000 n. 212, eccesso di potere per difetto assoluto, illogicità e/o insufficienza della motivazione, travisamento dei fatti ed omessa acquisizione degli atti di partecipazione procedimentale.

In via principale:

Eccesso di potere per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2 L. 286/06 commi da 47 a 49 (come modificati dall'art. 1 c. 77, L.296/07 Finanziaria 2007); in particolare: insistenza dei presupposti di fatto e di diritto dell'atto impositivo; travisamento di fatto ed errore nella determinazione della base imponibile - violazione e/o applicazione dell'art. 2 L.286/06 comma 49 e art. 58 comma 1 Tus; carenza, insufficienza, illogicità ed erroneità di

motivazione.

In via subordinata:

chiedeva l'assoggettamento ad imposta in misura fissa degli atti di disposizione a favore di un Trust come disposto dall'art. 27 DPR 26.04.1986 n. 131;

riteneva errata la determinazione della base imponibile, violazione dell'art. 58 D.Lgs. 31.10.1990 n. 346 e dell'art. 2 c.47 D.L. 3.10.2006 n. 262 conv. in L. 24.11.2006 n. 286.

Concludeva chiedendo, previo accoglimento dell'istanza di sospensione dell'esecuzione, di dichiarare l'illegittimità dell'atto impugnato annullandolo e disponendo il rimborso delle somme eventualmente pagate, con vittoria delle spese di giudizio.

Il giorno 07.12.2010 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Treviso Ufficio Controlli depositava controdeduzioni al ricorso e alla richiesta di sospensione.

Esponeva che il ricorso era infondato e pertanto da rigettare, che la costituzione di beni in Trust è soggetta all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni per espressa disposizione di legge, art. 2 del D.L.n. 262/06 e Circolare n. 3/E del 22.01.2008.

Sull'eccezione in via pregiudiziale, esposta da controparte, che sull'avviso di accertamento fosse stata indicata la dicitura "imposta di registro", la riteneva dovuta ad un mero errore materiale che non inficiava la validità dell'atto, che la franchigia per rapporti di parentela non andava applicata e che l'avviso di liquidazione era sufficientemente motivato.

Per le eccezioni di merito richiamava il D.L. 262/06 convertito in L. 24 novembre 2006 n.286 recante "disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria" che prevede la sottoposizione degli atti di costituzione di vincoli di destinazione di beni all'imposta sulle successioni e donazioni.

Per le eccezioni in via subordinata relativamente all'applicazione dell'imposta in misura fissa (art. 27 DPR131/86), mancava la richiesta condizione sospensiva all'atto e riguardo agli oneri derivanti dai mutui ipotecari gravanti sui beni, la ricorrente in sede di ricorso ometteva di indicare i criteri di calcolo del debito residuo al 2010, limitandosi ad indicare una cifra complessiva di € 292.407,87 non permettendo di individuare come era arrivata a determinarla.

Chiedeva di respingere la richiesta di sospensione per difetto dei due requisiti del fumus boni iuris e del periculum in mora per non aver fornito prova documentale della gravità ed irreparabilità del danno.

Concludeva chiedendo di rigettare il ricorso e dichiarare legittimo l'avviso di liquidazione impugnato. Con vittoria di spese, diritti ed onorari di giudizio.

Il 23.02.2011 la C.T.P. di Treviso con sent. n. 14/1/2011 depositata il 25.02.2011 accoglieva il ricorso dei signori [redacted] e [redacted] e compensava le spese. Nella motivazione : << La Commissione osserva che la considerazione razionale della normativa inerente all'istituto porta a riconoscere la necessità - chiaramente imprescindibile alla natura tributaria - del verificarsi attuale di un trasferimento/incremento di ricchezza, senza del quale e in relazione al quale la controversia riceve necessariamente, soluzione. Conseguentemente all'inesistenza nel Trust autodichiarato in questione di un tale effetto attuale, certo ed effettivo non pare alla Commissione che possa applicarsi alcuna tassazione diversa dalla misura fissa, in realtà avente significato di mera prenotazione dell'evento finale sospensivo e condizionante. Del resto, tale questione basilare assorbe il giudizio, qualifica la normativa in essere e rende superflua la puntuale disamina delle argomentazioni pro e contro fatte valere dalle parti in questa sede, che nella loro subalternità di valore esonerano di ricevere ulteriore risposta.

La qualità e complessità delle questioni sollevate nell'economia del presente processo tributario fanno ritenere giustificata la compensazione delle spese >>.

Il 15.11.2011 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Treviso Ufficio Controlli depositava appello nei confronti della sig.ra [redacted] e del sig. [redacted]

██████████ per la riforma della sentenza n. 14/1/2011 della C.T.P. di Treviso
 L'Ufficio riportava le argomentazioni espresse nei propri atti difensivi depositati per il giudizio di primo grado basando l'appello sui seguenti presupposti:
 la "coincidenza tra la figure del disponente, del Trustee ed il beneficiario finale ...giustifica la tassazione applicata dall'Ufficio" (pag. 2 appello);
 "il trust si sostanzia in un rapporto giuridico tra il disponente ed il Trustee" (pag 5 appello);
 "il soggetto passivo dell'imposta sulle successioni e donazioni è il Trust" (pag 7 appello).
 Concludeva chiedendo, in accoglimento dell'appello, di rigettare le eccezioni di controparte, la riforma della sentenza impugnata accertando la legittimità e la fondatezza dell'avviso. Con vittoria delle spese. Diritti ed onorari di entrambi i gradi di giudizio.

Il 09.12.2011 il notaio ██████████ e la sig.ra ██████████ depositavano controdeduzioni all'appello eccependo che i primi due presupposti sui quali poggia l'avviso di liquidazione sono infondati e erronei, il terzo costituisce riconoscimento di nullità dell'atto oggetto del contenzioso.

L'atto con cui il disponente autodichiara il Trust nel proprio patrimonio non manifesta alcuna capacità contributiva, i beni sono già del disponente e non si verifica l'effetto traslativo richiesto dalla Circolare 3/E del 22.01.2008 quale requisito per la tassazione dei vincoli di destinazione. Nel caso di mancanza di effetti traslativi secondo la Circolare n. 221/E del 30.11.2000, si deve applicare solo l'imposta di registro in misura fissa.

La Convenzione dell'Aja definisce "Trust" "i rapporti giuridici istituiti da una persona disponentequando dei beni siano posti sotto il controllo di un Trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato". Il rapporto giuridico non può essere un soggetto con personalità giuridica e sul punto il Tribunale di Udine (sent. 403/11) ha definito il Trust "un patrimonio privo di soggettività propria".

Il rapporto giuridico sussiste tra il Trustee ed i beni in Trust in quanto il disponente, istituito il Trust, rimane estraneo a tale rapporto.

L'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione reintrodotta con D.L. n. 262 del 03.10.2006 convertito nella L. 286/2006 non ha incluso nell'elenco degli atti e delle cause impositive il Trust. Soltanto con la Circolare n. 48/E del 06.08.07 l'Agenzia delle Entrate Direzione Centrale ha considerato l'eventuale atto dispositivo, contenuto nel negozio di Trust come presupposto impositivo ai fini dell'assoggettamento all'imposta sulle successioni e donazioni e costituzione di vincoli di destinazione. Da ciò l'assoggettamento all'imposta con aliquote percentuali secondo i rapporti di parentela tra disponente e beneficiari finali e con le franchigie, la circolare identifica il momento impositivo al trasferimento iniziale dal disponente al Trustee e non al momento finale tra Trustee e beneficiari finali.

A parere degli appellati tale impostazione non regge sul piano logico, giuridico, tributario e costituzionale portando ad effetti distorsivi del sistema impositivo.

L'impostazione non tiene conto della segregazione patrimoniale connessa al trasferimento a favore del Trustee che, non generando l'arricchimento del patrimonio del beneficiario del trasferimento non può esprimere alcuna capacità contributiva.

A seguito delle norme della Finanziaria 2007 e di quelle del Testo Unico sull'Imposta di Donazione e Successione reintrodotte dal comma 47, il trasferimento dal disponente al Trustee è privo del duplice requisito dell'animus donandi in capo al disponente e dell'arricchimento patrimoniale in capo a Trustee.

La stessa Agenzia delle Entrate nella Circolare 3/E del 22.01.2008, dopo aver illustrato il regime fiscale della costituzione dei vincoli di destinazione nel paragrafo 5, al punto 5.4 tratta autonomamente la tassazione del Trust ed elenca le differenze tra il Trust ed i vincoli di destinazione ed omette di trarre le conseguenze che pur non essendo un vincolo di

destinazione, non elencato nell'art. 2 c.49 D.L. 262/06, non può essere soggetto all'imposta di donazione.

Con l'appello incidentale riproponeva i motivi non oggetto della decisione da parte dei Giudici di prime cure in quanto sostanzialmente assorbiti a seguito dell'accoglimento del ricorso.

Concludeva chiedendo di dichiarare l'inammissibilità/improcedibilità/infondatezza dell'appello dell'Agenzia delle Entrate confermando la sentenza di primo grado.

Con vittoria di spese di entrambi i gradi di giudizio.

La Commissione Tributaria Regionale esaminati gli atti e sentite le parti osserva che il D.L. 262/06 che configura i "vincoli di destinazione" non comprende il contratto di Trust, istituito mutuato da sistemi giuridici di "common law".

Tale contratto, atipico, inserito nel nostro ordinamento a decorrere dal 1 gennaio 1992 a seguito della ratifica della Convenzione dell'Aja dell'1° luglio 1985, operata con L. 16.10.1989 n. 364, sottrae il patrimonio disponibile alla gestione del disponente. Nel caso invece del vincolo di destinazione, si verifica una limitazione patrimoniale di beni rimasti per proprietà e possesso alla persona titolare.

Il termine "Trust" che equivale a "fiducia, impegno, affidamento" è l'elemento fondante dell'attribuzione patrimoniale del "selettor" o "disponente" al "trustee" o "beneficiario", l'atto di fiducia che sottende l'atto dispositivo per cui il conferimento patrimoniale trova ragione nelle capacità di amministrazione e gestione dei beni fino all'estremo potere di disposizione, da parte del Trustee in funzione di un beneficio finale ai beneficiari. In tal modo si realizza la segregazione di beni oggetto del Trust. Appare evidente l'assenza di qualsiasi intento di liberalità da parte della disponente nei confronti del Trustee in quanto questo costituisce solo il mezzo per la realizzazione del programma concordato.

A garanzia della realizzazione del programma, all'atto istitutivo aveva partecipato l'avv. [REDACTED] con la funzione di "Guardiano" con il compito di sorvegliare il Trust per tutta la durata dello stesso, nell'interesse dei beneficiari.

Nel caso de quo, a seguito della istituzione del Trust, non si è verificato alcun arricchimento di terzi in quanto manca l'animus donandi da parte della disponente.

Il Trust è assimilabile non ad una donazione ma piuttosto al fondo patrimoniale (art. 167 c.c.) che realizza come il Trust la segregazione del patrimonio. Fino al momento della conclusione o scioglimento del Trust non si ha il trasferimento definitivo del patrimonio ma la semplice separazione di patrimonio rispetto ai soggetti, sottoposta a condizione sospensiva, con una condizionale finale ed effettiva dell'esito traslativo in quel preciso momento. E quindi fino alla conclusione del Trust il Fisco potrà pretendere semplicemente il tributo in misura fissa, in quanto in capo al fiduciario non c'è stato alcun incremento patrimoniale, alla scadenza del Trust gli atti saranno suscettibili delle imposizioni tributarie proporzionali in quanto solo allora vi sarà un effettivo trasferimento della proprietà.

L'avviso di liquidazione oggetto della presente controversia appare illegittimo ai sensi dell'art. 27 c. 1 e2 del T.U. 26.04.1986 n.131 secondo cui "gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa".

La Commissione rigetta l'appello dell'Agenzia delle Entrate come pure l'appello incidentale del contribuente ed assorbe ogni altra eccezione e doglianza annulla l'avviso di liquidazione n. 105310015559 emesso dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Conegliano.

La peculiarità delle circostanze in fatto prese in esame nella controversia e la novità delle questioni trattate giustificano la compensazione delle spese di giudizio.

P. Q. M.

La Commissione Tributaria Regionale di Venezia sez. VII rigetta l'appello dell'Ufficio come pure l'appello incidentale del contribuente. Spese compensate.

Il Relatore :

Nenzi

Il Presidente :

Careri