

C.T. Reg. Veneto 12.3.2018 n. 302/6/18
Data: 6.4.2018 9:07:24

STUDIO
SPINIELLO
COMMERCIALISTI
ASSOCIATI
Sistema Integrato

C.T. Reg. Veneto 12.3.2018 n. 302/6/18

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con appello depositato all'Agenzia delle Entrate di Treviso il 5.5.2016 e depositato il 20.5.2016 presso questo Giudice [Omissis] impugnavano la sfavorevole sentenza in epigrafe con cui la Commissione tributaria di primo grado di Treviso aveva rigettato il loro ricorso compensando le spese del grado.

La sentenza impugnata aveva affermato la legittimità del provvedimento impositivo in quanto l'atto costitutivo del trust dava vita ad un nuovo soggetto a favore del quale si era verificato l'effetto traslativo dei beni conferiti dal disponente (cfr. pag. 11), con conseguente applicabilità della base imponibile prevista in materia di donazioni (pag. 12).

In sostanza la sentenza di prime cure aveva aderito all'impostazione data alla materia dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate (n. 48/E del 6 agosto 2007 e n. 3/E del 22 gennaio 2008) secondo cui l'imposta in misura fissa potrebbe essere applicata soltanto in assenza di trasferimento dei beni.

Gli appellanti, in particolare, contestavano principalmente la sentenza impugnata in quanto aveva erroneamente affermato la legittimità dell'atto impositivo affermando che l'atto costitutivo del trust doveva essere soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale e non a tassa fissa.

Invocavano, a tal fine, i principi affermati dalla Suprema Corte con sentenza nr 25478 del 18 dicembre 2015 cui successivamente si erano conformati numerose pronunce di merito (C. Trib. di primo grado di Bolzano, Latina, Lodi).

Riproponevano, poi, le doglianze ritenute assorbite in primo grado e chiedevano in via principale la riforma della sentenza appellata con declaratoria di illegittimità dell'avviso di liquidazione impugnato; in subordine chiedevano la riduzione dell'importo liquidato con restituzione di quanto eventualmente versato. Con vittoria delle spese del giudizio nella misura liquidata.

Si costituiva l'appellata Agenzia delle Entrate - Direzione di Treviso contestando l'appello e chiedendo la conferma della sentenza impugnata.

Nel ribadire la correttezza, l'appellata richiama il contenuto di tre ordinanze della Suprema Corte (3735, 3737 e 3886 del 2015) benché precedenti alla sentenza invocata dagli appellanti, secondo cui l'art. 2, comma 47 della legge 262/2006 aveva equiparato al trattamento previsto per l'imposta sulle successioni quello previsto per gli atti di costituzione di vincoli di destinazione cui, pertanto, avrebbero dovuto applicarsi i criteri dettati dal DLgs. n. 346/1990.

Da ciò ricavava la legittimità dell'applicazione dell'imposta proporzionale come applicata dall'avviso di liquidazione impugnato.

Da ultimo gli appellanti depositavano, in data 8 febbraio 2018, memoria illustrativa con la quale insistevano nelle richieste formulate nell'appello e contestavano le controdeduzioni dell'appellata Agenzia.

In particolare richiama anche il contenuto di una ancor più recente sentenza della Suprema Corte (n. 21614 del 26.10.2016) la quale, dandosi carico dei precedenti indirizzi difformi, aveva stabilito che la costituzione del trust doveva essere sottoposta ad imposta fissa di registro in quanto l'effetto dell'atto costitutivo è solo quello segregante dei beni conferiti, senza che la loro proprietà passi ad un soggetto diverso dal disponente.

All'odierna udienza le parti si riportavano alle conclusioni di cui a verbale e la causa veniva decisa come da sentenza depositata all'esito della camera di consiglio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è fondato e va conseguentemente accolto.

La questione di diritto assorbente da risolvere è quella relativa agli effetti prodotti dalla

costituzione di un trust (gratuito come si legge a pag. 10 del ricorso di primo grado)
Occorre cioè stabilire se, attraverso la sua costituzione, i beni conferiti dal disponente si trasferiscano (in proprietà) al trust, con la conseguenza che l'atto costitutivo dovrebbe, in tal caso essere assoggettato ad imposta in misura proporzionale al valore dei beni conferiti.
Oppure se, in mancanza di effetto traslativo, si debba applicare l'imposta in misura fissa.
Sul punto la più recente giurisprudenza del Supremo Collegio pare aver superato le incertezze iniziali ed essersi attestata su di una linea interpretativa assolutamente conforme, cui non può non aderire anche questa Commissione tributaria regionale.
Invero tanto la sentenza del dicembre 2015 quanto quella successiva dell'ottobre 2016 sembrano concordi nel ritenere alcuni principi condivisi in materia.
Così da un lato la sentenza del 2015 afferma: "È difatti errato affermare che l'atto istitutivo di un trust andrebbe annoverato nell'alveo degli atti a contenuto patrimoniale per il sol fatto che il consenso prestato riguarda un vincolo su beni muniti di valore economico. Una tale affermazione contrasta sia con le caratteristiche tipiche del trust come istituto giuridico (che tra un momento verranno meglio esaminate), sia e soprattutto con le caratteristiche del sistema impositivo di registro, in cui l'elemento essenziale cui connettere la nozione di prestazione "a contenuto patrimoniale", ex art. 9 della tariffa, è l'onerosità."
Ed ha aggiunto: "La contraria interpretazione sostenuta dalla ricorrente non è supportata da alcun valido elemento normativo quanto alla determinazione della base imponibile in rapporto al valore del bene affidato in trust. Né è supportata dal riferimento all'onere della trascrizione, atteso che la trascrivibilità del vincolo di destinazione non incide sul connotato della prestazione, ma serve a realizzare il consueto effetto di opponibilità ai terzi del rapporto a base della attribuzione del bene al trustee, secondo le ordinarie previsioni civilistiche di cui all' [art. 2645-ter](#) c.c. e dunque secondo il particolare atteggiarsi del suo titolo."
Ha, infine, rilevato che "... la produzione di un effetto (di liberalità era) discendente non dalla costituzione del trust in sé considerata, quanto dall'attribuzione finale dei beni alla scadenza. Codesto era il tema di fondo caratterizzante la fattispecie e, se a tanto l'intero programma poteva considerarsi improntato, ciò bastava per escludere la fondatezza della pretesa di assoggettamento dell'atto a imposta proporzionale di registro, giacché - come in qualche modo anticipato - ai fini dell'imposta di registro sono tassabili residualmente nella misura proporzionale del 3% solo gli atti che comportano l'assunzione di una obbligazione o la modificazione - oggettiva o soggettiva - di un rapporto obbligatorio."
Il principio è stato confermato nella ancor più recente sentenza del 2016 in cui si legge: "Quanto prospettato dall'Ufficio segue in buona sostanza il contenuto della circ. n. [48/E](#) del 6 agosto 2007 - nonché quello della circ. n. [3/E](#) del 22 gennaio 2008 - che nel loro «combinato disposto» sono nel senso di affermare che gli «effetti segreganti» del trust «autodichiarato» o meno danno luogo ad un trasferimento dei beni conferiti che deve assoggettarsi a tassazione secondo le regole di cui alla reintrodotta legge sulle successioni e donazioni ex DLgs. 31 ottobre 1990 n. [346](#). E ciò, secondo l'Amministrazione, in ragione dell'[art. 2](#), comma 47 ss., DL n. 262 cit. che prevede «l'istituzione» dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni anche «sulla costituzione dei vincoli di destinazione» e nei quali si afferma debbono farsi pacificamente rientrare anche i trust «autodichiarati» o no."
E ancora: "Come noto con numerose ordinanze questa Corte sez. VI è giunta a diverse più radicali conclusioni ... ritenendo invece che l'[art. 2](#), comma 47 ss., DL n. 262 cit. abbia istituito un'autonoma generale imposta «sulla costituzione dei vincoli di indisponibilità» la cui disciplina sarebbe stata indicata per relationem nelle regole contenute nel DLgs. n. 346 cit. «concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni» pervenendo, però, a tale difforme conclusione: "Anche a prescindere dalle gravi incertezze cui le due riassunte interpretazioni danno ingresso - per es. non è dalla legge individuato il soggetto passivo d'imposta ecc. - le stesse non appaiono condivisibili."
Ha infatti specificato "Ed invero la costituzione del trust - come è normale che avvenga per «i vincoli di destinazione» - produce soltanto efficacia «segregante» i beni eventualmente in esso conferiti e questo sia perché degli stessi il trustee non è proprietario bensì amministratore e sia perché i ridetti beni non possono che essere trasferiti ai beneficiari in esecuzione del programma negoziale stabilito per la donazione indiretta (artt. 2 e 11 Convenzione de L'Aja del 1 luglio 1985, recepita in L. 16 ottobre 1989 n. [364](#)) ... Un reale trasferimento che è invece all'evidenza impossibile perché del tutto contrario al programma negoziale di donazione indiretta per cui è stato predisposto e che - come si ripete - prevede la temporanea preservazione del patrimonio a mezzo della sua «segregazione» fino al trasferimento vero e proprio a favore dei beneficiari."
Significativa, infine, l'affermazione conclusiva: "Nemmeno - come anticipato - può condividersi

l'interpretazione letterale dell'[art. 2](#), comma 47 ss., DL n. 262 cit. adottata dalle rammentate ordinanze di questa Corte sez. VI al cui avviso sarebbe stata istituita un'autonoma imposta «sulla costituzione dei vincoli di destinazione» disciplinata mercé il rinvio alle regole contenute nel DLgs. n. [346](#) cit. e avente come presupposto la loro mera costituzione".

La Suprema Corte si è, quindi, già ripetutamente pronunciata su tutte le questioni controverse della presente causa accogliendo sempre le tesi dell'appellante.

Questa Commissione tributaria regionale condivide le ragioni di diritto esposte nelle menzionate sentenze come sopra richiamate e, pertanto, in base alle stesse accoglie l'appello e dichiara illegittimo l'atto di liquidazione dell'imposta di registro proporzionale impugnato in primo grado.

Il fatto, peraltro, che la sentenza risolutiva della Suprema Corte sia intervenuta soltanto dopo la costituzione in giudizio dell'appellata (la quale non poteva, quindi conoscerne le specifiche motivazioni e constatare il carattere dirimente nella presente controversia, soprattutto in relazione al superamento delle incertezze provocate dalle ordinanze della stessa Suprema Corte) giustifica la compensazione tra le parti delle spese del grado.

P.Q.M.

Definitivamente pronunciando così provvede:

- 1) accoglie l'appello e, per l'effetto, in totale riforma della sentenza appellata, dichiara illegittimo l'avviso di liquidazione impugnato in primo grado;
- 2) Compensa interamente tra le parti le spese del grado.