



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI LAZIO

SEZIONE 17

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|----------|----------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | CAPPELLI | PAOLA | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | VALENTE | MARIA VITTORIA | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | LUCIANO | DONATO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5290/2015 depositato il 30/07/2015

- avverso la pronuncia sentenza n. 196/2015 Sez:3 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di LATINA contro:

[REDACTED] ROMA

difeso da:

[REDACTED] VIA ROSSINI 29 83055 STURNO

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE LATINA

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 13/1T/008684 REGISTRO 2013

SEZIONE

N° 17

REG.GENERALE

N° 5290/2015

UDIENZA DEL

08/11/2017 ore 11:30

N° 7053/17/17

PRONUNCIATA IL

8 NOV 2017

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

4 DIC 2017

Il Segretario

ANTONIO MAIONE

[Signature]

COPIA USO STUDIO

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto depositato il 30.7.2015 l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Latina ha proposto appello avverso la sentenza n. 196/3/2015 con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Latina ha accolto il ricorso proposto da ██████████ avverso l'avviso di liquidazione n. 13/T/008684 con il quale l'Agenzia richiedeva il pagamento dell'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale per € 16.190,25 in relazione all'atto dalla stessa stipulato in data 24 giugno 2013 ed avente ad oggetto la costituzione (da parte della stessa e del coniuge) di un *trust* (denominato "TRUST ████████"), in cui era stato nominato *trustee* un terzo, con individuazione dei figli (presenti e nascituri) quali beneficiari finali.

Aveva contestato la ricorrente l'assoggettamento dell'atto in questione all'imposta di successione e donazione (poi non applicata dall'ufficio per il rapporto di parentela intercorrente tra i disponenti ed i beneficiari e per il mancato superamento della franchigia) nonché all'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale (anziché fissa), tenuto conto che per l'applicazione delle suddette imposte doveva attendersi il momento dell'effettiva devoluzione del *trust fund* in favore dei beneficiari, coincidente con il momento di cessazione del *trust*; che, invero, l'atto di costituzione del *trust* non è idoneo a produrre alcun arricchimento nella sfera del beneficiario e nemmeno in quella del *trustee* ed è, quindi, da considerarsi neutro sotto il profilo fiscale, con assoggettabilità dell'atto all'imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa prevista per gli atti a titolo gratuito dall'art 11 della tariffa (parte prima) del dpr n. 131/86.

La Commissione Tributaria di primo grado ha accolto il ricorso valutando che nel *trust* la causa giuridica del negozio si identifica nella destinazione vincolata del bene a vantaggio del beneficiario, per assicurare a quest'ultimo il successivo trasferimento del bene amministrato; che nell'istituto non sono presenti alcuna attribuzione di ricchezza ed alcun effetto patrimoniale, ma solo la conservazione del bene gestito dal *trustee*; che, quindi, solo con l'attribuzione del *trust fund* ai beneficiari si realizza l'effetto traslativo, con applicazione dell'imposta proporzionale.

Ha censurato l'Agenzia appellante la sentenza per violazione dell'art. 2, comma 47, del D.L. n. 262 del 2006, convertito nella L. n. 286 del 2006, ai sensi del quale è stata reintrodotta nel nostro ordinamento l'imposta di successione e donazione, con estensione della stessa anche agli atti di "costituzione di vincoli di destinazione", quali negozi giuridici in virtù dei quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi (quale il *trust*).

Si è costituito l'appellata chiedendo respingersi l'appello e reiterando, altresì, l'eccezione preliminare di nullità dell'avviso di liquidazione per difetto di sottoscrizione di soggetto avente valida delega.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Deve, in via preliminare, essere respinta l'eccezione preliminare reiterata dall'appellata nel presente grado di giudizio di nullità dell'avviso di liquidazione per difetto di sottoscrizione di soggetto avente valida delega; l'avviso, invero, è stato firmato dal Direttore dell'Ufficio Territoriale di Formia, su delega dal Direttore Provinciale dell'Agenzia Pasquale Pagano e, sul punto, la Suprema Corte di Cassazione ha specificamente osservato come la delega possa essere conferita dal titolare dell'Ufficio anche in via generale, mediante la proposizione del funzionario ad un settore dell'Ufficio, con competenze specifiche (cfr Cass. sent. n. 2432 del 2001 "*In tema di contenzioso tributario, la sottoscrizione dell'atto di appello, pur non competendo ad un qualsiasi funzionario sprovvisto di specifica delega da parte del titolare dell'Ufficio, deve ritenersi validamente apposta quando proviene dal funzionario preposto al reparto competente, poiché la delega da parte del titolare dell'Ufficio può essere legittimamente conferita in via generale mediante la proposizione del funzionario da un settore dell'Ufficio con competenze specifiche*").

Il funzionario proposto al reparto competente, infatti, deve intendersi con ciò stesso delegato in via generale a sostituire il direttore nelle specifiche competenze, senza necessità di una speciale procura, né l'odierna parte appellata ha eccepito o provato la non appartenenza del sottoscrittore l'avviso di accertamento all'ufficio cui lo stesso era preposto (v. Cass. sent. n. 874 del 2009).

Nel merito la questione posta al vaglio della presente Commissione è l'eventuale assoggettamento dell'atto di costituzione del trust sopra descritto all'imposta di successione e donazione (poi non applicata dall'ufficio per il rapporto di parentela intercorrente tra i disponenti ed i beneficiari e per il mancato superamento della franchigia), nonché all'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale (anziché fissa).

Al riguardo l'Agenzia appellante invoca la previsione dell'art. 2, comma 47, del D.L. n. 262 del 2006, convertito nella L. n. 286 del 2006, ai sensi del quale è stata reintrodotta nel nostro ordinamento l'imposta di successione e donazione, con estensione della stessa anche agli atti di "costituzione di vincoli di destinazione" ("*E' istituita 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, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54*").

Deduce, poi, l'Agenzia che gli atti *inter vivos* o *mortis causa* riconducibili nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni che comportano il

trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari sono altresì soggetti all'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali - secondo le modalità stabilite dal D. L.vo n. 347 del 1990 (T.U. delle imposte ipotecarie e catastali) - e che, conseguentemente, l'imposta ipotecaria e catastale vada applicata, nel caso di specie, in misura proporzionale (e non nella misura fissa prevista per gli atti a titolo gratuito), trattandosi di atto o disposizione ad effetto traslativo.

Rileva questa Commissione come la censura dell'Ufficio non merita accoglimento, riportandosi alle argomentazioni svolte al riguardo dalla Suprema Corte di Cassazione - anche ai sensi dell'art. 118, primo comma, disp. di att. al cpc - in fattispecie analoga a quella oggetto del presente giudizio (sent. n. 21614 del 2016).

Nell'ambito della funzione nomofilattica che le è propria il giudice di legittimità ha affermato - invero - il seguente principio di diritto: «L'istituzione di un trust cosiddetto "autodichiarato", con conferimento di immobili e partecipazioni sociali, con durata predeterminata o fino alla morte del disponente-trustee, con beneficiari i discendenti di quest'ultimo, deve scontare l'imposta ipotecaria e quella catastale in misura fissa e non proporzionale, perché la fattispecie si inquadra in quella di una donazione indiretta cui è funzionale la "segregazione" quale effetto naturale del vincolo di destinazione, una "segregazione" da cui non deriva quindi alcun reale trasferimento di beni e arricchimento di persone, trasferimento e arricchimento che dovrà invece realizzarsi a favore dei beneficiari, i quali saranno perciò nel caso successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale».

Si riportano i passaggi della predetta pronuncia, nella quale la Suprema Corte ha respinto il motivo di ricorso prospettato dall'Ufficio di violazione dell'art. 2, comma 47, del D.L. n. 262/2006, rilevandosi, altresì, che priva di rilievo, ai fini dell'assoggettamento o meno a tassazione degli effetti segreganti del trust, è l'evenienza che il trust sia o meno "autodichiarato" (ipotesi che si verifica quando l'atto istitutivo del trust si esaurisce nell'imposizione del vincolo su un dato bene, ferma la titolarità del bene in capo al costituente).

«...Come invero già evidenziato da questa Corte il tipo di trust «autodichiarato» pervenuto all'esame costituisce una forma di donazione indiretta, nel senso che per suo mezzo il disponente provvederà a beneficiare i suoi discendenti non direttamente e bensì a mezzo del trustee in esecuzione di un diverso programma negoziale (Cass. sez. trib. n. 25478 cit.). 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). L'appena veduta osservazione è fondamentale perché consente di comprendere l'inconsistenza della censura denunciata dall'Ufficio

che - pur riconoscendo anche nelle sue circolari che quella applicabile al trust è l'imposta sulle donazioni e sulle successioni che ha come presupposto l'arricchimento patrimoniale a titolo di liberalità, tanto che la stessa non può applicarsi se il trust è stato costituito senza conferimento, scontando in questo caso soltanto l'imposta fissa di registro - sostiene l'erroneo convincimento che il conferimento di beni nel trust dia luogo a un reale trasferimento imponibile. 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. Per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni manca quindi il presupposto impositivo della liberalità alla quale può dar luogo soltanto un reale arricchimento mediante un reale trasferimento di beni e diritti (art. 1 d.lgs. n. 346 cit.).

Nemmeno - come anticipato - può condividersi l'interpretazione letterale dell'art. 2, comma 47 ss., d.l. 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 d.lgs. n. 346 cit. e avente come presupposto la loro mera costituzione. In verità neanche il dato letterale autorizza una tale conclusione, giacché ex art. 12, comma 1, prel. «il significato proprio delle parole secondo la connessione di esse» è proprio invece nel diverso senso che l'unica imposta espressamente istituita è stata la reintrodotta imposta sulle successioni e sulle donazioni alla quale per ulteriore espressa disposizione debbono andare anche assoggettati i «vincoli di destinazione», con la scontata conseguenza che il presupposto dell'imposta rimane quello stabilito dall'art. 1 d.lgs. n. 346 cit. del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari. Quella che in verità emerge chiara dall'art. 2, comma 47 ss., d.l. n. 262 cit. è la preoccupazione - nei più esatti termini di cui all'art. 12, comma 1, prel. sarebbe «l'intenzione del legislatore» - di evitare che un'interpretazione restrittiva della istituita nuova legge sulle successioni e donazioni disciplinata mediante richiamo al già abrogato d.lgs. n. 346 cit. potesse dar luogo a nessuna imposizione anche in caso di reale trasferimento di beni e diritti ai beneficiari quando lo stesso fosse stato collocato all'interno di una fattispecie tutto sommato di «recente» introduzione come quella dei «vincoli di destinazione» e quindi per niente affatto presa in diretta considerazione dal ridetto «vecchio» d.lgs. n. 346 cit. Questa sembra essere l'interpretazione non solo logicamente più corretta, ma anche quella che appare essere l'unica costituzionalmente orientata. E ciò atteso che l'art. 53 Cost. non pare poter tollerare un'imposta, a meno che non sia un'imposta semplicemente d'atto come per l'essenziale è per es. quella di registro, senza relazione alcuna con un'idonea capacità contributiva...».

In applicazione del principio di diritto sopra riportato - reso dalla Suprema Corte proprio in merito all'imposta ipotecaria e catastale dovuta sugli atti di costituzione di un trust - l'appello, conclusivamente, deve essere respinto.

Le spese di lite, in considerazione della sopravvenuta pronuncia del giudice di legittimità e dei contrasti giurisprudenziali esistenti - debbono essere compensate tra le parti.

P.Q.M.

Respinge l'appello; Compensa le spese.

Roma, 8 novembre 2017

L'estensore

(dott.ssa Maria Vittoria Valente)

Maria Vittoria Valente

Il Presidente

(dott.ssa Paola Cappelli)

Paola Cappelli