

La giurisprudenza in materia d'imposizione indiretta sugli atti di dotazione di beni in trust

di Luca Serpiery

La questione del trattamento tributario ai fini delle imposte indirette degli atti di dotazione in trust, costituisce uno di quegli esempi d'incertezza della norma tributaria, che non di rado trova cittadinanza nel nostro ordinamento. Il Legislatore ha timidamente pronunciato la sua posizione con il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 convertito nella Legge 24 novembre 2006, n. 28, ed ha lasciato l'onere dell'affondo all'Agenzia delle entrate, la quale, ha dovuto arrangiarsi con l'unico strumento a disposizione: la circolare interpretativa. L'indirizzo assunto, non ha trovato tuttavia pacifico riscontro nella giurisprudenza che, in prevalenza, ha assunto posizioni del tutto contrarie. Ciò ha determinato una consuetudine già conosciuta per cui, in forza di un atto di dotazione di beni in trust, ci si chiede quale Ufficio possa accogliere la tassazione più favorevole al contribuente. Questo è un ordinamento che "va per uffici territoriali" e che richiede a gran voce, una pronuncia chiarificatrice da parte del Legislatore.

■ Premessa

È ormai trascorso oltre un ventennio del riconoscimento dell'istituto del trust in Italia (1). Tuttavia, solo in sede di conversione del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 in Legge 24 novembre del 2006, n. 28 (2), il Legislatore intervenne in materia di imposizione indiretta, disponendo che, gli atti di vincoli di destinazione, dovevano essere assoggettati alle imposte sulle donazioni e successioni (3). Tuttavia, nel dettato normativo, restava assente qualsiasi benché minimo riferimento all'istituto del trust.

Poco più avanti, la Direzione generale dell'Agenzia delle entrate, emanava le circolari n. 48/E del 6 giugno 2007 (4) e n. 3/E del 22 gennaio 2008 (5). Nella prima in particolare si legge: "il trust, per le caratteristiche essenziali che lo contraddistinguono, è riconducibile alla categoria dei vincoli di destinazione".

Conseguenza è stata che gli atti di dotazione di beni in trust fossero assoggettati alle imposte sulle donazioni e successioni, tenendo tuttavia conto delle relative franchigie applicabili, in base al rapporto di parentela esistente, tra disponente e beneficiario. Se poi oggetto della dotazione fossero stati beni immobili, su questi, sarebbero pesate anche le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale. Da ultimo, il momento impositivo fu individuato in quello del compimento dell'atto di dotazione.

In conclusione, l'Agenzia assimilava categorie di atti tra loro dissimili, sotto lo stesso ombrello impositivo e la prassi che concerne la tassazione indiretta

Luca Serpiery - Commercialista in Viterbo

Note:

(1) Convenzione de L'Aja del 1° luglio 1985 relativa alla legge applicabile ai trust ed al loro riconoscimento resa esecutiva in Italia con Legge 16 ottobre 1989, n. 364, entrata in vigore il 1° gennaio 1992, in www.il-trust-in-italia.it.

(2) D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 convertito in Legge 24 novembre 2006, n. 28, in www.altalex.com.

(3) [Supra nota 2], in particolare: capo I, articolo 2, comma 47. È 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 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54, in www.altalex.com.

(4) Circolare Agenzia delle entrate n. 48/E del 6 agosto 2007, in www.agenziaentrate.gov.it.

(5) Circolare Agenzia delle entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008, in www.agenziaentrate.gov.it.

degli atti di dotazione di beni in trust, ancor ora s'informa a questa assimilazione.

■ La tassazione degli atti di dotazione di beni in trust liberali: il percorso giurisprudenziale

Gli aspetti su cui il giudice tributario si pronuncia, riguardo l'imposizione indiretta sugli atti di dotazione di beni in trust, concernono: l'assoggettamento alle imposte sulle donazioni e successioni con applicazione o meno delle relative franchigie, in alternativa alla tassazione ad imposta fissa di registro, l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa o proporzionale, e l'individuazione del momento impositivo tra l'atto di dotazione dei beni in trust e quello di assegnazione del fondo ai beneficiari.

Mentre le istanze formulate in sede contenziosa dal contribuente, consistono nella richiesta di applicazione delle imposte in misura fissa di registro, ipotecarie e catastali all'atto di dotazione, e di quelle sulle donazioni e successioni solo al momento della devoluzione del fondo ai beneficiari, l'Ufficio, in forza dell'applicazione delle circolari interpretative (6), ritiene corretto il trattamento esattamente contrario. La questione dell'applicabilità delle franchigie è intimamente legata alla individuazione dei beneficiari e al rapporto parentale che costoro hanno col disponente. Dette informazioni devono desumersi dalle previsioni dell'atto istitutivo di trust ma, la questione, non si allontana dal sollevare interessante dibattito giurisprudenziale.

L'applicazione delle imposte in misura fissa

Un primo aspetto oggetto di valutazione di merito, a iniziare dal periodo antecedente l'intervento del Legislatore e dell'Agenzia, concerne l'assimilazione degli atti dotativi del fondo a quelli di donazione. Una volta accertata l'assenza dell'*animus donandi* tra disponente e trustee (7), lo scopo tipico della donazione non si realizza. L'intendimento che il disponente si propone, non è di arricchire il trustee, ma di trasferire beni al trust affinché il trustee medesimo li amministri e li consegni, a una certa data e a specifiche condizioni indicate nell'atto, ai beneficiari, attribuendo pertanto al trust, "un significato di mera prenotazione dell'evento finale, sospensivo e condizionante" (8) (9) (10). I giudici si pongono allora l'interrogativo, se il trustee, ricevuta la dotazione dal disponente, divenga anche

proprietario dei beni ottenuti. Accertata l'assenza dell'*animus donandi*, può parlarsi, più che di proprietà del trustee, di differenti statuti proprietari "caratterizzati da un intreccio di facoltà, poi variamente articolate, in funzione della tutela d'interessi diversi" (11). Il trasferimento della proprietà nel fondo in trust è pertanto un non meglio specificato negozio di trasferimento della proprietà, diverso da quello assunto come modello quale presupposto dell'imposta di registro proporzionale. Ciò induce a ritenere corretta l'assenza di un accrescimento patrimoniale a favore del trustee, in quanto, le sue facoltà di proprietario, non possono essere utilizzate per l'accrescimento del proprio patrimonio ma esclusivamente a favore di quello dei beneficiari. Il disponente, quindi, non genera in capo al trustee, alcun arricchimento e altresì alcuna liberalità (12), in quanto, il fondo in trust, sottende alla prestazione di una garanzia di cui il trustee non si arricchisce, né da cui consegue alcuna sua capacità contributiva. Sotto il profilo temporale, andrà visto all'assegnazione che farà il trustee ai beneficiari, quel momento impositivo, cosa determinerà. Più semplicemente (13) (14) (15), allorquando sia escluso che il trustee non esprima capacità contributiva per la dotazione ricevuta, se ne conviene che solo il beneficiario possa farlo, e ciò unicamente, al trasferimento del fondo a suo favore. Solo in questo momento sono applicabili le imposte sulle donazioni e successioni e le eventuali ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

Note:

- (6) [Supra, note 4 e 5].
- (7) Comm. trib. prov. di Lodi, 5 novembre 2001, in questa Rivista, 2002, pag. 418.
- (8) Comm. trib. prov. di Milano, 5 febbraio 2014, n. 1208/17/14 - in www.il-trust-in-italia.it.
- (9) Comm. trib. prov. di Treviso, 25 febbraio 2011, n. 14/1/2011 - in www.il-trust-in-italia.it.
- (10) Comm. trib. reg. Treviso, 27 novembre 2013, n. 9/7/13, [supra nota 9].
- (11) Comm. trib. reg. Roma, Sez. distaccata di Latina, 29 settembre 2011, n. 709/39/11, in questa Rivista, 2012, pag. 410 - Sentenza appellata Comm. trib. prov. di Frosinone, n. 42/02/2006 non commentata in questo articolo - in www.il-trust-in-italia.it.
- (12) Commissione tributaria reg. Milano, 4 luglio 2012, n. 73/15/12, in questa Rivista, 2013, pag. 178; si veda alla nota 58 la sentenza appellata della Comm. trib. prov. di Milano, 13 maggio 2010, n. 113/18/10 - in www.il-trust-in-italia.it.
- (13) Comm. trib. prov. di Salerno, 18 dicembre 2012, n. 504/4/12, in questa Rivista, 2013, pag. 440; Comm. trib. prov. di Salerno 18 dicembre 2012, n. 507/4/12, in questa Rivista, 2013, pag. 438.
- (14) Comm. trib. prov. di Latina, 3 gennaio 2013, n. 10/02/13 - in www.il-trust-in-italia.it.
- (15) Comm. trib. prov. di Torino, 5 febbraio 2014, n. 311/11/14 in questa Rivista, 2015, pag. 93.

I beneficiari invero, durante la vita del trust, sono titolari unicamente del diritto di aspettativa cui è sottoposta la loro posizione (16) (17). Il trustee, d'altro canto, ha un ruolo puramente strumentale, non si arricchisce della dotazione, ed essendo il trust privo di effetti traslativi formali, fanno del trustee un soggetto privo di capacità contributiva. Il trasferimento di proprietà dal disponente al trustee, infatti, non sta nel senso tradizionalmente inteso dal diritto civile poiché, egli, seppur proprietario dei beni "è basilamente vincolato dall'esercizio del proprio diritto dalle disposizioni di amministrazione fiduciaria contenute nell'atto istitutivo e dettate nell'interesse dei beneficiari" (18). Nel merito, è stato impiegato l'aggettivo "represso" (19), per identificare il diritto di proprietà del trustee, che è reso tale, dai "vincoli di amministrazione a questi opposti, a favore di soggetti riconosciuti, allo stato, titolari di sola aspettativa" (20). Il disponente ripone fiducia nel trustee, per la sua capacità di amministrazione e gestione dei beni, fino alla disposizione finale in favore dei beneficiari. Proprio da questo se ne deduce, l'assenza di qualsivoglia intento liberale da parte dell'uno, nei confronti dell'altro. "Anche l'Agenzia delle entrate, con la circolare 48/E del 6 agosto 2007 (21), ha chiarito che il beneficiario individuato è il soggetto che esprime una capacità contributiva attuale, per cui, una volta escluso che il trustee sia un soggetto che esprime capacità contributiva, fino a quando non avverrà l'effettiva individuazione ed il successivo trasferimento di reddito e/o beni al beneficiario, nessuna imposta proporzionale sarà dovuta" (22). Il momento impositivo quindi, è da individuarsi in quello del definitivo trasferimento del fondo, dal trustee ai beneficiari (23) (24). Oggetto del tributo successorio non è, pertanto, ogni atto di trasferimento, ma solo quello che determina un arricchimento del soggetto beneficiario, poiché altrimenti, "si finirebbe col tassare una fattispecie concreta priva della capacità economica oggetto del tributo, e dunque, nei confronti di un soggetto - il trustee - che è totalmente estraneo ad ogni forma di arricchimento" (25).

Può intendersi, in estrema sintesi, che il mancato richiamo del Legislatore sulla tassazione indiretta riguardo gli atti di dotazione in trust, appaia voluto, poiché, dove egli ha inteso fare un richiamo espresso, lo ha fatto. In vero, la previsione di tassazione diretta dei redditi del trust, avutasi con la novazione dell'art. 73 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi

(T.U.I.R.) (26), sta "a dimostrare la scelta operata, volta ad escludere l'imposta sulle donazioni per questo tipo di negozi, salva poi, al momento dell'attribuzione definitiva dopo la scadenza del trust, la possibilità di operare l'imposizione secondo le norme sulle donazioni e successioni" (27). Appare quindi non condivisibile, dilatare la categoria dei negozi di vincolo di destinazione a negozi che tali non sono - i trust - in quanto, i primi, col trasferimento, determinano un incremento patrimoniale, mentre i trust, al contrario, non causano, al momento della loro istituzione, alcun incremento del genere (28). Ciò è tanto vero, che può sussistere una negazione *de facto* per cui l'atto di conferimento in trust, non costituisce vincolo di destinazione (29).

Altro aspetto che richiama interesse nelle pronunce in materia, è costituito dall'elemento condizionale (30) (31) che ne emerge. Con l'istituzione del trust e la dotazione del fondo, non si determina un esito favorevole e certo della gestione. Solo al termine del trust medesimo, si potrà conoscere quale ne sarà il risultato. Ciò premesso, i soggetti individuati quali beneficiari, non hanno alcun arricchimento

Note:

(16) Comm. trib. reg. Venezia - Mestre, 21 settembre 2010, n. 76/2010 in questa *Rivista*, 2011, pag. 150.

(17) Comm. trib. prov. di Napoli, 2 ottobre 2013, n. 571, in questa *Rivista*, 2014, pag. 199.

(18) Comm. trib. prov. di Treviso, 25 ottobre 2010, n. 108/9/10, in questa *Rivista*, 2011, pag. 286.

(19) Comm. trib. prov. di Perugia, 27 gennaio 2011, n. 35/01/11, in questa *Rivista*, 2011, pag. 288.

(20) [Supra nota 19].

(21) Circolare Agenzia delle entrate n. 48/E del 6 agosto 2007 - 4. Disciplina dei redditi del beneficiario del trust - "... Premesso che il presupposto di applicazione dell'imposta è il possesso di redditi, per 'beneficiario individuato' è da intendersi il beneficiario di "reddito individuato", vale a dire il soggetto che esprime, rispetto a quel reddito, una capacità contributiva attuale", in www.agenziaentrate.it.

(22) Comm. trib. prov. di Milano, 31 gennaio 2014, n. 1002 - in www.il-trust-in-italia.it.

(23) Comm. trib. reg. Venezia, 23 gennaio 2003, n. 7/53, in questa *Rivista*, 2003, pag. 253.

(24) Comm. trib. prov. di Brescia, 11 gennaio 2006, n. 205, in questa *Rivista*, 2006, pag. 424.

(25) Comm. trib. reg. Firenze, 17 novembre 2011, n. 77/24/11.

(26) D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in www.altalex.com.

(27) Comm. trib. reg. Venezia - Mestre 21 febbraio 2012, n. 10/29/12, [supra nota 16].

(28) Comm. trib. prov. di Milano 11 febbraio 2014, n. 1462 - in www.il-trust-in-italia.it.

(29) Comm. trib. prov. di Perugia 19 giugno 2014, n. 470/2/14, in questa *Rivista*, 2015, pag. 85.

(30) Comm. trib. prov. di Torino 6 luglio 2008, n. 37/22/08 - in www.il-trust-in-italia.it.

(31) Comm. trib. reg. Milano, Sez. distaccata di Brescia, 22 maggio 2007, n. 130/63/07, in questa *Rivista*, 2007, pag. 581.

attuale (32). Ne consegue, la tassazione in misura fissa all'atto di dotazione. Del resto, il disponente che dovesse porre nell'atto istitutivo di trust una serie di condizioni, al verificarsi delle quali, i beneficiari otterrebbero l'assegnazione del fondo, farebbe emergere posizioni beneficiarie condizionate e quindi titolari del solo diritto di aspettativa, non manifestandosi conseguentemente in loro capo, in principio, alcun arricchimento tassabile. Solo all'assegnazione del fondo da parte del trustee ai beneficiari, sarà integrato il presupposto impositivo avutosi all'atto di dotazione. In un caso simile, l'Ufficio richiedeva al notaio rogante, le maggiori imposte sulle donazioni e successioni ad aliquota del 6%, alla registrazione dell'atto di dotazione dei beni in trust. Le ragioni del contribuente nel giudizio di merito furono accolte (33). Il principio della segregazione patrimoniale sancito dall'art. 2 della Convenzione de l'Aja (34), che "consente ai beni conferiti in trust di essere destinati al raggiungimento di un determinato scopo prefissato dal disponente nell'atto istitutivo" (35), rende il diritto di proprietà del trustee condizionato, limitato nel tempo e destinato a raggiungere uno fine ben delineato. Altresì, seguendo il solco tracciato dalla prospettiva interpretativa di cui all'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (36), si rileva che, il termine "trasferimento" contenuto nell'atto, "non è in grado di evidenziare una effettiva ed attuale configurazione traslativa, pur in presenza di un forte vincolo segregante" (37). L'atto di dotazione in trust dei beni, non pare quindi, tanto vigoroso da determinare gli effetti impositivi individuati dall'Ufficio, viepiù, che gli stessi beni, al verificarsi di condizioni espresse nell'atto istitutivo, potrebbero addirittura far ritorno al disponente stesso.

Con riguardo al ruolo strumentale del trustee, la causa pratica del trust non è insita nel diritto trasferito al trustee medesimo, ma nella conservazione di tale diritto, nel perseguimento del programma destinatorio e in tutti gli atti che egli dovrà compiere nell'interesse dei beneficiari. "Il trustee non gode del diritto di proprietà al quale, nel nostro ordinamento, si collegano norme fiscali, ne si determina il presupposto impositivo del trasferimento, giacché quest'ultimo è il passaggio di un bene o diritto da un patrimonio all'altro, ciò che nella specie non si verifica" (38). "L'elemento fondante dell'attribuzione patrimoniale dal disponente al trustee è da ravvisarsi proprio nella fiducia che sottende l'atto dispositivo, per cui il conferimento patrimoniale, trova ragione

nella capacità di amministrazione e gestione dei beni, fino all'estremo potere di disposizione da parte del trustee, in funzione di un'utilità finale spettante ai beneficiari" (39). Il trasferimento dei beni al trustee è un'attribuzione meramente strumentale e, "qualsiasi sia il tipo di trust, non potrebbe mai esservi arricchimento del trustee, poiché come tale, questi, non è destinatario di un atto di liberalità, ma è bensì tenuto ad adempiere, il programma del trust" (40). La dotazione dei beni in trust e il conseguente passaggio degli stessi al trustee, nel ruolo strumentale che assolve, non determina, quindi, il presupposto impositivo del trasferimento.

La soggettività passiva del fondo in trust, costituisce ulteriore elemento di pronuncia di merito.

Nel contenzioso instaurato (41), l'Ufficio inquadra il trustee quale amministratore del trust. Il giudice accentra invece la sua riflessione sulla differenza tra la figura del trustee rispetto a quella di amministratore societario. "Chiamare in causa il trustee,

Note:

(32) Comm. trib. prov. di Genova 7 ottobre 2010, n. 280, in questa *Rivista*, 2011, pag. 283.

(33) Comm. trib. prov. di Firenze 12 febbraio 2009, n. 30, in questa *Rivista*, 2009, pag. 425.

(34) Convenzione de l'Aja del 1° luglio 1985 relativa alla legge applicabile ai trust ed al loro riconoscimento resa esecutiva in Italia con Legge 16 ottobre 1989, n. 364, entrata in vigore il 1° gennaio 1992 - Art. 2. Ai fini della presente Convenzione, per trust s'intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente - con atto tra vivi o *mortis causa* - qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato. Il trust è caratterizzato dai seguenti elementi:

a. I beni in trust costituiscono una massa distinta e non sono parte del patrimonio del trustee;

b. I beni in trust sono intestati al trustee o ad un altro soggetto per conto del trustee;

c. Il trustee è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre dei beni in conformità alle disposizioni del trust e secondo le norme imposte dalla legge al trustee.

Il fatto che il disponente conservi alcuni diritti e facoltà o che il trustee abbia alcuni diritti in qualità di beneficiario non è necessariamente incompatibile con l'esistenza di un trust. In www.il-trust-in-italia.it.

(35) [Supra nota 16].

(36) D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Art. 20 - "1. L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

(37) Comm. trib. prov. di Salerno, 8 ottobre 2010, n. 465 - in www.il-trust-in-italia.it.

(38) Comm. trib. reg. Roma, Sez. distaccata di Latina, 22 dicembre 2009, n. 732/40/09, in questa *Rivista*, 2011, pag. 280.

(39) Comm. trib. prov. di Torino, 9 giugno 2011, n. 70/13/11, in questa *Rivista*, 2012, pag. 417.

(40) [Supra nota 38].

(41) Comm. trib. prov. di Treviso, 3 febbraio 2014, n. 105/06/14 - in www.il-trust-in-italia.it.

quale amministratore del fondo, lascia intendere un rapporto di rappresentanza di un altro soggetto, che nel caso, è il trust stesso, in modo tale che risulti quale destinatario dell'atto, che erroneamente viene identificato e notificato al suo rappresentante" (42). Il giudice conclude sulla "pacifica carenza di legittimazione passiva in capo al trust trattandosi di un patrimonio privo di soggettività propria" (43). Le ragioni del contribuente sono accolte e l'atto è tassato in misura fissa.

La Commissione tributaria provinciale di Lodi (44) affronta la delicata questione del trust auto-dichiarato. Nel caso di specie, il fatto che il soggetto disponente coincida col trustee, ingenera una posizione singolare da parte dei giudici. Costoro, infatti, non ritengono che sia sussistente il presupposto per l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, e che si debbano invece applicare le imposte in misura fissa, come previsto per le volture eseguite in dipendenza di atti che non comportino trasferimento di beni immobili ai sensi dell'art. 2, comma 2 e dell'art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 347 del 31 ottobre 1990 (45). Del resto, la stessa circolare n. 3/E al punto 6 (46), riporta che, la trascrizione di cui all'art. 2465-ter - riguardando anche i conferimenti in trust di cui al procedimento in trattazione - può essere richiesta anche nelle ipotesi di costituzione di vincoli che non abbiano effetti traslativi, e che nel

caso, sono dovute le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

L'applicazione delle franchigie

Ai fini della determinazione delle aliquote e delle franchigie applicabili, che si differenziano in dipendenza del rapporto di parentela e affinità (47), occorre guardare al rapporto intercorrente tra il disponente e il beneficiario.

Il contenzioso instauratosi presso la Commissione tributaria provinciale di Savona (48), riguarda un atto istitutivo di trust in cui il disponente, individuando le posizioni beneficiarie, aveva indicato i suoi discendenti viventi al termine finale della durata del trust. In seguito, operava un'integrazione all'atto istitutivo, con la quale, ai fini fiscali, dichiarava che allo stato attuale (momento impositivo fiscale) esisteva un solo discendente: la figlia nominativamente indicata. Dichiarava altresì che non aveva eseguito alcuna donazione diretta o indiretta a costei, e richiedeva

(47) D.L. n. 262 del 3 ottobre 2006, Art. 2, commi da 47 a 49.

47. È 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.

48. I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta di cui al comma 47 con le seguenti aliquote sul valore complessivo netto dei beni:

a) devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;

a-bis) devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento;

b) devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;

c) devoluti a favore di altri soggetti: 8 per cento.

49. Per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1, del citato Testo Unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:

a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;

a-bis) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento;

b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento. In www.altalex.it.

(48) Comm. trib. prov. di Savona, 11 marzo 2009, n. 40/04/09, in questa Rivista, 2009, pag. 417.

Note:

(42) Il giudice richiama la Sentenza della Cass. 15 luglio 2010, n. 16605, ove si enuncia la seguente motivazione: "I fondi comuni d'investimento (nella specie un fondo immobiliare chiuso) costituiscono patrimoni separati della società di gestione del risparmio che li ha istituiti, con la conseguenza che, in caso di acquisto immobiliare operato nell'interesse di un fondo, l'immobile acquistato deve essere intestato alla suindicata società di gestione". In forza del precedente citato, il giudice di merito enuncia il principio in base al quale "il trust non possa essere definito un soggetto di diritto a cui notificare un atto e per questo non può stare in giudizio. Ciò poiché, ai fatti, il trust consiste in un patrimonio privo di soggettività propria, analogamente ai fondi comuni d'investimento", in www.trusts.it.

(43) Il giudice richiama la Sentenza del Tribunale di Udine n. 403/2011; nello svolgimento del processo il giudice fa un espresso richiamo alla "carenza di legittimazione passiva in capo al trust, trattandosi di un patrimonio privo di soggettività propria", in www.trusts.it.

(44) Comm. trib. prov. di Lodi, 25 luglio 2013, n. 100/01/013, in questa Rivista, 2014, pag. 53.

(45) D.Lgs. n. 347 del 31 ottobre 1990 - Art. 2, comma 2: Se l'atto o la successione è esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni e donazioni o vi è soggetto in misura fissa, la base imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte. - Art. 5, comma 2: La trascrizione del certificato è richiesta ai soli effetti stabiliti dal presente Testo Unico e non costituisce trascrizione degli acquisti a causa di morte degli immobili e dei diritti reali immobiliari compresi nella successione.

(46) [supra nota 4].

pertanto l'applicazione dell'intera franchigia di legge. L'Ufficio si costituiva ritenendo in specie, che tale integrazione "non assolve allo scopo della richiesta di individuazione specifica del beneficiario perché, anche in presenza di tale clausola, resterebbe possibile usufruire nuovamente della franchigia da parte dei soggetti non individuati" (49).

La Commissione tributaria provinciale di Savona e quella regionale di Genova (50), alla quale ultima l'Ufficio ha presentato ricorso per la riforma della sentenza di primo grado, accolgono le ragioni del contribuente rilevando che nella motivazione della sentenza "il soggetto beneficiario è indicato in maniera specifica con l'indicazione delle generalità e del grado di parentela, la qual cosa consente l'applicazione delle aliquote e delle franchigie previste ai fini delle imposte sulle donazioni e successioni, per gli atti a titolo gratuito e per le disposizioni testamentarie, tenuto conto dei rapporti intercorrenti tra il disponente e il beneficiario" (51).

In un'interessante pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Bergamo (52), il contribuente presentava una prima dichiarazione di successione dei cinque fratelli del *de cuius*. A questa seguiva una seconda dichiarazione modificativa, testamentaria, che prevedeva l'istituzione di un trust con nomina del trustee nella persona del dichiarante ancorché erede fra i cinque. Nel trust istituito per testamento, i cinque fratelli figuravano tutti quali beneficiari finali individuati del fondo in trust e, a ciascuno di loro, era applicata la franchigia di legge. L'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio revocava tutte e cinque le franchigie, rideterminando le imposte di successione e donazione con l'attribuzione di una sola franchigia, in quanto, "doveva ritenersi che il soggetto passivo dell'imposta, era unico e rappresentato dal trust, cosicché la franchigia, sarebbe stata applicata una volta sola" (53). Il giudice non accolse la tesi dell'Ufficio, in quanto, trattavasi, nel caso, di trust successorio con beneficiari ben individuati dal *de cuius*, chiara ripartizione del fondo tra gli stessi, con tempi e modi di attribuzione del fondo. Pertanto, al ricorrente, rimaneva una funzione puramente esecutiva. Costui era l'intestatario del fondo ma non l'esclusivo beneficiario dello stesso. "I soggetti passivi dell'imposizione fiscale, erano ravvisabili nei cinque fratelli e considerato, che aliquote e franchigie applicabili, sono da determinarsi in funzione della relazione parentale esistente da disponente e beneficiari, peraltro ivi indicati in maniera specifica,

le franchigie dovevano essere applicate a favore di ciascun beneficiario" (54).

L'applicazione delle imposte in misura proporzionale

In base ad una delle prime letture favorevoli alla posizione dell'Ufficio da parte del giudice di merito, gli atti di dotazione di beni in un trust liberale, che comportino un impoverimento del disponente, realizzano lo scopo economico tipico della donazione (55), la quale è qui definita come "contratto col quale per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra disponendo a favore di questa un suo diritto o assumendo verso la stessa una obbligazione" (56). Nel frattempo, l'opposizione in giudizio da parte degli Uffici delle due circolari nn. 48/E e 3/E (57), non tarda ad arrivare ed alcuni giudici sono altrettanto solerti nel raccogliere le facendole proprie, mutuando viepiù la posizione di altri colleghi e rilevando che "non essendoci in materia alcuna norma che disciplini espressamente il trust, ci si può riferire allo stesso solamente mediante un'applicazione analogica riguardo i c.d. vincoli di destinazione" (58) (59). Pertanto, essendovi comunque un effetto segregativo, anche se il bene resta intestato al disponente - trust auto-dichiarato - v'è comunque un trasferimento, e il trust, consistendo in un rapporto giuridico complesso con un'unica causa fiduciaria, comporta l'applicazione delle imposte proporzionali alla costituzione del vincolo. L'assimilazione anzi detta, diventa un elemento chiave delle pronunce giurisprudenziali a favore dell'Ufficio. L'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (60) impone infatti

Note:

(49) [Supra nota 48].

(50) Comm. trib. reg. Genova, 28 ottobre 2013, n. 107. - Sentenza appellata Comm. trib. prov. di Savona, 11 marzo 2009, n. 40/04/09 non commentata in questo articolo, [supra nota 48].

(51) [Supra nota 50].

(52) Comm. trib. prov. di Bergamo, 13 gennaio 2010, n. 4, in questa Rivista, 2011, pag. 38.

(53) [Supra nota 52].

(54) [Supra nota 52].

(55) Comm. trib. prov. di Treviso, 29 marzo 2001, in questa Rivista, 2002, pag. 419.

(56) [Supra nota 55].

(57) [Supra note 4 e 5].

(58) Comm. trib. prov. di Milano, 13 maggio 2010, n. 113/18/10 - in www.il-trust-in-italia.it.

(59) Comm. trib. prov. di Milano, 5 febbraio 2013, n. 32 - in www.il-trust-in-italia.it.

(60) D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Art. 20 - "1. L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

a costoro di procedere alla tassazione degli atti secondo l'effettivo contenuto negoziale. Anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente (61) (62), non può enuclearsi il trust dagli atti tassabili ai sensi dell'art. 2 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 poi convertito in Legge 24 novembre 2006, n. 28 (63), sottraendolo alla tassazione in misura proporzionale. Fatto: sono tassabili i vincoli di destinazione. Fatto: l'Amministrazione finanziaria valuta il trust come un vincolo di destinazione. Fatto: l'Ufficio, oltre ad esercitare legittimamente i propri poteri, si muove in un quadro normativo globale meritevole di considerazione. Seguendo pedissequamente quindi, quanto riportato nella circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008 (64), alla quale è attribuita una valenza rafforzativa e quindi non definitiva dei principi di tassazione (65), i trust sono assimilabili agli atti di vincolo di destinazione, per la loro formazione nel patrimonio del trustee, al quale i beni sono trasferiti, nel senso che, la dotazione in trust, rimane separata rispetto al patrimonio personale del trustee medesimo. Ne consegue che l'atto di dotazione di beni in trust rientra nel capo I, art. 2, comma 47, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 convertito in Legge 24 novembre 2006, n. 28 (66) e ad esso si applicano le imposte di donazione e successione (67). Che il Legislatore non abbia mai citato l'istituto del trust o i relativi atti di dotazione in corpo alla legge, pare irrilevante al pensiero di parte dei giudici tributari. Il trust, esplica immediatamente i suoi effetti e ne consegue l'esigenza di una tassazione immediata e in misura proporzionale. In questo esercizio di riflessione a effetto involutivo sul trust, alcuni giudici si lanciano addirittura in considerazioni estreme e definitive, terminando che, esso "è un istituto non adatto alla nostra tradizione romanistica" (68).

Risalendo un po' la china, torniamo all'assimilazione del trust ai vincoli di destinazione, ove i giudici (69), a sostegno della tesi, richiamano anche i lavori parlamentari, per dimostrare che, l'intento del Legislatore, già durante l'esecuzione degli atti prodromici all'approvazione della Legge di conversione 24 novembre 2006, n. 28 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (70), era quello di voler impiegare un termine generico quale atti costitutivi di vincoli di destinazione al fine di ricomprendere all'interno di questa formula, molteplici tipologie di negozi: costui ha voluto riferirsi non solo al trust ma anche ai vincoli di destinazione disciplinati dall'art. 2447-bis (71) ss., nonché al fondo patrimoniale ed al negozio fiduciario. Il trust è

come un negozio a formazione progressiva, ovvero, un rapporto giuridico complesso riconducibile alla medesima causa fiduciaria. Pertanto si lega, senza soluzione di continuità, l'atto istitutivo di trust, la disposizione dei beni con l'assegnazione degli stessi al trustee, la gestione da parte di questi e la finale attribuzione ai beneficiari. Ciò volge a determinare che, per questo negozio complesso ma unico, si richiede la tassazione ai fini delle imposte di successione e donazione e delle ipotecarie e catastali proporzionali ove siano conferiti immobili, tutto peraltro, al momento dell'atto dotativo. "Emerge in maniera chiara ed evidente che il trust produce non soltanto effetti traslativi, ma anche un arricchimento del trustee, derivante dallo scopo di dotare il trust di mezzi patrimoniali idonei, senza alcuna sottoposizione dell'atto a condizione sospensiva" (72) (73).

Con un procedimento incardinato dinanzi alla Commissione tributaria regionale di Firenze (74), il disponente istituiva un trust con dotazione del fondo sottoposta a condizione sospensiva. L'avveramento della condizione fu da questi individuato nel momento della nomina dei beneficiari, che egli si riservava di eseguire in futuro. Al verificarsi dell'evento, l'Ufficio richiese la tassazione ai fini delle imposte sulle donazioni e successioni, in quanto ritenne avveratasi la condizione sospensiva relativa alla dotazione dei beni in trust. Il ricorrente, sosteneva invece che le posizioni beneficiarie nascenti dall'atto di nomina, erano a loro volta sottoposte a condizione sospensiva, cosicché l'atto di dotazione dei beni in trust era da

Note:

- (61) Comm. trib. prov. di Milano, 20 maggio 2010, n. 73/10 - in www.il-trust-in-italia.it.
- (62) Comm. trib. prov. di Firenze, 5 febbraio 2012, n. 92/02/12 - in www.altalex.com.
- (63) [Supra nota 3].
- (64) [Supra nota 5].
- (65) Comm. trib. prov. di Novara, 31 luglio 2012, n. 80/12 - in www.il-trust-in-italia.it.
- (66) [Supra nota 3].
- (67) D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.
- (68) Comm. trib. prov. di Firenze 17 aprile 2013, n. 81 - in www.il-trust-in-italia.it.
- (69) [Supra nota 53].
- (70) [Supra nota 2].
- (71) Art. 2447-bis ss. - Patrimoni destinati ad uno specifico affare.
- (72) Comm. trib. I gr. di Bolzano, 21 maggio 2013, n. 73/06/13 - in www.il-trust-in-italia.it.
- (73) Comm. trib. I gr. di Bolzano, 24 giugno 2013, n. 89 - in www.il-trust-in-italia.it.
- (74) Comm. trib. reg. Firenze, 8 luglio 2013, n. 112 - Sentenza appellata Comm. trib. prov. di Firenze, n. 45/10/12, non commentata in questo articolo - in www.il-trust-in-italia.it.

assoggettarsi a imposta in misura fissa. L'avveramento della condizione dell'atto di nomina, ad avviso del contribuente, si sarebbe avuto con il trasferimento finale dei beni ai beneficiari, alla data di termine della durata del trust. In quel momento, avrebbe potuto aver luogo, correttamente, la tassazione in misura proporzionale. I giudici di prime cure (75) non accolsero il ricorso del contribuente, stabilendo che l'obbligo di versamento delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, insiste ogni volta che si realizzi un effetto traslativo o costitutivo di diritti reali immobiliari. Pertanto, a seguito dell'avveramento della condizione insita nell'atto di nomina dei beneficiari, si sarebbe dovuta applicare la tassazione proporzionale. Seppur con articolate motivazioni, anche i giudici di appello respingono il ricorso del contribuente. L'atto di nomina, colpito dalle imposte in misura proporzionale, determinò l'effettivo trasferimento in capo al trustee della disponibilità dei beni, e non poteva avere rilievo giuridico l'eccezione di strumentalità sollevata dal contribuente, in quanto, conseguenza della compiuta realizzazione della fattispecie legale impositiva, ovvero, dell'effetto traslativo a favore del trustee. Né tantomeno poteva ritenersi l'atto apparente, in quanto determina, in capo al trustee, tutti gli effetti tipici della titolarità del diritto di proprietà. Altresì, i giudici, richiamavano a sostegno della propria tesi un precedente della Cassazione civile (76) in materia di violazioni stradali, che individuava il trustee quale soggetto che dispone del diritto. Per quanto attiene invece l'assunto secondo il quale il trasferimento a favore del trustee ha effetti giuridici di natura indubbiamente sostanziale, i giudici richiamavano un precedente della Cassazione penale (77), secondo il quale, un trasferimento a favore del trustee puramente apparente, renderebbe addirittura nulla la stessa istituzione del trust.

La Commissione tributaria regionale di Napoli, Sezione staccata di Salerno (78), ribalta la sentenza dei colleghi di prime cure (79), ritenendo corretta l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale. I presupposti su cui i giudici regionali fondano la pronuncia in oggetto, sono essenzialmente due: l'assimilazione dell'istituto del trust ai vincoli di destinazione e la natura strumentale della figura del trustee, tuttavia coniugata alla libera ed esclusiva proprietà di costui del fondo in trust. All'istituzione del trust poi "si è accompagnata un'attribuzione patrimoniale, che si concreta alla luce della peculiarità dell'istituto, nel trasferimento

della titolarità dei beni devoluti in trust, in capo al trustee" (80). Tale trasferimento, a parere dei giudici, ha natura strumentale, in quanto, finalizzato al perseguimento del programma destinatorio, "ma comporta che i beni oggetto di detto trasferimento, sono in piena e libera esclusiva proprietà e titolarità del trustee, anche se, non concorrendo alla formazione del patrimonio personale di quest'ultimo, costituiscono un patrimonio segregato e separato" (81). Ne consegue che gli effetti del trasferimento, rilevano ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, al momento in cui il trasferimento ha luogo.

Anche la Commissione tributaria regionale di Roma, Sezione staccata di Latina (82), incentra il ragionamento sul ruolo del trustee. Contrariamente ai colleghi della Commissione tributaria provinciale, i giudici regionali rilevano due importanti obblighi

Note:

(75) [Supra nota 74].

(76) Il giudice richiama il precedente della Cass., Sez. II, Sent. 22 dicembre 2011, n. 28363, in questa *Rivista*, 2013, pag. 280, nella parte in cui la pronuncia, nella prima motivazione, recita: "... essendo il trust privo di autonomia personalità giuridica, deve ritenersi responsabile della violazione il trustee, che, nei rapporti con i terzi, interviene, non quale legale rappresentante del trust, ma come soggetto che dispone del diritto ...", e nella seconda motivazione, ove il ricorrente deduce "... la falsa applicazione della Legge 16 ottobre 1989, n. 364, artt. 1, 2, 11, 12 di ratifica ed esecuzione della Convenzione sulla legge applicabili ai trust e sul loro riconoscimento, adottata a l'Aja l'11 luglio 1985 [supra nota 1] nel motivo si sostiene che la separazione patrimoniale derivante dal conferimento nel trust determinerebbe la creazione di due soggetti distinti (il trust e il trustee) e il trustee non sarebbe responsabile col proprio patrimonio dei debiti del trust. La prima affermazione è del tutto priva di fondamento. Il trust non è un soggetto giuridico dotato di una propria personalità e il trustee è l'unico soggetto di riferimento: nei rapporti con il trust interviene il trustee che non è il rappresentante legale del trust ma colui che dispone del diritto ... ulteriori argomentazioni relative all'autonomia patrimoniale sono del tutto irrilevanti, posto che la responsabilità del ricorrente deriva dall'intestazione formale del bene ... i beni del trust sono intestati a nome del trustee".

(77) Il giudice richiama il precedente della Cassazione, Sez. V pen., 24 gennaio 2011, n. 13276, in questa *Rivista*, 2011, pag. 408 ove si legge che: "... Presupposto essenziale della stessa istituzione dell'istituto è che il detto disponente perda la disponibilità di quanto conferito in trust, al di là di determinati poteri che possono competergli in base alle norme costitutive. Tale condizione è ineludibile al punto che, ove risulti che la perdita del controllo dei beni da parte del disponente sia solo apparente, il trust è nullo (*sham trust*) e non produce l'effetto segretativo che gli è proprio ...".

(78) Comm. trib. reg. Napoli, Sez. Salerno, 16 dicembre 2013, n. 367/9/13, in questa *Rivista*, 2014, pag. 445.

(79) [Supra nota 37].

(80) [Supra nota 78].

(81) [Supra nota 78].

(82) Comm. trib. reg. Roma, Sez. Latina, 20 ottobre 2009, n. 649/39/09, in questa *Rivista*, 2011, pag. 279. - Sentenza appellata Comm. trib. prov. di Frosinone, n. 214/04/2006, non commentata in questo articolo.

che gravano su costui: amministrare i beni, e far sì che essi, nonché i redditi nel frattempo maturati e l'originario patrimonio oltre quello conseguito eventualmente durante la gestione, giungano ai beneficiari. Da questo presupposto deducono che il fine dell'atto dispositivo dei beni è di trasferire la titolarità degli stessi al terzo per volontà del disponente. Dal momento in cui quest'ultimo trasferisce i beni al trustee, ha inizio un unico evento che termina con l'arrivo del fondo ai beneficiari. Il disponente perde il diritto sui beni in trust a favore di un altro soggetto - il trustee - il quale, "se non ha un diritto di proprietà così come inteso dal diritto civile, non fa del trasferimento dei beni, un atto che debba considerarsi tale a tutti gli effetti" (83). Per il trustee, la titolarità del fondo, "non è altro che un diverso modo di disporre dei suoi beni, come diritto soggettivo assoluto" (84). Ai giudici regionali non appare condivisibile la posizione dei colleghi di prime cure, per i quali, con l'atto di dotazione, "non si concretizza un vero e proprio atto dispositivo e la sua ammissibilità ad un atto non avente contenuto patrimoniale" (85). Peraltro, il carattere patrimoniale della prestazione è dato dalla suscettibilità della sua valutazione economica e dalla corrispondenza a un interesse anche non patrimoniale del disponente come sancito dall'art. 1174 (86) c.c. I giudici laziali concludono sul punto, pronunciando che "si è in presenza nel caso *de quo* di un trasferimento di proprietà non sottoposto a nessun obbligo di amministrazione, corretta gestione e restituzione in un tempo prefissato. Mancano pertanto tutti gli elementi per l'individuazione di un negozio fiduciario, che sono propri del trust" (87). Riformano pertanto la sentenza di primo grado, disponendo l'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

■ La tassazione degli atti di dotazione di beni in trust non liberali e di scopo con finalità benefiche o meno: il percorso giurisprudenziale

I trust non liberali e di scopo con finalità benefiche o meno, sono impiegati in modo del tutto differente da quelli liberali visti fin ora. Del resto l'istituto è in ogni caso uno strumento formidabile e come tale, si presta a risolvere questioni che non attengono solo a passaggi generazionali di patrimoni familiari o questioni successorie. Tuttavia, nei trust non liberali, la posizione dell'Ufficio trova maggiore

difficoltà applicativa, in quanto, l'istituto, se col genere di trust fin ora trattati, poteva trovare qualche punto di contatto con gli istituti delle donazioni e delle successioni, con questo genere di negozi, anche questa incidentale assimilazione, sarebbe del tutto indifendibile.

L'applicazione delle imposte in misura fissa e l'esenzione

Le pronunce in materia di tassazione degli atti di dotazione in trust non liberali e di scopo con finalità benefiche o meno (88) (89) (90) (91) (92) (93) (94) (95) (96), vedono i giudici dirimere il problema dell'assimilazione di questo genere di atti, a quelli istitutivi di vincoli di destinazione. Il trust istituito per mano del curatore fallimentare volto a garantire la procedura di pagamento di un saldo prezzo di un bene, "tende a realizzare un programma negoziale che è lo scopo di garanzia, mentre l'atto di destinazione ha come scopo l'imposizione del vincolo sul bene, essendo ciò la funzione dell'atto" (97). Un trust di garanzia, auto-dichiarato peraltro, "ha una sua peculiarità distinta dal vincolo di destinazione, senza che si siano prodotti effetti traslativi" (98). I beni sono conferiti in trust ove al trustee è attribuito il potere di gestire la procedura, e quindi di perseguire il programma destinatorio, che è ragione d'istituzione del

Note:

- (83) [Supra nota 82].
 (84) [Supra nota 82].
 (85) [Supra nota 82].
 (86) Art. 1174 c.c. La prestazione che forma oggetto dell'obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere a un interesse, anche non patrimoniale, del creditore.
 (87) [Supra nota 82].
 (88) Comm. trib. reg. prov. di Lodi, 12 gennaio 2009, n. 12/1/09, in questa *Rivista*, 2009, pag. 296.
 (89) Comm. trib. reg. Milano, 26 ottobre 2010, n. 96/04/10, in questa *Rivista*, 2011, pag. 152.
 (90) Comm. trib. reg. Milano, 26 ottobre 2010, n. 88/04/10, in questa *Rivista*, 2011, pag. 155.
 (91) Comm. trib. prov. di Treviso, 22 febbraio 2012, n. 014/03/12, in questa *Rivista*, 2012, pag. 653.
 (92) Comm. trib. prov. di Milano, 19 febbraio 2013, n. 77, in www.il-trust-in-italia.it.
 (93) Comm. trib. reg. Perugia, 25 febbraio 2013, n. 37.
 (94) Comm. trib. reg. Perugia, 7 marzo 2013, n. 41, in www.il-trust-in-italia.it.
 (95) Comm. trib. prov. di Padova, 19 dicembre 2013, n. 252, in questa *Rivista*, 2014, pag. 443.
 (96) Comm. trib. prov. di Lodi, 7 marzo 2014, n. 70, in www.il-trust-in-italia.it.
 (97) Comm. trib. prov. di Bologna, 12 novembre 2013, n. 168/13/13, in questa *Rivista*, 2014, pag. 313.
 (98) Comm. trib. prov. di Bologna, 12 novembre 2013, n. 169/13/13, in www.il-trust-in-italia.it.

trust. Si rende correttamente applicabile la tassazione fissa, in quanto, la dotazione, “non è espressamente prevista come atto soggetto alle imposte sulle donazioni e successioni, non costituisce vincoli di destinazione di beni, non è atto di liberalità, quindi manca dell'*animus donandi* e manca comunque l'arricchimento del beneficiario” (99) (100). All'Ufficio non resta che chiedere l'applicazione di ciò che il Legislatore ha disposto (101), e delle già citate circolari interpretative (102), in forza di cui, esso difende il sussistere del vincolo di destinazione e dell'effetto traslativo dei beni dal disponente al trustee. Peraltro, non esistendo tra disponente e beneficiari, vincolo di parentela alcuno, l'Ufficio si propone di difendere la correttezza del suo operato, volto all'applicazione delle imposte sulle donazioni e successioni, senza franchigia ed alla massima aliquota dell'8%.

Non di rado (103) (104) (105) (106), l'Ufficio eccipisce anche la carenza di legittimazione passiva del ricorrente che, in quanto notaio rogante l'atto, è esterno al rapporto tributario. Detta carenza di legittimazione del ricorrente non viene riconosciuta, dato che il notaio è legittimato ad agire in giudizio, in quanto tenuto a versare l'imposta principale di registro (107), e quindi, ha interesse ad impugnare un provvedimento che riguarda l'imposta principale e che incide direttamente nella sua sfera giuridica.

Con riguardo ai motivi centrali delle cause, i giudici, semplicemente, annotano che “quanto all'applicabilità delle imposte di successione e donazione, va rilevato che a norma di cui all'art. 2 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 convertito in Legge 24 novembre del 2006 n. 28, commi da 47 a 49 (108), non è menzionata espressamente tale tipologia di atti, pertanto solo se gli stessi dovessero costituire dei vincoli di destinazione, rientrerebbero nella previsione normativa. Se ne può solo concludere, che l'applicazione delle imposte di donazione e successione vada eseguita caso per caso, in base alla natura del negozio e agli effetti che esso produce (109). Pertanto non si ravvisa alcun vincolo di destinazione e non è applicabile l'imposta sulle donazioni” (110). Del resto non si rileva nemmeno l'*animus donandi*, non sussiste alcun arricchimento patrimoniale dei beneficiari o giammai del trustee, e il trust, nel caso abbia ragioni solutorie, ha lo scopo di pagare un debito (111), e non certo di far arricchire chicchessia.

Riguardo l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali (112) (113) (114) sugli effetti traslativi di proprietà conseguenti ad un conferimento

d'azienda in trust, lo scopo di gestione e garanzia del complesso dei beni, “non implica sul nascere alcuna formazione e individuazione di nuova e diversa capacità contributiva, ma assolve ad una funzione di garanzia, che comporta la sola applicazione dell'imposta in misura fissa fino al termine del trust, e soltanto dopo, la misura proporzionale, al verificarsi eventuale degli effetti traslativi” (115) (116). I giudici (117) (118), seppur in dipendenza dell'atto dotativo rilevano l'effettiva separazione-segregazione dei beni, tanto che il fiduciante non ne può più disporre, non riscontrano l'effetto traslativo dell'atto, e tanto meno l'aumento o la diminuzione della capacità contributiva dei soggetti del patto. Altresì, al riguardo, si pone una precisa distinzione fra trasferimento di ricchezza e trasferimento della titolarità del bene (119). Non vi è dubbio che “nel trasferimento connesso all'istituzione del trust,

Note:

(99) [Supra nota 88].

(100) Comm. trib. prov. di Macerata, 26 settembre 2012, n. 207/2/12, in www.il-trust-in-italia.it.

(101) [Supra nota 2].

(102) [Supra note 4 e 5].

(103) [Supra nota 88].

(104) Comm. trib. prov. di Lodi, 4 aprile 2011, n. 60/2/11, in questa Rivista, 2011, pag. 645.

(105) Comm. trib. reg. Milano, 11 marzo 2013, in questa Rivista, 2014, pag. 72.

(106) [Supra nota 96].

(107) D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 10 e 57: Art. 10 Soggetti obbligati a richiedere la registrazione: 1. Sono obbligati a richiedere la registrazione: ... b) i notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o delegati della Pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati; ... Soggetti obbligati al pagamento: 1. Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti in causa, ... 2. La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive. 3. Le parti interessate al verificarsi della condizione sospensiva apposta ad un atto sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta dovuta quando si verifica la condizione o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa. ...

(108) [Supra nota 2].

(109) Comm. trib. prov. di Treviso, 14 ottobre 2009, n. 95/01/09, in questa Rivista, 2011, pag. 278.

(110) [Supra nota 88].

(111) Comm. trib. prov. di Pesaro, 9 agosto 2010, n. 287/01/10, in questa Rivista, 2011, pag. 148.

(112) Comm. trib. prov. di Treviso, 30 aprile 2009, n. 47/1/09, in questa Rivista, 2010, pag. 73.

(113) Comm. trib. prov. di Milano, 19 giugno 2013, n. 293, in www.il-trust-in-italia.it.

(114) Comm. trib. prov. di Milano, 23 luglio 2013, n. 240/8/13, in www.il-trust-in-italia.it.

(115) [Supra nota 112].

(116) Comm. trib. reg. Venezia - Mestre, 21 settembre 2010, n. 75/2010, in questa Rivista, 2011, pag. 150.

(117) [Supra nota 112].

(118) [Supra nota 111].

(119) [Supra nota 105].

della titolarità di un bene al trustee, non vi è alcun trasferimento di ricchezza" (120). I giudici ne convengono quindi, che il momento del trasferimento definitivo del patrimonio si avrà alla data di termine del trust, in quanto, "l'istituto, nasce, si espande e innova in forza di una ratio che non può essere disconosciuta perché fuori dalla tradizione giuridica romanistica" (121). Nel merito, trattasi unicamente di separazione del patrimonio al momento della dotazione, peraltro sospensivamente condizionata, con "una consolidazione finale ed effettiva dell'esito traslativo, oltretutto eventuale, al termine del trust" (122) (123) (124) (125). L'effetto traslativo tende a non emergere, concedendo spazio a quello segregativo, del tutto vicino peraltro, alla costituzione di un patrimonio separato (126) (127).

I trust di scopo invece, in particolare quelli a finalità benefiche (128), anche riconosciuti come Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS) (129), ove evidenzino le meritevoli finalità descritte dalla disposizione normativa, seppur ancora in fase di riconoscimento (130), spetta una duplice esenzione: quella dalle imposte sulle donazioni e successioni di cui all'art. 3 del D.Lgs.

n. 346/1990 (131), e quella dalle imposte ipotecarie e catastali ai sensi degli artt. 1 e 2 del D.Lgs. n. 347/1990 (132).

L'applicazione delle imposte in misura proporzionale

Delle pronunce affrontate nel paragrafo che precede, solo quella in trattazione, della Commissione tributaria provinciale di Pesaro (133), dispone in senso contrario rispetto alle altre.

I giudici seguono pedissequamente l'applicazione del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 convertito in Legge 24 novembre 2006, n. 28 (134), che al comma 47 recita: "È istituita l'imposta sulle donazioni e successioni sui trasferimenti di beni a causa di morte ... e sulla costituzione di vincoli di destinazione ...". "Da ciò, ne consegue un punto fermo, riguardo la fiscalità indiretta dei trust, potendo essere tassato tanto l'atto a titolo gratuito quanto l'atto costitutivo di vincoli di destinazione" (135). L'atto istitutivo di trust in questione, riguardava una dotazione del 90% del capitale di una società, quale garanzia prestata a

Note:

(120) [Supra nota 101].

(121) [Supra nota 112].

(122) [Supra nota 112].

(123) Comm. trib. prov. di Caserta, 11 giugno 2009, n. 481/15/0, in questa Rivista, 2010, pag. 71.

(124) Comm. trib. prov. di Bologna, 30 ottobre 2009, n. 120/02/09, in questa Rivista, 2010, pag. 177.

(125) Comm. trib. reg. Bologna, 4 febbraio 2011, n. 16, in www.il-trust-in-italia.it.

(126) Art. 2447-bis c.c. - Patrimoni destinati ad uno specifico affare - La società può:

a) costituire uno o più patrimoni ciascuno dei quali destinato in via esclusiva ad uno specifico affare;

b) convenire che nel contratto relativo al finanziamento di uno specifico affare al rimborso totale o parziale del finanziamento medesimo siano destinati i proventi dell'affare stesso, o parte di essi.

Salvo quanto disposto in leggi speciali, i patrimoni destinati ai sensi della lett. a) del primo comma non possono essere costituiti per un valore complessivamente superiore al dieci per cento del patrimonio netto della società e non possono comunque essere costituiti per l'esercizio di affari attinenti ad attività riservate in base alle leggi speciali.

(127) [Supra nota 111].

(128) Comm. trib. reg. Genova, 31 gennaio 2013, n. 19, in www.il-trust-in-italia.it.

(129) D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, in www.agenziaentrate.gov.it.

(130) [Supra nota 128].

(131) D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 - Art. 3. Trasferimenti non soggetti all'imposta.

1. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità.

2. I trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma.

3. Nei casi di cui al comma 2 il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata.

4. Le disposizioni del presente articolo si applicano a condizione di reciprocità per gli enti pubblici esteri e per le fondazioni e associazioni costituite all'estero., in www.normattiva.it.

(132) D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347:

Art. 1. Oggetto dell'imposta.

1. Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette alla imposta ipotecaria secondo le disposizioni del presente Testo Unico e della allegata tariffa.

2. Non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, salvo quanto disposto nel comma 3 dello stesso articolo.

Art. 2. Base imponibile per le trascrizioni.

1. L'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni.

2. Se l'atto o la successione è esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni e donazioni o vi è soggetto in misura fissa, la base imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte., in www.normattiva.it.

(133) Comm. trib. prov. di Pesaro, 21 marzo 2014, n. 123/01/14, in www.il-trust-in-italia.it.

(134) [Supra nota 2].

(135) [Supra nota 133].

favore di creditori e banche. La lite verteva sull'applicazione delle imposte sulle donazioni e successioni, senza applicazione di franchigia e alla massima aliquota dell'8%.

Il primo elemento su cui i giudici fondano la pronuncia, consta nell'obbligo dell'interprete di fare alcuna distinzione nell'ambito della locuzione normativa, che parla semplicemente d'imposta sulla costituzione di vincoli di destinazione. Il secondo riguarda il carattere patrimoniale dell'atto

mediante il quale i beni, proprio per effetto della segregazione, confluiscono in una massa a sé stante. Col terzo ed ultimo, ritengono che l'autonomia della legislazione tributaria possa sottoporre a tassazione determinate attività negoziali non tradizionali.

Pertanto, stanti i presupposti enunciati, i giudici non possono che convenire alla legittima tassazione ai fini delle imposte sulle donazioni e successioni dell'atto di dotazione in trust.