



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI MILANO

SEZIONE 27

riunita con l'intervento dei Signori:

| | | | |
|--------------------------|---------|------------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | SECCHI | ERSILIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | CURRO' | CARMELO LETTERIO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CANDIDO | ANTONIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5837/2015
depositato il 04/08/2015

- avverso la sentenza n. 18/2015 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di
LODI
contro:

difeso da:

e da

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE LODI

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n°

REGISTRO 2013

SEZIONE

N° 27

REG.GENERALE

N° 5837/2015

UDIENZA DEL

26/02/2016 ore 15:00

N° 2845/2016

PRONUNCIATA IL:

26/2/2016

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

13 MAG. 2016

Il Segretario

Il Funzionario
(A. Commissari)

L'appellante-Ufficio chiede che, in riforma della sentenza impugnata, venga dichiarata la legittimità dell'avviso di liquidazione e di irrogazione sanzioni n. I40I500-3354, con il quale è stata recuperata l'imposta di donazione all'8%, pari ad E. I. 133,00, sulla quota spettante al disponente, quale beneficiario finale, in quanto sono da ricondurre all'ambito applicativo di tale imposta, non già alle sole imposte di bollo, ipotecaria e catastale, ex art. 2, c. 47 D.L. 262/06, anche i vincoli di destinazione, tra i quali è da annoverare il trust.

Giustifica l'invocata riforma della sentenza con cui la CTP di Lodi ha accolto il ricorso e annullato l'atto in quanto il trust non comporta alcun trasferimento di ricchezza, al momento della costituzione dello stesso, nei confronti del trustee, che di fatto non ottiene alcun sostanziale arricchimento personale e non realizza alcun accrescimento definitivo del suo patrimonio. Legittima, pertanto è l'imposizione in misura fissa applicata dal Notaio, ex art. 1 Dlgs 346/90, stante che la stessa circolare n. 3/E/2008, dell'Agenzia delle Entrate, prevede, al p. 6, che la trascrizione di cui all'art. 2645 ter cc può essere richiesta anche nelle ipotesi - come nella specie - di costituzione di vincoli senza effetti traslativi, con l'imposizione in misura fissa, deducendo l) che, anche da avviso della SC di Cassazione, il tenore della norma di cui all'art. 2, c. 47 D.L. 262/06, conv. in L. 286/06, evidenzia che l'imposta è istituita, non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa di vincoli di destinazione, ma, direttamente e in sé, sulla costituzione dei vincoli, laddove lo oggetto consiste nel valore dell'utilità nella quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'esercizio delle proprie facoltà proprietarie, per essere gestita da altri a favore di terzi, finisce con l'impovertirsi. Ricostruzione che trova riscontro nella norma di cui all'art. 2 Convenzione dell'Aja in cui vengono indicati i requisiti minimi del trust (massa indistinta di beni; in

testazione al trustee; oneri del trustee); 2) che il trust rientra nell'ambito applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni, non perchè ha natura liberale, ma quale diretta conseguenza della segregazione dei beni che esso produce sia rispetto al patrimonio personale del disponente, sia rispetto a quello dell'intestatario dei beni, proprio in funzione dell'obiettivo individuato dai disponenti, per il cui unico fine decidono di impoverirsi, essendo giustappunto questo il tratto fisionomico considerato dal Legislatore fiscale allorchè ha plasmato in quella chiave la fattispecie civilistica; 3) che il trust si sostanzia in un rapporto giuridico complesso con un'unica causa fiduciaria che ne caratterizza tutte le vicende giuridiche (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, raggiungimento dello scopo). Dunque, l'imposta deve essere corrisposta al momento della segregazione del patrimonio perchè, se fosse necessario il trasferimento, e l'arricchimento, sarebbe del tutto superfluo, risultando sufficiente quella classica sulle successioni e donazioni, il cui presupposto è il trasferimento, quantunque condizionato o a termine, della utilità economica ad un beneficiario; 4) che, in tema di imposta di registro, è sufficiente l'enunciazione dei criteri astratti, integrabili in fase contenziosa, in base ai quali è stato determinato il diverso valore, con le specificazioni che si rendono in concreto necessarie per il raggiungimento dell'obiettivo di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa.

L'appellato-contribuente, con memoria di costituzione del 15.2.016, chiede il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata, controdeducendo A) che il trust ha finalità liquidatorie del patrimonio conferito e al trustee è concessa la più ampia facoltà di operare con piena autonomia decisionale, pertanto, non si ravvisa alcun vincolo di destinazione e non è applicabile l'imposta sulle donazioni, che presuppone l'effettivo arricchimento. Mentre, invece, il beneficiario è titolare di una aspettativa giu-

ridica che non gli consente, al momento dell'istituzione del trust, di ottenere i beni e, quindi, nei suoi confronti non si manifesta alcun arricchimento tassabile. Solo successivamente, e coerentemente con la ricostruzione civilistica dell'istituto, quando il trustee attribuirà il trustfund al beneficiario, sarà valutato il presupposto impositivo. In dottrina, non può essere interpretativamente senza significato l'accostamento della fattispecie costituita dal vincolo di destinazione a quella traslativa di beni o diritti per successione mortis causa o per atto liberale. Nel senso che, per necessaria simmetria con quest'ultimo, il vincolo di destinazione assume rilievo nell'ambito dell'imposta neo-istituita se determina una prospettiva, giuridicamente inequivoca e suscettibile di tutela, di un vantaggio patrimoniale tangibile in favore del soggetto beneficiario, diverso dall'autore del vincolo funzionale; B) che il mero effetto segregativo non manifesta di per sé alcuna maggiore capacità contributiva concreta ed attuale, ex art. 53 Cost., né in capo al disponente, né rispetto ai beneficiari, anche perché, osserva ancora attenta dottrina, la norma di cui all'art. 2, c. 47 a 54, D.L. 262/2006, strumento legislativo con cui, ex art. 4 L. 212/2000, non si può disporre l'istituzione di nuovi tributi, né prevedere l'applicazione ad altre categorie di soggetti di tributi esistenti, introduce esplicitamente l'istituzione della sola imposta delle successioni e delle donazioni; C) che, nella fattispecie, seguendo la linea interpretativa, alle quote del conferimento spettanti ai figli (partecipazioni societarie e immobili) del disponente, quali beneficiari del trust, sia applicabile la franchigia ex lege, mentre a quella spettante al disponente medesimo, sempre nella qualità di beneficiario del trust, si applicherebbe l'aliquota dell'8%, in quanto il disponente non rientra nella categoria per la quale è prevista la riduzione di aliquota, e ciò senza che possa configurarsi alcun ar-

ricchimento patrimoniale; D) che, anche la SC di Cassazione, nell'affermare che è illogico applicare l'imposta sul trasferimento, già al momento dell'istituzione del trust, al quale non è correlabile il trasferimento definitivo di ricchezza, indice di capacità contributiva, ha intravisto nel rispetto del canone della capacità contributiva effettiva e attuale la via per prevenire una non manifestamente infondata eccezione di illegittimità costituzionale della norma di cui all'art. 2, c. 47, D.L. 262/06, conv. in L. 236/06, auspicata dalla dottrina, secondo cui una interpretazione che ritenesse tassabile, nell'ambito della imposta sulle successioni e donazioni, la mera costituzione del vincolo di destinazione, porterebbe a configurare l'imposizione come irrazionale ed incoerente. Se non altro perché si ricondurrebbero due presupposti (un tributo indiretto sui trasferimenti di beni e diritti con causa liberale e gratuita; un tributo para-patrimoniale diretto a colpire indistintamente i patrimoni oggetto di forme di separazione o segregazione) nel tutto disomogenei ad un'unica struttura di tributo.

All'udienza del 26.2.2016, la Commissione, in composizione diversa da quella precedentemente pronunziata in subiecta materia, sentiti il Relatore e i Difensori delle parti, decide di respingere l'appello e di confermare la sentenza impugnata, il cui iter motivazionale appare esente da errori di fatto e da vizi ermeneutici o logico-giuridici. E ciò, sia nel capo in cui, la CTP, afferma che nel trust, che ha finalità liquidatorie, non si ravvisa alcun vincolo di destinazione, tassabile con l'imposta sulle donazioni, in quanto al trustee è concessa la più ampia facoltà di operare con piena autonomia decisionale, anche se gratuitamente e nell'interesse di terzi; sia nel capo in cui si evidenzia che il beneficiario è titolare di una mera aspettativa giuridica che non gli consente, al momento della istituzione del trust, di conseguire la titolarità di beni e

diritti segregati in trust, quella sì indice di sopravvenuto arricchimento tassabile in quanto espressione di effettiva e attuale capacità contributiva, quale presupposto, anche ad avviso della giurisprudenza di legittimità, in verità non costante, dell'applicabilità dell'imposta di cui all'art. 2, c. 47, D.L. 262/06, conv. in L. 286/06,

Ancora più argutamente, si sostiene in dottrina, che, per la necessaria simmetria discendente dall'accostamento tra la fattispecie traslativa di beni e diritti per successione mortis causa o per atto liberale e quella costituita dal vincolo di destinazione, quest'ultimo può assumere rilievo, nell'ambito dell'imposta neo-istituita, solo se determina una prospettiva, giuridicamente inequivoca e tutelabile, di vantaggio patrimoniale tangibile in favore del beneficiario, quale soggetto diverso dall'autore del vincolo funzionale.

Alla soccombenza, segue la condanna alle spese, che si liquidano, complessivamente, in E 1.250,00, di cui, E 150,00, per spese; E 400,00, per diritti; E 700,00, per onorario, oltre IVA e CPA.

PQM

La Commissione respinge l'appello, confermando la sentenza impugnata. *Spese secondo soccombenza 171-*

Il Relatore

(L. Curcio)

Il Presidente

(F. Curcio)