



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LAZIO

SEZIONE 10

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|----------|--------------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | MUSILLI | SANDRO MARIA | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CASALENA | GABRIELE | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | CICCONE | ANNA MARIA | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 8742/2016
depositato il 28/10/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 7409/2016 Sez.54 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di ROMA
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 1

proposto dagli appellanti:

PA

difeso da:

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° **X**
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n°
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n°

REGISTRO 2011
IMP.IPOTECARIA 2011
IMP.CATASTALE 2011

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 8742/2016

UDIENZA DEL

15/04/2019 ore 12:00

N° 3151/2019

PRONUNCIATA IL:

15/04/2019

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

22/05/2019

Il Segretario

Rel. p.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n° 7409/54/16 del 22.09.2015 depositata in segreteria il 29.03.2016 la Commissione Tributaria Provinciale di Roma accoglieva parzialmente il ricorso proposto da **PA**, relativo all'avviso di liquidazione n° **X**, con il quale l'Agenzia delle Entrate D.P. Roma 1, aveva elevato il valore dichiarato di un TRUST relativo alla donazione di un fabbricato da €. 650.000,00 ad €. 2.692.000,00, atto notaio datato 13.01.2011, registrato in data 27.01.2011.

Avverso la sentenza il Contribuente ha interposto appello eccependone il difetto di motivazione e violazione degli artt. 112 e 118 del c.p.c., l'omesso esame della prova contraria fornita dal contribuente sull'imposta di registro, l'insussistenza dei presupposti per l'assoggettamento ad aliquota proporzionale con violazione e falsa applicazione dell'art. 1 D.lgs. 346/1990, dell'art. 58, comma 2, D.lgs. 346/1990, dell'art. 53 della costituzione e violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., errata applicazione dell'imposta proporzionale sulle imposte ipotecarie e catastali, erronea determinazione del valore degli immobili conferiti in violazione dell'art. 2 D.L. 03.10.2006 n° 262, come convertito dalla Legge 286/06, conclude chiedendo la riforma della sentenza impugnata, dichiarando infondato l'accertamento dell'Ufficio e per l'effetto dichiarare non dovute le imposte e le sanzioni irrogate, con vittoria delle spese di lite del doppio grado di giudizio.

L'Agenzia delle Entrate D.P. Roma 1 si costituisce depositando controdeduzioni in fatto ed in diritto, ritenendo corretta applicare alla fattispecie in esame il regime fiscale dettato dall'art. 2, comma 47, 48 e 49 del D.L. 262/2006, convertito nella Legge 286/2006, che stabilisce l'applicazione delle aliquote e delle franchigie che tengono conto dei rapporti di parentela tra disponente e beneficiari, conclude chiedendo il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

Successivamente, con comparsa si costituiscono quali nuovi difensore gli Avv.ti e , i quali si riportano integralmente alle deduzioni, eccezioni e domande anche in via riconvenzionale precedentemente svolte, confermando le conclusioni contenute nell'atto di appello, con vittoria delle spese di giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

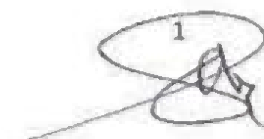
L'appello è fondato e deve essere accolto.

La Commissione esaminata la documentazione in atti rileva che la materia in oggetto rientra nella fattispecie dei negozi giuridici costitutivi del TRUST.

In merito alla disciplina civilistica, l'effetto principale e necessario dell'istituzione di un trust è la segregazione patrimoniale, in virtù della quale i beni conferiti in trust costituiscono patrimonio separato rispetto al patrimonio del trustee, cosicché non possono essere escussi né dai creditori del trustee, né da quelli del disponente, né da quelli del beneficiario. (Circ. 6 agosto 2007 n 48/E).

Solo eventuale è la previsione del trasferimento in capo al trustee dei beni o diritti costituiti in trust. Infatti è assolutamente ammissibile il cosiddetto trust "autodichiarato", il quale si caratterizza per l'assenza di un trasferimento di beni al trustee poiché è lo stesso disponente a

1



dichiararsi *trustee* dei beni che già gli appartengono, in tal modo apponendo sugli stessi il solo vincolo di destinazione proprio del trust.

Ove la costituzione di trust contempra il trasferimento di beni o diritti al trustee, si distingue il caso in cui vi sia contestualità tra istituzione e conferimento da quello in cui tale contestualità non vi è.

Il costituente/*disponente/settlor* detta le regole del trust e lo fornisce dei mezzi necessari per operare ma nulla vieta di costituire il trust e successivamente dotare il *trustee* dei mezzi patrimoniali.

Al trust è possibile apporre una condizione, subordinando (condizione sospensiva) o risolvendo (condizione risolutiva) gli effetti dell'atto all'avverarsi di un evento futuro ed incerto.

In particolare, in caso di condizione sospensiva, l'atto si perfeziona immediatamente, ma non produce effetti finché non si verifica la condizione.

Tra gli eventi deducibili in condizione vi è la premorienza. In tal caso si distingue tra la condizione *si premoriar*, in cui la premorienza produce effetti retroattivi e *cum premoriar*, i cui effetti decorrono dalla morte.

Per ciò che concerne la disciplina tributaria, la costituzione del trust senza trasferimento di beni rientra tra gli atti non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (art. 11 Tur/tar/I - Circ. 22 gennaio 2008 n. 3/E), è pertanto soggetto a registrazione in termine fisso ed al pagamento dell'imposta di registro in misura fissa. Dunque il trust "auto dichiarato" risulta fiscalmente meno oneroso rispetto a quello prevedente un trasferimento di beni dal disponente al trustee.

Diversamente, la costituzione di un trust con trasferimento dei beni al trustee rientra nell'ambito dei negozi che determinano la costituzione di vincoli di destinazione traslativi con l'applicabilità della disciplina in materia di imposte sulle successioni e donazioni (Circ. 22 gennaio 2008 n. 3/E).

Più precisamente, il negozio produce un duplice effetto: un trasferimento di beni (a contenuto patrimoniale) soggetto a tassazione proporzionale e un vincolo di destinazione (a contenuto patrimoniale) che resta assorbito nella tassazione del primo.

Per completezza si precisa che la donazione in favore del coniuge e dei parenti in linea retta è tassata:

- a) per l'imposta sulle successioni e donazioni con aliquota del 4 % da calcolare sul valore eccedente la franchigia di euro 1.000.000,00 (un milione/00) prevista per ciascun beneficiario;
- b) per l'imposta ipotecaria con aliquota del 2% sul valore della donazione;
- c) per l'imposta catastale con aliquota dell' 1 % sul valore della donazione.

Per quanto riguarda la donazione sottoposta a condizione sospensiva, la disciplina tributaria prevede:

- a) per l'imposta di registro, l'atto è soggetto a registrazione in termine fisso dalla sua formazione (cioè va registrato anche se non si è ancora verificata la condizione) con pagamento dell'imposta in misura fissa (art. 27, comma 1, Tur);
- b) per l'imposta di bollo, il pagamento di Euro 155,00 (centocinquanta/00) per gli atti aventi ad oggetto immobili e dunque soggetti a formalità immobiliari, anche qualora non producono effetti traslativi immediati;
- c) per l'imposta ipotecaria, nel trascrivere l'atto condizionato si applica l'imposta di euro 200,00 (duecento/00);
- d) per quanto concerne la tassa ipotecaria, si applica l'importo di euro 35,00 (trentacinque/00) per ogni nota di trascrizione.

Al verificarsi, dunque, della condizione, presentata la denuncia di evento successivo alla registrazione, l'ufficio prevede ad applicare le differenze d'imposta. Il termine per la presentazione della denuncia è di 20 giorni dalla verifica dell'evento, elevato a 60 ove l'evento sia connesso alla morte.

Ciò posto, nel caso di specie si rileva l'esistenza di due momenti negoziali distinti ma collegati tra loro

- il primo momento riguarda il vincolo in trust costituito dal disponente **AP**, il quale riveste contemporaneamente anche la qualifica di trustee nonché di primo beneficiario;
- il secondo, subordinato alla condizione della premorienza del suddetto **AP**, della inalienabilità e della costruzione, che vede il subentro del **PPP** o della sua discendenza in linea maschile nella veste di trustee prima e di beneficiari finali poi.

Tale precisazione risulta di fondamentale importanza ai fini del corretto inquadramento della fattispecie e dell'applicazione alla stessa dell'esatta tassazione.

Nella vita di un trust i momenti potenzialmente rilevanti ai fini delle imposte indirette sono tre:

- a) la stipula dell'atto istitutivo;
- b) l'atto di dotazione patrimoniale del trust da parte del disponente;
- c) l'eventuale trasferimento del *trust fund* da parte del trustee ai beneficiari finali del trust.

Come delineato, il vincolo in trust costituito da **AP** che vede la coincidenza tra disponente, trustee e beneficiario iniziale rientra nella specie del trust "autodichiarato". Detto strumento costituisce un *asset protection* perfettamente legittimo e, sotto il profilo prettamente fiscale, non v'è dubbio che il medesimo non realizzi alcun trasferimento patrimoniale.

Trovandosi innanzi ad un mero fenomeno segregativo - scevro da qualsiasi effetto traslativo - deve applicarsi la tassazione in misura fissa, demandando il momento impositivo proporzionale al momento in cui i beni saranno devoluti ai beneficiari finali.

Nell'ipotesi di trust "autodichiarato", rimanendo i beni nella sfera giuridica del disponente, non si realizza alcuna ipotesi traslativa pertanto l'imposizione è dovuta unicamente in misura fissa.

Con riferimento al secondo momento negoziale, la fattispecie in parola è facilmente riconducibile all'ipotesi di atto sottoposto a condizione sospensiva, di cui all'art. 58, comma 2, del D.lgs. n. 346 del 1990.

Al sensi della richiamata disposizione, l'apposizione del vincolo segregativo al patrimonio in trust sconta inizialmente l'imposta di registro in misura fissa, mentre l'imposta di donazione e successione in misura proporzionale troverebbe applicazione unicamente al verificarsi della condizione del trasferimento dei beni ai beneficiari finali del trust, ovvero sia **PPP** o la sua discendenza in linea maschile.

Infatti il programma del disponente si concluderà solo con l'attribuzione dei beni ai beneficiari finali del trust, ed è solo allora che si integrerà il presupposto impositivo proporzionale.

Nello schema negoziale del trust denominato " **G** " il programma predisposto da **AP** troverà compiutezza solo ove - verificatasi la condizione a contenuto plurimo della premorienza del disponente **AP** e della di lui moglie **MC**, dell'ultimazione della costruzione dei beni vincolati in trust e della mancata alienazione degli stessi - una quota dei beni in trust sarà trasferita al figlio **PPP** o alla di lui discendenza in linea maschile.

In conclusione, solo ove avvenga detto trasferimento si creerà il presupposto impositivo proporzionale con l'applicazione della disciplina sulle imposte di successione e donazione.

Realizzato il presupposto per un'imposizione proporzionale, trattandosi di trust con trasferimenti immobiliari senza determinazione di corrispettivo, troverà applicazione l'art 52, comma 4, del D.P.R.131/86 per cui non sono soggetti a rettifica i valori degli immobili dichiarati in misura non inferiore al valore catastale moltiplicato per il coefficiente di legge.

Sulla base delle dedotte considerazioni, l'appello del contribuente deve essere accolto e, per l'effetto, in riforma della prima sentenza, deve essere annullato l'avviso di liquidazione impugnato.

La complessità giuridica delle questioni trattate giustifica la compensazione delle spese di lite tra le parti

P.Q.M.

01. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio in riforma dell'impugnata sentenza accoglie l'appello del contribuente;

02. Spese compensate.

Così deciso in Roma il 15 aprile 2019

Il Presidente Relatore

