

Non tutti i trust attuano vincoli di destinazione: occorre di volta in volta verificare quale sia la funzione assoluta concreto dal negozio posto in essere dal disponente e gli effetti che il trust produce

Commis. Trib. Prov., Milano, Sez. XXV - Pres. Luigi Verniero - Rel. Giovanni Ingino.

Trust - Tassazione - Applicazione analogica delle imposte sulle successioni e donazioni - Attuazione di un vincolo di destinazione - Necessità

Poiché l'articolo 2 della legge n. 286/2006, commi da 47 a 49, non menziona espressamente gli atti istitutivi di trust, in assenza di una disciplina normativa che si riferisca espressamente a tale tipologia di atti, non può che farsi applicazione analogica ed estensiva delle disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni, laddove si ritenga che l'espressione "vincolo di destinazione" si riferisca anche ai trust, con la conseguenza che il trust potrebbe rientrare nella previsione normativa in questione soltanto ove preveda la costituzione di vincoli di destinazione.

Trust - Tassazione - Imposta sulle successioni e donazioni - Presupposti - Attribuzione a favore del beneficiario - Trasferimento di ricchezza a favore di soggetto terzo - Necessità

L'articolo 49, comma 2 del decreto legislativo n. 242 del 2006, convertito nella legge n. 286 del 2006, nell'individuare le aliquote applicabili alla reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni, fa riferimento al valore dei beni o diritti attribuiti, per poi distinguere le aliquote in relazione al rapporto di parentela esistente tra il disponente e il beneficiario dell'attribuzione, utilizzando espressamente il termine "a favore" al fine di escludere la sottoposizione a tassazione della mera costituzione del vincolo di destinazione. Non vi è, pertanto, dubbio che, dovendosi trattare di beni o diritti attribuiti a favore di un soggetto terzo rispetto al disponente, l'interpretazione corretta della norma non può essere altro che quella secondo cui l'oggetto della tassazione deve concretizzarsi in un trasferimento di ricchezza "a favore di un soggetto terzo" e che l'oggetto del prelievo in materia di vincoli di destinazione è costituito dall'incremento netto di ricchezza conseguito dal beneficiario dell'elargizione, nella misura del suo effettivo arricchimento.

Trust - Tassazione - Imposta sulle successioni e donazioni - Beneficiari del trust quali titolari di mera aspettativa -

Applicazione dell'imposta in misura fissa - Neutralità dell'atto di trasferimento dei beni al trustee

Qualora i beneficiari del trust siano titolari di una posizione giuridicamente qualificabile come di mera aspettativa, non essendo loro consentito, al momento dell'istituzione del trust, di ottenere i beni oggetto del medesimo, in capo ad essi non si manifesta alcun arricchimento tassabile, il quale potrà avere rilievo soltanto al momento del verificarsi degli eventi condizionati; da ciò consegue l'applicazione dell'imposta in misura fissa, che viene infatti anticipata al momento dell'istituzione, mentre la funzione dell'atto attributivo di beni del trustee è quello di consentirgli, attraverso il controllo dei beni stessi, di attuare il programma predisposto nell'atto istitutivo, con la conseguenza che l'atto di trasferimento del disponente al trustee si configura come atto strumentale e neutro. Soltanto allorché il trustee, avendo realizzato il programma predisposto dal disponente nell'atto istitutivo, attribuirà il trustfund ai beneficiari, potrà essere valutato il presupposto impositivo, mentre fino a tale momento nessun soggetto potrà vantare diritto alcuno sui beni oggetto di segregazione. A tale conclusione si perviene in forza del combinato disposto dell'articolo 58, comma 2, decreto legislativo n. 346 del 1990, il quale prevede che "per le donazioni sottoposte a condizione si applicano le disposizioni relative all'imposta di registro" e dell'articolo 27 d.p.r. n. 131 dell'1986 - secondo cui "gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa".

Trust - Attuazione di un vincolo di destinazione - Verifica della funzione in concreto svolta dal negozio - Necessità

Non è corretto ricomprendere indistintamente tutti i trust tra i vincoli di destinazione, omettendo di verificare quale sia la funzione assolta in concreto dal negozio posto in essere dal disponente e gli effetti che il trust produce.

(Massima a cura di Franco Benassi - Riproduzione riservata)

Svolgimento del processo

Con tempestivo ricorso la signora V.E.D., proponeva impugnazione avverso l'avviso di rettifica e liquidazione n. (...) con cui l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Milano, assoggettava all'imposta proporzionale sulle successioni e donazioni ed alle imposte ipotecarie e catastali (anziché all'imposta di registro in misura fissa), in quanto diretto a costituire un vincolo di destinazione, l'atto di istituzione di trust a rogito Notaio Enrico Chiodi Daelli in data 12/7/11- mediante il quale il signor R.G., in qualità di disponente, nominava quale trustee del proprio patrimonio immobiliare la signora D.V.E., coniuge, individuando come

beneficiari finali del trust, al suo scioglimento, i futuri figli degli stessi R.G. e D.V.E., se esistenti, ovvero i discendenti di questi ultimi in linea retta - e adiva la Commissione Tributaria Provinciale di Milano per ivi sentirne pronunciare l'annullamento.

Deduceva la ricorrente la violazione e falsa applicazione dell'art. 2 L. n. 286 del 2006 commi da 47 a 49, rilevando che il trust in oggetto non era espressamente previsto come atto soggetto all'imposta sulle donazioni, non realizzava alcun effetto traslativo, in quanto l'obbligazione principale e tipica di cui è gravato il trustee consisterebbe nel custodire, gestire ed amministrare un bene al fine di consegnarlo ai soggetti indicati nell'atto di trust come beneficiari, né potrebbe essere considerato un atto di liberalità mancando sia l'animus donandi che l'arricchimento patrimoniale del beneficiario. Deduceva, ancora l'erroneità del calcolo della base imponibile che risulterebbe pari a zero in conseguenza della detrazione, dal valore dei beni, degli oneri che gravano sul beneficiario, costituiti, nel caso di specie, dal valore stesso dei beni che dovranno essere trasferiti dal trustee al beneficiario.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio, con deposito di controdeduzioni in data 17/2/14, ribadendo l'applicabilità dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni al trust e insistendo per la conferma dell'avviso di liquidazione impugnato.

All'udienza del 24/2/14 il ricorso veniva deciso come da dispositivo.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato.

E' noto che l'art. 2 L. n. 286 del 2006 commi da 47 a 49 non menziona espressamente gli atti istitutivi di trust, sicchè, in assenza di una disciplina normativa che si riferisca espressamente a tale tipologia di atti, non può che farsi un'applicazione analogica ed estensiva delle disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni, laddove si ritenga che l'espressione "vincoli di destinazione" si riferisca anche ai trust.

In altri termini, soltanto se il trust dovesse costituire dei vincoli di destinazione rientrerebbe nella previsione normativa.

L'applicabilità dell'imposta sulle donazioni va quindi valutata caso per caso, a seconda della natura del negozio e degli effetti che lo stesso produce.

Sotto questo profilo, occorre premettere che l'art. 49 comma 2 del D.Lgs. n. 242 del 2006, convertito nella L. n. 286 del 2006, nell'individuare le aliquote applicabili alla reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni, fa riferimento al valore dei beni o diritti attribuiti, per poi distinguere le aliquote in relazione al rapporto di parentela esistente tra il disponente e il beneficiario dell'attribuzione, utilizzando espressamente il termine "a favore" al fine di escludere la sottoposizione a tassazione della mera costituzione del vincolo di destinazione. Non vi è alcun dubbio, infatti, che dovendosi trattare di beni o diritti attribuiti a favore di un soggetto terzo rispetto al disponente, l'interpretazione corretta della norma non può essere altro che quella secondo cui l'oggetto della tassazione deve concretizzarsi in un trasferimento di ricchezza "a favore di un soggetto terzo", e che l'oggetto del prelievo in materia di vincoli di destinazione è costituito dall'incremento netto di ricchezza conseguito dal beneficiario dell'elargizione, quindi del suo effettivo arricchimento.

Ora, nel caso di specie, i beneficiari del trust sono titolari di una posizione giuridicamente qualificabile come di mera aspettativa, non

essendo loro consentito, al momento della istituzione del trust, di ottenere i beni oggetto del medesimo. In capo ad essi, pertanto, non si manifesta alcun arricchimento tassabile, che potrà rilevare soltanto al momento del verificarsi degli eventi condizionati,

Ne consegue l'applicazione delle imposte in misura fissa, che viene infatti anticipata al momento dell'istituzione, mentre la funzione dell'atto attributivo di beni al trustee è quello di consentirgli, attraverso il controllo dei beni stessi, di attuare il programma predisposto nell'atto istitutivo (sicchè l'atto di trasferimento del disponente al trustee si configura come atto strumentale e neutro). Soltanto allorquando il trustee, avendo realizzato il programma predisposto dal disponente nell'atto istituito, attribuirà il trustfond ai beneficiari potrà essere valutato il presupposto impositivo, mentre fino a tale momento nessun soggetto potrà vantare diritto alcuno sui beni oggetti di separazione.

Ciò in forza del combinato disposto dell'art. 58 comma 2 D.Lgs. n. 346 del 1990 - il quale prevede che "per le donazioni sottoposte a condizione si applicano le disposizioni relative all'imposta di registro" e dell'art. 27 D.P.R. n. 131 del 1986 - secondo cui "gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa". Ciò posto, l'Ufficio, richiamando le circolari n. 48/E del 2007 e n. 3/E del 2008, (peraltro qualificati dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 191/2007 come "meri pareri di parte"), ricomprende tutti i trust indistintamente tra i vincoli di destinazione omettendo di verificare quale sia la funzione assolta in concreto dal negozio posto in essere dal disponente e gli effetti che il trust produce.

Il trust oggetto dell'avviso di liquidazione impugnato è stato istituito con lo scopo di garantire che per tutta la sua durata gli immobili di proprietà del disponente rimanessero indenni e segregati rispetto a qualsiasi vicenda personale che "medio tempore" avesse potuto abbattersi sul disponente stesso. In tale prospettiva, il trust non ha realizzato alcun arricchimento né potenziale né effettivo in capo al trustee o in capo ai beneficiari, né ha evidenziato alcun intento di liberalità nei confronti di questi ultimi, peraltro nemmeno concepiti al momento della costituzione del trust, presupposti essenziali per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni.

Considerata la complessità della materia e tenuto altresì conto del fatto che la questione ha diversi aspetti interpretativi, sussistono gravi ragioni per compensare interamente le spese processuali.

P.Q.M.

la Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate. Milano il 24 febbraio 2015.