



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI FIRENZE

SEZIONE 8

riunita con l'intervento del Signor:

<input type="checkbox"/>	VALERIANI	DOTT. MASSIMO	Presidente
<input type="checkbox"/>	LEPRI	DOTT. SILVANO	Relatore
<input type="checkbox"/>	LUCHETTI	DOTT. PIERO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° [redacted] depositato il 15/05/2008
- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE [redacted] REGISTRO contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO EMPOLI

proposto dal ricorrente:

[redacted] EMPOLI FI

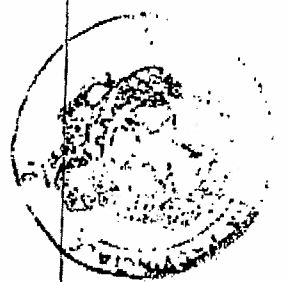
difeso da:

[redacted]

SEZIONE
N° 8
REG.GENERALE
N° 103408
UDENZA DEL
23/10/2008 ore 09:00

SENTENZA
N°
30
PRONUNCIATA IL:
23 OTT. 2008

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL
12 FEB. 2009
Il Segretario
[Signature]



Commissione Tributaria Provinciale di Firenze



Con atto depositato in data 15-5-2008 il notaio Dott. [redacted]

ricorre contro l'Ufficio delle Entrate - Ufficio di Stato Civile di Napoli per l'annullamento, presso l'Ufficio di liquidazione n. [redacted] relativo ad atto ricorato

dal notaio ricorante e comunica quanto segue: "In data 13-2-2008, con atto n. [redacted] di rispetto no, registrato il 18-2-2008 al n. 1632 il notaio [redacted] ha stipulato un atto istitutivo di

trust, avente ad oggetto beni immobili siti in [redacted], rispetto dalle [redacted] 1984 e successive modificazioni. Tale atto è stato registrato con il pagamento delle imposte di registro, ipotecarie e catastale in misura fissa. L'Ufficio, con l'arriso in oggetto, ha richiesto invece il pagamento: - dello

importo di donazione nella misura del 6% pari ad € 99.190; - dell'importo ipotecario e catastale nella misura complessiva di € 14.259. L'Ufficio ha motivato l'arriso come segue: "La costituzione di beni in trust, ribasi ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni. Il conferimento di beni nel trust va assoggettato

portanto all'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale. Ai fini dell'applicazione delle aliquote e delle relative franchigie occorre guardare al rapporto intercorrente tra il disponente e il beneficiario finale. Nel caso in cui il beneficiario finale o il beneficiario individuato con il

grado di parentela con il disponente, non risulti ben identificato, l'imposta si applica nella misura dell'8%. Nel caso presente essendo ipotizzabile che la destinazione finale possa avvenire a favore di parenti fino al 4° grado, quindi di

oggetti già individuati o individuabili si applica l'aliquote del 6%. Per le imposte dovute le imposte ipotecarie e catastale in misura proporzionale in quanto la loro applicazione non dipende dall'individuazione del beneficiario

finale". Si citano, quale fonti normative, l'art. 2 comma 19 del D.L. 3-10-2006, n. 261, convertito in legge 24-11-2006, n. 288

del D.L. 3-10-2006, n. 261, convertito in legge 24-11-2006, n. 288

del D.L. 3-10-2006, n. 261, convertito in legge 24-11-2006, n. 288

e il d. leg. 31-10-1990, n. 346 e, quale fonte di ricerca, il Circolo n. 48/E del 7-8-2007 e il n. 3/E del 21-1-2008.

L'atto di trust in questione, all'art. 42, contiene le seguenti clausole:

Art. 42) Beneficiario finale. Per beneficiario finale si intende il soggetto cui spettano, secondo le disposizioni di questo atto i beni in trust che alla scadenza del trust (come definita dallo art. 8) risultino non ancora attribuiti, durante il periodo in cui il trust ha avuto esecuzione, i benefici del reddito in virtù dell'art. 43. Nel caso in cui alla scadenza del trust, lo disponente sia di stato libero e non abbia figli viventi, Beneficiario finale è [redacted] qualora egli sia in vita, nel caso in cui egli non sia in vita Beneficiari finali saranno, in parti uguali fra loro, [redacted] e [redacted], figli di [redacted], sorella di [redacted], madre dello disponente.

Nel caso in cui, alla scadenza del trust, lo disponente sia coniugato ed abbia figli viventi Beneficiari finali saranno, in parti uguali tra loro, il coniuge e i figli.

Nel caso in cui, alla scadenza del trust lo disponente sia coniugato ma non abbia avuto figli o non vi siano figli viventi, Beneficiario finale sarà il coniuge. Nel caso in cui, alla scadenza del trust, lo disponente sia di stato libero ed abbia figli viventi, Beneficiari finali saranno i figli in parti uguali tra loro. È di immediato evidenza che, al momento della stipula dell'atto, non vi fossero con certezza chi siano i beneficiari finali, essendo contestualmente delle posizioni "instabile" in quanto dipendenti dal verificarsi di determinati eventi. Su altri termini, trattarsi di posizioni beneficiarie sottoposte a condizione sospensiva. L'ufficio

fonda la sua richiesta applicando in maniera prediletta quanto scritto nella circolare dell'agenzia delle entrate n. 3/E del 21-1-2008, che si inserisce nel solco della n. 48/E del 7-8-2007, espressamente dedicato ai trust.

Dopo un esame diligente dell'istituto del trust conclude

Quando le conclusioni del disponente si può affermare che, per individuare lo corretto tassazione, è necessario ricostruire ogni trust secondo gli effetti giuridici propri del caso concreto, tenuto presente che: a) i trust c.d. liberali (cioè lo cui campo è liberale) sono in sostanza donazioni indirette dal disponente in favore dei beneficiari; b) il trustee, nel contesto di un trust, svolge il suo ruolo di esecutore del programma di attività lusinghi predisposto dal disponente nell'atto istitutivo; c) deve essere escluso, per ragioni di "autologiche", che il trustee possa essere il soggetto passivo dell'imposta proporzionale; d) l'atto di trasferimento dal disponente al trustee, è atto né gratuito né oneroso bensì "neutro"; e) solo successivamente, e coerentemente con la ricostruzione civilistica dell'istituto, quando il trustee, con realizzando il programma predisposto dal disponente nell'atto istitutivo, attribuisce il trust fund ai beneficiari sarà integrato il presupposto impositivo. E chiede l'annullamento, per inosservanza, dell'averio impugnato, con vittoria di spesa e competenza di campo.

Con deduzioni scritte datate 23. [redacted] prot. [redacted] la Agenzia delle Entrate - Ufficio di Enioli si costituisce in giudizio e precisa che il ricorso è palesemente infondato per i seguenti motivi: "il trust è un istituto di civil law che ha avuto ingresso, nel nostro ordinamento, solo con la ratifica della Convenzione dell'Aja (in vigore dal 1 gennaio 1992), che non ha una disciplina civilistica interna, e che ha ricevuto solo di recente una propria disciplina ad opera del legislatore tridentino (con la legge finanziaria per il 2002 n. 246/2002 per quel che riguarda l'imposizione diretta e con la legge 286/2006 per quel che riguarda l'imposizione indiretta). Tale ultima norma è quella che trova applicazione al caso in esame ed è quella che è stata richiamata dal notaio rogante nell'atto costitutivo del trust. Essi lo

11/11/2018

È stato detto nel nostro ordinamento l'importo di donazione e successione statuardo espressamente che tale importo trova applicazione anche alla costituzione di vincoli di destinazione e che la disciplina di riferimento è quella contenuta nel T.U. sulle Donazioni e Successioni (D.Lgs. 346/1998) nel testo in vigore al 14 ottobre 2008. Tutto ciò che può ricavarsi, in un'interpretativa, da questa disposizione è che la costituzione di vincoli di destinazione (e tra essi è indubbio che vi rientri il trust, al pari del fondo patrimoniale o del patrimonio destinato ad uno specifico affare) si leva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'importo di donazione e successione, indipendente mente dal tipo di trust, dato che la norma non fa alcuna distinzione. In questo quadro normativo di riferimento, si è avuto le emanazione di due circolari della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso (la n. 48 del 2007 e la n. 3 del 2008, entrambe citate dal notaio rogante nell'art. 42 citato e già allegato al ricorso di parte) che hanno intero fornire istruzione agli Uffici sulle nuove importi di donazione e successione e sul trust in particolare. Ebbene, quello che viene specificato in entrambe le circolari è che: - l'importo dovuto nella costituzione del trust deve essere considerato al momento della segregazione del patrimonio (il che può coincidere con la costituzione del trust o avvenire in un momento successivo); - soggetto passivo d'importo è il trust, in quanto immediato destinatario dei beni oggetto della disposizione segregativa; - "nell'ipotesi di trust costituito nell'interesse di uno o più beneficiari, anche se non individuati, il cui rapporto di parentela con il disponente non è determinato, l'aliquota di importo si applica con riferimento al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario"; - la deduzione ai beneficiari dei beni costituiti in trust non realizza, ai fini dell'importo sulle successioni e donazioni, un prelievo impositivo ulteriore; i beni, infatti, hanno

già contestato l'importo nella costituzione del vincolo di destinazione al momento dell'assegnazione in trust. La tassazione proposta dal notaio in sede di auto liquidazione, pur richiamando tale normativa e tali circolari, è del tutto diversa, infatti, qualifica l'atto istitutivo di trust come un atto sottoposto a condizione sospensiva, sebbene ai soli fini tributari. La ricostruzione civilistica operata dal ricorrente nel ricorso (l'atto di trasferimento dal disponente al trustee è atto nudo e il presupposto impositivo sarà integrato solo quando i beni del trust saranno devoluti ai beneficiari finali) è del tutto priva di ogni fondamento legislativo, stante una norma di legge che ne dà un'interpretazione finale in termini diversi e difficilmente contestabili. L'accostamento all'istituto della condizione sospensiva appare per l'ufficio alquanto assurdo in quanto il trust ha un termine finale che è incerto nel quando, ma certo nel se, e soprattutto ha dei beneficiari finali che sono certi (nel caso in esame), anche se al momento della costituzione sono determinabili e non determinati. L'ufficio conclude "... È quindi assolutamente corretto la tassazione operata con l'atto di liquidazione qui impugnato, e cioè: - importo di donazione in misura del 6%, essendo il beneficiario finale individuabile nei parenti fino al 4° grado (in luogo di quello dello 8% applicabile in tutti i casi in cui il beneficiario finale non sia individuabile), - importo ipotecario e catastale in misura proporzionale (rispettivamente 2% e 1%), dal momento che tale importo non dipende per le formalità della trasmissione e per le volture catastali di atti che hanno ad oggetto il trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari (e tale è innegabilmente anche l'atto costitutivo di trust con contestuale attribuzione di beni al trustee, se pur personale)". E chiede che sia confermato la legittimità dello atto impugnato, con vittoria di spese di giudizio, ai sensi

del' art. 15 Ddgs n. 54/1992 -

Per memoria di replica del portate in data 1-10-2008 il ricorrente
 spiega per l'alto che: le circolari non costituiscono fonti del
 diritto e quindi non possono prescrivere alcunché; le circolari,
 con come le norme, si interpretano e, comunque, non è detto
 che coprano tutti i casi verificabili nelle materie di cui si
 discute, che è esteriormente complessa; le circolari, in ogni
 caso, come affermato dalla Suprema Corte a Sezioni Unite
 (Par. S. U. Luvaruolo 2007, n. 13031), sono mere fonti di fatto
 (con come le risposte ad interpello, come ora già affermato la
 Corte Costituzionale con sentenza 14-6-2007, n. 191), che il trust
 è, invece, un istituto proprio della common law, cioè del
 diritto anglosassone (il civil law è, invece, il nostro diritto
 civile, che non conosce il trust); nessuna norma in materia
 di imposte indirette contiene riferimenti espressi al trust (la
 parola trust non è mai stata utilizzata, non si può quindi
 fare applicazione diretta allo *fattispecie de quo* della norme
 in materia di imposte sulle successioni e donazioni, né,
 tuttavia, applicazione analogica o estensiva, laddove si
 ritenga che l'espressione "vincoli di destinazione" si riferisce
 anche ai trusts; in estremo ritenuto dalle circolari 48/E
 del 2007 e n. 3/E del 2008 si ricaverrebbe il principio secondo
 cui l'atto di trasferimento di beni dal disponente al
 trustee di un trust recante l'imposta immediatamente,
 con le aliquote individuate nello base del rapporto di
 parentela esistente tra il disponente e il beneficiario;
 soggetto passivo di tale imposta è il trust (in realtà è il
 trustee, perché il trust non è soggetto di diritto) e rimando
 a quanto già detto nel ricorso principale; l'agenzia conclude
 affermando che se fosse corretto la tassazione applicata
 in auto liquidazione dal notaio ricorrente, la tassazione
 dell'atto sarebbe invece allo carico dei beneficiari,
 visto che nessuna norma di legge prevede l'assoggetta-

mento dell'atto di destinazione (dal trustee ai beneficiari finali) o qualsiasi tipo di importo, su quanto sopra detto, il ricorrente osserva che non si vuole sottrarre alcunché all'erario, ma solo applicare lo quinto tassazione in ricorrenza non solo dalle analisi che precede, ma dalle stesse norme, in un atto di mandato, come pare di aver fatto, che le porzioni beneficiarie sono sottoposte a condizione sospensiva, trovata applicazione, diretta, lo art. 58, comma 2, del D.Lgs. 346/90 che per le donazioni sottoposte a condizione sospensiva, richiama le disposizioni relative allo importo di registro, di quando altri applicabile, ai sensi del c. 5, anche "per gli atti di liberalità tipici diversi dallo donazione" (tipici pacificamente rientra il trust in oggetto); al momento in cui si verifica la condizione, pertanto scatta il carico del beneficiario sempre che il diritto ad ottenere il bene si incontrovertibile, perché nulla esclude che il beneficiario si unisca al beneficiario stesso, in applicazione del principio generale secondo cui la sfera giuridica dei terzi non può essere modificata senza il loro consenso (v. ad ex. l'art. 1441 in materia di contratto a favore del terzo, che fa salvo il rifiuto del terzo stesso), l'obbligo di denunciare ai sensi dell'art. 19 del DPR 131/86, con conseguente pagamento delle imposte dovute; ed insiste nell'accoglimento del ricorso con vittoria di spese ed onoranze.

ha Commissione osserva; - che a tutt'oggi con particolare riferimento all'imposizione indiretta, in Italia non vi è una disciplina normativa che si riferisce espressamente al trust (la parola trust non è mai stata utilizzata) non si può quindi fare applicazione diretta alla fattispecie de qua delle norme in materia di imposta sulle successioni e donazioni né, tutt'al più, applicazione analogica o estensiva, laddove si intenda che l'espressione "vicoli di destinazione" si riferisce anche ai trusts; (per l'Ufficio dalle circolari n. 48/E del 2007

3/E del 2008 si ricaverrebbe il principio secondo cui con l'atto di trasferimento di beni dal disponente al trustee di un trust scatta l'imposta immediatamente - l'imposta dovuta nella costituzione del trust deve essere corrisposta al momento della registrazione del patrimonio, che può coincidere con la costituzione del trust o avvenire in un momento successivo, - con le aliquote individuate nella base del rapporto di parentela esistente tra il disponente e il beneficiario, soggetto passivo di tale imposta e il trust (in realtà è il trustee, perché il trust non è soggetto di diritto); - che l'art. 9, comma 49, del D.L. 30 settembre 2006, n. 246 (convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286) che ha reintrodotta l'imposta sulle successioni e donazioni, nell'individuare le aliquote applicabili, fa riferimento al "valore dei beni o diritti attribuiti", per poi distinguere le aliquote in relazione al rapporto di parentela esistente fra disponente e beneficiario dell'attribuzione; e su questo scade (v. lett. a, a bis, b e c) dello stesso art. 49, la norma utilizza le parole "a favore". La norma esclude quindi la retrocessione o tassazione della mera costituzione del vincolo di destinazione; (due quindi trattarsi di beni o diritti "attribuiti a favore" di un soggetto terzo rispetto al disponente) e quindi l'interpretazione corretta della norma non può essere che quella secondo cui l'oggetto della tassazione deve concretizzarsi in un trasferimento di ricchezza "a favore" di un soggetto terzo; - che l'oggetto del prelievo, in materia di vincoli di destinazione (e quindi di trusts) è costituito dall'incremento netto di ricchezza conseguito dal beneficiario dell'elargizione, quindi dal suo effettivo arricchimento; - che nel caso di cui trattarsi i beneficiari sono esclusivamente titolari di una posizione qualificabile come di "aspettativa giuridica" che è la posizione propria di chi è titolare di un diritto sottoposto a condizione sospensiva; sono quindi titolari di una posizione

giuridica che si potrebbe anche definire "incontrovertibile" ma che comunque non consente loro, al momento dell'istituzione del trust, di ottenere i beni e quindi in capo ad essi non si manifesta alcun avvicinamento tassabile; la incontrovertibilità si ha quindi non in quanto tale, ma solo in quanto consente di ottenere, appunto i beni, ciò che si verificava nell'atto specie specifica, solo al momento del verificarsi degli eventi condizionanti; tale ragionamento conduce quindi all'applicazione delle imposte, in misura fissa che va anticipata già al momento della istituzione; - che la funzione dell'atto attributivo di beni al trustee è quello, puramente strumentale, di consentire, attraverso il controllo dei beni stessi, di attuare il programma predisposto nell'atto istitutivo (l'atto di trasferimento del disponente al trustee, è atto in gratuito ne essano beni neutro); - che è successivamente, e coerentemente con la ricostruzione civilistica dell'istituto, quando il trustee, realizzato il programma predisposto dal disponente nell'atto istitutivo, attribuisce il trust fund ai beneficiari non integrato il presupposto impositivo; - che al momento in cui si verificano le condizioni, pertanto scatta il carico del beneficiario, sempre che il diritto ad ottenere i beni sia "incontrovertibile", perché nulla esclude che il beneficiario rinunci al beneficio stesso, in applicazione del principio generale secondo cui lo stesso giudizio dei terzi non può essere modificato senza il loro consenso, l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 131/86, con conseguente pagamento delle imposte dovute; - che le circolari come affermato dalla Suprema Corte e Sessioni Unite (Cass. S.U. 2 novembre 2007, n. 23031), sono meri pareri di parte. Pertanto, per quanto sopra detto, ritenuti fondati i motivi addotti dal ricorrente accoglie il ricorso. Osserva, inoltre, che non esistono questi motivi per compensare le spese.

per questi motivi

accoglie il ricorso e condanna le spese

Strese, li 23 ottobre 2008

Il Relatore
Relatore



Il Presidente

Il Presidente