

*Il trust non comporta alcun trasferimento di ricchezza al momento della sua costituzione*

Commissione tributaria provinciale di Lodi, 7 marzo 2014.  
Presidente Alioto. Relatore Schiavini.

**Trust - Costituzione - Trasferimento di ricchezza a favore del trustee - Esclusione - Imposta di registro sulle successioni e donazioni - Imposte ipotecarie e catastali - Quantificazione a zero dell'imponibile**

*Il trust non comporta alcun trasferimento di ricchezza al momento della sua costituzione a favore del trustee, il quale non consegue alcun sostanziale arricchimento e non realizza alcun accrescimento definitivo del proprio patrimonio; è, pertanto, legittima la quantificazione a zero delle basi imponibili ai fini dell'imposta di registro sulle successioni e donazioni e delle imposte ipotecarie e catastali.*

*(Massima a cura di Redazione IL CASO.it - Riproduzione riservata)*

omissis

**FATTO E DIRITTO**

Con cinque distinti ricorsi, tutti spediti a mezzo posta, R.G.R. n. 158/13, pervenuto il 20/05/2013, R.G.R. n.300/13 pervenuto il 9/10/2013, R.G.R. 307/13, 308/13, e 309/13, pervenuti il 16/10/2013, il dott. L.S., notaio, impugnava cinque avvisi di liquidazione, notificatigli dall'Ufficio delle Entrate di Lodi, emessi per il recupero a tassazione delle maggiori imposte di donazione e maggiori imposte ipotecarie e catastali dovute, secondo l'Ufficio che ha ritenuto le predette imposte proporzionali, rispettivamente nella misura del 2% e dell' 1% sulla base imponibile dichiarata in ciascun atto, per la registrazione in via telematica, ai sensi del D.Lgs. n. 463 del 1997, così come modificato dal D.Lgs. n. 9 del 2000, di cinque atti pubblici di costituzione di Trust con conferimento immobiliare, registrazione effettuata dallo stesso notaio S., il quale ha liquidato, invece, le imposte di donazione, ipotecarie e catastali nella misura fissa di Euro 168,00 ciascuno, ai sensi dell'art. 11 della Tabella parte 1<sup>^</sup> allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, e degli artt. 1, 2 e 10 del D.Lgs. n. 347 del 1990, per le imposte ipocatastali, nonché secondo i criteri previsti dall'art. 2. Comma 49 del D.L. n. 262 del 2006 per le imposte di donazione, oltre alle relative imposte di bollo previste per ciascun atto.

Trattasi di distinti atti pubblici di costituzione di Trust, con conferimento immobiliare i cui scopi consistono nel realizzare, in maniera efficace e duttile, il programma di liquidazione; in sede di registrazione telematica venivano liquidate dal notaio le imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa, nonché l'imposta di bollo nella misura prevista.

Con gli avvisi impugnati l'Ufficio delle Entrate di Lodi, procedeva alla liquidazione delle maggiori imposte di donazione, ipotecarie e catastali rideterminate in misura proporzionale, ai sensi dell'at.10 lettera b), del D.P.R. n. 131 del 1986, assumendo come base imponibile il valore dichiarato nelle disposizioni finali degli atti di Trust ai meri fini di

repertoriazione; emetteva, quindi, e notificava al notaio un avviso di liquidazione per ciascuno dei cinque atti registrati.

Sia i ricorsi che gli avvisi di liquidazione impugnati, sono dati qui, per integralmente riportati e trascritti.

Sulla base di tre principali motivi di impugnazione, sostanzialmente ricorrenti in tutti i ricorsi, che si tralascia di riportare rinviando ai singoli atti, il notaio ricorre a questa C.T.P. contestando, col primo e secondo motivo, l'operato dell'Ufficio il quale ha rettificato la base imponibile da assoggettare alle imposte di donazione, e ipocatastali, in misura proporzionale, accertando, invece, una diversa base imponibile, assumendola dai valori che sono stati dichiarati negli atti, stante quanto affermato dal ricorrente, ai soli fini della repertoriazione.

Col terzo motivo, il notaio ricorrente, eccepisce la propria carenza di legittimazione passiva, tenuto conto che le imposte in contestazione sono complementari e non principali, avendo egli effettuato un diverso apprezzamento nel merito dell'atto sottoposto a tassazione, non limitandosi alla correzione di un errore commesso in sede di autoliquidazione; stante, quindi la natura complementare dell'imposta, viene meno la solidarietà passiva del notaio rogante; per tali motivi, sostiene l'illegittimità degli atti impugnati perché ritenuti in violazione degli artt. 1, 2 e 10 del D.Lgs. n. 347 del 1990, ribadendo che, in applicazione della predetta normativa, la base imponibile ai fini delle imposte ipotecarie e catastali è pari a zero.

Conclude i ricorsi, chiedendo, previa sospensione degli atti impugnati, ove richiesta, l'annullamento degli avvisi di liquidazione impugnati, con la condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese, diritti, competenze e onorari di giudizio; inoltre, con i ricorsi R.G.R.n. 158/13 e 308/13 chiede la condanna dell'Ufficio al pagamento di una somma equitativa ex art. 96, 3 comma c.p.c.; chiede infine la trattazione dei ricorsi in pubblica udienza.

Con distinti atti di costituzione in giudizio tutti ritualmente depositati, l'Ufficio delle Entrate di Lodi, controdeduce, rigettando i motivi dei ricorsi, sia in diritto che nel merito.

In particolare, per il ricorso R.G.R. n. 309/13, l'Ufficio, considerato che, in fase di mediazione, aveva comunicato al notaio S., a mezzo PEC, di "non procedere all'esame dell'istanza per cessata materia del contendere, a causa dell'annullamento dell'atto notificato ad esso notaio, citando ed allegando la comunicazione dell'Ufficio Territoriale di Lodi", e che ciò nonostante il notaio si è costituito in giudizio, conclude chiedendo in via preliminare la dichiarazione di inammissibilità del ricorso.

Per tutti i cinque ricorsi, rigetta i motivi di impugnazione, sostanzialmente identici per tutti i ricorsi, adottati dal ricorrente a sostegno dell'invocata illegittimità degli atti impugnati, ribadendo la legittimità degli atti medesimi, conformi alla circolare ministeriale n. 48 del 6/08/2007; ridetermina le singole basi imponibili ai fini delle imposte ipotecarie e catastali nella misura dei valori dei beni dichiarati in atti, secondo le regole dell'imposta di successione.

Conclude le controdeduzioni, chiedendo di dichiarare, preliminarmente, l'inammissibilità del ricorso R.G.R. n. 309/13; nel merito, chiede il rigetto con l'annullamento degli avvisi di liquidazione impugnati, con la condanna del ricorrente al pagamento delle spese del giudizio come da separate note spese depositate, e con la maggiorazione del 50% per

procedura di mediazione ex art. 17bs D.Lgs. n. 546 del 1992, ove richiesta.

In data 23/01/2014, il ricorrente, con riferimento al ricorso n. 158/13, in particolare, deposita una memoria illustrativa, con la quale puntualizza e precisa la fondatezza dei motivi di impugnazione, richiamando la numerosa giurisprudenza di merito formatasi sulla questione in esame.

Conclude la memoria confermando la illegittimità degli atti impugnati, e insistendo sulla condanna dell'Ufficio alla refusione delle spese del giudizio con l'aggiunta di una somma equidativa ex art. 96 n. 3 c.p.c.-

I cinque ricorsi, riuniti per connessione oggettiva e soggettiva con Ordinanza n. 142/2/13 del 15/11/2013, vengono trattati nell'odierna pubblica udienza, alla quale sono presenti per il ricorrente l'avv. Antonella Rattellini, e per l'Ufficio, il dott. Vincenzo Pistacchi.

Nel corso della trattazione, dopo la relazione introduttiva del relatore, intervengono le parti ribadendo le rispettive tesi esposte nei propri atti e insistendo sull'accoglimento delle proprie richieste conclusive.

Chiusa la trattazione, i ricorsi riuniti sono introitati in camera di consiglio per la decisione; dopo l'esposizione dei fatti di causa da parte del relatore, il collegio, esaminati gli atti, preliminarmente dichiara l'inammissibilità del ricorso R.G.R. n. 309/13, eccepita dall'Ufficio, per assoluta mancanza di interesse a ricorrere da parte del ricorrente, essendo stato annullato l'avviso di liquidazione a lui notificato.

Sul punto della carenza di legittimazione passiva da parte del notaio, eccepita dall'Ufficio, questo giudice non ravvisa validi elementi che possano giustificare una decisione opposta alla concordante giurisprudenza, richiamata dal ricorrente a propria difesa, sia di legittimità che di merito, comprese in quest'ultima precedenti sentenze di questa Commissione su casi identici a quello in esame.

Il notaio, infatti, è il soggetto tenuto a versare le imposte principali ipotecarie e catastali, e quindi, ha interesse ad impugnare un provvedimento che riguarda tali imposte e che incide sulla sua sfera giuridica; identico interesse hanno anche le parti che sono tenute, in rivalsa del notaio, a pagare le medesime imposte; ma la circostanza che gli avvisi di liquidazione impugnati sono stati notificati soltanto al notaio, a maggior ragione legittima, incontestabilmente, quest'ultimo ad impugnare gli atti de quibus; diversamente, se si concordasse con le osservazioni esposte dall'Ufficio resistente, si potrebbe giungere alla situazione, giuridicamente aberrante, in cui nessun soggetto sarebbe legittimato a contestare l'operato dell'Ufficio: né il notaio il quale, pur avendo ricevuto la notifica degli avvisi di liquidazione, secondo la tesi dell'Ufficio, sarebbe privato della "legittimatio ad causam", né i contribuenti parti del rapporto sostanziale, ai quali l'Ufficio non ha notificato alcunché; si potrebbe così arrivare alla conclusione che un atto impositivo costituirebbe, ex se, un atto definitivo e non impugnabile, in contrasto con tutti i fondamentali principi giuridici, specie con il principio generale della inviolabilità del potere di difesa del cittadino sancito dalla Costituzione.

Nel merito, il collegio, non discostandosi dai principi sui quali si sono fondate le decisioni prese da questa Commissione, giudicando su analoghi ricorsi proposti dallo stesso ricorrente, ritiene fondati i ricorsi riuniti, che pertanto vanno accolti; concordando con la tesi del ricorrente, il collegio giudica corretto, perché conforme a legge, l'operato del notaio ricorrente: la quantificazione delle basi imponibili pari a zero, fatta

dall'Ufficio ai fini dell'imposta di registro sulle successioni e donazioni, non può non comportare che tale valore pari a zero debba essere assunto ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, per cui è legittima l'imposizione in misura fissa di tali imposte operata dal notaio già al momento dell'istituzione del Trust, che è un atto strumentale e neutro che consente di attuare il programma con esso predisposto.

Il collegio rileva in proposito che, nella fattispecie, 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; inoltre, sempre nella fattispecie in esame, il beneficiario è esclusivamente titolare di una posizione qualificabile come di "aspettativa giuridica" che è la posizione propria di chi è titolare di un diritto sottoposto a condizione sospensiva; è pertanto titolare di una posizione giuridica che si potrebbe definire anche incontrovertibile, ma 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; la incontrovertibilità rileva non in quanto tale, ma solo in quanto consente di ottenere, appunto, i beni, ciò che si realizzerà nella fattispecie specifica, soltanto al momento del verificarsi degli eventi condizionanti. Infatti, solo successivamente, e coerentemente con la ricostruzione civilistica dell'istituto, quando il trustee, avendo realizzato il programma disposto dai disponenti con l'atto di Trust, attribuirà il Trustfund al beneficiario sarà valutato il presupposto impositivo; prima di allora nessun soggetto potrà vantare nei confronti dei beni alcun diritto.

Ne deriva che solamente al momento in cui si verificherà la predetta condizione scatterà a carico del beneficiario, sempre che questi non vi rinunci, l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 131 del 1986, con conseguente pagamento delle imposte dovute.

In conclusione, questo collegio ribadisce che il trust non comporta alcun trasferimento di ricchezza al momento della sua costituzione 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 ricorrente, i cui ricorsi pertanto vanno accolti.

In ordine alle spese processuali, questa Commissione ritiene che queste possono essere interamente compensate, in considerazione del fatto che, in mancanza di un utile e atteso intervento chiarificatore e decisorio da parte del legislatore, le reciproche affermazioni ed eccezioni delle parti si prestano ad oggettiva incertezza interpretativa, e che le circolari ministeriali vincolano gli uffici alla loro applicazione.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Lodi

DICHIARA

l'inammissibilità del ricorso R.G.R. n. 309/13;

ACCOGLIE

i restanti ricorsi, R.G.R. n. 158/13, 300/13, 307/13 e 308/13, e, per gli effetti, annulla gli avvisi di liquidazione impugnati. Per tutti i cinque ricorsi, compensa fra le parti le spese del giudizio.

Lodi, il 3 febbraio 2014.