

L'atto istitutivo di trust avente ad oggetto immobili è soggetto all'imposta fissa di registro

Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sez. I, 21 gennaio 2015. Presidente, rel. Chindemi.

Trust - Beneficiari quali titolari di aspettativa giuridica - Trasferimento di ricchezza a favore di terzi al momento dell'atto istitutivo del trust - Esclusione - Presupposto impositivo costituito dal completamento dell'attività del trustee con l'effettivo trasferimento dei beni - Oggetto dell'imposizione - Incremento di ricchezza

Non è tassabile in misura proporzionale il trust nel quale i beneficiari siano titolari esclusivamente di un'aspettativa giuridica, in quanto il presupposto impositivo deve ritenersi integrato solo all'atto del completamento dell'attività del trustee con il trasferimento dei beni. L'oggetto della tassazione deve, infatti, consistere in un trasferimento di ricchezza a favore di un soggetto terzo e l'oggetto del prelievo in materia di vincoli di destinazione e quindi di trust è costituito dall'incremento netto di ricchezza conseguito dal beneficiario dell'elargizione ossia dal suo effettivo arricchimento, con esclusione della tassabilità di quello solo futuro ed eventuale e ciò anche nell'ipotesi in cui il diritto sia sottoposto a condizione sospensiva in quanto, anche in questo caso, i beneficiari sono titolari di una posizione giuridica che comunque non consente loro, al momento dell'istituzione del trust, di ottenere i beni, così che in capo ad essi non si realizza alcun arricchimento tassabile.

(Massima a cura di Franco Benassi - Riproduzione riservata)

omissis

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 341/09(13, depositata il 8.11.2013 la Commissione Tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso proposto da B.-N. G.A. avverso l'avviso di liquidazione relativo all'imposta di registro concernente la costituzione di un Trust.

Rilevava al riguardo la Commissione Tributaria provinciale che, trattandosi di un trust auto - dichiarato, senza indicazione di beneficiario effettivo, trovava applicazione l'imposta proporzionale e non fissa.

L'Agenzia delle Entrate impugna la sentenza della Commissione Tributaria provinciale deducendo i seguenti motivi:

a) violazione dell'art. 2, comma 47, D.L. n. 262 del 2006, errata qualificazione dei fatti di causa rilevando la riconducibilità del trust tra i vincoli di destinazione, rilevando come l'imposta debba essere corrisposta al momento della segregazione del patrimonio, essendo, quindi, dovuta, l'imposta di donazione in misura proporzionale;

b) errata interpretazione degli atti di causa e travisamento della difesa dell'ufficio, nonché difetto di motivazione non avendo la CTP chiarito in base a quale ragionamento logico-giuridico faccia dipendere l'applicazione o meno della imposta proporzionale dalla natura e tipologia del Trust, rilevando trattarsi di trust auto dichiarato con beneficiario indicato nella figlia del disponente N.B.N..

La società intimata non si è costituita

Il ricorso è stato discusso alla udienza del 19.1.2015,

Motivi della decisione

Preliminarmente va rilevato che per mero errore materiale è stato indicato in sentenza come ufficio contraddittore la Direzione provinciale I dell'Agenzia delle entrate in luogo della Direzione provinciale II che ha emesso l'atto impositivo e che è ritualmente costituita nel giudizio di primo grado.

La questione controversa concerne l'applicazione al trust dell'imposta di registro fissa o proporzionale.

Ancorchè in maniera confusa la CTP ha accolto il ricorso del contribuente e i motivi di appello possono essere esaminati congiuntamente.

Il trust, tipico istituto di diritto inglese, si sostanzia nell'affidamento ad un terzo di determinati beni perchè questi li amministri e gestisca per poi restituirli, alla fine del periodo di durata del trust, ai soggetti indicati dal disponente, se specificati.

Nel caso di specie, contrariamente a quanto affermato dalla CTP trattasi di trust auto dichiarato con beneficiario (la figlia del disponente).

Presupposto coessenziale alla stessa natura dell'istituto è che il detto disponente perda la disponibilità di quanto abbia conferito in trust, al di là di determinati poteri che possano competergli in base alle norme costitutive. Tale condizione è ineludibile al punto che, ove risulti che la perdita del controllo dei beni da parte del disponente sia solo apparente, il trust è nullo (sham trust) e non produce l'effetto segregativo che gli è proprio.

Nel trust avvengono due distinti e successivi passaggi di proprietà: uno dal "settlor" al "trustee" (con l'atto dispositivo), l'altro successivo dal "trustee" al "beneficiary" (con l'atto finale) che costituisce il terzo momento dell'atto. Solamente quando il trustee, nella realizzazione del programma predisposto dal disponente nell'atto istitutivo, attribuirà il trust fund ai beneficiari, dovrà essere integrato il presupposto impositivo. Non essendo espressamente contemplato e disciplinato da alcuna norma tributaria, per analogia deve applicarsi al trust la disciplina relativa alla costituzione dei c.d. vincoli di destinazione.

Peraltro, poiché il programma negoziale non prevede l'immediata attribuzione di alcun diritto od utilità tassabile in capo alla beneficiaria, che potrà vantare pretese solo all'atto del trasferimento da parte del trustee, deve applicarsi l'imposta fissa in tema di imposta di registro, non realizzandosi un effettivo trasferimento di ricchezza. Non è, infatti, suscettibile di assoggettamento a tassazione in misura proporzionale il trust nel quale i beneficiari siano titolari esclusivamente di una aspettativa giuridica, in quanto solo all'atto del completamento dell'attività del trustee con il trasferimento dei beni deve ritenersi integrato il presupposto impositivo.

L'oggetto della tassazione deve concretizzarsi in un trasferimento di ricchezza "a favore di un soggetto terzo", e l'oggetto del prelievo in materia di vincoli di destinazione, e quindi di Trust, è costituito

dall'incremento netto di ricchezza conseguito dal beneficiario dell'elargizione, quindi dal suo effettivo arricchimento, con esclusione della tassabilità di quello solo futuro ed eventuale.

Anche nel caso in cui si ritenga trattasi di diritto sottoposto a condizione sospensiva la soluzione non cambia: i beneficiari sono titolari di una posizione giuridica 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 arricchimento tassabile.

In proposito il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 dispone all'art. 27 che "gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa". Quando la condizione si verifica, o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa, verrà riscossa, se dovuta, la differenza tra l'imposta richiesta dalle norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione.

L'art. 49 del D.L. n. 262 del 2006, convertito in L. n. 286 del 2006, utilizza le parole "a favore", per cui l'oggetto della tassazione deve concretizzarsi in un trasferimento di beni immobili a favore di un terzo rispetto al disponente e, poiché, i beneficiari sono titolari, come già evidenziato, di un diritto sottoposto a condizione sospensiva che non consente loro, al momento dei trust, di ottenere i beni non v'è alcun arricchimento tassabile, e di conseguenza si deve applicare, anche in tale prospettiva, l'imposta in misura fissa.

Anche nel caso in cui voglia ritenersi che il trust attribuisca a favore dei beneficiari una posizione di aspettativa giuridica comunque non fa sorgere, al momento della sua istituzione, alcun arricchimento tassabile in capo agli stessi, in quanto l'effettivo trasferimento avverrà solo nel momento in cui il trustee attribuirà il trust fund ai beneficiari e solo in quel momento dovrà essere integrato il presupposto impositivo.

Il destinatario del predetto trasferimento (il trustee) non ottiene, quindi, alcun sostanziale arricchimento personale e non realizza alcun accrescimento definitivo della sfera patrimoniale sua propria: i beni devoluti in trust sono oggetto di segregazione e dovranno essere devoluti dal medesimo trustee a favore dei beneficiari.

L'assetto di interessi al momento della costituzione del trust presenta, quindi, una sostanziale neutralità sotto il profilo economico costituendosi solamente un vincolo di destinazione.

Manca, inoltre, qualsiasi intento di liberalità nei confronti del trustee, essendo quest'ultimo un mero strumento per la realizzazione dello scopo non essendo neanche titolare, a mero titolo esemplificativo, di una delle facoltà tipiche del proprietario che è quella di disporre liberamente dei beni.

Sarebbe invece, ammissibile l'applicazione analogica delle disposizioni dettate dall'art. 2, D.L. n. 262 del 2006 nella misura in cui i "vincoli di destinazione" o la costituzione di un "patrimonio segregato" siano propri del negozio assoggettato a tassazione e sussista un effettivo e concreto arricchimento della sfera giuridica del terzo che, tuttavia, nella fattispecie non è ravvisabile, in quanto la beneficiaria consegua la semplice aspettativa di ricevere utilità per effetto dell'attività posta in essere dal trustee e non può ritenersi sussistente alcun fenomeno tassabile, non esistendo alcun incremento certo in capo alla beneficiaria.

Va, conseguentemente, rigettata l'impugnazione.

Nessuna pronuncia va emessa sulle spese in mancanza di attività difensiva dell'intimato.

P.Q.M.

Rigetta l'appello

Così deciso in Milano, il 19 gennaio 2015.