

C.T. Prov. Treviso 9.11.2015 n. 617/1/15

Ritenuto in fatto ed in diritto

Parte ricorrente impugna l'avviso di liquidazione di imposta qui in oggetto osservando che con atto notarile del 27.3.2014, registrato in via telematica il 7.4.2014, atto prodotto in copia in allegato, veniva istituito il trust qui in questione precisando che in sede di registrazione il notaio rogante applicò le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

Con l'atto qui impugnato sono state indicate maggiori imposte ipotecarie per € 11.600 e catastali per € 5.700.

In via pregiudiziale parte ricorrente contesta nullità dell'atto per carenza di motivazione in relazione alla mancata indicazione dell'imponibile al quale applicare l'aliquota dell'imposta ipotecaria e catastale, nonché mancata esplicitazione del calcolo della liquidazione dei maggiori tributi richiesti con l'impugnato avviso di liquidazione.

Eccepisce poi carenza di legittimazione passiva nei confronti del trustee in quanto trattasi di semplice gestore di beni segregati, non parte contrattuale acquirente. Contesta illegittimità dell'atto impugnato per carenza di sottoscrizione nonché per irregolarità di notifica.

Nel merito osserva che fino al momento della conclusione o scioglimento del trust non si ha trasferimento definitivo del patrimonio, ma semplice separazione dello stesso e per questo fino alla conclusione del trust il fisco potrà pretendere solo il tributo in misura fissa.

Insiste per l'assoggettabilità del contratto in questione alle imposte qui in questione in misura fissa in analogia con gli asseriti effetti propri del fondo patrimoniale. Parte ricorrente cita Giurisprudenza favorevole e conclude per l'annullamento dell'atto impugnato.

Si costituisce l'Agenzia delle Entrate di Treviso affermando in via pregiudiziale la sufficienza della motivazione adottata perché l'attività svolta dall'Amministrazione non integra nel caso una rettifica della base imponibile ma solo una liquidazione delle imposte ipo catastali dovute in misura proporzionale anziché fissa. Ribadisce anche la legittimità della notifica al trustee in quanto sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti e coloro che hanno sottoscritto le denunce fiscali o hanno richiesto i provvedimenti. Il trustee risulta parte sostanziale dell'atto istitutivo del trust ed è pertanto coobbligato al pagamento delle imposte richieste con l'avviso di liquidazione. Prosegue parte resistente osservando che è stata riconosciuta al trust un'autonoma soggettività tributaria rilevante ai fini dell'imposta tipica delle società, degli enti commerciali e non commerciali.

La mancanza della personalità giuridica non equivale a mancanza della soggettività giuridica.

Cita le associazioni non riconosciute e le società di persone quali enti che pur non avendo la personalità giuridica godono di una soggettività giuridica e sono quindi titolari di posizioni attive e passive.

Nel caso soggetto passivo è il trust che risponde dell'obbligazione di imposta con i beni assegnatigli dal disponente.

Quanto all'eccepita carenza di legittimità alla sottoscrizione, osserva parte resistente che se il contribuente asserisce che il sottoscrittore non era munito di potere di firma, è il ricorrente che deve fornire la dimostrazione di tale asserzione, non vertendo la doglianza sul merito della pretesa tributaria e quindi non essendo l'ufficio attore sostanziale.

Ribadisce comunque la legittimità della sottoscrizione nel caso di specie in quanto operata in conformità alla vigente normativa così come legittima è la notifica in quanto conforme alla vigente normativa.

Nel merito osserva che la circostanza che il bene ceduto in trust sia segregato dal patrimonio del trustee non porta alla conclusione che siamo di fronte ad atto che non comporta un trasferimento della proprietà perché ad esempio nel caso di accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario il patrimonio del de cuius non si confonde con quello personale dell'erede ma nessuno dubita che l'erede sia proprietario a tutti gli effetti dei beni compresi nell'eredità beneficiata. Quanto al paragone con l'istituzione di fondo patrimoniale osserva che nel caso del terzo che attribuisce un bene al fondo patrimoniale gestito dai coniugi i coniugi scontano la relativa imposta in misura proporzionale.

Nel caso siamo comunque di fronte ad un trasferimento di proprietà ed è pertanto logico applicare le imposte nella misura proporzionale.

Cita Giurisprudenza favorevole ed osserva ancora che presupposto essenziale alla stessa natura dell'istituto è che il disponente perda la disponibilità di quanto abbia conferito in trust e 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 e non produce l'effetto segregativo che gli è proprio. Conclude per il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Replica parte ricorrente ribadendo il difetto di motivazione perché nell'atto impugnato vengono indicate solamente le aliquote ma nulla è dato sapere sulla

determinazione della base imponibile e sui calcoli in concreto applicati. Di seguito sulle altre questioni ribadisce con ulteriori argomentazioni le affermazioni già formulate.

La Commissione osserva: sulle questioni pregiudiziali relative alla sottoscrizione, motivazione e notifica dell'atto impugnato: quanto alla sottoscrizione: che spettava a parte ricorrente indicare nel dettaglio i motivi per cui in questo caso il funzionario non sarebbe stato abilitato, ritenendo tuttavia la Commissione che in ogni caso l'atto in questione sia sicuramente riferibile all'ente pubblico a nulla rilevando eventuali, ipotetici e qui non dimostrati difetti di investitura. Quanto alla notifica che la stessa è conforme alla vigente normativa in materia di notifica degli atti tributari ed in particolare che correttamente è stata eseguita nei confronti del trustee in quanto sottoscrittore dell'atto tassato ed in quanto rappresentante del trust e quindi in ogni caso coobbligato in solido o comunque amministratore di soggetto coobbligato in solido.

Quanto alla motivazione: osserva questo Giudice Collegiale che la motivazione dell'atto impugnato da ampia ed adeguata spiegazione del perché nel caso di specie siano state applicate le imposte in questione in misura proporzionale anziché fissa spiegando che nel caso si è verificato un effetto traslativo e che le imposte ipotecarie e catastali sono state commisurate appunto al trasferimento di beni immobili.

E' vero che nel caso non è stata indicata esplicitamente la base imponibile ma, essendo nota la misura dell'aliquota ed essendo noto il totale richiesto la stessa può ricavarsi con una semplice operazione.

Sarebbe sicuramente auspicabile che in tutti gli avvisi di liquidazione venissero notificati ai contribuenti anche tutti i calcoli effettuati per ottenere gli importi intimati tuttavia la prassi in senso contrario è purtroppo la regola e continua ad applicarsi in assenza di continue ed insistenti contestazioni. Del resto l'eventuale nullità per carenza di motivazione è sanzione gravissima che si giustifica solo in presenza di motivazione tanto carente da rendere impossibile o comunque oltremodo gravoso l'esercizio del diritto di difesa, circostanza questa che sicuramente non si è verificata nel caso di specie perché i beni immobili oggetto dell'atto tassato risultano dallo stesso ed il relativo calcolo dell'imposta può essere facilmente effettuato dal notaio rogante confrontando poi il suo totale con quello intimato.

Nessuna lesione dunque del diritto di difesa perché se dai calcoli effettuati dal professionista fossero risultate imposte proporzionali in misura più ridotta, parte ricorrente avrebbe facilmente potuto offrire al giudice i suoi calcoli e contestare la misura dell'imposta.

In questo ricorso invece si richiede solo l'applicazione dell'imposta in questione in misura fissa ma in nessun punto del ricorso si dice che il corretto calcolo proporzionale avrebbe ipoteticamente dovuto condurre ad importi inferiori. Se le

imposte vadano applicate in misura fissa o proporzionale: respinte pertanto le contestazioni pregiudiziali, resta da valutare il merito della questione che si risolve nel decidere se le imposte in questione vadano correttamente pretese in misura fissa ovvero in misura proporzionale.

Parte ricorrente ritiene applicabile la misura fissa non essendosi, a suo dire, verificato nel caso un effetto traslativo, ma solo una segregazione in forza di vincolo di destinazione.

A parere di questo Giudice Collegiale le conclusioni alle quali giunge parte ricorrente vanno fermamente respinte in quanto completamente errate. È assolutamente corretta e condivisibile l'affermazione di parte resistente che cita sentenza di Cassazione che correttamente ribadisce che ove dall'esame dell'atto istitutivo dovesse risultare che la perdita del controllo dei beni da parte del disponente sia solo apparente, il trust è nullo e non produce l'effetto segregativo che gli è proprio.

Nel caso di specie poi bisogna esaminare con attenzione la lettera dell'atto istitutivo di trust sottoposto a tassazione, atto allegato da parte ricorrente al n. 2. Non vi è dubbio che nel caso di specie ratto tassato sia valido essendosi verificato l'effetto di spossessamento nei confronti del disponente.

Questo è proprio uno degli scopi dichiarati dallo stesso disponente il quale dichiara di conferire al trust tutti i beni in atto elencati per garantire il passaggio generazionale di detti beni secondo la sua volontà anche al fine di evitare conflitti tra i figli.

Fuorviante e non corretto è il riferimento effettuato da parte ricorrente alla tassazione dei contratti di istituzione di fondo patrimoniale perché è bensì vero che, proprio allo scopo di ridurre la tassazione, nella maggioranza dei casi i costituenti di detto fondo patrimoniale si limitano a stabilire il vincolo di destinazione mantenendo tuttavia la proprietà in capo alle persone fisiche disponenti ed è vero che correttamente e coerentemente con i principi enunciati in questi casi gli atti di costituzione di fondo patrimoniale tra coniugi sono sottoposti alla tassazione in misura fissa.

Ciò proprio perché i disponenti conservano la proprietà dei beni che vengono solo segregati; ma in tutti i casi nei quali poi questi disponenti, titolari di beni segregati, muoiono, i beni stessi vengono ricompresi nella dichiarazione di successione mentre nel caso di specie è evidente che i numerosi e cospicui beni conferiti in trust alla morte del disponente non verranno ricompresi nella di lui dichiarazione di successione ritenendo, correttamente, che egli se ne sia già spossessato al momento della costituzione del trust con applicazione - per quanto

è dato sapere - dell'imposta sulle donazioni all'atto costitutivo. L'errato ragionamento di parte ricorrente riconosce l'avvenuto spossessamento, ma afferma che non si è verificato alcun effetto traslativo perché non vi è stata ancora una definitiva destinazione.

Queste affermazioni di parte ricorrente sono errate e fuorvianti, così come errati e fuorvianti sono i paragoni fatti da parte ricorrente con gli atti istitutivi di fondo patrimoniale.

Quanto a questi ultimi, in tutti i casi nei quali un terzo o uno o entrambi i coniugi conferiscono nel fondo patrimoniale la proprietà di beni, gli atti in questione vengono sempre sottoposti a tassazione in misura proporzionale. Non è pertanto vero che nel caso di costituzione di fondo patrimoniale tra coniugi l'atto sia sottoposto sempre a tassazione in misura fissa, ma è vero che questo accade nella maggioranza dei casi in cui appunto non vi è conferimento del diritto di proprietà essendovi solo costituzione dell'effetto segregativo. Venendo ora all'atto istitutivo di trust, abbiamo visto che non si può negare che lo stesso attui uno spossessamento nei confronti del disponente: ciò sia in astratto, perché altrimenti l'atto sarebbe nullo, sia nel caso concreto stando alla lettera delle disposizioni e alla precisa indicazione al punto B di pagina 2: questo atto è irrevocabile. Dobbiamo dunque porci la domanda se il nostro Ordinamento consenta che un bene non abbia alcun proprietario e sia dunque da considerarsi *res nullius*. Questo non è possibile perché sono previsti numerosi casi di segregazione di un bene o di atto traslativo a formazione progressiva e ad efficacia differita ma in tutti i casi, medio tempore, i beni sono comunque di proprietà di uno o più ben precisi soggetti.

Dobbiamo infatti domandarci: secondo l'errato ragionamento di parte ricorrente dopo l'atto istitutivo del trust il disponente non è più proprietario (perché se fosse da ritenersi tale la persona fisica del disponente dovrebbe continuare a pagare le imposte, sia proporzionali che progressive, direttamente correlate a tale qualifica) ma - a detta di parte ricorrente - non vi sarebbe ancora un nuovo proprietario non essendosi verificato l'effetto devolutivo nei confronti di terze persone fisiche e non potendo il trust stesso ritenersi proprietario.

Inevitabile concludere che ora, se il precedente proprietario non è più tale e un nuovo proprietario ancora non c'è in questo momento il bene non sarebbe di proprietà di nessuno.

Ma questo è proprio quanto Dottrina e Giurisprudenza hanno sempre negato essere possibile nel nostro Ordinamento.

In ogni caso non può negarsi che medio tempore gli immobili costituiti in trust scontino, a carico dei trust e non della persona fisica del disponente, per esempio le imposte locali che normalmente gravano sul titolare di diritti reali su beni

immobili e non può negarsi che se una tegola mal fissata cadesse dal tetto di uno di questi immobili uccidendo un passante, escluso il caso fortuito, gli eredi dell'ucciso potrebbero chiedere un risarcimento al trust al quale detti immobili sono comunque riferibili.

Altrettanto se gli immobili fossero pericolanti e rischiassero di crollare sulla pubblica strada è al trust che dovrebbe essere richiesto, così come a qualunque proprietario in casi analoghi, di provvedere al consolidamento ed alla messa in sicurezza.

In conclusione a tutti gli effetti attivi e passivi con riferimento a questi immobili in conseguenza dell'atto costitutivo di trust abbiamo la sostituzione di un nuovo soggetto, il trust appunto, che subentra a tutti gli effetti anche fiscali al precedente soggetto e la circostanza non può essere negata perché altrimenti si giungerebbe a conclusioni paradossali e inaccettabili quale per esempio quella che nessun soggetto dovrebbe pagare le imposte locali sugli immobili non essendovi medio tempore, magari per molte decine di anni, nessun proprietario dei beni in questione perché il precedente proprietario si è spossessato e comunque è defunto e i nuovi proprietari non sarebbero ancora stati investiti. In conclusione ai fini fiscali, a prescindere da considerazioni di carattere strettamente civilistico, con ratto costitutivo di trust abbiamo la nascita di un nuovo centro di imputazione (che si sostituisce al precedente proprietario) degli effetti attivi e passivi riferibili a detti beni: innegabile dunque, almeno a fini fiscali, l'effetto traslativo conseguente.

Questo Giudice non ignora le numerose pronunce, anche di secondo grado, che ritengono applicabili le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa; tuttavia ritiene queste pronunce non condivisibili sia perché, come sopra spiegato, con lo spossessamento del precedente proprietario e la contestuale nascita di un nuovo centro di imputazione degli effetti attivi e passivi si è realizzata una traslazione, sia perché vi è un dato normativo che non permette di condividere le argomentazioni di parte ricorrente.

Come è noto, le imposte ipotecarie e catastali sono disciplinate dal decreto legislativo n. 347/1990 che agli articoli 2 e 10 fa riferimento per la misura di dette imposte alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Sembra a questo Giudice che dal complesso delle norme in esame si ricavi il principio di una stretta correlazione, che del resto è riscontrabile anche nella prassi, tra imposta fissa oppure proporzionale con riferimento all'imposta di registro o sulle successioni e donazioni e correlata imposta fissa, oppure proporzionale, con riferimento ai casi nei quali vada eseguita formalità alla Conservatoria dei Registri Immobiliari ed al Catasto.

Detto in altri termini: nei casi nei quali l'imposta di registro, sulle successioni o sulle donazioni è prevista ed applicata in misura fissa, nel caso di oggetto negoziale che richieda l'effettuazione di formalità ipotecaria (iscrizione, trascrizione o annotazione) o di voltura catastale se l'imposta di registro, nel caso di successioni o donazioni (per il caso rispettivamente di trust costituito per testamento o per atto tra vivi) va applicata in misura fissa, altrettanto in misura fissa viene applicata l'imposta ipotecaria e catastale e viceversa allorché la prima imposta è applicata in misura proporzionale, altrettanto in misura proporzionale vengono applicate le altre due imposte.

Così come la base imponibile delle rispettive imposte, per la parte soggetta a trascrizione ed a voltura catastale, è la stessa altrettanto, sia sul piano teorico che nella prassi quotidiana, se l'imposta è fissa per la prima imposta lo è anche per le altre due e se è proporzionale (come nel caso di atto costitutivo di trust) per la prima imposta lo è per le altre due.

Per tutte le considerazioni sopra svolte il ricorso va respinto e va affermata l'assoluta validità e correttezza dell'atto impugnato, tuttavia l'innegabile incertezza giurisprudenziale, che è del tutto logica in presenza di istituto giuridico di origine anglosassone nuovo ed estraneo rispetto alla tradizione degli ordinamenti continentali, sembra suggerire l'opportunità di compensare le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Commissione respinge il ricorso. Spese compensate.