

*Trust: la costituzione di vincoli di destinazione costituisce
l'oggetto dell'imposta sulle donazioni successioni*

Commiss. Trib. Prov., Lodi, Sez. I, 18 giugno 2015 - Pres. Franco Maticchioni - Rel. Maria Rosaria Scieurpa.

Costituzione di un trust - Imposta sulle successioni e donazioni - Oggetto dell'imposta - Trasferimenti - Esclusione - Costituzione di vincoli di destinazione - Imposta nuova che prescinde dalla gratuità delle attribuzioni liberali e successorie - Applicazione dall'art. 2, comma 47, del D.L. n. 262 del 2006, convertito con modificazioni dalla L. n. 286 del 2006

L'art. 2, comma 47, del D.L. n. 262 del 2006 convertito con modificazioni dalla L. n. 286 del 2006, che rimanda alla tassazione in materia di successioni e donazioni, ha introdotto una disciplina innovativa che prevede, fra gli altri, la tassazione secondo le norme dettate in tema di donazioni e successioni della costituzione di vincoli di destinazione. L'imposta è, quindi, istituita non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione, come, invece, accade per le successioni e le donazioni, in relazione alle quali è espressamente evocato il nesso causale: l'imposta è istituita direttamente, ed in sé, sulla costituzione dei vincoli. L'imposta sulla costituzione di vincolo di destinazione va, dunque, intesa come un'imposta nuova che prescinde dalla gratuità delle attribuzioni liberali e successorie, che riceve disciplina mediante un rinvio alle disposizioni in tema di donazioni e successioni, comunque conservando connotati peculiari e disomogenei rispetto a quelli dell'imposta classica prevista dal D.Lgs. n. 346 del 1990. Tali caratteri peculiari vengono individuati nel fatto che, il presupposto impositivo è correlato "alla predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti; là dove l'oggetto consiste nel valore dell'utilità della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'ordinario esercizio delle proprie facoltà proprietarie, finisce con l'impoverirsi.

L'atto di costituzione del trust, poiché costitutivo di un vincolo di per sé rilevante ai fini impositivi voluti dall'art. 2, comma 47, del D.L. n. 262 del 2006, convertito con modificazioni dalla L. 286 del 2006, è soggetto alla tassazione proporzionale prevista in tema di successioni e donazioni.

(Massima a cura di Franco Benassi - Riproduzione riservata)

Svolgimento del processo

Con atto depositato in data 23/05/2014 il dott. G.G. proponeva ricorso avverso l'avviso di liquidazione n. (...) con il quale l'Agenzia delle Entrate-

Direzione Provinciale di Lodi aveva provveduto alla diversa tassazione dell'atto di costituzione del trust denominato Trust Pennati.

Il ricorrente rappresentava che il trust in questione era stato istituito indicando come beneficiari la stessa istitutrice e successivamente i suoi discendenti in linea retta, nominando trustee la società Casali & P. s.r.l.

Riteneva quindi insussistenti i presupposti per l'applicazione al caso di specie del sistema di tassazione dettato per le donazioni in quanto doveva considerarsi assente un arricchimento di cui qualcuno abbia avuto a beneficiare posto che l'istitutore del trust si identificava con il beneficiario, ed anche se si fossero presi in considerazione i beneficiari successivi, occorreva considerare che questi ultimi non sarebbero stati in ogni caso soggetti alla tassazione sulle donazioni/successioni poiché essi avrebbero goduto della franchigia prevista per i discendenti in linea retta. Eccepeva inoltre, con riferimento alla circostanza che l'istituzione del trust darebbe luogo all'apposizione di un vincolo sui beni in esso conferiti, che si dovrebbe comunque prendere atto che la costituzione di un vincolo non traslativo, come quello in oggetto, non sarebbe soggetto ad imposta di donazione ma ad imposta di registro nella misura fissa ai sensi della Circolare 3/E del 22.1.2008.

Con memoria depositata in data 24.06.2014 si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate- Direzione Provinciale di Lodi, argomentando in ordine alla correttezza della tassazione operata, di cui chiedeva la conferma con conseguente reiezione del proposto ricorso, sul presupposto che il trust va annoverato fra i negozi di destinazione comportante l'apposizione di un vincolo di destinazione sui beni oggetto di trasferimento con conseguente applicazione all'atto di dotazione patrimoniale del trust l'art.2 comma 47 del D.L. n. 262 del 2006 che richiama la tassazione proporzionale in tema di donazioni.

Il ricorso veniva discusso nella pubblica udienza del 05.03.2015 ove il Collegio si riservava la decisione nei successivi trenta giorni disponendo come da dispositivo in data 23.04.2015.

Motivi della decisione

Il Collegio, esaminati gli atti ed i documenti prodotti, ritiene che il ricorso non sia fondato e vada conseguentemente respinto per le ragioni appresso indicate

Con l'avviso di liquidazione impugnato l'Ufficio finanziario ha operato una differente valutazione della natura dell'atto di dotazione del trust, sottoponendolo a tassazione proporzionale, con valorizzazione dell'aspetto dell'apposizione di un vincolo di destinazione con riferimento alla disciplina dettata dalla L. n. 286 del 2006.

Il "trust" non è un ente dotato di personalità giuridica, ma un insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato e formalmente intestati al "trustee", che è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi non quale legale rappresentante, ma come colui che dispone del diritto, per cui l'effetto proprio del "trust" non è quello di dare vita ad un nuovo soggetto di diritto, ma quello di istituire un patrimonio destinato ad un fine prestabilito.

Da quanto sopra larga parte della giurisprudenza di merito ha ritenuto che il vincolo imposto ai beni conferiti nel trust non comportasse trasferimento dei medesimi se non al realizzarsi della condizione che portava all'individuazione del beneficiario senza che si realizzasse, alla sua costituzione, un trasferimento inter vivos per spirito di liberalità, con

ciò escludendo per la costituzione del trust il presupposto impositivo dell'imposta sulle donazioni.

Recentissima giurisprudenza della Corte di Cassazione (Ordinanza Sez.VI n.3735 del 24.02.2015), la cui funzione nomofilattica impone di riconsiderare la materia, ha tuttavia ritenuto che l'art. 2 comma 47 del D.L. n. 262 del 2006 convertito con modificazioni dalla L. n. 286 del 2006, che rimanda alla tassazione in materia di successioni e donazioni, abbia introdotto una disciplina innovativa che prevede, fra gli altri, la tassazione secondo le norme dettate in tema di donazioni e successioni della costituzione di vincoli di destinazione.

Evidenzia la Corte che la norma dispone che "l'imposta è istituita non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione, come, invece, accade per le successioni e le donazioni, in relazione alle quali è espressamente evocato il nesso causale: l'imposta è istituita direttamente, ed in sé, sulla costituzione dei vincoli"

L'imposta sulla costituzione di vincolo di destinazione va, dunque, intesa come un'imposta nuova che prescinde dalla gratuità delle attribuzioni liberali e successorie, che riceve disciplina mediante un rinvio, di natura recettiziomateriale, alle disposizioni in tema di donazioni e successioni, comunque conservando connotati peculiari e disomogenei rispetto a quelli dell'imposta classica prevista dal D.Lgs. n. 346 del 1990.

Tali caratteri peculiari vengono individuati nel fatto che, il presupposto impositivo è correlato "alla predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti; là dove l'oggetto consiste nel valore dell'utilità della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'ordinario esercizio delle proprie facoltà proprietarie, finisce con l'impoverirsi"

Secondo questa diversa interpretazione della portata del nuovo art. 2 comma 47 del D.L. n. 262 del 2006 convertito con modificazioni dalla L. n. 286 del 2006, pertanto, è l'apposizione stessa del vincolo di destinazione voluto dal disponente il trust che diventa l'oggetto e contemporaneamente il presupposto unico per la pretesa impositiva in senso proporzionale, indipendentemente dalla realizzazione di un arricchimento a vantaggio di qualcuno o dell'effettivo trasferimento di beni.

In altri termini, secondo la Suprema Corte, la norma in esame ha risposto all'esigenza di rendere tipica la volontà destinataria quale elemento concretizzante il presupposto impositivo voluto dal legislatore, che ponendo l'accento soltanto sull'effetto del vincolo di destinazione imposto, ha inequivocabilmente attratto nell'area applicativa della norma tutti i regolamenti capaci di produrlo, fra cui, a buon diritto, rientra la costituzione del trust, "giacchè il contenuto patrimoniale referente di capacità contributiva è ragguagliato all'utilità economica, della quale il costituente, destinando, dispone".

Da quanto sopra discende, dunque, che l'atto di costituzione del trust, poiché costitutivo di un vincolo di per sé rilevante ai fini impositivi voluti dall'art. 2 comma 47 del D.L. n. 262 del 2006 convertito con modificazioni dalla L. n. 286 del 2006, è soggetto alla tassazione proporzionale prevista in tema di successioni e donazioni la cui misura, nel caso di specie, va confermata nell'applicato 8%, quale aliquota residuale prevista dalla lettera e) del comma 49 della medesima norma, non rientrando il conferente, che seguita ad essere proprietario dei beni, in alcuna delle altre categorie che possono godere di aliquota inferiore.

Dato il mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti, le spese di lite vengono integralmente compensate fra le parti.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Lodi, respinge il ricorso n. 140/14 proposto da G.G.. Spese di giudizio compensate fra le parti. Lodi, il 23 aprile 2015.