Imposte sul trasferimento di immobili al trustee

Trasferimento di beni al trustee – assenza di intento di liberalità a favore del trustee – imposta sulle donazioni – inapplicabilità – tassazione in misura fissa

Commissione Tributaria Regionale di Venezia, M. Block Pres. Rel., Z. Carlin, U. Quaglia, 23 gennaio 2003 [Baseotto Severino c. Agenzia delle Entrate Registro di Conegliano]

Manca nei trust qualsiasi intento di liberalità da parte del settlor *nei confronti del trustee in quanto quest'ultimo costituisce solo il mezzo per la realizzazione del programma voluto, che è quello di attribuire un vantaggio patrimoniale ai beneficiari finali.*

Può ravvisarsi l'intento di liberalità in favore dei beneficiari al momento del compimento dell'atto dispositivo alla scadenza del trust ed il passaggio dal trustee ai beneficiari è suscettibile di imposizione tributaria.

La previsione che i beneficiari abitino gli immobili trasferiti al trustee non costituisce donazione di usufrutto.

Testo della Sentenza(1)

FATTO E DIRITTO

Con atto pubblico del 21/12/1998 del Notaio P. Valvo, la signora De Bastioni Fabia istituiva un *trust* denominato "Trust Rinascita", con scadenza 20/12/2020, conferendo beni immobili per un valore pari a L. 400.000.000, nominando quale *trustee* il sign. Baseotto Severino ed indicando i *beneficiaries* cui assegnare gli immobili conferiti alla data finale suddetta.

L'atto veniva registrato a Conegliano il giorno 11 gennaio 1999 ma successivamente – il 9/4/99 – l'Ufficio del Registro in quella sede emetteva avviso di liquidazione per imposta suppletiva di donazione di usufrutto, relativamente all'atto di costituzione di *trust*, come sopra indicato, con riferimento al quale erano state assolte dai contribuenti le imposte di registro ipotecaria e catastale in misura fissa.

Impugnava il provvedimento impositivo il contribuente dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Treviso, chiedendo l'annullamento dell'avviso di liquidazione *de quo*, in quanto l'Ufficio – rifacendosi all'orientamento espresso dalla delibera del 11-5-1998 del Secit – aveva, versandosi in ipotesi di contratto atipico non disciplinato espressamente dalla legge italiana – ravvisato nel *trust* una "donazione di usufrutto" o, anche, alla sostituzione fidecommissaria prevista dall'art. 692 c.c., istituto al quale "sono comuni, in quanto applicabili, le norme concernenti l'usufruttuario" (art. 693, u.c., c.c.).

Secondo il ricorrente, al contratto in questione deve essere applicata l'imposta in maniera fissa mentre allo scadere della data l'Ufficio potrà esigere la differenza tra l'imposta dovuta al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione. Con sentenza n. 27-8-01 del 12-2-2001, la Commissione Tributaria provinciale di Treviso respingeva il ricorso.

Premettendo che si è in presenza di un istituto nuovo per il nostro ordinamento giuridico, che come tale pone dei problemi di interpretazione nell'assimilazione ad istituti tipici, i Giudici di prime cure rilevano che non può non condividersi quanto sostenuto dall'Ufficio circa "l'impoverimento del donante e, con esso, l'effetto dell'atto consistente nella devoluzione dell'intero o di una parte del suo patrimonio" nonché che "esiste, da subito un vantaggio per i beneficiari ed agli stessi va poi la proprietà del bene al termine del periodo prefissato e alle condizioni espressamente indicate nel provvedimento costitutivo del "*trust*"".

Lo "scopo" economico dell'atto – secondo la sentenza di primo grado – è perciò quello di una donazione, a cui va applicata perciò l'imposta "ad una quota parte del valore del bene conferito; quota pari al valore dell'usufrutto".

Propone appello contro la sentenza il contribuente Baseotto Severino – *trustee* – il quale contesta la costruzione giuridica e fiscale operata in primo grado, sostenendo che, se è vero che l'atto è a titolo gratuito, tuttavia è allo stesso esso estraneo qualsiasi intento liberale nei confronti del *trustee*: il contratto poggia infatti sull'elemento fiduciario che lega il *settlor* al *trustee*, il quale si assume l'obbligo di gestire i beni al fine di assicurare un beneficio ultimo ai *beneficiaries*.

Qualunque possa essere il tipo di *trust*, non potrebbe mai esservi arricchimento del *trustee*, secondo quanto sostenuto nell'atto d'appello, "perché come tale questi non è destinatario di un atto di liberalità, ma bensì tenuto ad adempiere il programma del *trust*".

La causa dell'atto è, secondo la tesi dell'appellante, "il programma di segregazione dei beni conferiti, ai fini della loro successiva destinazione, alla scadenza del *trust*, ai beneficiari ivi identificati", rispetto ai quali soli si verifica l'intento di liberalità.

Chiede pertanto l'appellante la riforma della sentenza di primo grado e quindi l'annullamento dell'avviso di liquidazione.

Si è costituito in giudizio l'Ufficio, sostenendo le ragioni contenute nella sentenza di primo grado e chiedendo il rigetto dell'appello.

L'odierna udienza si è celebrata in forma pubblica e le Parti, presenti, hanno concluso come da verbali in atti.

Preliminarmente questi Giudici rilevano che l'art. 20 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro stabilisce che "l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione".

Note:

Riproduciamo il testo della sentenza dal suo originale.
Le sentenza è commentata da Pierfrancesco Rotondo, Enrica Senini e Egidio Lizza, nel prossimo numero della Rivista.

(1) La decisione impugnata può leggersi in questa Rivista, 2002, 419.

Orbene, si osserva che il contratto del *trust* – mutuato da sistemi giuridici di *common law* – essendo atipico, in quanto inserito nel nostro ordinamento con decorrenza 1 gennaio 1992, a seguito di ratifica della Convenzione dell'Aja dell'1 luglio 1985, operata con l. 16 ottobre 1989 n. 364, richiede una valutazione della causa e degli effetti che realizza, al fine di consentire un inquadramento in istituti giuridici tipici e quindi la disciplina applicabile dal punto di vista civilistico e fiscale.

La struttura del contratto è triangolare: il disponente (*settlor*) trasferisce un patrimonio ad altro soggetto, il *trustee*, che ne diviene proprietario, con l'obbligo di custodirlo ed amministrarlo ed obbligandosi a trasferirlo a sua volta ad uno o più *beneficiaries*, ad una scadenza finale.

Come può desumersi dalla traduzione letterale del termine inglese "*trust*" che equivale a "fiducia", l'elemento fondante dell'attribuzione patrimoniale del *settlor* al *trustee* è da ravvisarsi proprio nella fiducia che sottende l'atto dispositivo in questione, per cui il conferimento patrimoniale trova ragione nelle capacità di amministrazione e gestione dei beni – fino all'estremo potere di disposizione – da parte del *trustee* in funzione di un beneficio finale ai *beneficiaries*.

Si realizza per tal modo quella che è stata definita la segregazione dei beni oggetto del *trust* sia da quelli personali del *settlor*, sia da quelli del *trustee* che ha il compito di concretizzare la fiducia accordatagli in vista di un programma concordato.

Risulta da quanto sopra evidente l'assenza di qualsiasi intento di liberalità da parte del *settlor* nei confronti del *trustee* in quanto quest'ultimo costituisce solo il mezzo per la realizzazione del programma voluto, che è quello di attribuire un vantaggio patrimoniale ai beneficiari finali.

Rispetto a questi ultimi, potrà ravvisarsi l'intento di liberalità al momento del compimento dell'atto dispositivo alla scadenza del *trust*.

Né può trarsi argomentazione a favore delle tesi secondo cui il *trust* è assimilabile a donazione, dalla considerazione secondo cui il contratto *de quo* comporterebbe sempre un depauperamento del *settlor*, in quanto – come è noto – esiste la categoria dei contratti unilaterali a titolo gratuito (ad es. il comodato), in cui pure si verifica una *deminutio* patrimoniale per uno dei contraenti ma che non per questo sono assimilabili a donazione.

D'altronde neppure è ipotizzabile un arricchimento in capo al *trustee* dal momento che questi è tenuto ad erogare alla cessazione del contratto ciò che ha ricevuto.

Ne consegue che né sotto il profilo della causa che degli effetti, il *trust* è assimilabile a donazione di usufrutto.

Né d'altro canto può ravvisarsi alcun parallelismo tra il contratto in questione e la sostituzione fidecommissaria di cui all'art. 692 c.c., stante la natura assolutamente peculiare e limitata di tale istituto che restringe il proprio ambito di applicazione a casi ben specifici e la cui causa pertanto è da ravvisare in ben altre ragioni sociali.

Si deve quindi escludere l'assimilabilità del contratto di cui trattasi a donazione e alla conseguente imposizione in misura proporzionale.

In realtà, non deve ritenersi infondato quanto sostenuto dalla Difesa del contribuente secondo cui l'istituto che realizza il medesimo effetto del contratto di *trust* – cioè la segregazione di un patrimonio – è il fondo patrimoniale (art. 167 c.c.), attraverso il quale, in realtà si intende imprimere una particolare destinazione ai beni che lo costituiscono, che, però, restano distinti da quelli dei coniugi.

Il successivo passaggio alla cessazione del fondo, così come alla scadenza del *trust*, sono oggetto di atti suscettibili di imposizione tributaria.

Pertanto va accolto l'appello del contribuente e pertanto deve imporsi sull'atto *de quo* la tassazione in misura fissa.

Trattandosi di questione controvertibile, si ritiene di dover disporre la compensazione delle spese.

PQM

ACCOGLIE

L'appello del contribuente.

Spese compensate.