Pluris Wolters Kluwer Italia Giurisprudenza di Merito

Comm. trib. regionale Lazio Roma Sez. II, Sent., 01-10-2019, n. 5564

Fatto **Diritto** **P.Q.M.**

APPELLO CIVILE

IMPOSTA REGISTRO
In genere

IMPOSTE E TASSE IN GENERE
Prescrizione e decadenza

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI LAZIO

SECONDA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

LIOTTA MARCELLO - Presidente

NOVELLI PAOLO - Relatore

CIARAMELLA ANTONIO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3534/2018

depositato il 04/05/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 26284/2017 Sez:47 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

contro:

F.B.

VIALE T. L. 173 00174 R.

difeso da:

STUPPIA VINCENZO

VIA MAGNAGRECIA 30/A 00183 ROMA

contro:

L.T.

VIALE T. L. 173 00174 R.

difeso da:

STUPPIA VINCENZO

VIA MAGNAGRECIA 30/A 00183 ROMA

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 3

VIA BOGLIONE 7/25 00155 ROMA RM

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) REGISTRO 2015

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) REGISTRO 2015

Svolgimento del processo

B.F., nella sua qualità di trustee del T.L., impugnava l'avviso di liquidazione n. (...) con il quale l'Ufficio Territoriale di Roma 4 Collatino - Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale III di Roma, recuperava l'imposta di registro per un importo di Euro 28.946,00 in relazione all'atto di compravendita del 28/10/2015, a rogito Notaio G.T., registrato il (...), serie 1T, n. (...). In tale atto compariva la sig.ra B.F. che acquistava - esclusivamente nella qualità di trustee del L.T. - il bene immobile sito nel Comune di Roma al V. Del G. V. n. 56, chiedendo l'applicazione, quale base imponibile ai fini dell'imposta di registro, del valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5 del D.P.R. n. 131 del 1986 (cd. prezzo - valore). Ritenendo non sussistere i requisiti soggettivi previsti dalla legge ai fini dell'applicazione dell'agevolazione cd. prezzo - valore, l'Ufficio recuperava a tassazione l'imposta di registro, applicando l'aliquota del 9% (ai sensi dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986) alla base imponibile, (costituita dal corrispettivo pattuito per la cessione, pari ad Euro 490.000,00), e procedeva al recupero della differenza di imposta, non versata in sede di autoliquidazione.

La CTP di Roma accoglieva il ricorso con sentenza n. 26284/47/2017.

Così motiva la decisione: "Ritiene la Commissione che sia opportuno per la decisione della presente controversia, soffermarsi preliminarmente sull'istituto giuridico del trust, tipico del diritto anglosassone, introdotto in Italia con la Convenzione dell'Aja del 1985 (ratificata con L. n. 364 del 1989), ma privo di una disciplina nazionale che ne regoli gli aspetti giuridici.

Secondo la più accreditata dottrina e la giurisprudenza, si tratta di un negozio con il quale il proprietario originario (settlor) con un atto dispositivo anche unilaterale, trasferisce la proprietà di beni o di diritti a un gestore (trustee), che si vincola ad amministrarli in favore di determinati soggetti (beneficiari), ovvero per raggiungere un determinato scopo (trust di scopo), secondo quanto stabilito nell'atto costitutivo, che può anche prevedere la figura del protector, deputato a controllare la gestione fiduciaria. Il trust ha una causa unitaria, consistente nella destinazione del bene o del diritto a un determinato fine o a uno o più soggetti determinati e, senza alcun dubbio, si tratta di figura che crea non poche difficoltà dai punto di vista del coordinamento con il nostro ordinamento, creando una scissione tra il proprietario formale del bene o diritto e quello sostanziale, nella cui sfera patrimoniale si determina l'arricchimento. Non vi è dubbio, però, che trust non sia un autonomo soggetto giuridico, non abbia personalità giuridica e costituisca un insieme di beni e rapporti, formalmente intestati a un trustee, destinati a un determinato fine nell'interesse di uno o più beneficiari (in tal senso, Cassazione, sezione I, n. 25800/2015). Non è questa la sede per approfondire ulteriormente gli aspetti riguardanti il diritto civile, dovendo questa Commissione soffermarsi unicamente sulla legittimità della pretesa tributaria fatta valere dall'Ufficio. Il trust è stato, infatti, oggetto di attenzione da parte dell'Agenzia delle Entrate, che he emanato due circolari in materia, volte a individuarne i presupposti impositivi ai fini delle imposte indirette. In particolare, è stata approfondito l'aspetto impositivo della costituzione del trust e dell'applicazione ai conferimenti di beni dell'imposta sulle successioni e donazioni. Tuttavia, il caso che qui occupa non concerne la costituzione dl' un trust, bensì un atto di gestione del patrimonio di questo, nella specie un acquisto di un bene immobile. Al riguardo, le stesse circolari dell'Agenzie, indicano come gli atti di gestione debbano essere assoggettati ad autonoma imposizione, "secondo la natura e gli effetti giuridici che li caratterizzano, da esaminare volta per volta con riferimento al caso concreto" (Circolare 48/E/2007). Ciò posto, venendo al caso in esame, l'agevolazione prezzo-valore spetta solamente alle persone fisiche, che non agendo nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, acquistino un immobile ad uso di civile abitazione. II rilievo dell'Ufficio concerne unicamente l'elemento soggettivo indicato dalla norma, poiché il trust avrebbe, secondo l'Agenzia, autonoma soggettività tributaria, "risultando pertanto in grado di essere titolare di situazioni giuridiche e quindi di diritti su beni mobili ed immobili".

Ritiene la Commissione che, seguendo la condivisibile impostazione della Suprema Corte sulla natura giuridica del trust, l'acquisto dell'immobile oggetto dell'imposizione debbo considerarsi effettuato da una persona fisica, ovvero dal trustee del T.L. nella persona di B.F.. Una diversa interpretazione verrebbe a collidere con i profili giuridici dell'istituto, che indicano nel trustee il proprietario formale del bene, in quanto tale unico soggetto abilitato a disporne. Si ritiene, pertanto, che l'agevolazione prezzo-valore sia applicabile alla compravendita per cui è causa, sussistendone i presupposti oggettivi e soggettivi individuati dalla norma, atteso che l'immobile ad uso abitativo è stato acquistato da una persona fisica, che non agiva nell'esercizio di attività commerciale, artistica professionale. Ne consegue raccoglimento del ricorso e l'annullamento dell'avviso impugnato. La difficile interpretazione dette questioni trattate e

l'assenza di una giurisprudenza specifica in materia giustificano la compensazione delle spese di lite tra le parti. P.Q.M. Accoglie il ricorso. Spese compensate".

Contro tale decisione ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate. Rammenta la sentenza favorevole all'Ufficio emessa nei confronti del notaio rogante T..

Nel merito, richiama l'articolo 1, commi da 74 a 76 della L. 27 dicembre 2006, n. 296 che ha modificato l'art. 73 del TUIR, introducendo nelle lettere b), c) e d) del comma 1, anche il trust tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES), riconoscendo in tal modo al trust un'autonoma soggettività tributaria, rilevante ai fini dell'imposta tipica delle società, degli enti commerciali e non commerciali.

Obietta che per effetto della creazione del T. si sarebbe prodotto lo "sdoppiamento " del concetto di proprietà, con la conseguenza che il trustee non sarebbe in realtà il soggetto abilitato a disporre dei beni conferiti nel patrimonio vincolato, e dal quale deriverebbero gli effetti tipici quali la separazione e la protezione del patrimonio, l'intestazione all'amministratore (che non ne diventerebbe il proprietario vero e proprio), la gestione fiduciaria vincolata e responsabilizzata dei beni. Conclude chiedendo la riforma della pronuncia emessa e la vittoria di spese, competenze e onorari di giudizio.

Si è costituita in giudizio F.B. la quale deduce preliminarmente l'inammissibilità dell'appello in quanto notificato dall'Agenzia in via telematica, sebbene il primo grado si fosse svolto con modalità cartacee, eccepisce poi la mancata indicazione dell'unità organizzativa di riferimento della dott.ssa D.G., sottoscrittrice dell'atto; la mancata esibizione delle deleghe; la inammissibilità dell'appello per mancanza di censure specifiche. Nel merito argomenta sulla infondatezza della tesi sostenuta dall'Agenzia.

Conclude chiedendo di dichiarare inammissibile l'appello e nel merito di respingerlo in quanto infondato, con vittoria di spese del giudizio.

All'udienza odierna sono comparsi i rappresentanti delle parti che dopo aver discusso la causa hanno confermato le rispettive conclusioni.

Motivi della decisione

L'appello è infondato e deve essere respinto nel merito, con assorbimento di ogni altra eccezione dedotta da parte appellata.

Si trova infatti affermato dalla S.C., con orientamento consolidato al quale questa Commissione intende dare seguito, che "16. appare in proposito utile rammentare che il trust non costituisce un soggetto a sé stante, ma un insieme di beni e rapporti con effetto di segregazione patrimoniale. Secondo l'art. 2 della Convenzione dell'Aja del 1 luglio 1985, relativa alla legge applicabile ai trust ed al loro riconoscimento, resa esecutiva in Italia con L. 16 ottobre 1989, n. 364, " per trust s'intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente - con atto tra vivi o mortis causa - qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato. Il trust è caratterizzato dai seguenti elementi: a. i beni in trust costituiscono una massa distinta e non sono parte del patrimonio del trustee; b. i beni in trust sono intestati al trustee o ad un altro soggetto per conto del trustee; c. il trustee è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre dei beni in conformità alle disposizioni del trust e secondo le norme imposte dalla legge al trustee. II fatto che il disponente conservi alcuni diritti e facoltà o che il trustee abbia alcuni diritti in qualità di beneficiario non è necessariamente incompatibile con l'esistenza di un trust." 17. In sostanza il trust non è un soggetto giuridico dotato di una propria personalità ed il trustee è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi, non quale "legale rappresentante" di un soggetto (che non esiste), ma come soggetto che dispone del diritto. L'effetto proprio del trust validamente costituito non è dunque quello di dar vita ad un nuovo soggetto, ma unicamente di istituire un patrimonio destinato al fine prestabilito (cfr. tra le altre Cass. 18/12/2015 n. 25478, Cass. 09/05/2014 n. 10105 ed anche Cass. 22/12/2011 n. 28363)18 Nel confrontarsi con il delicato problema della legittimazione in caso di trust questa Corte ha affermato che stante la carenza di soggettività dello stesso l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi è il trustee che però non è un legale rappresentante ma colui che dispone del diritto (cfr Cass. n. 28363/2011 cit. ed altre successive)." (Cass. n. 12718 del 2017; n. 25478 del 2015).

Da tali affermazioni devono derivarsi coerentemente varie conseguenze, non solamente in punto di legittimazione processuale ma, altresì, per quanto possa qui valere ai fini dell'individuazione del soggetto (e del possesso di determinate caratteristiche) che interviene negli atti sottoposti a tassazione, sotto il profilo della capacità giuridica.

Poiché nel caso di specie l'assunto dell'Ufficio, che ha negato l'applicabilità del criterio del c.d. prezzo-valore, ex art. 52, comma 4 e 5 del D.P.R. n. 131 del 1986, in ragione di quanto previsto dall'articolo 1, comma 497, della L. n. 266 del 2005, è fondato sulla obiezione che parte sostanziale dell'atto non sarebbe B.F. in quanto questa non avrebbe agito in qualità di persona fisica, ma in qualità di legale rappresentante del T.L., ed in tali termini è la questione dirimente posta al giudizio di questa Commissione, è evidente che tale assunto si riveli infondato alla luce del suddetto orientamento, dacchè, appunto, pur impiegando fondi

frutto della segregazione patrimoniale disposta con il trust, parte dell'atto rimaneva sempre una persona fisica che non agiva quale "legale rappresentante" del trust, giacché questo è privo di un'autonoma soggettività giuridica, e neppure la F. agiva - come persona fisica - nell'esercizio di attività commerciali o professionali.

Né vale obiettare che al trust sia stata attribuita una propria soggettività passiva fiscale in forza di una specifica norma (art. 73, comma 1, lett d del T.U.I.R.), in quanto essa è applicabile limitatamente alle imposte sui redditi, ma non alle imposte indirette e comunque perché tale disposizione non è in grado di creare un autonomo soggetto - nemmeno ai soli fini fiscali - tale da mutare, in sostanza, la natura di chi interviene come parte nell'atto, da persona fisica a rappresentante legale di una persona giuridica.

Stando in questi termini il diritto positivo, ogni altro assunto, quale quello dell'Agenzia delle Entrate che sostiene che per effetto della surrichiamata disposizione si sarebbe determinato lo "sdoppiamento " del concetto di proprietà, si risolverebbe, al di là appunto dell'erroneità della conclusione di tale tesi (in quanto nell'ordinamento positivo il trust non è configurabile come persona giuridica), nell'applicazione analogica in malam partem di una norma dettata per un'altra imposta, e come tale vietata dallo Statuto del contribuente.

In questi termini quindi deve ritenersi infondata la pretesa erariale. L'appello dell'Agenzia deve essere respinto trovando conferma la decisione di primo grado. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta l'appello dell'Ufficio che condanna al rimborso delle spese, liquidate in Euro 2.700,00.

Così deciso in Roma, il 25 giugno 2019.

Copyright 2013 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati
UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da De Agostini Editore S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.