

Civile Sent. Sez. 5 Num. 13141 Anno 2018
Presidente: DI IASI CAMILLA
Relatore: CASTORINA ROSARIA MARIA
Data pubblicazione: 25/05/2018

SENTENZA

sul ricorso 2701-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

contro

2018

733

TRUST CAPRICORNO, RANOCCHIA BARBARA, VASSELLA MASSIMO;

- **intimati** -

avverso la sentenza n. 661/2009 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di LATINA, depositata il 04/12/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 04/05/2018 dal Consigliere Dott. ROSARIA
MARIA CASTORINA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. IMMACOLATA ZENO che ha concluso per il
rigetto e in subordine rinvio alle SS.UU.;

udito per il ricorrente l'Avvocato GUIZZI che ha
chiesto l'accoglimento.



n.2701/11 RG

Svolgimento del processo

L'agenzia delle entrate liquidava, a carico dei contribuenti, l'imposta proporzionale di registro al 3 % e le imposte ipotecaria e catastale, in relazione a un atto dispositivo stipulato il 3.11.2004 e registrato il 19.11.2004 con il quale venivano trasferiti al Trust denominato "Capricorno" beni immobili di valore catastale di €796.960,00 con amministratore (trustee Barbara Ranocchia) e beneficiari i figli del disponente. Le parti contribuenti si opponevano dinanzi alla commissione tributaria provinciale di Frosinone la quale annullava l'avviso di accertamento ritenendo illegittima l'applicazione alla fattispecie dell'art. 9 della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 anzicchè l'art. 11 della medesima.

L'appello proposto dall'Ufficio veniva rigettato con sentenza n.661/40/09 depositata il 4.12.2009.

Per la cassazione della sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso affidato a un mezzo.

Parte intimata Trust Capicorno, Ranocchia Barbara in qualità di trustee e Vessella Massimo in qualità di disponente del trust non hanno spiegato difese.

Ragioni della decisione

1 Con l'unico motivo l'ufficio denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 9 e 11 della tariffa allegata al DPR n.131/1986, sul presupposto che, avendo avuto l'atto di disposizione ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale nel senso di cui all'art. 9 citato, l'imposta di registro avrebbe dovuto essere applicata in misura proporzionale.

n.2701/11 RG

La censura è parzialmente fondata.

2. L'operazione per cui è causa si colloca nel solco del sistema previgente a quello oggi rinvenibile degli artt. 2, commi da 47 a 53, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, l, commi da 77 a 79, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007) e l, comma 31, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008). Il nuovo regime normativo prevede l'applicabilità - sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito "e sulla costituzione di vincoli di destinazione" - dell'imposta sulle successioni e donazioni. Il tutto "secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto "Salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54". Al nuovo regime normativo la fattispecie in esame è sottratta giacché, in base all'art. 2, comma 530 comma, le norme appena evocate "hanno effetto per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, nonché per le successioni apertesì dal 3 ottobre 2006". Mentre nella specie si discorre di un atto dispositivo formato - secondo concorde riferimento di parte - il 3.11.2004.

Il trust, secondo lo schema tipico emergente dall'art. 2 della Convenzione dell'Aja del 1°luglio 1985, resa esecutiva in Italia con l. 16 ottobre 1989, n. 364, concretizza un'entità patrimoniale costituita da un insieme di rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente, in rapporto a beni posti sotto il controllo di un trustee

n.2701/11 RG

nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato. Nella vigenza della disciplina fiscale anteriore era discusso quale fosse il regime impositivo dell'atto e se l'imposizione dovesse realizzarsi fin dall'inizio ovvero solo al momento delle attribuzioni patrimoniali dal trust fund al beneficiario. L'Ufficio sostiene che, poichè il trust è stato istituito con attribuzione di beni immobili, il negozio traslativo in favore del trustee deve scontare l'imposta proporzionale di registro in ragione della rilevata carenza del profilo di liberalità nei confronti del trustee. Secondo questa tesi, non essendosi in presenza di atti a titolo oneroso, si sarebbe dovuto fare applicazione non degli artt. 1 e 2 della tariffa, prima parte, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, quanto piuttosto dell'art. 9 della tariffa medesima, volto a fissare l'aliquota (3 %) in via residuale per 'gli "atti diversi da quelli altrove indicati avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale".

Questa Corte ha più volte affermato che l'atto istitutivo di un trust non può essere annoverato nell'alveo degli atti a contenuto patrimoniale per il sol fatto che il consenso prestato riguarda un vincolo su beni muniti di valore economico. Una tale affermazione contrasta sia con le caratteristiche tipiche del trust come istituto giuridico, sia e soprattutto con le caratteristiche del sistema impositivo di registro, in cui l'elemento essenziale cui connettere la nozione di prestazione "a contenuto patrimoniale", ex art. 9 della tariffa, è l'onerosità. L'art. 9 della tariffa, parte I, rappresenta una clausola di chiusura finalizzata a disciplinare tutte le fattispecie fiscalmente rilevanti diverse da quelle indicate nelle restanti disposizioni, purché però si tratti di fattispecie onerose, e in questo specifico senso aventi un contenuto patrimoniale. La norma non può essere intesa in modo dissociato dal contesto dell'art. 43, 1° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986 che fissa, anche ai fini specifici, la base imponibile dell'imposta. Rileva in particolare la disposizione contigua



n.2701/11 RG

di cui alla lett. h) di tale ultima previsione, che, quanto appunto alle "prestazioni a contenuto patrimoniale", indica come base imponibile l'ammontare "dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto". Il che rappresenta dimostrazione del fatto che, ai sensi dell'art. 9 della tariffa, la prestazione "a contenuto patrimoniale" è la prestazione onerosa (Cass. N.975/2018; Cass. n.25478/2015).

Ebbene, poiché ai fini dell'imposta di registro sono tassabili residualmente nella misura proporzionale del 3 % solo gli atti che comportano l'assunzione di una obbligazione o la modificazione - oggettiva o soggettiva - di un rapporto obbligatorio, è di tutta evidenza che la commissione tributaria regionale ha ommesso di accertare l'elemento all'uopo decisivo. Ha ommesso di accertare in vero se l'atto in questione, dallo stesso ufficio ritenuto corrispondente allo schema tipico del trust con beneficiario, fosse annoverabile o meno tra gli atti onerosi o tra gli atti gratuiti, in guisa tale da doversi tassare, nel primo caso (e solo in questo) in misura proporzionale ai sensi dell' art. 9 della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, ovvero, nel secondo, in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della tariffa.

Affetta dunque dal citato errore di diritto l'impugnata sentenza va cassata con rinvio alla medesima commissione tributaria regionale del Lazio, diversa sezione, la quale provvederà agli opportuni accertamenti in vista dell'applicazione del principio di diritto sopra fissato. La commissione provvederà anche sulle spese del giudizio svoltosi in questa sede di legittimità.

p.q.m.


n.2701/11 RG

La Corte accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla commissione tributaria regionale del Lazio.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio del 4.5.2018

Il Consigliere relatore

Rosaria Maria Castorina



Il Presidente

Camilla Di Iasi

