**Commissione Tributaria Regionale per la Campania Sezione/Collegio 20**

**Sentenza del 11/03/2022 n. 2509 - Comm. Trib. Reg. per la Campania Sezione/Collegio 20**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con atto depositato in data 5.7.2021, XXX proponeva appello avverso la sentenza n. 9648/2020, emessa in primo grado dalla CTP di Napoli, depositata in data 18.12.2020, con cui la Commissione aveva rigettato il ricorso dalla medesima proposto avverso avviso di liquidazione notificato in data 28.8.2019. Con tale avviso, l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione l'imposta ipotecaria e catastale relativa alla costituzione di vincolo di destinazione sui beni oggetto del TRUST autodichiarato in atto del notaio XXX, registrato in data 16.2.2017 al numero XXX serie XX. Di fatto, con tale atto, ad avviso dell'ufficio, la disponente Sig.ra XXX aveva trasferito la proprietà degli immobili alla propria madre XXX. A fondamento del ricorso, la contribuente aveva dedotto che, nell'ipotesi di TRUST autodichiarato, il trasferimento dei beni e dei diritti deve essere tassato unicamente al momento del concretizzarsi dell'effettivo arricchimento in capo al beneficiario. Ad avviso della parte, non essendosi realizzato un trasferimento di beni e diritti, doveva trovare applicazione unicamente l'imposta fissa, dal momento che i beni apportati rimangono all'interno della sfera giuridica del disponente. Precisava che l'obiettivo che si pone il TRUST autodichiarato consiste nella temporanea preservazione del patrimonio a mezzo della sua segregazione sino al trasferimento vero e proprio a favore del beneficiario. Ciò premesso, la parte aveva chiesto l'annullamento dell'avviso impugnato, in quanto ritenuto illegittimo. L'Agenzia delle Entrate si era costituita nel corso del giudizio di primo grado, ribadendo la legittimità del proprio operato, con conseguente applicazione delle imposte in misura proporzionale e non fissa, affermando che la costituzione del TRUST avesse un intento munifico, anche tenuto conto del rapporto di parentela fra l'esponente e il beneficiario (madre e figlia). Con sentenza di primo grado, i giudici avevano rigettato il ricorso, ritenendo che: "la disponente XXX, oltre all' effetto segregativo ottenuto con il conferimento dei beni nel trust, ha trasferito la proprietà degli immobili alla propria madre XXX. L'operazione rileva al momento della segregazione nel trust". Veniva disposta la compensazione delle spese giudiziali.

Avverso la predetta sentenza, proponeva appello la contribuente, che si doleva della statuizione della sentenza di primo grado, chiedendo annullarsi l'atto impositivo, con vittoria delle spese di giudizio. L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio, affermando che, nel caso di specie, era presente un intento munifico in favore del beneficiario, eccedente rispetto a quello di creazione di un vincolo. Tal ulteriore intento, non costituente elemento tipico dell'atto costituivo di trust, giustificava, ad avviso dell'ufficio, l'applicazione dell'imposta proporzionale, propria degli atti dispositivi, anziché quella fissa prevista per gli atti costitutivi di trust. Chiedeva, pertanto, la conferma dell'impugnata sentenza, con vittoria delle spese di giudizio. A seguito della Camera di Consiglio tenutasi in data 10.3.2022, la Commissione riservava la causa per la decisione.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

Osserva la Commissione che l'appello è infondato. Prima di trattare la questione oggetto di controversia, s'intendono fornire alcuni chiarimenti esplicativi sia sulla nozione di trust autodichiarato che sulla normativa che lo regolamenta e, infine, sugli orientamenti giurisprudenziali circa il regime fiscale cui tale istituto è assoggettato. Il trust è un istituto giuridico che consente di proteggere i propri beni, e contestualmente, di continuare a gestirli affinché ne possano godere i beneficiari. Con esso, si 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, nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato. Generalmente, il trust prevede la presenza di tre soggetti: colui che costituisce il trust, definito disponente o settlor. I beni del disponente, che assumeranno successivamente il nome di fondo in trust, vengono affidati ad un secondo soggetto per la gestione, chiamato trustee. Infine, a godere dei frutti che scaturiscono dal trust sono uno o più beneficiari. Fra le diverse forme di trust, sussiste il cd. trust autodichiarato, nel quale il disponente svolge sia il ruolo di settlor che quello di trustee, nominando se stesso come persona incaricata del controllo dei beni. Quindi, dopo la costituzione del trust, non c'è nessun trasferimento di beni in capo ad un altro soggetto diverso dal disponente, anche se i beni che il disponente ha assoggettato al trust vengono sostanzialmente separati dal resto del patrimonio per essere protetti. In tale modo, il disponente dà a questa fetta di beni un vincolo di destinazione che lui stesso ha dichiarato, da cui il nome dell'istituto "trust autodichiarato", assumendo l'obbligo di gestirli secondo quanto stabilisce l'atto costitutivo del trust e tenendo ben presente l'interesse dei beneficiari finali. Il trust autodichiarato ha una rilevante applicazione in campo familiare, consentendo ad un genitore di dare vita al trust per beneficiare uno o più figli e creare un fondo in loro favore. Va anche chiarito che l'istituto del trust è stato previsto dall'art. 2 della Convenzione dell'Aja del luglio 1985, resa esecutiva in Italia con legge 16 ottobre 1989, n. 364. La normativa sul trust (segnatamente, l'art. 2, comma 47, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006) n. 286, art. 1, commi da 77 a 79, dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 – legge finanziaria per il 2007 - art 1, comma 31, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 - legge finanziaria per il 2008 -) prescrive che "è istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al , nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54". Ciò detto, qualora il trasferimento a favore del trustee sia comunque temporaneo e strumentale alla realizzazione delle finalità del trust, all'atto di dotazione di trust non sono applicabili né l'imposta sulle successioni e donazioni, né l'imposta di registro, né l'imposta catastale e ipotecaria, se non eventualmente in misura fissa. Quando, invece, interviene l'attribuzione finale dei beni ai beneficiari, si determina il presupposto per l'applicazione delle imposte in misura proporzionale. La Suprema Corte, d'altro canto, è incline a riconoscere la validità e l'efficacia del trust autodichiarato in presenza delle seguenti condizioni:

l'atto istitutivo deve essere strutturato in modo tale da impedire al disponente-trustee di gestire a suo piacimento i beni in trust;

la concreta operatività del trust deve essere pienamente conforme alle previsioni negoziali;

non deve trattarsi di trust interposto. Ciò premesso, occorre verificare se l'atto dispositivo sottoposto a tassazione perseguisse solo la finalità "segregatoria" e protettiva dei beni inclusi nel trust o, altresì, una funzione di trasferimento di beni e diritti, tale da giustificare l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale. Si osserva che l'atto sottoposto a tassazione ha natura sostanzialmente traslativa e che ciò giustifica la sottoposizione alla tassazione che è stata applicata. Occorre infatti valutare se, sin dall'istituzione del "trust", si sia realizzato un trasferimento definitivo di beni e diritti dal "trustee" al beneficiario, mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale. In mancanza di tale condizione, l'atto dovrà essere assoggettato alla sola imposta fissa di registro (Cass., Sez. 5, n. 31445 del 05/12/2018; Sez. 5,p 7n. 16699 del 21/06/2019).

La Cassazione ha enunciato il principio secondo cui, sin da subito, è possibile valutare se il disponente abbia inteso realizzare la finalità di trasferimento dei beni in favore del beneficiario, che è ravvisabile allorché non si preveda affatto il ritorno dei beni in capo al disponente. In questi casi, qualora sia individuabile un effetto traslativo immediato, realizzato in via diretta e senza alcuna volontà di segregazione/destinazione, non viene realizzata la causa negoziale del trust e l'atto va riqualificato secondo la sua reale natura. Nel caso in esame, la XXX, quale disponente, ha istituito un fondo speciale gravato da vincolo di destinazione, in relazione ai bisogni della madre della disponente, Signora XXX, fissandosi la durata del vincolo di destinazione al 31 dicembre 2030.

Al termine del vincolo di destinazione, è stato previsto il trasferimento della proprietà dei beni alla madre della disponente, senza alcuna possibilità di ri-trasferimento in favore del disponente. Pertanto, sin dal momento costituivo del trust si evidenzia una volontà di trasferimento dei beni, ben eccedente quella meramente protettiva/segregatoria, con conseguente applicazione immediata dell'imposta proporzionale. Appare confutabile la deduzione difensiva, secondo cui l'imposta di donazione non si applica nel momento in cui viene istituito il vincolo di destinazione, bensì solo quando si verifica l'incremento patrimoniale, atteso che è già perfettamente enucleabile la volontà di operare il trasferimento e che lo stesso avverrà automaticamente, senza il compimento di alcun ulteriore atto, alla scadenza temporale prevista. Pertanto, l'avviso di rettifica e liquidazione impugnato è stato legittimamente emesso. Nell'atto di Appello, la contribuente scrive che "nel caso di specie, va peraltro sottolineato che l'interpretazione di Giudici di prime cure che l'atto dispositivo del trust abbia esplicitato effetti traslativi oltre che segregativi…, è… sconfessata dai fatti concreti, in quanto con atto del 31 marzo 2021 per notaio XXX, registrato a Napoli - DPI - XX in data 7 aprile 2021 al numero XXX - serie XX, la disponente XXX ha revocato con effetto immediato il vincolo di destinazione gravante su tutti gli immobili oggetto del trust, con conseguente cessazione del vincolo di destinazione stesso. Prova definitiva ed inoppugnabile che mai si era realizzato un effetto traslativo assoggettabile all'imposizione e che pertanto, anche nel caso concreto, viene a mancare ogni presupposto di tassazione dell'atto dispositivo del trust, mai trasformatosi in un trasferimento al beneficiario, e infine revocato". In realtà, a giudizio della Commissione, l'avvenuta revoca, contrariamente da quanto asserito dalla contribuente appellante, rappresenterebbe l'esatto opposto, ossia la "prova definitiva ed inoppugnabile" che tale vincolo di destinazione, al momento della pronuncia della sentenza di primo grado, sussisteva. Perché mai, altrimenti, l'appellante avrebbe effettuato tale revoca? E come mai avrebbero potuto i Giudici pervenire a una diversa pronuncia, se tale atto di revoca, al momento della sentenza, non era ancora stato realizzato? u00C8 vero che l'intervenuta revoca fa ora venire meno il presupposto dell'atto impositivo, ma ciò non leva che la sentenza di primo grado - sulla quale unicamente, in ragione del divieto di "ius novorum", la presente Commissione è tenuta a pronunciarsi - era valida, dal momento che, quando è stata emessa, l'atto impositivo appariva pienamente fondato, e che il cambiamento della situazione patrimoniale, ai fini della tassabilità, è intervenuto solo in un secondo momento, evidentemente a seguito dell'accertamento dell'ufficio fiscale e della successiva sentenza. Le spese seguono la soccombenza.

**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale, Sezione n.20, definitivamente pronunziando sull'appello in epigrafe indicato, così provvede:

Rigetta l'appello. Condanna l'appellante alle spese di giudizio, che liquida in euro 400,00 (quattrocento), oltre oneri accessori, come per legge.