

Fisco

Imposte indirette

Trust: apporto di immobili con ipo-catastali proporzionali

di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima (BA), Avvocato, di Ernesto Sellitto - Avvocato, Loconte & Partners

Imposte proporzionali per la devoluzione di beni immobili al trust: una nuova (non condivisibile) presa di posizione della giurisprudenza di merito in attesa della pronuncia della Corte di Cassazione.

Si riapre la discussione sul trattamento fiscale da riservare, ai fini delle imposte indirette e, in particolare, delle imposte ipotecarie e catastali, all'atto di **apporto di beni immobili ad un trust**.

Pronunciandosi in netto **contrasto con la giurisprudenza prevalente**, la Commissione tributaria regionale di Napoli (sezione staccata di Salerno) con la sentenza n. 367/9/13 del 4 dicembre 2013, ha stabilito che la dotazione iniziale di un patrimonio immobiliare in trust deve scontare le imposte ipotecarie e catastali nella misura proporzionale dell'1% e del 2%.

La fattispecie oggetto della pronuncia dei Giudici campani, che hanno deciso in maniera diametralmente opposta rispetto ai giudici di primo grado, riguarda la devoluzione a titolo di attribuzione e dotazione ad un trust di alcuni beni immobili. Secondo quanto previsto dall'atto istitutivo del trust in virtù di detto trasferimento il **trustee** gode di tutti i **poteri e facoltà del pieno proprietario** e può, seppur previa consultazione con il Guardiano del trust e sempre nell'interesse dei beneficiari finali, porre in essere tutti quegli atti, anche di alienazione, che riguardano i beni immobili segregati in trust.

Le caratteristiche del **trasferimento della titolarità dei beni in capo al trustee** (beni che non concorrono alla formazione del patrimonio personale di quest'ultimo costituendo un patrimonio separato e segregato) giustificano a parere della CTR di Napoli l'applicazione delle **imposte ipotecarie e catastali** in misura **proporzionale**.

Il Collegio giudicante, infatti, ritiene che già al momento del trasferimento dei beni a favore del trust si verificano i presupposti di applicazione dei tributi ipotecari e catastali in misura proporzionale in quanto all'istituzione del trust è accompagnata un'attribuzione patrimoniale (appunto il trasferimento della titolarità dei beni in capo al trustee).

Secondo il Collegio giudicante, infatti, la costituzione del vincolo di destinazione avviene **sin dall'origine** a favore del beneficiario ed è manifestazione di un unico disegno volto a consentire la realizzazione dell'attribuzione liberale ai beneficiari finali.

Il **trasferimento** dei beni "in piena ed esclusiva proprietà" al trustee (che gode di tutti i poteri e le facoltà del pieno proprietario da esercitarsi nell'interesse dei beneficiari e nei limiti di quanto previsto nell'atto istitutivo) diventa, quindi, il **momento impositivo** per l'applicazione delle imposte ipotecarie-catastali in misura proporzionale.

La Sentenza in commento è sicuramente **discutibile** e **non**

condivisibile.

Seppur in linea con quanto espresso dalla CTR Toscana (sentenza n. 112/2013) e con le posizioni dell'Agenzia delle Entrate contenute nelle circolari n. 48/E del 2007 e n. 3/E del 2008, la decisione della CTR di Napoli si pone in **netto contrasto con l'orientamento prevalente della giurisprudenza di merito** (tra le tante CTR Veneto, sentenza n. 90/7/13; CTR Lombardia, sentenza n. 54/34/13, CTP Napoli, sentenza n. 571/2013; CTP Lodi, sentenza n. 100/01/13; CTP Latina, ordinanza n. 10/02/2013; CTP Salerno, sentenza n. 507/4/12; CTR Toscana, sentenza n. 77/2011) e con le migliori analisi dottrinali in materia (per tutte, Notariato Studio 58-2010/T).

Ad oggi manca ancora la **presa di posizione della Corte di Cassazione**, atteso che nessuno dei diversi giudizi pendenti su tale fattispecie risulta essere stato ancora oggetto di discussione e decisione.

Non si può non ribadire, in sintonia con quanto espresso dal Consiglio Nazionale del Notariato, che l'applicazione delle **imposte ipotecaria e catastale** possa avvenire, in **misura proporzionale, solo all'atto del trasferimento "finale"** tramite il quale si realizza il presupposto del tributo.

È necessario, infatti, che il presupposto d'imposta sia manifestativo di capacità contributiva, talché si comprende come in ipotesi di trasferimento di beni dal disponente al trustee difetti l'arricchimento e che pertanto non appaia appropriata una imposizione della vicenda traslativa con ricorso ai criteri impositivi in misura proporzionale.

L'istituzione di un trust non comporta **alcun trasferimento di ricchezza al momento della sua fase genetica**. Il trustee non ottiene alcun arricchimento personale e non realizza alcun accrescimento definitivo del suo patrimonio in quanto lo si può considerare proprietario ai fini della gestione dei beni trasferiti in trust e non del godimento degli stessi.

Non realizzandosi alcun incremento di ricchezza **viene meno qualsiasi presupposto** per l'applicazione delle imposte ipotecarie-catastali in misura proporzionale al momento della devoluzione dei beni in trust.

Imposte proporzionali che troveranno applicazione allorché l'arricchimento si realizzerà a favore di un soggetto diverso dal disponente del trust che non può di certo essere il trustee, ma molto più ragionevolmente il beneficiario finale del trust.

Il tutto senza considerare che appare non condivisibile anche una delle assunzioni su cui i Giudici campani fondano la loro decisione: quella secondo cui il trust sarebbe

assimilabile al vincolo di destinazione (e, in quanto tale, attratto alla medesima tipologia di tassazione prevista per tale ultimo istituto) quando, invece, il trust si caratterizza per la presenza di una pluralità di peculiarità e caratteristiche proprie (di cui il vincolo di destinazione rappresenta esclusivamente l'effetto) che lo pongono su un piano completamente diverso rispetto agli istituti giuridici rispetto ai quali la sentenza intende assimilarlo (fondo patrimoniale, negozio fiduciario, patrimoni destinati *ex art. 2447-bis* e ss. c.c.).

Caratteristiche che gli stessi Giudici sembrano riconoscere nel momento in cui, nel finale della sentenza, affermano che “[...] al di là delle peculiarità che contraddistinguono l’istituto in questione, nel momento in cui si devolvano al trust beni immobili siti nel territorio italiano e si voglia beneficiare degli effetti di cui all’art. 2643 cc, si dovrà comunque

procedere alla iscrizione e all’effettuazione delle volture catastali, per cui si realizza il presupposto per l’applicazione delle imposte ipotecarie e catastali”.

Con tale affermazione, tuttavia, la sentenza, in apparente contrasto con tutto quanto detto fino a quel momento, pare giustificare l’applicazione delle imposte in misura proporzionale sulla base del **mero adempimento** legato all’**effettuazione delle volture**. Una conclusione, tuttavia, che - oltre ad essere apparentemente **contraddittoria** rispetto a quanto sostenuto nella medesima sentenza - appare **sprovvisa di adeguata motivazione** e, in quanto tale, meritevole di censura.

Riferimenti normativi

Commissione tributaria regionale Campania, sez. IX, sentenza 16/12/2013, n. 367