Ordinanza del 15/01/2019 n. 734 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Trust - Tassazione indiretta - Trust liberale - Entità patrimoniale - Imposta successioni e donazioni - Applicabilità.

Massima:

La normativa sul trust prevede l'applicabilità dell'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, ma l'aspetto controverso della disciplina consiste nell'individuazione del momento in cui si realizza il presupposto impositivo. Con l'articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006, il legislatore oltre a ripristinare l'imposta di successione e donazione, ha introdotto nell'ordinamento una "nuova" imposta sui vincoli di destinazione, colpendo un fenomeno patrimoniale del tutto distinto rispetto a quello investito dalla "tradizionale" imposta di successione e donazione. Pertanto, la disposizione del patrimonio in trust, determinando la costituzione del vincolo di destinazione, andrebbe assoggettata alla relativa imposta, indipendentemente dalla successiva attuazione della destinazione impressa al patrimonio stesso. Di conseguenza, non rileverebbe né il trasferimento del patrimonio, né l'arricchimento di alcuno: il presupposto impositivo sarebbe correlato alla predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti. Nel caso di specie, il trust individuale istituito da una signora, individuando come beneficiari finali sé stessa e/o parenti fino al quarto grado, sulla base di una "serie di eventi futuri ed incerti", legittima l'applicazione dell'imposta di donazione, per il fatto di far emergere il trasferimento a favore dell'attuatore per "la potenziale capacità economica del destinatario (immediato) del trasferimento". La contraente ha voluto il reale trasferimento degli immobili al trustee e, quindi, il reale arricchimento dei beneficiari, non prevedendo in alcun modo un eventuale rientro dei cespiti in capo al disponente.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

In data 13 febbraio 2008, con atto n. (------) di repertorio, registrato il (------) al n. (------), il Notaio M.D. stipulava un atto istitutivo di un trust, avente ad oggetto beni immobili siti in Pontedera, regolato dalla Trusts (Jersey) Law 1984 e successive modificazioni. Tale atto veniva registrato con il pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio locale di Empoli, con avviso di liquidazione richiedeva, successivamente, il pagamento:

1. dell'imposta di donazione nella misura del 6%, pari ad Euro 29.129;

2. dell'imposta ipotecaria e catastale nella misura complessiva di Euro 14.259.

L'Ufficio motivava l'avviso di liquidazione tenendo conto che la costituzione di beni in trust rileva ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, con la conseguenza che il conferimento dei beni nel trust vi andava assoggettato in misura proporzionale, dovendosi, ai fini dell'applicazione delle aliquote e delle relative franchigie, guardare al rapporto intercorrente tra il disponente ed il beneficiario finale.

Riteneva altresì dovute le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, in quanto la loro applicazione non dipendeva dall'individuazione del beneficiario finale.

Avverso il suddetto avviso di liquidazione proponeva ricorso il notaio rogante, chiedendo l'annullamento dell'avviso impugnato e deducendo a tal fine, tra l'altro, che solo successivamente, quando il trustee, così realizzando il programma predisposto dal disponente nell'atto istitutivo, avrebbe attribuito il trust fund ai beneficiari, si sarebbe integrato il presupposto impositivo.

Si costituiva l'Ufficio, chiedendo che fosse confermata la legittimità dell'atto impugnato, ritenendo corretta l'applicazione dell'imposta di donazione nella misura del 6%, essendo il beneficiario finale individuabile nei parenti sino al 4° grado, e dell'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale (rispettivamente del 2% e dell'1%), dal momento che tali imposte erano dovute per le formalità della trascrizione e per le volture catastali di atti che hanno ad oggetto il trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, con decisione n. 30 del 23 ottobre 2008, accoglieva il ricorso, mettendo in evidenza che, solo una volta realizzato il programma predisposto dal settlor, con conseguente attribuzione dei beni segregati nel trust fund ai beneficiari da parte del trustee, si sarebbe realizzato il presupposto impositivo.

Avverso la suddetta decisione proponeva appello l'Agenzia delle Entrate, sostenendo che, se si fosse individuato il momento impositivo nella attribuzione di beni solo "a favore" dei beneficiari finali, si sarebbe omesso di considerare che già al momento in cui il trust viene costituito vi può essere una attribuzione di beni a favore del trustee.

Con sentenza del 17.11.2011, la CTR di Firenze rigettava l'appello, sulla base, per quanto qui ancora rileva, delle seguenti considerazioni:

1) oggetto della controversia era un trust "liberale" costituito da una persona fisica mediante il trasferimento in trust di beni immobili, ove i beneficiari finali (elencati) non erano individuabili al momento dell'istituzione del trust, in quanto la loro concreta e definitiva individuazione dipendeva dal verificarsi di taluni eventi futuri ed incerti;

2) se vi è una liberalità indiretta e se le aliquote e le franchigie andavano determinate in ragione dei legami di parentela, la capacità economica tassabile non poteva che essere l'incremento patrimoniale conseguito dagli stessi, sicchè era irrilevante l'effetto segregativo valorizzato dall'Agenzia delle Entrate per giustificare la generale attribuzione della soggettività passiva del trust, in quanto era più corretto avere riguardo all'effettivo manifestarsi di un effetto traslativo ed al termine ultimo dell'arricchimento;

3) il D.L. n. 262 del 2006, infatti, nel reintrodurre il tributo successorio, ha ampliato, rispetto al passato, la sfera applicativa, coprendo, adesso, anche i vincoli di destinazione, ma non ha mutato l'assetto strutturale dell'oggetto d'imposta, con la conseguenza che i diversi presupposti imponibili, e pertanto anche i nuovi, rilevano se, ed in quanto, si verifica un incremento patrimoniale per un soggetto diverso dal disponente;

4) era, quindi, condivisibile quanto asserito dai giudici di prime cure, là dove avevano affermato che "l'oggetto del prelievo in materia di vincoli di destinazione (e quindi di trust) è costituito dall'incremento netto di ricchezza conseguito dal beneficiario dell'elargizione, quindi del suo effettivo arricchimento";

5) non ogni atto di trasferimento a titolo gratuito andava sottoposto al tributo successorio, ma solo quello che determinava un arricchimento del soggetto beneficiario dello stesso, poichè diversamente si sarebbe finito col tassare una fattispecie concreta priva della capacità economica oggetto del tributo e, dunque, nei confronti di un soggetto che risultava totalmente estraneo ad ogni forma di arricchimento;

6) in definitiva, per i trust, ed i vincoli di destinazione in genere, il momento di applicazione del tributo era legato alla presenza di beneficiari determinati e diritti equitativi definitivi.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate, sulla base di due motivi. M.D. non ha svolto difese.

Considerato in diritto

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, commi 47 e 49, (conv. in L. n. 286 del 2006), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non aver considerato che le dette disposizioni indicano quale presupposto dell'imposta la mera costituzione di un vincolo di destinazione, non prescrivendo che l'imponibilità dell'operazione resti subordinata al trasferimento del bene al beneficiario finale.

1.1. Il motivo è fondato.

Il trust, secondo lo schema tipico emergente dalla Convenzione dell'Aja dell'1 luglio 1985, art. 2, 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 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.

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", della tariffa, ex art. 9, è l'onerosità. La tariffa, art. 9, parte 1, rappresenta una clausola di chiusura finalizzata a disciplinare tutte le fattispecie fiscalmente rilevanti diverse da quelle indicate nelle restanti disposizioni, purchè 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 del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, comma 1, che fissa, anche ai fini specifici, la base imponibile dell'imposta. Rileva, in particolare, la disposizione contigua 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 della tariffa, art. 9, la prestazione "a contenuto patrimoniale" è la prestazione onerosa (Cass. n. 975/2018; Cass. n. 25478/2015).

La normativa sul trust (del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi da 47 a 53, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, art. 1, commi da 77 a 79, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 - legge finanziaria per il 2007 - e della L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 31, - legge finanziaria per il 2008 -), prevede l'applicabilità dell'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", alla luce del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto "Salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54".

Il D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, come convertito, 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 delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54".

Occorre, dunque" preliminarmente accertare se l'atto istitutivo del trust sia annoverabile o meno tra gli atti onerosi, da tassarsi in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 9 della tariffa, parte 1, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 o tra gli atti a titolo gratuito, da tassarsi in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della tariffa.

Va, quindi, verificato se il trust sia un istituto necessariamente ricompreso tra i vincoli di destinazione, con conseguente applicazione dell'imposta di donazione indipendentemente dall'analisi della sua natura e dei suoi effetti giuridici.

1.2. Sulla questione concernente il momento in cui si realizza il presupposto impositivo nel caso di costituzione di un trust, si assiste, all'interno di questa Sezione, ad un apparente contrasto di vedute.

Invero, secondo un indirizzo che sembrerebbe allo stato prevalente, il trasferimento del bene dal settlor al trustee avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poichè non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso, che è tenuto solo ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai beneficiari del trust, sicchè detto atto sarebbe soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale (Sez. 5, Sentenza n. 975 del 17/01/2018).

In particolare, in tema d'imposta ipotecaria e catastale, l'istituzione di un "trust" cd. "autodichiarato", con conferimento di immobili per una durata predeterminata o fino alla morte del disponente, i cui beneficiari siano i discendenti di quest'ultimo, sarebbe riconducibile alla donazione indiretta e sarebbe soggetto all'imposta in misura fissa, atteso che la "segregazione", quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta alcun reale trasferimento o arricchimento, che si realizzano solo a favore dei beneficiari, successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale (Sez. 5, Sentenza n. 21614 del 26/10/2016). In definitiva, in caso di costituzione di un "trust" a titolo gratuito, espressione di liberalità, non si applicherebbe il regime delle imposte indirette sui trasferimenti in misura proporzionale, poichè il trasferimento dei beni al "trustee" avrebbe natura transitoria e non esprimerebbe alcuna capacità contributiva, sicchè il presupposto d'imposta si manifesterebbe, ripetesi, solo con il trasferimento definitivo di beni dal "trustee" al beneficiario (Sez. 5, Sentenza n. 25478 del 18/12/2015).

A fronte di tale apparentemente maggioritario orientamento, se ne pone un altro, secondo cui l'atto con il quale il disponente vincoli propri beni al perseguimento della finalità di rafforzare una generica garanzia patrimoniale già prestata, nella qualità di fideiussore, in favore di alcuni istituti bancari, pur non determinando il trasferimento di beni ad un beneficiario e l'arricchimento di quest'ultimo, nondimeno è fonte di costituzione di un vincolo di destinazione, sicchè resta assoggettato all'imposta prevista dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito dalla L. 23 novembre 2006, n. 286, la quale - accomunata per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali - a differenza delle imposte di successione e donazione, che gravano sui trasferimenti di beni e diritti "a causa" della costituzione dei vincoli di destinazione, è istituita direttamente, ed in sè, sulla costituzione del vincolo (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3735 del 24/02/2015).

Non manca, poi, chi sostiene che mediante il "trust" si costituirebbe un vincolo di destinazione idoneo a produrre un effetto traslativo in favore del "trustee", sebbene funzionale al successivo ed eventuale trasferimento della proprietà dei beni vincolati ai soggetti beneficiari, che dovrebbe essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni, facendo emergere la

potenziale capacità economica, ex art. 53 Cost., del destinatario del trasferimento. In applicazione di tale principio, Sez. 5, Sentenza n. 13626 del 30/05/2018 ha ritenuto assoggettato a detta imposta, in luogo di quella di registro, un "trust" finalizzato alla liquidazione di beni nell'interesse dei creditori.

1.3. In primo luogo, va evidenziato che, tra le pronunce che hanno avallato l'orientamento maggiormente rigoroso, solo una (la n. 21614/2016) ha analizzato una fattispecie soggetta ratione temporis al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, (applicabile solo a decorrere dal 3 ottobre 2006), conv. in L. n. 286 del 2006, (avendo ad oggetto un trust autodichiarativo del 17.12.2012), laddove le altre due pronunce si riferiscono ad atti del 2003.

Il problema si pone, in quanto occorre domandarsi se il trust rientri nell'ambito dei "vincoli di destinazione" che il cit. art. 2, comma 47, prende in considerazione (in alternativa ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito) ai fini della sottoposizione all'imposta sulle successioni e donazioni.

1.4. Gli argomenti principali su cui si fonda l'indirizzo cd. minoritario sono due.

Un primo argomento è di tipo letterale. Il tenore dell'art. 2, comma 47, menzionato evidenzierebbe che l'imposta è istituita non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione (argomento, di contro, speso dalla sentenza n. 21614/2016 per escludere l'applicabilità dell'imposta sulle donazioni), come, invece, accade per le successioni e le donazioni, in relazione alle quali è espressamente evocato il nesso causale, bensì direttamente, ed in sè, sulla costituzione dei vincoli.

Sarebbe, dunque, colpito un fenomeno patrimoniale del tutto diverso e distinto rispetto a quello investito dalla imposta sulle successioni e donazioni (prevista nel medesimo comma). Perciò apparirebbero incongrue tutte le riflessioni che collegano la tassazione alla identificazione di un qualche "utile" o "vantaggio" percepito da un soggetto, e che quindi - ad esempio - collegano l'onere tributario alla acquisizione dei beni da parte di un soggetto legittimato ad utilizzarli a proprio esclusivo vantaggio. Ragionando in tal modo, si rinvierebbe sine die la tassazione (o la si escluderebbe), ove questo vantaggio non derivasse dal negozio costitutivo del vincolo.

Ai fini della tassazione indiretta occorrerebbe guardare alla manifestazione di ricchezza e non (necessariamente) all'arricchimento. Anche nella compravendita l'imposta di registro coinvolgerebbe la manifestazione di ricchezza delle parti, senza che occorra indagare sul se ed in quale misura esse abbiano tratto dall'operazione vantaggio economico. Mentre l'arricchimento vero e proprio potrebbe, semmai, essere inciso sotto il profilo della plusvalenza.

In base alla impostazione che qui verrà sottoposta a revisione critica, i vincoli cui si riferisce la norma designerebbero non negozi, bensì l'effetto giuridico di destinazione, mediante il quale si disporrebbe di, ossia si porrebbe fuori da sè (e non necessariamente in favore di altri da sè), un bene, orientandone i diritti dominicali al perseguimento degli obiettivi voluti. In quest'ottica, alla disposizione non sarebbe coessenziale l'attribuzione a terzi, in quanto mercè la destinazione si modula, non si trasferisce, il diritto. Ciò in quanto presupposto coessenziale alla stessa natura dell'istituto sarebbe che il detto disponente perda la disponibilità di quanto abbia conferito in

trust, al di là di determinati poteri che possano competergli in base alle norme costitutive. Che il trust postuli l'alienazione dei beni del disponente emerge chiaramente dall'art. 2, comma 3, a norma del quale "il 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": il diritto convenzionale, dunque, ammette, in astratto, che possano residuare in capo al settlor "alcuni diritti e facoltà". Nel momento stesso in cui si crea una separazione patrimoniale da destinazione si assisterebbe ad una riduzione del patrimonio del soggetto disponente.

L'atto di conferimento dei beni in trust viene concepito come atto funzionale e prodromico al successivo trasferimento a favore dei beneficiari.

Non è revocabile in dubbio che mediante il "trust" si costituisca un vincolo di destinazione (Sez. 5, Sentenza n. 13626 del 30/05/2018; v. anche Sez. 5, Sentenza n. 21614 del 26/10/2016, secondo cui la "segregazione", quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta, però, alcun reale trasferimento o arricchimento, che si realizzeranno solo a favore dei beneficiari).

In definitiva, secondo la tesi in esame, l'imposta sulla costituzione di vincolo di destinazione sarebbe un'imposta nuova, accomunata solo per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali, altrimenti gratuite e successorie; essa riceve disciplina mediante un rinvio, di natura recettizio-materiale, alle Disp. del D.Lgs. n. 346 del 1990, (in quanto compatibili: D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 50, come convertito), ma conserverebbe connotati peculiari e disomogenei rispetto a quelli dell'imposta classica sulle successioni e sulle donazioni.

Ciò in quanto nell'imposta in esame, a differenza che in quella tradizionale, il presupposto impositivo sarebbe correlato alla predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti; là dove l'oggetto consiste nel valore dell'utilità economica della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'ordinario esercizio delle proprie facoltà proprietarie, finirebbe con l'impoverirsi. In tal guisa ragionando, non rileverebbe la mancanza di arricchimento.

In quest'ottica, la materiale percezione dell'utilità, ossia, secondo la tradizionale impostazione, l'arricchimento, apparterrebbe all'esecuzione del programma di destinazione, che, per conseguenza, non rileverebbe ai fini dell'individuazione del momento del prelievo tributario sulla costituzione del vincolo, ma dopo, anche ai fini della eventuale riliquidazione delle aliquote e delle franchigie. L'attribuzione patrimoniale in trust, allora, determinando la costituzione del vincolo di destinazione, andrebbe assoggettata alla relativa imposta, indipendentemente dalla successiva attuazione della destinazione impressa al danaro (cfr. Sez. 6 5, Ordinanza n. 3737 del 2015).

1.4.1. Il secondo argomento posto alla base dell'indirizzo minoritario è di tipo logico-sistematico.

Se questa imposta necessitasse del trasferimento e, quindi, dell'arricchimento, essa sarebbe del tutto superflua, risultando sufficiente quella classica sulle successioni e sulle donazioni, nelle quali il presupposto d'imposta è, appunto, il trasferimento, quantunque condizionato o a termine, dell'utilità economica ad un beneficiario: si prospetterebbe, in definitiva, l'interpretatio abrogans della disposizione in questione. Al fine di sottoporre ad imposta esclusivamente il

passaggio diretto dal trustee ai beneficiari, sarebbe, del resto, stata senz'altro sufficiente la previsione contenuta nella prima parte dell'art. 2. o, per dirla diversamente, se la tassazione fosse dovuta avvenire sempre con il trasferimento finale, non sarebbe stato necessario introdurre la espressa previsione di imponibilità dei vincoli di destinazione.

Al contempo, se si fosse inquadrato la fattispecie nell'ambito delle donazioni sottoposte a condizione, sarebbe stato sufficiente richiamare il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 58, a mente del quale "Per le donazioni sottoposte a condizione si applicano le disposizioni relative all'imposta di registro". Il legislatore, inoltre, non avrebbe inteso sottoporre ad imposta un atto sospensivamente condizionato, bensì un atto che è immediatamente efficace.

Inciderebbe a favore di questa tesi altresì una visione di sfavore nei confronti dei vincoli negoziali di destinazione, scoraggiati attraverso la leva fiscale (lo evidenzia Sez. 6 - 5, Sentenza n. 4482 del 2016).

L'interpretazione in oggetto sarebbe altresì costituzionalmente orientata, se si considera che la capacità contributiva, come chiarito dalla Consulta, sarebbe da intendere come attitudine ad eseguire la prestazione imposta, correlata non già alla concreta situazione del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è correlata (Corte cost. 20 luglio 1994, n. 315), di modo che "è sufficiente che vi sia un collegamento tra prestazione imposta e presupposti economici presi in considerazione" (Corte cost. 21 maggio 2001, n. 155). Di tal chè non vi sarebbe neppure il rischio che la lettura qui confermata possa rivelarsi in contrasto con l'art. 53 Cost., il quale non tollererebbe un'imposta, a meno che non fosse semplicemente d'atto, senza relazione alcuna con un'idonea capacità contributiva. L'atto negoziale esprimerebbe, del resto, una "capacità contributiva", ancorchè non determini (o non determini ancora) alcun vantaggio economico diretto per qualcuno. Con riguardo all'imposta in esame, non rileverebbe affatto, come anticipato, la mancanza di arricchimento, giacchè il contenuto patrimoniale referente di capacità contributiva sarebbe ragguagliato all'utilità economica, che, in quanto indirizzata ad altri, si collocherebbe al di fuori del patrimonio del disponente (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 5322 del 2015).

In conclusione, alla luce dell'intervento normativo, andrebbe disattesa la pregressa affermazione secondo cui il trust dovrebbe scontare soltanto l'imposta di registro in misura fissa, atteso che in questo caso è mancante qualsiasi trasferimento di ricchezza, con la conseguenza che l'atto di costituzione del trust non accompagnato da alcun conferimento non andrebbe assoggettato all'imposta di successione e donazione proprio perchè quest'ultima non è un'imposta d'atto, bensì un'imposta che tassa il trasferimento di ricchezza liberale. Ciò condurrebbe a superare la precedente impostazione, basata sul D.Lgs. n. 346 del 1999, art. 1, che identificava il presupposto impositivo della liberalità nel reale arricchimento (del o dei beneficiari) mediante un effettivo trasferimento di beni e diritti. D'altra parte, il menzionato art. 1, data la sua inequivoca formulazione letterale ("L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi."), non ammetterebbe interpretazioni alternative o estensive.

Da ultimo, alla stregua della impostazione in oggetto, la proporzionalità dell'imposta sarebbe prevista ex lege dal D.L. cit., art. 2, comma 49, (il quale contempla aliquote differenti a seconda del rapporto che intercorre tra il disponente ed i beneficiari finali) e l'eventuale trasferimento finale dei beni in favore del o dei beneficiari non dovrebbe essere sottoposto ad alcuna imposta (sulle successioni e donazioni), atteso che tale trasferimento altro non rappresenterebbe se non l'attuazione del programma insito nel trust.

1.5. L'orientamento allo stato prevalente rileva che "l'unica imposta espressamente istituita è stata la reintrodotta imposta sulle successioni e sulle donazioni alla quale per ulteriore espressa disposizione debbono andare anche assoggettati i "vincoli di destinazione", con la conseguenza che il presupposto dell'imposta rimane quello stabilito dal cit. D.Lgs. n. 346, art. 1, del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari" (Cass. n. 4482 del 2016; Cass. ord. sez. 6, n. 5322 del 2015; Cass., ord., sez. 6 n. 3886 del 2015; Cass., ord. sez. 6 n. 3737 del 2015; Cass., ord. sez. 6 n. 3735 del 2015).

1.6. Per quanto la tesi minoritaria esposta colga alcuni dei riflessi immediati del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, commi 47 e 49, sul regime impositivo degli atti costitutivi di trust, si lascia preferire l'orientamento opposto, sia pure con alcune precisazioni.

In primo luogo, viene condivisa la lettura della intentio legis nel senso di evitare, attraverso l'introduzione del cit. D.L. n. 262, art. 2, commi 47 e ss., che un'interpretazione restrittiva della istituita nuova legge sulle successioni e donazioni disciplinata mediante richiamo al già abrogato cit. D.Lgs. n. 346, possa dar luogo a nessuna imposizione anche in caso di reale trasferimento di beni e diritti ai beneficiari quando lo stesso sia stato collocato all'interno di una fattispecie di "recente" introduzione come quella dei "vincoli di destinazione" e quindi non presa in diretta considerazione dal ridetto "vecchio" D.Lgs. n. 346 cit. (così, in parte motiva, Cass. n. 21614/2016).

In secondo luogo, in base al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 19, comma 1, (intitolato "Denuncia di eventi successivi alla registrazione"), "L'avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto, l'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento della condizione e il verificarsi di eventi che, a norma del presente testo unico, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro venti giorni, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono" (la sottolineatura è dello scrivente). In quest'ottica, per quanto l'effetto traslativo in favore dei beneficiari non renda necessaria la stipula di un apposito atto (verificandosi automaticamente), gli stessi beneficiari sono tenuti a denunciare tempestivamente il verificarsi dell'evento indicato nel negozio costitutivo del trust all'ufficio che lo ha registrato. In quella sede l'Agenzia sarà posta nelle condizioni di sottoporre ad eventuale tassazione maggiorata la complessiva operazione posta in essere.

In terzo luogo, solo una volta che si realizzerà l'effetto traslativo si potrà, in alcune evenienze (allorquando, cioè, nell'atto costitutivo vengano individuati numerosi soggetti, magari in via gradata, a seconda che si verifichino o meno determinati eventi dedotti), individuare con precisione gli effettivi beneficiari, in tal guisa determinando, per l'effetto, l'aliquota (oscillante tra il 4 e 1'8%, a seconda del rapporto che intercorre tra il disponente ed il beneficiario) in concreto applicabile in sede di tassazione indiretta. Nel caso, ad esempio, in cui il trust sia costituito con lo

scopo di destinare gli eventuali beni oggetto di segregazione alla soddisfazione di creditori, gli atti di disposizione degli stessi sconteranno la tassazione all'uopo prevista (essendo solo il ricavato vincolato alla destinazione ab initio impressa), laddove non è da escludere che i cespiti in fine ritornino al disponente, una volta estinti i debiti.

Tuttavia, ciò non esclude tout court che in alcune fattispecie sia possibile valutare sin da subito se il disponente abbia avuto la volontà effettiva di realizzare, sia pure per il tramite del trustee, un trasferimento dei diritti in favore di terzo. E' il caso di recente analizzato da Sez. 5, Sentenza n. 13626 del 2018, che si sostanziava in un atto costitutivo di un trust avente ad oggetto quote di partecipazione in una s.r.l. avente lo scopo di alienare le stesse e di provvedere proporzionalmente al pagamento dell'esposizione debitoria della disponente. E' chiaro, infatti, che, allorquando il beneficiario sia unico e ben individuato (determinando, nel caso di specie, in assenza di rapporti di parentela con la disponente, l'applicazione dell'aliquota massima dell'8%) ed il negozio costitutivo non preveda, neppure in via subordinata, il ritorno dei beni in capo al settlor, l'operazione dismissiva evidenzi, in assenza di provati intenti elusivi, una reale volontà di trasferimento, con la conseguente applicabilità immediata dell'aliquota di volta in volta prevista.

A differenti conclusioni deve, invece, pervenirsi con riferimento al trust cd. autodichiarato, che si realizza allorquando le figure del disponente e del trustee coincidano e che vede il suo fenomeno estremo nell'evenienza in cui il beneficiario finale si identifichi con lo stesso settlor.

In questa ipotesi non può non considerarsi che nel trust autodichiarato vi è coincidenza tra il disponente e il trustee, quando non accada addirittura che il disponente si auto nomini quale beneficiario.

Alla luce dei principi costituzionali, legati alla capacità contributiva ex art. 53 Cost., è legittima l'imposta proporzionale qualora il trasferimento a favore dell'attuatore faccia emergere la potenziale capacità economica del destinatario (immediato) del trasferimento.

Coerentemente con la natura e l'oggetto del tributo, sono rilevanti i vincoli di destinazione in grado di determinare effetti traslativi collegati al trasferimento di beni e diritti, che realizzano un incremento stabile, misurabile in moneta, di un dato patrimonio con correlato decremento di un altro.

Il vincolo di destinazione, in tal caso, è idoneo a produrre un effetto traslativo funzionale al (successivo ed eventuale) trasferimento della proprietà dei medesimi beni vincolati a favore di soggetti beneficiari diversi dal soggetto disponente, senza alcun effetto di segregazione del bene.

Il vincolo di destinazione non assume, tuttavia, un rilievo autonomo ai fini della segregazione del bene, se (come nel caso del trust auto dichiarato) rimane nel patrimonio del disponente.

1.7. In definitiva, appare troppo rigido l'orientamento che ritiene, invece, che l'imposta proporzionale sia automaticamente collegata alla costituzione dei vincoli senza valutarne gli effetti (Cass. Sez. 6 - 5, Ord. n. 5322 del 2015; Cass. Sez. 6 - 5, Ord. n. 3886 del 2015; Sez. 6 - 5, Ord. n. 3737 del 2015).

Bisogna valutare caso per caso, soprattutto nel trust autodichiarato, se sia o meno riconducibile alla donazione indiretta, considerando che la "segregazione", quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta, però, alcun reale trasferimento o arricchimento, che si realizzeranno solo a favore dei beneficiari, successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale (cfr., in tal senso, Cass. Sez. 5, del 26/10/2016 n. 21614).

Se il trasferimento dei beni al "trustee" ha natura transitoria e non esprime alcuna capacità contributiva, il presupposto d'imposta si manifesta solo con il trasferimento definitivo di beni dal "trustee" al beneficiario e non può applicarsi il regime delle imposte indirette sui trasferimenti in misura proporzionale.

L'imposta sulle donazioni e sulle successioni ha come presupposto l'arricchimento patrimoniale a titolo di liberalità, e la stessa non può applicarsi se il trust è stato costituito senza conferimento, scontando in questo caso soltanto l'imposta fissa di registro.

Occorre altresì considerare che il trustee non è proprietario, bensì amministratore dei beni che devono essere trasferiti ai beneficiari in esecuzione del programma negoziale stabilito per la donazione indiretta (Convenzione de L'Aja del 1 luglio 1985, artt. 2 e 11, recepita in L. 16 ottobre 1989, n. 364).

Per l'applicazione dell'imposta sulle successione e sulle donazioni manca quindi, in qualche caso, il presupposto impositivo della liberalità, alla quale può dar luogo soltanto un reale arricchimento mediante un reale trasferimento di beni e diritti (cit. D.Lgs. n. 346, art. 1).

La sola interpretazione letterale del cit. D.L. n. 262, art. 2, comma 47 ss., in forza della quale sarebbe stata istituita un'autonoma imposta "sulla costituzione dei vincoli di destinazione" disciplinata con il rinvio alle regole contenute nel D.Lgs. n. 346 cit. e avente come presupposto la loro mera costituzione, sarebbe incostituzionale, per le ragioni già evidenziate, per violazione dell'art. 53 Cost., dovendosi procedere ad una interpretazione costituzionalmente orientata nel senso prospettato.

1.8. Nel caso di specie, L.S. ha, con atto registrato il 18.2.2008 per notar M., costituito un trust, individuando come beneficiari finali sè stessa e/o parenti fino al quarto grado sulla base di una serie di eventi futuri ed incerti.

Orbene, la lettura offerta del dato normativo fiscale, il quale deve tenere in debito conto il sistema fiscale complessivo e, come detto, le ragioni di ordine costituzionale, legate alla capacità contributiva ex art. 53 Cost., fanno ritenere legittima l'applicazione dell'imposta prevista dal TU n. 346 del 1990, qualora, come nella fattispecie, il trasferimento a favore dell'attuatore faccia emergere la potenziale capacità economica del destinatario (immediato) del trasferimento.

Coerentemente con la natura e l'oggetto del tributo, sono, invero, rilevanti i vincoli di destinazione in grado di determinare effetti traslativi in vicende non onerose, collegati al trasferimento di beni e diritti, che realizzano un incremento stabile, misurabile in moneta, di un dato patrimonio con correlato decremento di un altro.

Il vincolo di destinazione, in tal caso è idoneo a produrre un effetto traslativo funzionale al (successivo ed eventuale) trasferimento della proprietà dei medesimi beni vincolati a favore di soggetti beneficiari diversi dal soggetto disponente senza alcun effetto di segregazione del bene, a differenza dei casi di trust auto dichiarato, che hanno solo portata destinatoria con conseguente effetto di segregazione o separazione del bene, il quale rimane però nel patrimonio del disponente (in tal senso si è condivisibilmente espressa Cass. 21614/2016).

Nella specie i contraenti vollero il reale trasferimento degli immobili al trustee e, quindi, il reale arricchimento dei beneficiari, non prevedendo in alcun modo un eventuale rientro dei cespiti in capo al disponente.

E', dunque, corretta l'applicazione dell'imposta nella misura del 6% prevista dal D.L. n. 262 del 2006, comma 49, lett. b), che sottopone all'imposta di donazione la costituzione di vincoli di destinazione con beni devoluti in favore di parenti fino al quarto grado del disponente.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia insufficiente motivazione su un punto decisivo e controverso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver la CTR ritenuto non individuabili i beneficiari del trust, nonostante il negozio istitutivo dello stesso li elencasse, indicando gli eventi futuri sulla cui base determinarli in concreto.

2.1. Il motivo resta assorbito nell'accoglimento del primo motivo.

3. In definitiva, il ricorso merita di essere accolto con riferimento al primo motivo.

La sentenza impugnata va, pertanto, cassata e, non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito nel senso di rigettare il ricorso proposto dal M. avverso l'avviso di liquidazione n. (------).

Il recente consolidamento, in seno a questa Sezione, di una posizione sulla questione analizzata giustifica la compensazione integrale delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, dichiara assorbito il secondo ed il terzo, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso proposto dal M. avverso l'avviso di liquidazione n. (------); compensa le spese di giudizio. Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della 5 Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 7 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza