Ordinanza del 29/06/2022 n. 20811 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Trust - Imposte indirette - Segregazione senza arricchimento immediato del beneficiario.

Massima:

La neutralità fiscale del trust, posto che l'effetto di segregazione non comporta di per sé incremento patrimoniale significativo di un reale trasferimento di ricchezza, nell'ottica di un'interpretazione costituzionalmente orientata, ha come conseguenza che nell'atto costitutivo del trust non possa ravvisarsi un indice di forza economica e capacità contributiva ex art.53 Costituzione. L'apposizione del vincolo, infatti, determina per il disponente l'utilità rappresentata dalla segregazione dei beni in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale ed è appunto al conseguimento di detto risultato che si deve guardare per individuare il momento in cui la ricchezza si sposta e viene conseguita una utilità economicamente apprezzabile, per cui il trust di per sé non determina alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al disponente e nemmeno al trustee, incremento che si verificherà (eventualmente e in futuro) in capo al beneficiario finale. Inoltre, il fatto che il beneficiario sia eventualmente individuato fin dall'atto istitutivo non comporta di per sé una necessaria deviazione dal tipo negoziale del trust e, soprattutto, non giustifica l'immediata tassazione proporzionale, dal momento che la sola designazione, per quanto contestuale e palese (trust trasparente), non equivale in alcun modo a trasferimento immediato e definitivo del bene. Pertanto, per l'applicazione dell'imposta di donazione, così come di quella proporzionale di registro ed ipocatastale, è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale e nel trust, un trasferimento così imponibile non è riscontrabile né nell'atto istitutivo né nell'atto di dotazione patrimoniale tra disponente e trustee, in quanto meramente strumentali ed attuativi degli scopi di segregazione e di apposizione del vincolo di destinazione, bensì soltanto in quello di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo.

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

Testo:

RILEVATO CHE:

La contribuente ha proposto opposizione all'avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia ha preteso le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, in relazione all'atto ai rogiti del notaio Sicari del 18 giugno 2013, istitutivo del TRUST STELLA, del quale ella è guardiano ed è stata ritenuta, in tale qualità, responsabile solidale per il pagamento delle imposte. Nel ricorso la contribuente ha evidenziato non soltanto di non essere tenuta quale responsabile in solido, ma anche l'illegittimità dell'atto impugnato perchè al momento della segregazione dei beni le imposte devono essere applicate non in misura proporzionale, ma fissa. Il giudice di primo grado ha escluso la responsabilità solidale. Ha proposto appello l'Agenzia delle entrate che la Commissione regionale del Veneto ha accolto ritenendo la contribuente tenuta in solido in quanto parte contraente, che ha concorso per la propria manifestazione di volontà alla formazione dell'atto stesso.

Avverso la predetta sentenza la contribuente propone ricorso per cassazione affidandosi a quattro motivi. Si è costituita con controricorso l'Agenzia delle entrate. La causa è stata trattata alla udienza camerale non partecipata del 26 maggio 2022.

RITENUTO CHE:

1.- Con il primo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione del disposto del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 13 e del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 57 in ordine all'asserita responsabilità solidale del guardiano del trust. La ricorrente deduce che il concetto di solidarietà tributaria ai sensi dell'art. 57 cit. non può prescindere dal rapporto obbligatorio propriamente inteso, che nel caso di specie riguarda l'atto di costituzione e conferimento dei beni e non la nomina del guardiano. Il guardiano del trust, infatti, non è "parte contraente" ma semplicemente "parte comparente" nell'atto, al mero fine dell'accettazione della nomina; il suo ruolo, in qualità di un soggetto di fiducia del disponente, consiste nello svolgere funzioni consultive e di controllo sull'operato del trustee.

2.- Con il secondo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4 la nullità della sentenza per violazione del principio dispositivo delle prove in relazione all'art. 36 nonchè al D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 e 7 nonchè agli artt. 132, 115 e 116 c.p.c.. La ricorrente deduce di avere adeguatamente confutato l'affermazione di essere intervenuta nella stipula per dare il proprio consenso all'operazione di trasferimento dei beni in trust, e che nonostante ciò il giudice d'appello è caduto in errore in punto di valutazione delle prove delle difese svolte dalle parti processuali, poichè non ha tenuto conto che l'intervento della signora B. non ha dato alcun contributo causale agli effetti giuridici dell'atto e in particolare alla costituzione del trust, posto che non è stata essa B. a istituire il trust bensì altro contraente.

3.- Con il terzo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione di legge, in ordine il modello di imposizione indiretta dell'atto istitutivo del trust, con riferimento all'art. 1 della Tariffa e al D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 1 e art. 10, comma 1.

La ricorrente deduce che il giudice d'appello nell'affermare che la prima decisione deve "essere conseguentemente riformata con conferma della legittimità e fondatezza dell'operato

dell'ufficio" ha implicitamente rigettato le eccezioni da lei sollevate (riproposte in appello) circa il regime impositivo dell'atto istitutivo del trust, che non è assoggettato a imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale, bensì in misura fissa. Deduce altresì che la interpretazione data dall'Agenzia delle entrate è stata da lei espressamente contestata (pagine 3 e 5) del ricorso introduttivo, ove si deduce che non c'è un trasferimento effettivo dei beni e quindi le imposte devono essere versate in misura fissa, non comportando alcun incremento di ricchezza, e così anche contestata nell'atto di costituzione in appello; trascrive in ricorso quella parte dell'atto di appello ove ha rilevato che il trust deve considerarsi un atto fiscalmente neutro, e che non è equiparabile ad un atto a titolo oneroso, ed è pertanto soggetto ad imposizione indiretta in misura fissa.

4.- Con il quarto motivo del ricorso, proposto in via alternativa al terzo, deduce - ove si ritenga che il semplice richiamo alla legittimità dell'atto non costituisca decisione implicita bensì omessa pronuncia - la nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, posto che la Commissione tributaria regionale non si è pronunciata riguardo il corretto regime impositivo applicabile all'atto istitutivo del trust, in violazione dell'art. 132 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36.

4.- Il terzo motivo deve esaminarsi prioritariamente, atteso il suo carattere potenzialmente assorbente, ed è fondato.

La giurisprudenza di questa Corte si è progressivamente orientata nel senso di ritenere la neutralità fiscale del trust, posto che l'effetto di segregazione non comporta, di per sè, incremento patrimoniale significativo di un reale trasferimento di ricchezza; e da ciò consegue, nell'ottica di un'interpretazione costituzionalmente orientata, che non può ravvisarsi nell'atto costitutivo del trust un indice di forza economica e capacità contributiva ex art. 53 Cost..

La discrezionalità del legislatore nell'individuare i presupposti impositivi deve pur sempre muoversi in un ambito di ragionevolezza e di non-arbitrio (Corte Cost. n. 4/1957 e n. 83/2015), posto che la capacità contributiva in ragione della quale il contribuente è chiamato a concorrere alle pubbliche spese "esige l'oggettivo e ragionevole collegamento del tributo ad un effettivo indice di ricchezza" (C.Cost.ord.394/08). Indice che, nel caso del trust, non prende consistenza prima del completamento del percorso cui esso è preordinato. L'apposizione del vincolo, infatti, determina per il disponente l'utilità rappresentata dalla segregazione dei beni in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale; ed è appunto al conseguimento di detto risultato che si deve guardare per individuare il momento in cui la ricchezza si sposta e viene conseguita una utilità economicamente apprezzabile. Il trust di per sè non determina alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al disponente e nemmeno al trustee, incremento che si verificherà (eventualmente e in futuro) in capo al beneficiario finale.

Inoltre, il fatto che il beneficiario sia eventualmente individuato fin dall'atto istitutivo non comporta di per sè necessaria deviazione dal tipo negoziale del trust e, soprattutto, non giustifica l'immediata tassazione proporzionale, dal momento che la sola designazione, per quanto contestuale e palese (c.d. trust trasparentè), non equivale in alcun modo a trasferimento immediato e definitivo del bene, con quanto ne consegue in ordine all'applicazione dei già richiamati principi impositivi.

La giurisprudenza di questa Corte è ormai consolidata nell'affermare che per l'applicazione dell'imposta di donazione, così come di quella proporzionale di registro ed ipocatastale, è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale; nel trust, un trasferimento così imponibile non è riscontrabile nè nell'atto istitutivo nè nell'atto di dotazione patrimoniale tra disponente e trustee - in quanto meramente strumentali ed attuativi degli scopi di segregazione e di apposizione del vincolo di destinazione - ma soltanto in quello di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo (Cass. 19167/2019; Cass. 29507/2020; Cass. n. 8082/2020, Cass. 13/2021).

Ne consegue, in accoglimento del primo motivo del ricorso, assorbiti gli altri, la cassazione della sentenza impugnata e non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, può decidersi nel merito accogliendo l'originario ricorso della contribuente.

In ragione del progressivo consolidamento della giurisprudenza di questa Corte, le spese dell'intero giudizio possono essere compensate.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo del ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso della contribuente. Compensa interamente tra le parti le spese del doppio grado di merito e del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio da remoto, il 26 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 29 giugno 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza