Sentenza del 18/07/2019 n. 19319 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

CHE:

1.- N. e A. hanno proposto opposizione avverso l'avviso di liquidazione notificato dalla Agenzia delle entrate con il quale è stato sottoposto a tassazione proporzionale, a titolo di imposta di donazione (8%), il trust stipulato da A.R., secondo la legge di Jersey, Isole del Canale, della quale è beneficiaria la stessa A. e N. il trustee. La parte sostiene di non dover assolvere l'imposta sulle donazioni stante la identità tra essa disponente e la beneficiaria (trust autodichiarato).

2.- La CTP di Milano ha accolto il ricorso, e la CTR ha rigettato l'appello dell'Agenzia confermando la sentenza di primo grado. Avverso detta pronuncia propone ricorso per cassazione l'Agenzia affidandosi ad un motivo. Resistono gli intimati con controricorso.

Motivi della decisione

CHE:

3.- Con il primo motivo ed unico motivo del ricorso la parte lamenta la violazione e falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c. n. 3) del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, commi 46 e 47, convertito in L. n. 286 del 2006.

La CTR ha ritenuto che nel caso di specie non vi è stato, al momento della istituzione del trust alcun trasferimento di ricchezza, perchè la disponente e la beneficiaria sono la stessa persona e il trust ha finalità di amministrazione del patrimonio e assistenziali e solo dopo la morte della A. i beni passeranno ai figli. Non emerge quindi la capacità contributiva nè l'attribuzione patrimoniale.

L'Agenzia invece deduce che il citato art. 2, laddove dispone che l'imposta di successione e donazione si applichi anche in caso di "costituzione di vincoli di destinazione" si applichi a tutti quei negozi giuridici in grado di determinare un effetto segregativo, tra i quali vi è il trust, restando indifferente la circostanza che si tratti di trust autodichirato.

4.- Il motivo è infondato.

Deve premettersi che la disciplina fiscale del trust è scarna. Ai fini dell'imposta sui redditi delle società, l'art. 73 T.U.I.R. statuisce che anche il trust è soggetto all'IRES, individuandolo come una

entità fiscalmente separata tanto dal disponente che dal trustee, con diversa disciplina a seconda che si tratti di trust residente o non residente, ovvero che si tratti di trust con individuazione, o senza individuazione, dei beneficiari (citato art. 73). Per quanto concerne le imposte indirette, norma di riferimento è stata considerata - ma con esiti interpretativi molto diversi - il D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in L. n. 286 del 2006, secondo cui: "E' 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". Rileva anche la L. n. 112 del 2016, art. 6 (c.d. legge del "Dopo di noi") in base al quale: "I beni e i diritti conferiti in trust ovvero gravati da vincoli di destinazione di cui all'art. 2645-ter c.c. ovvero destinati a fondi speciali di cui all'art. 1, comma 3, istituiti in favore delle persone con disabilità grave (...) sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi da 47 a 49, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, e successive modificazioni" L'amministrazione finanziaria (Circolari nn. 3/E, 22 gennaio 2008 e 48/E, 6 agosto 2007) assume che: a) debba considerarsi trust "un rapporto giuridico complesso con un'unica causa fiduciaria che caratterizza tutte le vicende del trust (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, raggiungimento dello scopo"; b) debbano considerarsi 'vincoli di destinazionè "i negozi giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi" (n. 3/E cit.).".

Rese queste premesse si osserva che l'incertezza applicativa è data anche dai differenti momenti negoziali nei quali il trust normalmente si articola, a seconda che oggetto di imposizione sia: a) l'atto istitutivo del trust, di natura non traslativa di beni o diritti ma meramente preparatoria, enunciativa e programmatica; b) l'atto di dotazione o provvista del trust, comportante il momentaneo trasferimento del bene o del diritto al trustee in funzione della realizzazione degli obiettivi prefissati e con i vincoli ad essa pertinenti; c) l'atto di trasferimento finale del bene o del diritto al beneficiario.

Non rileva per contro, in quanto solo collaterale al rapporto di trust ed assoggettato all'imposizione generale di registro, l'incarico attribuito dal disponente al trustee ed avente ad oggetto - secondo lo schema del mandato gratuito od oneroso - la gestione finalizzata dei beni e la loro allocazione ultima.

Per quanto concerne poi l'imposta di registro (ma tematica analoga investe anche l'imposta ipotecaria e catastale), la controversia applicativa riguarda, segnatamente, la quota di imposta eccedente la misura fissa, secondo quanto stabilito in via residuale dal D.P.R. n. 131 del 1986, Tariffa allegata, art. 9, secondo cui la tassazione proporzionale (3%) si applica per la sola circostanza che l'atto abbia per oggetto "prestazioni a contenuto patrimoniale".

5.- L'interpretazione di legittimità in materia si è evoluta attraverso il graduale recepimento, favorito anche dall'apporto della dottrina e della giurisprudenza di merito, di soluzioni intermedie e più sfumate, attraverso due posizioni concettualmente distanti tra loro.

La posizione di partenza è fissata dalla seguente massima (Cass. n. 3735/15): "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". Questa sentenza sposa la tesi dell'immediata tassazione del trust all'atto della segregazione di beni e diritti, senza dover attendere il successivo trasferimento di essi in favore di soggetti beneficiari diversi dall'autore del vincolo funzionale, e riposa sull'asserito rilievo impositivo che sarebbe stato attribuito dal legislatore al vincolo di destinazione, per questi ultimi, con conseguente obbligo di corrispondere l'imposta sulle successioni e donazioni, in misura proporzionale, già al momento della segregazione del patrimonio destinato.

La posizione che possiamo definire di arrivo (Cass. n. 1131/19) afferma invece che: a) - "non si può trarre dallo scarno disposto del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, il fondamento normativo di un'autonoma imposta, intesa a colpire ex se la costituzione dei vincoli di destinazione, indipendentemente da qualsivoglia evento traslativo, in senso proprio, di beni e diritti, pena il già segnalato deficit di costituzionalità della novella così letta"; b) - "in relazione agli atti di dotazione del fondo oggetto di causa (...), il giudice di appello (...) ha correttamente escluso che la costituzione del vincolo di destinazione sulle somme di denaro conferite in trust avesse prodotto un effetto traslativo immediato, solo in tal caso giustificandosi la soggezione dell'atto dotativo all'imposta sulle successioni e donazioni, in misura proporzionale, in quanto sicuro indice della capacità economica del soggetto beneficiato"; c) - "una lettura costituzionalmente orientata della normativa in esame (artt. 53 e 23 Cost.), attribuisce giusto rilievo al fatto che l'imposta prevista dal D.Lgs. n. 346 del 1990 non può che essere posta in relazione con "un'idonea capacità contributiva", che il conferimento di beni e diritti in trust non integra di per sè un trasferimento imponibile e, quindi, rappresenta un atto generalmente neutro, che non dà luogo ad un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta".

Si ritiene che quest'ultima sia la posizione più persuasiva, così da dover essere qui recepita a composizione di un contrasto che può sul punto dirsi, anche in ragione di altre decisioni medio tempore intervenute, ormai soltanto diacronico.

E' stato osservato (Cass. n. 1131/19 cit.) che: "nell'ambito concettuale dei 'vincoli di destinazionè devono essere ricondotti non solo gli 'atti di destinazionè di cui all'art. 2645-ter c.c., ma qualunque fattispecie prevista dall'ordinamento tesa alla costituzione di patrimoni vincolati ad uno scopo (...)". E tuttavia, tale inclusione non basta a giustificare l'imposizione del trust in quanto tale, seguendo una lettura costituzionalmente orientata delle norme. Ciò perchè la tesi della 'nuova impostà gravante sul vincolo di destinazione, assunto quale autonomo e sufficiente presupposto, non dà adeguatamente conto del fatto che la sola apposizione del vincolo non comporta, di per sè, incremento patrimoniale significativo di un reale trasferimento di ricchezza;

con quanto ne consegue, appunto nell'ottica di un'interpretazione costituzionalmente orientata, in ordine alla non ravvisabilità in esso di forza economica e capacità contributiva ex art. 53 Cost..

Ferma restando l'indubbia discrezionalità del legislatore nell'individuare i presupposti impositivi, questa discrezionalità deve pur sempre muoversi in un ambito di ragionevolezza e di non-arbitrio (Corte Cost. n. 4/1954 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).

E, in materia, tale indice non prende consistenza prima che il trust abbia completato il suo percorso.

Non può negarsi che l'apposizione del vincolo, in quanto tale, determini per il disponente l'utilità rappresentata dalla separatezza dei beni (limitativa della regola generale di cui all'art. 2740 c.c.) in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale; ma, d'altra parte, in assenza di una simile utilità, e dell'interesse ad essa sotteso nel libero esercizio dell'autonomia negoziale delle parti, verrebbe finanche meno lo stesso fondamento causale del trust.

Questa utilità non concreta, di per sè, 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. Così ad esempio Cass. n. 31445/2018 ove si è affermato che appare troppo rigido l'orientamento che ritiene, che l'imposta proporzionale sia automaticamente collegata alla costituzione dei vincoli senza valutarne gli effetti, considerando invece, che la "segregazione", quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta, 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, anche Cass. n. 21614/16).

Si è inoltre osservato che, vista l'esigenza di un'interpretazione costituzionalmente compatibile, il richiamo ai vincoli di destinazione deve essere riferito all'intendimento del legislatore di evitare "che un'interpretazione restrittiva della istituita nuova legge sulle successioni e donazioni, disciplinata mediante richiamo al già abrogato citato D.Lgs. n. 346, potesse dar luogo a nessuna imposizione anche in caso di reale trasferimento di beni e diritti ai beneficiari quando lo stesso fosse stato collocato all'interno di una fattispecie tutto sommato di 'recentè introduzione come quella dei 'vincoli di destinazione, e quindi per niente affatto presa in diretta considerazione dal ridetto 'vecchiò citato D.Lgs. n. 346.." (Cass.n. 21614/16, cit).

Il che equivale ad affermare che la menzione legislativa del vincolo di destinazione, accanto a donazioni ed atti a titolo gratuito, si limita a precisare che l'imposta (quella di donazione) deve essere applicata anche quando l'incremento patrimoniale a titolo liberale sia indirettamente realizzato attraverso un 'vincolo di destinazionè; il che nel caso di specie (trust autodichiarato con finalità assistenziali) non accade o quantomeno non accade immediatamente.

In definitiva, la strumentalità dell'atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica, nei termini indicati, la fiscale neutralità.

6.- La soluzione qui accolta può trovare applicazione anche nel caso, in esame, del trust autodichiarato, connotato dalla coincidenza di disponente e trustee; fattispecie, questa, nella quale è pure ravvisabile, nonostante la mancanza di un trasferimento patrimoniale intersoggettivo con funzione di dotazione, sia la volontà di segregazione sia quella di destinazione. Anzi, è proprio la mancanza di quel trasferimento patrimoniale intersoggettivo a rendere, in tal caso, ancor più evidente e radicale l'incongruenza dell'applicazione dell'imposta proporzionale sull'atto istitutivo e su quello di apposizione del vincolo all'interno di un patrimonio che rimane in capo allo stesso soggetto (applicazione già esclusa, nel trust autodichiarato, da Cass.n. 21614/16 cit.).

In definitiva, deve qui affermarsi che: a) 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; b) nel trust autodichiarato un trasferimento così imponibile non è riscontrabile nè nell'atto istitutivo nè nell'atto di dotazione patrimoniale, 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.

Ne consegue il rigetto del ricorso.

Rilevato che la giurisprudenza di legittimità si è progressivamente consolidata nel senso oggi affermato, le spese del giudizio di cassazione si compensano interamente tra le parti.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e compensa interamente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 8 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza