Sentenza del 24/12/2020 n. 29507 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 4460/15, depositata il 16/10/2015, la CTR della Lombardia, accogliendo l'appello dell'Agenzia delle entrate in un giudizi celebrato in assenza dell'appellato, ha respinto l'originario ricorso proposto da quest'ultimo contro l'avviso di liquidazione e rettifica n. (---), avente ad oggetto maggiori importi richiesti a titolo di imposte di donazione, ipotecaria e catastale, riferite a beni conferiti in un trust.

La CTR ha ritenuto che l'Amministrazione avesse correttamente emesso l'avviso nei confronti del trust, in persona del trustee, in assenza della precisa indicazione di tutti i beneficiari finali, e che le imposte dovessero essere pagate in applicazione del Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, commi 47 e 49, conv. con modif. in. L n. 286 del 2006, perche' il trust era riconducibile alla categoria dei vincoli di destinazione.

L'oggetto del giudizio ha riguardato il "(---)", costituito l'(---) da (---), (---) e (---), per la gestione del patrimonio ivi contestualmente conferito, designando trustee la (---) s.r.l. e beneficiari finali del solo sottofondo immobiliare i discendenti in linea retta di (---) (senza indicare altri beneficiari per gli altri sottofondi).

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione la (---) s.r.l., formulando cinque motivi di impugnazione.

L'Agenzia delle entrate si e' difesa con controricorso.

Parte ricorrente ha depositato memoria ex articolo 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, si deduce la nullita' della sentenza, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere la CTR rilevato - in violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 16, comma 2, articolo 17, comma 1, articolo 20, comma 1, e articolo 53, comma 2, la nullita' della notificazione dell'atto di appello, effettuata alla (---) s.r.l., senza alcuna specificazione della qualita' di mero trustee del "(---)", e in luogo diverso dal domicilio eletto ((---), invece che (---)).

Con il secondo motivo di ricorso, si deduce la violazione e la falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 16, 17, 20 e 53, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), sempre per non avere la CTR rilevato la nullita' della notificazione dell'atto di appello,

effettuata alla (---) s.r.l., senza alcuna specificazione della qualita' di mero trustee del "(---)", e in luogo diverso dal domicilio eletto ((---) invece che (---)).

Con il terzo motivo di ricorso, si deduce la violazione e la falsa applicazione del Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, commi 47 e 49, e del Decreto Legislativo n. 347 del 1990, nella prospettiva dei principi di uguaglianza e di capacita' contributiva di cui agli articoli 3 e 53 Cost., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la CTR ritenuto il trust assoggettabile alle imposte sui vincoli di destinazione, ipotecaria e catastale, mentre invece non doveva escluderlo, dato che non partecipava ad alcuno specifico arricchimento, ancor piu' evidentemente nel caso di specie, ove erano stati indicati i beneficiari finali quantomeno del sottofondo immobiliare (che assommava la parte piu' consistente del patrimonio segregato).

Con il quarto motivo di ricorso, si deduce la violazione e la falsa applicazione del Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, comma 49, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), perche' la CTR, non aveva considerato che, essendo i Beneficiari discendenti in linea retta di uno dei disponenti, l'aliquota da applicare per determinare l'imposta sui vincoli di destinazione dovesse essere quella agevolata del 4% sul valore netto eccedente, per ciascun beneficiario, la somma di Euro 1.000.000.

Con il quinto motivo di ricorso, si deduce la violazione e la falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 347 del 1990, articolo 1, e dell'allegata Tariffa, articolo 4, per cio' che concerne l'imposta ipotecaria, e del medesimo D.Lgs., articolo 10, comma 2, per cio' che concerne l'imposta catastale, perche' la CTR aveva ritenuto applicabili tali imposte in misura proporzionale, e non in misura fissa, nei confronti del trustee, mentre invece doveva considerare che l'effetto di trasferimento non si verificava in favore del trustee, al momento del conferimento dei beni nel trust, ma al momento della definitiva attribuzione ai beneficiari finali.

2. Il primo e il secondo motivo di impugnazione possono essere esaminati congiuntamente, riguardando entrambi, sia pure sotto diversi punti di vista, la prospettata invalidita' della notifica dell'atto di appello per i medesimi vizi.

Entrambi i motivi contengono due distinte censure, da ritenersi entrambe infondate.

2.1. In primo luogo, viene dedotta l'invalidita' della notifica dell'atto di appello per essere stata eseguita nei confronti della (---) s.r.l., senza alcuna specificazione del ruolo da quest'ultima rivestito, e cioe' della qualita' di trustee del "(---)".

Tuttavia, come piu' volte evidenziato da questa Corte, il trust e' un ente privo di personalita' giuridica, costituendo un mero insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato, formalmente intestati al trustee, il quale e' l'unico soggetto che, nei rapporti con i terzi, e' titolare dei diritti conferiti nel patrimonio vincolato, e non in rappresentanza del trust, ma in proprio, quale soggetto che puo' disporne, anche se in funzione della realizzazione dello scopo fissato con l'atto di costituzione del trust e nell'interesse del beneficiario finale (cfr. Sez. 6-3, n. 9648 del 26/05/2020, in tenia di revocatoria dell'atto di dotazione di un trust; Sez. 3, n. 2043 del 27/01/2017, con riferimento ad un caso di erroneo esperimento dell'azione esecutiva nei confronti del trust e non del trustee; v. anche Sez. L, n. 12718 del 19/05/2017).

Deve pertanto ritenersi necessaria e sufficiente l'indicazione del trustee come destinatario della notifica.

2.2. In secondo luogo, viene eccepito che la notifica dell'appello non e' stata eseguita nel domicilio eletto dalla (---) s.r.l., quando ha conferito la procura all'avv. (---), e cioe' lo Studio Legale e Tributario (---), sito in (---).

E' evidente che l'elezione di domicilio e' effettuata presso lo studio professionale del procuratore nominato, il cui nome unito al corrispondente "logo" e' riportato anche nell'intestazione del ricorso (v. atto introduttivo del giudizio di primo grado, in questa sede consultabile, stante la prospettazione di un error in procedendo).

L'Agenzia delle entrate si e' difesa allegando di avere eseguito la notifica dell'atto presso lo studio dell'avv. (---) che, in base a quanto riportato dal sito del Consiglio Nazionale Forense, risultava esercitare la sua attivita' in (---).

Dall'avviso di ricevimento, relativo al menzionato atto, notificato a mezzo posta (il cui esame e' in questa sede consentito dal vizio prospettato nel primo motivo di ricorso), si evince che, effettivamente, la notifica e' stata effettuata alla (---) s.r.l. c/o avv. (---), (---) (doc. 9 fasc. ric.).

Si deve subito rilevare che, nel ricorso per cassazione, non e' dedotto che a quest'ultimo indirizzo non vi fosse uno studio dell'avv. (---), ma soltanto che la notifica e' stata effettuata in un luogo diverso da quello designato come domicilio eletto nella procura alle liti.

2.3. Com'e' noto, il citato D.Lgs., articolo 53, comma 2, prevede che il ricorso in appello sia notificato nelle forme di cui allo stesso D.Lgs., articolo 20, commi 1 e 2, il quale rinvia al precedente articolo 16, commi 2 e 3, ove viene fatto salvo quanto disposto dal successivo articolo 17.

Tale articolo disciplina proprio il luogo delle comunicazioni e notificazioni, stabilendo ai commi 1, 2 e 3 quanto segue: "1. Le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio. Le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione. 2. L'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo. 3. Se mancano l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se per la loro assoluta incertezza la notificazione o la comunicazione degli atti non e' possibile, questi sono comunicati o notificati presso la segreteria della commissione....".

Quindi, in base al citato D.Lgs., articolo 17, comma 1, in caso di elezione di domicilio, le notifiche devono compiersi al domicilio eletto. L'elezione vale per i successivi gradi di giudizio e ogni variazione ha effetto solo dopo dieci giorni dalla notifica della denuncia di variazione, da effettuarsi alla segreteria della Commissione e alle parti costituite.

Si deve, pero', tenere presente che l'articolo 330 c.p.c., comma 1, proprio con riferimento al luogo di notificazione delle impugnazioni (eseguite entro l'anno dalla pubblicazione della

sentenza), statuisce che "Se nell'atto di notificazione della sentenza la parte ha dichiarato la sua residenza o eletto domicilio nella circoscrizione del giudice che l'ha pronunciata, l'impugnazione deve essere notificata nel luogo indicato; altrimenti si notifica ai sensi dell'articolo 170, presso il procuratore costituito o nella residenza dichiarata o nel domicilio eletto per i/ giudizio." Tale norma, dunque, dalle condizioni indicate, consente anche la notifica al procuratore costituito.

La materia del contendere s'incentra proprio sulla validita', nel processo tributario, della notifica dell'atto di appello al procuratore costituito, quando tale notifica, pur andata a buon fine, risulti effettuata in luogo diverso da quello indicato al momento della nomina del menzionato difensore.

2.4. Prima di tutto, deve escludersi, nel processo tributario, la possibilita' di applicare direttamente il disposto dell'articolo 330 c.p.c..

In argomento, si sono recentemente pronunciate le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U, Sentenza n. 14916 del 20/07/2016), le quali hanno affermato che il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 1 e 49, istituiscono un'autentica specialita' del rito tributario di merito, sancendo la prevalenza della norma processuale tributaria, ove esistente, sulla norma processuale ordinaria, la quale ultima si applica in via del tutto sussidiaria, oltre che nei limiti della compatibilita', mentre il medesimo D.Lgs., articolo 62, per il giudizio di cassazione, fa espressamente riferimento all'applicabilita' delle norme del codice di procedura civile, cosi' attribuendo, per questa sola ipotesi, la prevalenza alle norme processuali ordinarie ed escludendo la possibilita' di configurare un "giudizio tributario di legittimita'", cioe' un giudizio di cassazione speciale in materia tributaria.

Le medesime Sezioni Unite hanno quindi rilevato che, quanto all'individuazione del luogo in cui deve essere effettuata la notificazione delle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie, occorre tenere distinta la disciplina dettata dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 17, per il processo tributario di merito da quella prevista dal codice di rito in tema di ricorso per cassazione.

In particolare, secondo le Sezioni Unite, non esistono ragioni normative che impongano di affermare che l'articolo 17 cit. si riferisca esclusivamente alle notificazioni endoprocessuali (come invece, in precedenza, ritenuto da Cass., Sez. U, n. 29290 del 15/12/2008), tenuto conto che proprio la previsione contenuta dal citato D.Lgs., articolo 17, comma 2 (secondo cui l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo) ed anche esigenze di coerenza sistematica inducono a ritenere che la norma sia applicabile, con carattere di specialita' e, quindi, di prevalenza, anche alla notificazione del ricorso in appello.

Per quanto riguarda invece la notificazione del ricorso per cassazione, in applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, come sopra intese), le Sezioni Unite hanno ritenuto operante la disciplina di cui all'articolo 330 c.p.c. (che non puo' certo essere esclusa per il fatto che nel processo tributario puo' accadere che il difensore non sia anche procuratore ad litem), sia pure con la precisazione che la previsione dell'ultrattivita' dell'elezione di domicilio o dell'indicazione della residenza (o della sede), prevista dal citato D.Lgs., articolo 17, comma 2,

non puo' non riflettersi sull'individuazione del luogo di notificazione del ricorso per cassazione, tant'e' che, in deroga alla disciplina ordinaria, il ricorso deve ritenersi validamente notificato, ai sensi dell'articolo 330 c.p.c., anche nel caso in cui il soggetto destinatario della notificazione non si sia costituito nel giudizio di appello (oppure, pur costituitosi, non abbia effettuato alcuna indicazione).

Questa Corte ha successivamente ribadito l'opzione interpretativa appena illustrata, affermando piu' volte che, nel processo tributario, ai fini dell'individuazione del luogo di notifica dell'atto di appello, si deve guardare esclusivamente al disposto dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 17, avente carattere di specialita', e quindi di prevalenza, rispetto alla disciplina prevista dall'articolo 330 c.p.c., che si applica al solo ricorso per cassazione.

Per tali motivi, in alcuni casi, ha ritenuto che, in assenza di elezione di domicilio, la notifica dell'atto di appello dovesse essere effettuata nella residenza dichiarata dal contribuente, affermando la nullita' della notifica eseguita presso il procuratore costituito in primo grado che, pero', non era anche domiciliatario (cosi' Cass., Sez. 5, n. 4233 del 17/02/2017; Cass., Sez. 5, n. 27877 del 31/10/2018; cfr. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 9083 del 06/05/2015). E viceversa, in altri casi, ha dichiarato la nullita' della notifica non eseguita presso il procuratore costituito, che era anche domiciliatario della parte (v. Cass., Sez. 5, n. 15630 del 11/06/2019).

Per completezza si devono menzionare decisioni, anche successive alla sentenza delle Sezioni Unite sopra menzionata, che, applicando il disposto dell'articolo 330 c.p.c., hanno, invece, affermato la nullita' della notifica dell'appello, effettuata alla parte personalmente, invece che al procuratore (cosi' Cass., Sez. 5, n. 8426 del 31/03/2017 e Cass., Sez. 6-5, n. 460 del 13/01/2014; v. anche Cass., Sez. 5, n. 11252 del 29/05/2015 e, da ultimo, Cass., Sez. 6-5, n. 18104 del 10/07/2018, che applica sic et simpliciter l'articolo 330 c.p.c.). Si deve tuttavia evidenziare, in primo luogo, che, in quasi tutti i casi esaminati, il difensore era anche domiciliatario della parte e, in secondo luogo, che gli argomenti di tali statuizioni sono gli stessi della precedente pronuncia delle Sezioni Unite (Cass., Sez. U, n. 29290 del 15/12/2008), condivisibilmente superati nella successiva pronuncia, sempre delle Sezioni Unite, sopra illustrata (Cass., Sez. U, Sentenza n. 14916 del 20/07/2016).

2.5. Cio' nonostante, la stessa Corte di legittimita', in numerose pronunce, ha rilevato che la disciplina dell'elezione di domicilio, effettuata, come nel caso di specie, presso lo studio del difensore munito di rappresentanza deve essere distinta da quella relativa a qualsiasi altra forma di elezione di domicilio effettuata dalla parte, indipendentemente dalla costituzione in giudizio a mezzo difensore.

Secondo tale orientamento, che questo Collegio ritiene di condividere, l'elezione del domicilio presso il professionista che rappresenta e difende la parte ha la mera funzione di indicare la sede dello studio del procuratore medesimo (cosi' Cass., Sez. 5, n. 28712 del 30/11/2017; Cass., Sez. 6-5, n. 13238 del 27/06/2016; Cass., Sez. 6-5, n. 13366 del 29/05/2013; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19134 del 07/09/2010; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 2776 del 05/02/2009 contra Cass., Sez. 5, n. 5749 del 23/03/2016 e Cass., Sez. 6-5, n. 20086 del 11/08/2017, che ha ritenuto valida la comunicazione dell'avviso di trattazione effettuata presso la segreteria della commissione

tributaria, non avendo la parte dato notizia dell'avvenuto trasferimento dello studio del difensore, presso cui aveva eletto domicilio).

In questi casi, e' onere del notificante accertare, anche mediante riscontro delle risultanze dell'albo professionale, quale sia l'effettivo domicilio del difensore, a prescindere dalla comunicazione, da parte di quest'ultimo, nell'ambito del giudizio, del successivo mutamento (cosi' Cass., Sez. 5, n. 8618 del 28/03/2019; v. anche in motivazione Cass., Sez. 5, n. 4084 del 18/02/2020).

Nel caso di specie, come gia' evidenziato, non e' stato Motto uno spostamento dello studio del difensore, potendo quest'ultimo svolgere la sua attivita' in piu' luoghi contemporaneamente, ma cio' rileva e' che parte ricorrente, nel proporre ricorso, non ha dedotto che il luogo in cui la notifica e' stata effettuata non fosse uno studio del difensore nominato, limitandosi ad affermare che non era il luogo di domicilio eletto. D'altro canto, la controricorrente ha dedotto di avere adempiuto all'onere di verifica sopra descritto, spiegando che l'appello e' stato notificato nel luogo in cui, dalla visura al sito del Consiglio Nazionale Forense, il difensore risultava avere il proprio studio professionale.

E la notifica risulta essere andata a buon fine.

Anche in questo caso, dunque, deve ritenersi perfettamente valida la notifica effettuata in un luogo che e' comunque lo studio del difensore domiciliatario.

3. Il terzo motivo e' fondato.

Dalle allegazioni contenute nel ricorso per cassazione, confermate dalla sentenza impugnata, si evince che oggetto di imposizione e' stato l'atto di costituzione di un trust, che veniva contestualmente dotato di beni immobili, diritti reali e partecipazioni societarie, il cui scopo era quello di gestire i beni in esso conferiti per poi devolverli ai beneficiari, solo successivamente individuati.

3.1. Il Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, conv. con modif. in L. n. 286 del 2006, al comma 47, ha istituto 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 Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54".

Nel reintrodurre nell'ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni (abrogata dalla L. n. 383 del 2001, articolo 13) la norma appena riportata ha rimodulato la configurazione del tributo, ampliandone) la base impositiva con l'inclusione di tutti i trasferimenti a titolo gratuito ed anche degli atti con cui si costituiscono vincoli di destinazione.

E' evidente che l'estensione dell'imposizione al piu' ampio genus degli atti a titolo gratuito (rispetto alla species delle sole liberalita' previste in origine dal Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 1) conduce a correlare il presupposto del tributo all'accrescimento patrimoniale

(senza contropartita) del beneficiario, anziche' all'animus donandi, che infatti difetta negli atti a titolo gratuito diversi dalle liberalita'.

Anche per quanto riguarda la costituzione dei vincoli di destinazione, questa Corte, superando le incertezze interpretative originariamente sorte, e' oramai consolidata nel ritenere che il citato articolo 2, comma 47, abbia mantenuto, come presupposto impositivo, quello stabilito dal Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 1, e cioe' il "reale trasferimento" di beni o diritti, e quindi il "reale arricchimento" dei beneficiari, aggiungendo espressamente, tra gli atti suscettibili d'imposizione (oltre ai trasferimenti a titolo gratuito, anche) la costituzione dei vincoli di destinazione, per evitare che un'interpretazione restrittiva, determinata dal rinvio all'abrogato Decreto Legislativo n. 346 del 1990, potesse portare, in tali ipotesi, all'esclusione dell'imposta, che invece non era contemplata nel Decreto Legislativo n. 346 del 1990, semplicemente perche', all'epoca, la costituzione di tali vincoli non era ancora prevista nel nostro ordinamento (cosi' Cass., Sez. 5, n. 1131 del 17/01/2019; v. anche Cass., Sez. 5, n. 19167 del 17/07/2019 e, in motivazione, Cass., Sez. 5, n. 8082 del 23/04/2020).

Tale soluzione risponde alla necessita' di operare una lettura costituzionalmente orientata della normativa in esame (articoli 53 e 23 Cost.), attribuendo giusto rilievo al fatto che l'imposta disciplinata dal Decreto Legislativo n. 346 del 1990, richiamato dall'articolo 2, comma 47, sopra riportato, non puo' non essere posta in relazione con "un'idonea capacita' contributiva".

Pertanto, nell'ambito concettuale dei negozi costitutivi di vincoli di destinazione sono senza dubbio compresi gli atti di destinazione di cui all'articolo 2645 ter c.c., come pure qualsiasi atto volto alla costituzione di patrimoni vincolati ad uno scopo, e dunque anche l'istituzione di un trust (v. infra), ma cio' non e' sufficiente a giustificare l'applicazione dell'imposta in questione, perche' deve operarsi un effettivo trasferimento di ricchezza, che sia indice di un'acquisita maggiore capacita' contributiva.

Come piu' volte evidenziato da questa Corte (v. da ultimo Cass., Sez. 5, n. 8082 del 23/04/2020), ferma restando l'indubbia discrezionalita' del legislatore nell'individuare i presupposti del tributo, quest'ultimo deve pur sempre muoversi in un ambito di ragionevolezza, e di non arbitrio (Corte Cost., sentenza del 15/05/2015, n. 83), perche' la capacita' contributiva, in ragione della quale il contribuente e' chiamato a concorrere alle pubbliche spese, esige l'oggettivo e ragionevole collegamento del tributo ad un effettivo indice di ricchezza (cosi' Corte Cost., ordinanza 28/11/2008, n. 394).

3.2. Secondo la Convenzione dell'Aja del 1 luglio 1985, articolo 2, ratificata con la L. n. 364 del 1989, con l'espressione trust s'intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente - con atto tra vivi o mortis causa - ponendo dei beni sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato.

Tale figura assume connotazioni diverse a seconda delle modalita' con cui viene istituito, delle finalita' che persegue e dei soggetti che rivestono le diverse figure (settlor, trustee, guardian, ecc...).

Vi sono pero' alcuni elementi caratterizzanti comuni, i quali possono essere individuati: 1) nel nucleo causale unitario costituito dalla combinazione dello scopo di destinazione con quello, ad esso strumentale, di segregazione patrimoniale; 2) nell'attuazione del vincolo di destinazione mediante intestazione meramente formale dei beni al trustee ed attribuzione al medesimo di poteri gestori e di disposizione circoscritti e mirati allo scopo; 3) nell'attribuzione al beneficiario (ove esistente) di una posizione giuridica che non e' di diritto soggettivo, ma di aspettativa o die interesse qualificato ad una gestione conforme alla realizzazione dello scopo (cosi', in motivazione, Cass., Sez. 5, n. 16699 del 21/06/2019).

Come sopra evidenziato, il trust non e' dotato di una propria personalita' giuridica e il trustee e' l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi, non in qualita' di legale rappresentante del trust, ma come colui che dispone dei beni e dei diritti in esso conferiti in conformita' alle istruzioni e in coerenza con lo scopo a cui il patrimonio e' destinato.

E' pertanto evidente il carattere fiduciario del rapporto fra disponente e trustee, il quale acquista la proprieta' dei beni o dei diritti conferiti nel trust, non a proprio vantaggio - perche' non incrementano il suo patrimonio personale, ma restano separati e segregati - ma per compiere gli atti di gestione (e, se previsti, di disposizione), che consentano di realizzare lo scopo per il quale il trust e' stato istituito, non nell'interesse proprio, ma di terzi.

Come emerge da quanto appena evidenziato, l'istituzione del trust e la destinazione ad esso di beni o diritti non implicano, da soli, un effettivo incremento di ricchezza in favore del trustee, nei termini sopra evidenziati, e pertanto non possono costituire un indice di maggiore forza economica e capacita' contributiva di quest'ultimo. I beni e i diritti non sono a lui attribuiti in modo definitivo, essendo egli solo tenuto solo ad amministrarli e a disporne (se richiesto), in regime di segregazione patrimoniale, in vista del trasferimento che dovra' poi compiere.

Ne' puo' ritenersi che la costituzione del trust produca un effetto incrementativo della capacita' contributiva del disponente, il cui patrimonio non subisce alcun miglioramento.

E, non si puo' neanche affermare, almeno in via generale, che, grazie alla sola costituzione del trust, i terzi beneficiari, ove esistenti, acquisiscano gia' un qualche incremento patrimoniale, che comporta una maggiore capacita' contributiva, verificandosi tale effetto migliorativo nella sfera giuridica di questi ultimi solo quando il trustee abbia portato a termine l'attivita' ad esso demandata, per la quale ha ottenuto l'attribuzione strumentale e temporanea della titolarita' dei beni.

La strumentalita' dell'atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica pertanto, nei termini indicati, la neutralita' fiscale, tenuto conto che l'indice di ricchezza, al quale deve sempre collegarsi l'applicazione del tributo, non prende consistenza prima che il trust abbia attuato la propria funzione (v. da ultimo Cass., Sez. 5, n. 8082 del 23/04/2020).

L'apposizione del vincolo sui beni conferiti nel trust, in quanto tale, determina l'utilita' rappresentata dalla separatezza dei beni (limitativa della regola generale di cui all'articolo 2740 c.c.), la quale non concreta, di per se', alcun effettive e definitivo incremento patrimoniale in capo al trustee, ma soltanto al beneficiario finale, ove esistente, ma in un momento successivo,

quando il trust ha raggiunto lo scopo per cui e' stato costituito. Prima di questo momento, l'utilita', insita nell'apposizione del vincolo, si risolve, dal lato del conferente, in un'autorestrizione del potere di disposizione, mediante la segregazione e, dal lato del trustee, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, separata dai beni personali del trustee.

3.3. Come sopra evidenziato, tenendo come parametro l'articolo 53 Cost., occorre circoscrivere l'applicazione del citato articolo 2, comma 47, correlandola, in senso restrittivo, al rilievo della capacita' contributiva comportata dal trasferimento del bene, sicche', quando il conferimento costituisce un atto sostanzialmente neutro, che non arreca un reale e stabile incremento patrimoniale al beneficiario meramente formale della attribuzione, resta esclusa la ricorrenza di un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta (cosi' da ultimo Cass., Sez. 5, n. 1131 del 17/01/2019; v. anche Cass., Sez. 5, n. 11401 del 30/04/2019, in tema di trasferimento dal mandante al mandatario di un bene immobile oggetto di mandato a vendere).

Pertanto, in questa materia, ne' l'istituzione del trust e ne' il conferimento in esso dei beni che ne costituiscono la dotazione integrano, da soli, un trasferimento imponibile, costituendo invece atti neutri, che non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza.

In questi casi, l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dal citato articolo 2, comma 47, e' dovuta non al momento dell'istituzione del trust o in quello di dotazione patrimoniale dello stesso, fiscalmente neutri, ma semmai in seguito, al momento dell'eventuale trasferimento dei beni o dei diritti a terzi, perche', come sopra evidenziato, solo tale atto costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'articolo 53 Cost. (cosi' Cass., Sez. 5, n. 19167 del 17/07/2019; Cass., Sez. 5, n. 16699 del 21/06/2019).

In sintesi, il trustee acquista si' la proprieta' dei beni conferiti nel trust, ma non gode delle facolta' tipiche del proprietario e non acquisisce alcun vantaggio per se', assumendo la titolarita' di tali beni solo per poter compiere gli atti di gestione e di disposizione necessari al raggiungimento dello scopo per cui il trust e' stato istituito.

A prescindere dalle diverse finalita' per cui il trust puo' essere impiegato (successorio, familiare, liquidatorio, ecc..), cio' che rileva, ai fini della individuazione della misura delle imposte dovute, e' il meccanismo astratto sopra descritto presente ogni volta in cui e' effettuata tale operazione negoziale.

Il trustee acquista la proprieta' dei beni conferiti nel trust, ma si tratta di un trasferimento strumentale, perche' finalizzato al perseguimento degli scopi indicati nell'atto costitutivo del trust, che non incrementa il patrimonio personale del trustee, perche' i beni trasferiti restano separati, e segregati, essendo destinati a restare temporaneamente sotto il controllo del trustee prima della destinazione ai beneficiari finali.

Con la dotazione del trust, il disponente non vuole arricchire il trustee, il cui patrimonio personale non trae infatti alcun vantaggio, tenuto conto che i beni restano segregati, ma vuole che quest'ultimo abbia tutti i poteri per gestire e disporre di tali beni, in modo tale da poter attuare le finalita' per cui il trust e' stato istituito, a vantaggio dei beneficiari finali.

Il trasferimento dei beni al trustee avviene pertanto in via strumentale e temporanea e, in conformita' all'orientamento gia' espresso da questa Corte, sopra riportato, non determina effetti traslativi in favore del trustee, nei significato rilevante ai fini dell'imposizione, quale effettivo e stabile passaggio di ricchezza, poiche' non comporta l'attribuzione definitiva dei beni a vantaggio di quest'ultimo, che e' tenuto solo ad amministrarli e a custodirli e, a volte, a venderli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del perseguimento dello scopo del trust.

4. L'accoglimento del terzo motivo di impugnazione, comportando l'esclusione dell'applicazione dell'imposta all'atto di costituzione del trust e di conferimento in esso di beni, rende superfluo l'esame del quarto motivo, che deve pertanto ritenersi assorbito.

5. Il quinto motivo deve invece ritenersi fondato.

Com'e' noto, il Decreto Legislativo n. 347 del 1990, articolo 1, comma 1, ha stabilito che "le formalita' di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette all'imposta ipotecaria secondo le disposizioni del presente decreto e della allegata tariffa".

All'articolo 4 di tale tariffa e', poi, precisato che la trascrizione di atti o di sentenze, che non importano trasferimento di proprieta' di beni immobili ne' costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari, e' soggetta all'imposta fissa ivi indicata.

Analogamente, il medesimo D.Lgs., articolo 10, ha stabilito che "Le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'articolo 2, anche se relative a immobili strumentali... omissis... L'imposta e' dovuta nella misura fissa di Euro 168,00 per le volture eseguite in dipendenza di atti che non importano trasferimento di beni immobili ne' costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari...omissis".

L'atto soggetto a trascrizione, ma non produttivo di effetto traslativo postula dunque l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

Come sopra evidenziato, il trustee acquista si' la proprieta' dei beni conferiti nel trust, ma non gode delle facolta' tipiche del proprietario e non acquisisce alcun vantaggio per se', assumendo la titolarita' di tali beni solo per poter compiere gli atti di gestione e di disposizione necessari al raggiungimento dello scopo per cui il trust e' stato istituito.

Il trustee acquista la proprieta' dei beni conferiti nel trust, ma si tratta di un trasferimento strumentale, perche' finalizzato al perseguimento degli scopi indicati nell'atto costitutivo del trust, che non incrementa il patrimonio personale del trustee, restando i beni trasferiti separati, e segregati, in quanto destinati a restare temporaneamente sotto il controllo del trustee prima della destinazione ai beneficiari finali.

Come gia' evidenziato, deve dunque ritenersi che il conferimento dei beni in trust non determina effetti traslativi in favore del trustee, nel significato rilevante ai fini dell'imposizione, quale effettivo e stabile passaggio di ricchezza, poiche' non comporta l'attribuzione definitiva dei beni

a vantaggio di quest'ultimo, che e' tenuto solo ad amministrarli e a custodirli e, a volte, a venderli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del perseguimento dello scopo del trust.

E' per questo che detto atto deve ritenersi soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta ipotecaria che a quella catastale (cosi' Cass., Sez. 5, n. 975 del 17/01/2018; da ultimo, v. anche Cass., Sez. 6-5, n. 30821 del 26/11/2019; Cass., Sez. 6-5, n. 2902 del 07/02/2020; Cass., Sez. 6-5, n. 7003 dell'11/03/2020; Cass. Sez. 5, n. 8082 del 23/04/2020; Cass., Sez. 6-5, n. 9601 del 25/05/2020).

6. Deve pertanto essere accolto il terzo motivo e il quinto motivo di impugnazione e - rigettato il primo e il secondo, dichiarato assorbito il quarto - l'impugnata sentenza deve essere cassata nei limiti del motivo accolto.

7. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa deve essere decisa nel merito, a norma dell'articolo 384 c.p.c., comma 2, e, il ricorso originario del contribuente deve essere accolto.

8. Le spese di lite devono essere interamente compensate, tenuto conto dell'evoluzione della giurisprudenza di questa Corte in pendenza del presente giudizio di legittimita'.

9. Tenuto conto dell'esito del giudizio, non sussistono i presupposti per le statuizioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, articolo 1, comma 1 quater.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il terzo motivo e il quinto motivo di ricorso e - rigettato il primo e il secondo, assorbito il quarto - cassa la sentenza impugnata nei lime del motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente;

- compensa interamente tra le parti le spese di lite;

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza