Sentenza del 12/01/2021 n. 224 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 1077/2015, depositata il 12/06/2015, la CTR della Toscana ha confermato l'accoglimento del ricorso proposto dal "Trust (XXXXX)" e dal trustee (XXXXX) contro l'avviso di rettifica e liquidazione n. (XXXXX), avente ad oggetto la richiesta di pagamento delle Imposte di Successione e Donazione, nonche' di quelle Ipotecaria e Catastale in misura proporzionale (e non fissa), oltre interessi e sanzioni. La contribuente non aveva pagato l'Imposta di Successione e Donazione e aveva corrisposto le Imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale in misura fissa, indicando il valore simbolico di Euro 1.

I menzionati tributi si riferivano all'atto pubblico del 12/03/2010, con il quale (XXXXX) e (XXXXX), in qualita' di disponenti, avevano costituito il trust denominato "Trust (XXXXX)", trasferendo ad esso un bene immobile e nominando trustee (XXXXX), che avrebbe dovuto vendere l'immobile ed effettuare con i proventi il pagamento delle passivita' della (XXXXX) s.r.l. in liquidazione, societa' le cui obbligazioni erano garantite da fideiussioni rilasciate dai disponenti.

In particolare, la CTR ha escluso che nella specie fosse applicabile l'Imposta di Successione e Donazione - prevista anche per la costituzione di vincoli di destinazione dal Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, comma 47, conv. con modif. in L. n. 286 del 2006 perche' l'istituzione di un trust di scopo produce si' l'effetto di segregazione ma non quello destinazione, che e' ancora incerta e si realizza solo quando i beni conferiti nel trust vengono attribuiti ai beneficiari finali.

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione, formulando due motivi di impugnazione.

Il "Trust (XXXXX)" e il trustee in proprio, ritualmente intimati, non hanno svolto attivita' difensiva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, si deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 5, e del Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, commi 47-49, conv. con modif. in L. n. 286 del 2006, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la CTR erroneamente escluso l'applicazione dell'Imposta sulle Successioni e Donazioni, perche' con l'istituzione del trust si costituisce comunque un vincolo di destinazione sui beni in esso conferiti, che rivela la maggiore capacita' contributiva del disponente, a seguito del

conseguimento dell'utilita' economica data dall'effetto di segregazione, a prescindere dall'individuazione dei beneficiari finali dell'Atto.

Con il secondo motivo di ricorso, si deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 347 del 1990, articolo 1, e dell'articolo 1 bis della relativa tariffa, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la CTR erroneamente escluso l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, tenuto & nto che queste ultime sono dovute per le formalita' di trascrizione e per le volture catastali di atti aventi ad oggetto il trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari, a cui deve ricondursi l'istituzione del trust in questione, ove, a prescindere dallo scopo, vi e' comunque il passaggio di un bene immobile dal disponente al trustee.

2. Il primo motivo e' infondato.

Dalle allegazioni contenute nel ricorso per cassazione, confermate dalla sentenza impugnata, si evince che oggetto di imposizione e' stata la costituzione di un trust, il cui scopo era quello di consentire al trustee di vendere l'immobile ivi conferito per estinguere i debiti di una societa', la (XXXXX) s.r.l. in liquidazione, che i disponenti avevano garantito, rilasciando fideiussioni.

2.1. 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 la Imposta sulle Successioni e Donazioni (abrogata dalla L. n. 383 del 2004, articolo 13, la norma appena riportata ha rimodulato la configurazione del tributo, ampliandone 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 titillo 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 15/03/2015, 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 del 28/11/2008 n. 394).

2.2. Secondo l'articolo 2 Convenzione dell'Aja del 1 luglio 1985, 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 (a titolo esemplificativo, il trustee puo' essere un terzo o lo stesso settlor, i beneficiari possono essere da subito individuati in modo specifico oppure no).

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 di interesse qualificato ad una gestione conforme alla realizzazione dello scopo (cosi', in motivazione, Cass., Sez. 5, n. 16699 del 21/06/2019).

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 (cosi', in motivazione, Cass., Sez. 3, n. 3128 del 10/02/2020; v. anche Cass., Sez. 1, n. 25800 del 22/12/2015).

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 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, come prospettato dall'Agenzia, che il 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 effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al trustee, ma soltanto al beneficiario finale, ove esistente, quando il trust abbia 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, transitoria e strumentale.

2.3. 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 materia di trust, 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 favore del trustee.

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 l'1 seguito, al momento dell'eventuale trasferimento dei beni o dei diritti ai terzi beneficiari, 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).

2.4. Non si perviene a diverse conclusioni guardando ella fattispecie concreta oggetto di giudizio, riconducibile alla figura del trust liquidatorio so/vendi causa.

Come sopra evidenziato, i disponenti hanno istituito, e notato, il trust perche' il trustee potesse vendere il bene immobile in esso conferito (per effetto della segregazione, protetto da eventuali azioni esecutive di terzi) e distribuire il ricavato ai creditori della societa' dai medesimi garantita.

Questo Collegio ritiene di confermare l'orientamento da ultimo maturato da questa Sezione (v. Cass., Sez. 5, n. 19167 del 17/07/2019; cfr. in precedenza Cass., Sez. 5, n. 13626 del 30/05/2018), secondo il quale anche in questi casi l'istituzione e la dotazione del trust devono ritenersi fiscalmente neutri.

Non si dubita infatti che, anche in questo caso vi sia un trasferimento al trustee dei beni da liquidare, ma cio' non esclude che, in ogni altro caso, tale trasferimento sia lo strumento attraverso il quale e' ottenuto l'effetto di segregazione e di destinazione.

Ancora una volta, si tratta di individuare e tassare gli atti traslativi propriamente detti (che sono quelli di liquidazione del patrimonio di cui il trust sia stato dotato), non potendo assurgere ad espressione di ricchezza imponibile, ne' l'assegnazione-dotazione di taluni beni alla liquidazione del trustee in funzione solutoria e nemmeno la ripartizione del ricavato ai beneficiari a dovuta soddisfazione dei loro crediti. Ove, infatti, si dovesse individuare, con la costituzione del trust, un effetto traslativo immediato propriamente detto, realizzato in via diretta e senza alcuna volonta' di segregazione o destinazione, si dovrebbe escludere l'esistenza degli elementi che connotano il trust in quanto tale, ponendosi conseguentemente, non un problema di fiscalita' del trust, quanto, semmai, di diversa qualificazione dell'atto compiuto, secondo l'intrinseca natura ed effetti giuridici prodotti (cosi' da ultimo, in motivazione, Cass., Sez. 5, n. 8082 del 23/04/2020; Cass., Sez. 5, n. 22758 del 12/09/2019; per un precedente specifico, v. Cass., Sez. 5, n. 19167 del 17/07/2019).

3. E' infondato anche il secondo motivo.

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.

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.

Come gia' evidenziato, deve dunque ritenersi che il conferimento dei beni in trust 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.

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).

4. In conclusione, il ricorso deve essere respinto.

Nessuna statuizione sulle spese deve essere adottata, tenuto conto del mancato svolgimento di attivita' difensiva da parte degli intimati.

5. Non trova applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, essendo la parte soccombente ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, quale Amministrazione pubblica, difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza