# Sentenza del 09/02/2021 n. 3075 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. Il 3 maggio 2010, (---) istituiva un trust esprimendo una causa di solidarieta' famigliare e nominando beneficiari iniziali i figli (---) e (---), invalidi civili al 100%; in data 13 luglio 2010, il disponente nominava quale beneficiario finale del trust la fondazione "Il Gabbiano Blu", Onlus che si occupa di persone affette dalla medesima disabilita' che affligge i fratelli (---); il successivo 14 ottobre 2010, con atto per Notaio (---), il disponente ( (---)) e i beneficiari inziali conferivano nel trust la piena proprieta' degli immobili, siti in Viareggio ed in Pontedera del valore catastale, di Euro 860.000,00 senza pagare le Imposte Ipotecarie e Catastali ai sensi del combinato disposto del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, art. 3 e del Decreto Legislativo n. 347 del 1990, articolo 1, comma 2 e 10, tenuto conto della natura di Onlus del beneficiario finale. L'Agenzia delle Entrate liquidava, a carico del Notaio (---), le Imposte di Registro in misura fissa e quelle Ipotecarie e Catastali in misura proporzionale come previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 2, comma 41.

Il notaio si opponeva dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, la quale accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo l'atto in questione soggetto alla registrazione gratuita, ai sensi del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 55, comma 2, e rigettando per il resto il ricorso per quanto riguardava l'imposta di donazione. L'appello proposto dal professionista veniva respinto con sentenza n. 2163/30/2014, depositata il 10.11.2014.

In particolare, i giudici regionali affermavano che l'istituto del trust era soggetto alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, assimilando gli atti traslativi di beni immobili alla costituzione di vincoli Decreto Legge n. 262 del 2006, ex articolo 2.

Per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, il Notaio (---) ha proposto ricorso affidato a tre motivi, illustrati nelle memorie difensive depositate ai sensi dell'articolo 378 c.p.c..

Parte intimata non ha svolto difese, dichiarando di costituirsi al solo fine di partecipare all'udienza pubblica.

Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

2. Con il primo motivo di ricorso, si lamenta la nullita' della sentenza per la mancanza del requisito della motivazione Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 36 ed articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, ex articolo 360 c.p.c., n. 4, per avere i giudici regionali dapprima ritenuto

l'applicabilita' del Testo Unico delle Imposte Ipotecarie e Catastali n. 347/90, escludendone di poi l'applicabilita', in contraddizione con detta premessa, senza fornire le ragion del ragionamento. In altri termini, pur ritenendo applicabile il citato Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, il giudicante ha ritenuto non estensibili del medesimo Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 1, comma 2, e articolo 10, comma 3, benche' il trust fosse costituito in favore di un'a Onlus e dovesse andare esente; secondo la tesi del professionista, dall'imposta di successione e donazione.

3. Con la seconda censura, rubricata "Violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 347 del 1990, articoli 2 e 10 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", il ricorrente deduce che la CTR avrebbe errato a ritenere la sussistenza del presupposto della tassazione, vale a dire il trasferimento di ricchezza a ti'olo di liberalita' e l'arricchimento del trustee, quale conseguenza della liberalita' ricevuta; trattandosi, quella di dotazione del trust, di un negozio di natura neutra.

4. Con il terzo mezzo, cosi' rubricato" nullita' della sentenza per la violazione dell'articolo 112 c.p.c. ex articolo 360 c.p.c., n. 4", il ricorrente lamenta la violazione del principio tra chiesto e pronunciato, per aver omesso la C.T.R. di pronunciare sulla domanda, proposta in via subordinata, di applicazione delle imposte in misura fissa anziche' in misura proporzionale, difettando la costituzione del trust e l'atto di conferimento di immobili dei presupposti' del prelievo in termini di imposta, la quale esige una effettiva capacita' contributiva, non ravvisabile nell'ipotesi, come quella di specie, in cui non si era determinato il trasferimento dei diritti reali in capo al trustee.

5. La prima censura e' destituita di fondamento.

6.Punto centrale della controversia e' l'individuazione del presupposto impositivo, che secondo l'Agenzia delle Entrate e' dato dal Decreto Legge n. 206 del 2006, articolo 2, comma 47, il quale ha reintrodotto le imposte sulle donazioni e successioni anche sugli atti costitutivi dei vincoli di destinazione. In particolare, secondo l'amministrazione finanziaria, per le Imposte Ipotecarie e Catastali deve aversi riguardo agli effetti traslativi dell'atto posto in essere.

La C.T.R., nell'aderire alla tesi dell'Ufficio, ha affermato che trovano applicazione le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale alla costituzione di vincoli di destinazione, in mancanza di specifiche disposizioni nel Testo Unico delle Imposte Ipotecaria e Catastale n. 347/90, confermando che ne e' prevista la debenza in relazione a tutti gli atti di trasferimento immobiliare, ricomprendendo tra questi anche gli atti di costituzione del vincolo ovvero i trasferimenti disposti durante la permanenza del vincolo.

A norma del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3 "Non sono soggetti all'imposta sulle donazioni e successioni i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, ne' quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalita' di pubblica utilita', nonche' quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della L. 23 dicembre 1998, n. 461". La norma contempla distinte ipotesi agevolative, in quanto, al comma 1, elenca i soggetti (lo Stato, le Regioni, le Province ed i Comuni, gli Enti

Pubblici e le Fondazioni o Associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalita' di pubblica utilita', nonche' le organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS), e le fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della L. 23 dicembre 1998, n. 461) che sono "comunque" esentati dalla imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti dei quali sono beneficiari, "in forza della loro qualifica soggettiva", invece, al comma 2, correla l'esenzione ad "un fatto oggettivo, quale lo scopo della liberalita' in Ã¢EuroË funzione di quello dei soggetto destinatario", con riguardo ai "trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1," purche' "disposti per le finalita' di cui allo stesso comma.", formulazione che "intende evidentemente privilegiare ed incoraggiare le disposizioni ereditarie aventi finalita' di elevato valore sociale, elencate in modo non tassativo", anche quando "gli enti beneficiari non abbiano gli scopi esclusivi sopra elencati" (Cass. n. 2542/2003, n. 12992/2000).

6.1 Il Decreto Legislativo n. 347 del 1990 articolo 1, comma 2 ed articolo 10, comma 3 prescrive che "Non sono soggette all'imposta ipotecaria e catastale le formalita' eseguite nell'interesse dello Stato ne' quelle relative ai trasferimenti di cui all'articolo 3 del Testo Unico sull'Imposta sulle Successioni e Donazioni, approvato con Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346". Il Decreto Legge n. 383 del 2001 ha soppresso all'articolo 13 l'Imposta sulle Donazioni e Successioni, poi reintrodotta dal Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, comma 47, ed estesa anche ai vincoli di destinazione.

Il Decreto Legge 3 ottobre 2006, n. 262, articolo 2, comma 47, convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, dispone: "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 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." Il comma 52 dell'articolo prevede altresi' che sono abrogate le seguenti disposizioni: a) articolo 7, commi da 1 a 2-quater, del Testo Unico di cui al Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni; b) del Testo, Unico di cui al Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, articolo 12, commi 1-bis e 1-ter; c) del Testo Unico di cui al Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, articolo 56, commi da 1 a 3, e successive modificazioni; d) della L. 18 ottobre 2001, n. 383, articolo 13, estendendo poi talune agevolazioni per i trasferimenti in favore pii determinate categorie di destinatari.

6.2 Dalla lettura combinata delle norme in esame emerge con tutta evidenza che la disciplina che ha ripristinato le imposte sulle successioni e donazioni ha, tuttavia, fatto salvo quanto previsto dal Decreto Legislativo n. 346 del 1990 e, dunque, dall'articolo 3 del medesimo decreto che esoneri dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti in favore delle Onlus (Cass. n. 32820/2018, in materia di successioni in favore di trust)

Nell'ambito del vincolo di destinazione di cui al Decreto Legge n. 262 del 2006 vanno ricondotti non solo gli "atti di destinazione" di cui all'articolo 2645-ter c.c., ma qualunque fattispecie prevista dall'ordinamento tesa alla costituzione di patrimoni vincolati ad uno scopo; ed in tal

senso si e' espressa anche l'Amministrazione Finanziaria (cfr. Circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E), secondo la quale per vincoli di destinazione si intendono "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 disponibilita' dei beni medesimi". In tale perimetro normativo va ricondotto anche il negozio giuridico denominato trust, vale a dire il rapporto giuridico in cui il costituente - con atto tra vivi o mortis causa - pone dei beni sotto il controllo di un trustee - a cui possono essere intestati - nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico; beni che "costituiscono una massa distinta e non sono parte del patrimonio del trustee".

6.3 I trust possono rispondere a finalita' eterogenee di garanzia, di liquidazione e pagamento, di realizzazione di un'opera pubblica, di solidarieta' sociale, di realizzazione di interessi meritevoli di tutela a favore di persone disabili, pubbliche amministrazioni o altri soggetti (articolo 2645 ter c.c.); possono essere costituiti per atto tra vivi oppure. per testamento, con efficacia dopo la morte del disponente; ovvero a seconda delle prescelte modalita' di individuazione del beneficiario (al momento della istituzione o in-un momento successivo; da parte del disponente o dello stesso trustee; con possibilita' di revoca o meno); ovvero, ancora, a seconda che il trustee ed il beneficiario vengano individuati in soggetti terzi oppure nello stesso disponente (c.d. trust autodichiarato).

Tutti hanno, pero', un elemento comune: l'effetto segregativo che si verifica perche' i beni conferiti in trust non entrano nel patrimonio del trustee se non per la realizzazione dello scopo indicato dal settlor e col fine specifico di restare separati dai suoi averi (pena la mancanza di causa del trasferimento): effetto che si determina attraverso l'intestazione formale dei beni al trustee e l'attribuzione al medesimo di poteri gestori finalizzati alla realizzazione dello scopo, mentre al beneficiario(se individuato) e' attribuito solo un diritto di credito.

Secondo un indirizzo giurisprudenziale recentemente consolidatosi che, allo stato risulta prevalente, "il trasferimento `del bene dal "settlor" al "trustee" avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiche' non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso, che e' tenuto solo ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritraferimento ai beneficiari del "trust": detto atto, pertanto, e' soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale." (Cass. n. 975 del 17/01/2018); "Poiche' ai fini dell'applicazione delle imposte di successione, registro ed ipotecaria e' necessario, ai sensi dell'articolo 53 Cost., che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, nel "trust" di cui alla L. n. 364 del 1989 (di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1 luglio 1985), detto trasferimento imponibile non e' costituito ne' dall'atto istitutivo del "trust", ne' da quello di dotazione patrimoniale fra disponente e "trustee" in quanto gli stessi sono meramente attuativi degli scopi di segregazione e. costituzione del vincolo di destinazione, bensi' soltanto dall'atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiano. " (Cass. n. 16699 del 21/06/2019).

6.4 Se, dunque, il trust realizza, come sostenuto anche dal professionista nel secondo motivo di ricorso, lo scopo di segregazione del patrimonio gestito dal trustee, al quale i beni vengono

intestati formalmente ai fini della loro gestione, ne deriva che la mera indicazione della Onlus quale beneficiario finale del patrimonio residuo non e' idonea ad integrare il presupposto di cui agli articoli 3 e 10 cit. per poter godere dell'esenzione dalle imposte, atteso che con l'atto costitutivo del trust non si attua alcun trasferimento di ricchezza, tanto meno in favore della Onlus.

Il che determina che, solo allorquando si verifichera' il presupposto impositivo, l'ente benefico potra' invocarne l'esenzione prevista dalla normativa menzionata. Pertanto la circostanza che il beneficiario -Onlus - sia individuato fin dall'atto istitutivo non giustifica l'immediata tassazione proporzionale, nemmeno ai sensi del Decreto Legge n. 262 del 2006, dal momento che la sola designazione, per quanto contestuale e palese (c.d. trust Ã¢EuroË  trasparente'), non equivale in alcun modo a trasferimento immediato e definitivo del bene, con quanto ne consegue in ordine all'applicazione dei gia' richiamati principi impositivi (Cass.n. 21614 del 2016 e da Cass. n. 22756/2019; n. 22758/2019; Cass. n. 16699/2019;

Cass. n. 19167/2019; Cass. n. 30821/2019; Cass. n. 30816/2019;Cass.n. 2897/2020). "In tema- di "trust", l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dal Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, comma 47 (cono. con modif. dalla L. n. 286 del 2006) anche per i vincoli di destinazione, e' dovuta non al momento della costituzione dell'atto istitutivo o di dotazione patrimoniale, fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione ed apposizione del vincolo, bensi' in seguito all'eventuale trasferimento finale del bene al beneficiario, in quanto solo quest'ultimo costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'articolo 53 Cost." (Cass. n. 19167 del 17/07/2019; Cass. n. 1131 del 2019 cit.; Cass. n19167/2019; Cass. n. 16699/2019)".

Cio', tuttavia, non puo' portare ad escludere, come invocato dal notalo ricorrente, l'applicazione tout court delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, le quali sono dovute in misura fissa dell'atto costitutivo del trust(v. e multis: Cass. n. 30821/2019; n. 2987/2020, in motiv.; Cass. n. 22182/2020).

7. Il che impone l'accoglimento del secondo motivo limitatamente all'esclusione dell'applicazione delle imposte in misura proporzionale.

8. La terza censura e' fondata, non avendo la CTR deciso sulla domanda proposta dal notaio in relazione all'applicazione delle imposte in misura fissa.

Premesso che ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia e' necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto e considerato che, per autosufficienza, il ricorrente riporta il passaggio rilevante dell'atto di appello in cui viene spiegato il motivo con il quale chiedeva in via subordinata l'applicazione delle imposte in misura fissa, dalla lettura della sentenza, tanto nella parte in fatto quanto in quella in diritto, non si evince alcuna pronuncia corrispondente. Tuttavia, vertendosi propriamente in tema di violazione dell'articolo 112 c.p.c. e si pone un problema di natura tipicamente processuale, per risolvere il quale la Corte di Cassazione ha il potere dovere di procedere al diretto esame degli atti e di acquisire gli elementi di giudizio necessari alla richiesta pronunzia.

Ebbene, alla luce dei principi giurisprudenziali esposti in merito alla natura giuridica del trust, con riferimento alla seconda censura, l'atto di dotazione del trust soggiace alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, con conseguente accoglimento della domanda proposta in via subordinata.

9. In conclusione, il secondo motivo di ricorso, nei limiti indicati in motivazione ed il terzo mezzo meritano accoglimento; la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex articolo 384 c.p.c., mediante l'accoglimento della domanda - proposta in via subordinata - di applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali.

10. La recente formazione del richiamato orientamento giurisprudenziale in merito alla tassazione del trust e la successione normativa in materia di esenzione per i trasferimenti in favore delle Onlus costituiscono idonea ragione per disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

- Accoglie il secondo motivo del ricorso, nei limiti indicati in motivazione, nonche' la terza censura, respinto il primo mezzo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie la domanda proposta in via subordinata - di applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali;

- Compensa le spese dell'intero giudizio.

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza