Sentenza del 30/03/2021 n. 8719 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate liquidava, a carico del Notaio D. M., le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, come previsto dall'art. 2, comma 49, del D.L. n. 262/2006, dovute sul valore di beni ritrasferiti ai disponenti, con atto del 16.12.2011, a causa della intervenuta cessazione del Trust "Alfa" e del Trust "Beta", costituiti in data 5 maggio 2006, entrambi regolati dalla legge del Jersey (Trusts Jersey Law 1984). I beneficiari dei rispettivi Trust dichiaravano di rinunciare irrevocabilmente, ai sensi dell'art. 10 A della legge regolatrice dei predetti trust, alla posizione giuridica di beneficiari che loro derivava in forza dei trust medesimi, con il conseguente riconoscimento che unici beneficiari dei trust divenivano gli stessi disponenti; ciò in conformità a quanto previsto negli stessi atti costitutivi dei trust ed alla legge regolatrice del Jersey che prevede "nell'ipotesi di mancanza successiva dei beneficiari inizialmente nominati, il ritorno dei beni n capo al disponente".

Il Notaio si opponeva dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, la quale respingeva il ricorso, sul presupposto che le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale sono dovute in presenza di un trasferimento implicante l'espletamento delle formalità di trascrizione e di voltura nei registri immobiliari.

L'appello proposto dal professionista veniva respinto dalla CTR della Toscana, con sentenza, n. 967/8/19, del 10 giugno 2019. In particolare, i giudici regionali affermavano che, in seguito alla richiesta del disponente di cessare anticipatamente il trust e di ottenere dal trustee la restituzione dei beni costituiti in trust, si era verificato l'effetto traslativo in senso proprio dal trustee ai disponenti originari (altresì co-beneficiari), sebbene per l'effetto di una rinuncia dei beneficiari; che tra questi ultimi erano annoverati anche i disponenti che da un lato avevano rinunciato (ex art. 2) e dall'altro avevano accettato il trasferimento dell'immobile da parte del trustee (art. 4.1)

Per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, D. M. ha proposto ricorso affidato a quattro motivi, illustrati nelle memorie difensive depositate in prossimità dell'udienza.

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

Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

2. Con il primo motivo di ricorso rubricato" error in iudicando ex art. 360 n. 3 c.p.c., violazione dell'art. 42 della Trusts Jersy Law 1984; falsa applicazione degli artt. 1 tariffa allegata al D.Lsg n. 347/90 e 10, co 1, del d.lgs. n. 347/90", il ricorrente deduce che i giudici di appello hanno travisato il motivo di gravame proposto, con il quale aveva dedotto che l'atto negoziale comprensivo anche delle rinunce dei beneficiari aveva natura ricognitiva di un trasferimento, rectius di una restituzione già avvenuta ex lege per effetto della rinuncia.

In base alla normativa citata, assume il M. che" per effetto della rinuncia dei beneficiari originari, i beni appartengono di diritto al disponente", non già mercè un ulteriore trasferimento a titolo definitivo, in quanto, secondo la legge regolatrice, la rinuncia del beneficiario fa sì che beneficiario del trust divenga lo stesso disponente.

In particolare, sostiene il ricorrente che la retrocessione dei beni segregati è un effetto automatico della cessazione del trust, che non assume rilievo ai fini impositivi, perché mero riflesso di quella sopravvenuta inadeguatezza del vincolo di destinazione ad esprimere l'arricchimento del beneficiario.

3.Con la seconda censura si lamenta " error in iudicando ex art. 360 n. 3 c.p.c., violazione dell'art. 42 della Trusts Jersy Law 1984; errata interpretazione della distribuzione dei beni in favore dei disponenti", per avere il decidente ritenuto che il ri-trasferimento dei beni in trust al disponente integrasse un trasferimento con effetto traslativo in senso proprio, corrispondente alla causa stessa degli atti denominati "cessazione del trust".

Sostiene il professionista che si versa invece nell'ipotesi di bare trust (trust nudo) in cui il trustee deve restituire a richiesta i beni al disponente ai sensi dell'art. 43 della legge regolatrice, secondo la quale i beneficiari possono chiedere al trustee di cessare il trust e di distribuire loro i beni in trust, ipotesi verificatasi nella specie perché i disponenti stessi hanno rinunciato, in seguito alla rinuncia dei beneficiari, alla realizzazione del programma negoziale predisposto in ciascuno dei trusts.

La circostanza che negli atti tassati si parli dei disponenti come beneficiari dipende da fatto che per effetto della sopravvenuta assenza dei beneficiari originariamente nominati, il trust diventa un trust di ritorno (resulting trust) in favore dei disponenti. In altri termini, i beni appartengono di diritto ai disponenti i quali possono procedere, come nel caso di specie, a chiedere la cessazione anticipata del trust e la riconsegna dei beni originariamente affidati al trustee.

4.Con il terzo mezzo si lamenta" error in iudicando ex art. 360 n.3 c.p.c., violazione degli artt. 4 tariffa allegata al D.Lgs n. 347/90 e 10, co.2, del d.lgs. n. 347/90; errata qualificazione dal punto di vista fiscale del trasferimento a favore del trustee in sede di atto istitutivo e della retrocessione dei beni in ipotesi di cessazione anticipata del trust per mancata realizzazione del programma negoziale del trust", per avere la CTR affermato che, mediante il trust, si fosse costituito un vincolo di destinazione idoneo a produrre un effetto traslativo in favore del trustee, sebbene funzionale ad un successivo trasferimento, con la conseguenza che il trustee avrebbe trasferito quanto originariamente a lui pervenuto con la costituzione del trust. Affermazioni che si rivelano, secondo l'assunto del professionista, in palese contrasto con la recente

giurisprudenza di legittimità in ordine alla natura degli atti costitutivi di vincoli ed in particolare del trust.

5.Con l'ultimo motivo rubricato " error in iudicando ex art. 360 n. 3 c.p.c., violazione del combinato disposto di cui agli artt. 10 0 e 43 0 della Trusts Jersy Law 1984; falsa applicazione degli artt. 1 tariffa allegata al d.lgs n. 347/90 e 10 , co.1, del d.lgs. n. 347/90", il ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui si afferma " stante quanto sopra i rinunzianti e il trustee dichiarano e riconoscono che a seguito dell'esercizio di tale potere di rinuncia, unico beneficiario incondizionato del trust citato in premessa è lo stesso disponente"; attribuendo alla rinuncia del beneficiario disponente la sostanza di un'accettazione di un trust sanato e portato a compimento nel programma negoziale originariamente definito dalle parti, sostanziandosi in un atto traslativo a titolo definitivo a favore del disponente beneficiario.

Sostiene il ricorrente che, alla luce dell'art. 10 A della legge di Jersey, "a prescindere da quanto previsto nel trust, un beneficiario può rinunciare definitivamente alla posizione giuridica di beneficiario" ed in conseguenza se tutti i beneficiari di un trust rinunciano e il trust nulla prevede per questa eventualità, il programma predisposto dal disponente non può essere condotto a termine. Il trust "fails" non può realizzare il programma prefigurato e diventa un "automatic resuntilng trust" in favore del disponente medesimo.

6. Le censure che, in quanto involgenti le medesime questioni, possono essere scrutinate congiuntamente, sono fondate.

7. Punto centrale della controversia è l'individuazione del presupposto impositivo. Il d.l. n. 262 del 2006, convertito con modifiche dalla L. n. 286 del 2006, e l'art. 1, commi 77, 78 e 79, della L. n. 296 del 2006

(Legge finanziaria per il 2007), hanno, com'è noto, reintrodotto nell'ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni che, fino alla sua abrogazione ad opera dell'art. 13, della L. n. 383 del 2001, era disciplinata dal d.lgs. n. 346 del 1990. Ai sensi dell'art. 2, comma 47, d.l. n. 262 del 2006, "è 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 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", disciplina quest'ultima che trova applicazione (art. 2, comma 50), in quanto compatibile con le nuove disposizioni. La novella legislativa ha esteso il presupposto impositivo ai trasferimenti a titolo gratuito, nonché alla costituzione dei vincoli di destinazione. Nell'ambito concettuale dei "vincoli di destinazione" vanno, poi, ricondotti non solo gli "atti di destinazione" di cui all'art. 2645- ter c.c., ma qualunque fattispecie prevista dall'ordinamento tesa alla costituzione di patrimoni vincolati ad uno scopo, ed in tal senso si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria (cfr.Circolare 3/E del 22 gennaio 2008), 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 disponibilità dei beni medesimi".

In tale perimetro normativo va ricondotto anche il negozio giuridico denominato trust, istituto di derivazione anglosassone. L'ordinamento italiano ha conosciuto l'istituto del trust attraverso la "Convenzione sulla legge applicabile ai trusts e sul loro riconoscimento" adottata a L'Aja in data 1 luglio 1985; al testo convenzionale è stata data ratifica (senza apporre alcuna riserva) con la Legge 9 ottobre 1989 n. 364 e la Convenzione è entrata in vigore 11 gennaio 1992.

Si tratta, secondo l'opinione maggioritaria, di una convenzione di Diritto Internazionale Privato che, agli artt. 211 e 312, definisce gli elementi delle fattispecie assoggettate alla sua disciplina: ai fini della Convenzione de L'Aja, il trust è il rapporto giuridico in cui il costituente - con atto tra vivi o mortis causa - pone dei beni sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico.

Conseguentemente, il trust riconoscibile in base alla Convenzione de L'Aja è esclusivamente quello volontario, costituito per atto negoziale (invece, nei sistemi di common law esistono anche trust legali e giudiziali, oppure costituiti per norma di legge o per disposizione dell'autorità giudiziaria).

7.1 II riconoscimento del trust costituito in conformità alla Convenzione implica quanto meno che i beni del trust siano separati dal patrimonio personale del trustee e che questi abbia le capacità di agire in giudizio ed essere citato in giudizio, o di comparire in qualità di trustee davanti a un notaio o altra persona che rappresenti un'autorità pubblica.

Qualora la legge applicabile al trust lo richieda, o lo preveda, tale riconoscimento implicherà, in particolare: a) che i creditori personali del trustee non possano sequestrare i beni del trust; b) che i beni del trust siano separati dal patrimonio del trustee in caso di insolvenza patrimoniale o della successione dei beni del trustee; d) che la rivendicazione dei beni del trust sia permessa qualora il trustee, in violazione degli obblighi derivanti dal trust, abbia confuso i beni del trust con i suoi e gli obblighi di un terzo possessore dei beni del trust rimangono soggetti alla legge fissata dalle regole di conflitto del foro.

Vale chiarire, poi, che il trust può rispondere a finalità eterogenee: di garanzia; di liquidazione e pagamento; di realizzazione di un'opera pubblica; di solidarietà sociale; di realizzazione di interessi meritevoli di tutela a favore di persone disabili, pubbliche amministrazioni o altri soggetti (art.2645 ter cod.civ.); può essere costituito per atto tra vivi oppure per testamento, con efficacia dopo la morte del disponente; ovvero a seconda delle prescelte modalità di individuazione del beneficiario (al momento della istituzione o in un momento successivo; mda parte del disponente o dello stesso trustee; con possibilità 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).

7.2 L'elemento comune è l'effetto segregativo che si verifica perché 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) è attribuito solo un diritto di credito.

L'atto di conferimento dei beni in trust viene concepito come atto funzionale e prodromico al successivo trasferimento a favore dei beneficiari, dove il trasferimento dei beni al "trustee" ha natura transitoria e non esprime alcuna capacità contributiva; con la conseguenza che il presupposto d'imposta si manifesta solo con il trasferimento definitivo di beni dal "trustee" al beneficiario e non può applicarsi il regime delle imposte indirette sui trasferimenti in misura proporzionale. Pertanto, non può parlarsi di acquisizione al patrimonio del trustee di detti beni (nemmeno come beni futuri): si tratta, insomma, di una proprietà «qualificata» o «finalizzata», introdotta dagli artt. 2 e 11 della Convenzione de L'Aja in aggiunta a quella conosciuta dal codice civile del 1942 (che, in realtà, già prevede fattispecie analoghe nell'art. 1707, nell'istituto del fondo patrimoniale inserito con la riforma del 1975, e, infine, nel nuovo art. 2447 -bis).

7.3. Secondo un indirizzo recentemente consolidatosi che allo stato risulta prevalente, «il trasferimento 'del bene dal "settlor" al "trustee" avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso, che è tenuto solo ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai beneficiari del "trust": detto atto, pertanto, è 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); «Poiché ai fini dell'applicazione delle Imposte di Successione, Registro ed Ipotecaria è necessario, ai sensi dell'art. 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 è costituito né dall'atto istitutivo del "trust", né da quello di dotazione patrimoniale fra disponente e "trastee" in quanto gli stessi sono meramente attuativi degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione, bensì soltanto dall'atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiano. » (Cass. n. 16699 del 21/06/2019).

In altri termini, l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006 (conv. con modif. dalla L. n. 286 del 2006), così come le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, saranno dovute 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, bensì in seguito all'eventuale trasferimento finale del bene al beneficiario, in quanto solo quest'ultimo costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 Cost. (Cass. n. 19167 del 17/07/2019).

8. 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 detta utilità non concreta, di per sé, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al disponente e nemmeno al trustee, bensì soltanto - 'se' e 'quando' il trust abbia compimento - in capo al beneficiario finale.

Prima di questo momento, l'utilità', insita nell'apposizione del vincolo, si risolve, infatti, dal lato del conferente, in una auto-restrizione del potere di disposizione mediante segregazione e, dal

lato del trustee, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, transitoria, vincolata e strumentale (secondo appunto quanto stabilito dai su riportati artt. 2 e 11 della Convenzione).

8.1.Tale inquadramento impositivo è coerente inoltre con il diritto internazionale, vale a dire con il tipo giuridico enucleato dall'art. 2 della Convenzione dell'Aja del I °luglio 1985 sul riconoscimento dei Trust e dalle pronunce della Corte di Giustizia, la quale ha chiarito che lo stesso momento di assolvimento dell'imposta sugli utili afferenti ai beni detenuti a titolo di trust, se rigidamente individuato, può incidere su libertà fondamentali, come ad esempio la libertà di stabilimento.

In particolare, nel caso Panayi (CGUE, C-646/15, Trustees of the Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, del 14 settembre 2017, § 59), la Corte ha considerato che la normativa inglese, la quale prevedeva esclusivamente l'assolvimento immediato dell'imposta, eccedesse quanto necessario per il raggiungimento dell'obiettivo diretto a salvaguardare la ripartizione della competenza fiscale tra gli Stati membri e costituisse, pertanto, una restrizione ingiustificata alla libertà di stabilimento.

9. Accertata la natura e gli effetti del trust, in cui quindi l'intestazione dei beni al trustee non implica trasferimento dei beni, ma solo l'effetto segregante degli stessi, occorre valutare cosa accade quando il programma negoziale del trust non può più essere realizzato dal trustee. Secondo l'Agenzia, la cessazione del trust per risoluzione consensuale produce, nell'ipotesi in cui non sia possibile realizzare il programma negoziale e ne consegua la riconsegna del bene aldisponente, un ulteriore effetto traslativo.

9.1 La tesi della risoluzione consensuale presuppone la natura contrattuale del trust, che, sembra incompatibile con la naturale unilaterale dell'atto di costituzione.

Parimenti, nemmeno la regola di cui all'art. 43 della Law 1984 è utile al fine di comprendere come possa sciogliersi un trust: "where all the beneficiaries are in existence", in quanto la facoltà che i beneficiari [del fondo] hanno di poter pretendere che il trustee distribuisca loro il fondo in trust, non assume alcun rilievo nella presente fattispecie, giacchè la sua applicazione non conduce al ritorno dei beni nel patrimonio del disponente bensì alla realizzazione anticipata del programma negoziale e dunque al trasferimento in favore dei beneficiari.

Il potere di chiedere la cessazione anticipata del trust discende dalla regola giurisprudenziale affermata nel caso Saunders v Vautier, sulla cui falsariga si colloca la sec. 43 della Trusts (Jersey) Law 1984, che "recognises the rights of bene ficiaries who are sui juris and together absolutely entitled to the trust property to exercise their pro prietary rights to overbear and defeat the intentions of a testator or settlor".

La regola si spiega con la considerazione che, essendo il trust per definizione istituito nell'interesse dei beneficiari, una volta che costoro siano nominalmente e definitivamente individuati non v'è ragione di costringerli ad attendere il termine finale del trust fissato dal disponente per ricevere i beni in trust (art. 43 Jersey Law 1984). La disposizione, pertanto, non determina affatto il ritorno dei beni al disponente, ma agli stessi beneficiari.

9.2 n trust potrebbe essere revocato dal medesimo disponente, se tale facoltà è prevista nell'atto costitutivo, oppure, secondo la legge del MJersey 1984, i beneficiari individuati potrebbero rinunciare alla distribuzione dei beni e alla realizzazione del trust. L'art. 10 0 della legge del Jersey prevede difatti che "A prescindere da quanto stabilito dall'atto costitutivo, un beneficiario, certamente mediante una dichiarazione scritta, può rinunciare, tanto permanentemente quanto limitatamente a un periodo di tempo da esso determinato, in tutto o in parte alla posizione giuridica che esso vanti in forza di un trust. Il comma (1) si applica a prescindere dal fatto che il beneficiario abbia già ricevuto un vantaggio da tale posizione giuridica..." Clausola che trova applicazione sempre che i beneficiari siano stati nominalmente individuati; in quanto, se quella dei beneficiari è una categoria aperta, l'eventuale rinuncia dei soli beneficiari individuati e non anche di quelli non ancora individuati potrebbe determinare la nullità dell'atto.

Pertanto, poiché il beneficiario di un trust può rinunciare definitivamente alla propria posizione giuridica ne consegue che, se tutti i beneficiari di un trust rinunciano e il trust nulla prevede per questa eventualità, come nel caso di specie, il programma predisposto dal disponente non può essere realizzato e il trust "fails" diventa un "automatic resulting trust" in favore del disponente medesimo. Il trust, infatti, presuppone che vi sia un beneficiario nei confronti del quale il trustee deve adempiere le proprie obbligazioni fiduciarie. Se costui manca fin dall'origine oppure viene meno successivamente (ad es. per morte, rinuncia, mancato avveramento di una condizione) il "beneficiai interest" del trust "ritorna" al disponente. Identico effetto di "ritorno" si produce se le finalità del trust non possono essere realizzate per altre ragioni, ad es. per impossibilità sopravvenuta. In realtà, mancando, nella presente fattispecie, la trascrizione del contenuto dell'atto costitutivo dei trust, non è chiaro se i beneficiari dei trust Alfa e Beta fossero stati tutti individualmente nominati. Tuttavia, dal ricorso risulta che nell'atto oggetto di tassazione i beneficiari dei trust Alfa e Beta hanno dichiarato di rinunciare irrevocabilmente ai sensi del citato art.

10 A alla posizione di beneficiari che a loro derivava in forza dei menzionati trust, riconoscendo che, in seguito alla rinuncia, unici beneficiari dei trust erano i medesimi disponenti. E detta circostanza non risulta smentita dalle difese svolte dall'amministrazione finanziaria nel giudizio di merito.

9.3 In ogni caso, come questo all'esame, la possibilità di un "ritorno" dei beni al disponente non discende, dunque, dall'applicazione dell'art. 1372 c.c. né dall'applicazione della stessa regola in Saunders v Vautier.

Ciò che si definisce "risoluzione consensuale" del trust non è altro chela combinazione tra una rinuncia dei beneficiari del trust (sia di reddito sia finali) alla loro posizione e l'impossibilità di realizzare il programma negoziale del trust, in questo caso formalizzata attraverso l'esercizio da parte del disponente, divenuto unico beneficiario del trust, del potere di anticipata cessazione dello stesso.

Ciò trova conferma nel disposto dell'art.42 del Trust Law 1984, il quale prevede che "Salvo quanto previsto dall'atto istitutivo o da un provvedimento della Corte, laddove - a. una posizione giuridica si estingua; b. un trust cessi; c. non vi sia un beneficiario o un soggetto che può diventare un beneficiario in conformità all'atto istitutivo; i beni siano nella titolarità di una

persona ma non siano a suo esclusivo vantaggio e il trust gravante su di essi non sia dichiarato né comunicato a tale persona, la posizione giuridica o i beni interessati da estinzione, cessazione, mancanza di beneficiario o mancanza di dichiarazione o comunicazione di trust devono essere tenuti in trust dal trustee o dalla persona di cui al sotto comma (d), a seconda dei casi, a disposizione del disponente incondizionatamente o, se questi è defunto, del suo esecutore testamentario". Se appare pacifico che il negozio possa cessare per un'iniziativa unilaterale del beneficiario (il quale in sostanza manifesti la sua volontà di recedere e/o di rinunziare al diritto a suo tempo acquistato), se nel negozio viene inserita una clausola in tal senso, non è chiaro se un siffatto potere spetti al beneficiario anche in difetto di tale clausola (ipotesi che si prospetta non conoscendo il contenuto dei trusts), così come accade nel diritto dei trust.

In assenza di una regola normativa, non può escludersi la soluzione positiva, ritenendo dunque che il beneficiario, una volta acquisita la posizione beneficiaria (cioè una volta che, a prescindere dalla natura contrattuale o unilaterale che si voglia attribuire al negozio di destinazione, egli l'abbia accettata), possa successivamente rinunziarvi. In proposito, occorre ricordare che il diritto del beneficiario è un diritto di credito che ha ad oggetto, per i beneficiari di reddito, il pagamento di una certa somma di denaro di altre cose fungibili e per i cd. beneficiari finali, una prestazione di facere negoziale consistente nel trasferimento della proprietà o di altro diritto reale su una certa res costituita in trust. Se il disponente e tutti i beneficiari di un trust sono pienamente capaci, possono accordarsi per estinguere il trust fund, anche se gli scopi del trust non sono stati realizzati ed i beneficiari senza il consenso del disponente non potrebbero pretenderne l'estinzione.

9.4 Si potrebbe allora sostenere che il trust fund sia un patrimonio funzionalizzato al punto da essere governato solo dal suo scopo; anche se diverse volontà, variamente combinate a seconda della situazione concreta, possono influire sulla vita del trust spesso senza che venga in rilievo la mancata realizzazione dello scopo per cui l'istituto era stato posto in essere. In realtà, il trust fund è nella disponibilità di chi ha interesse ad esso, sempre che gli atti di disposizione non arrechino pregiudizio ad altri interessati, ed è funzionale non già al suo scopo astratto quanto, invece, allo scopo concreto, puntuale ed attuale che i soggetti interessati vogliono realizzare. La legge del Jersey riconosce il disponente ed i beneficiari come unici soggetti (come chiarito, non proprietari, bensì) interessati all'operatività del trust e legittimati a chiederne l'estinzione anticipata o, in alcuni casi, la modifica.

Invero, l'attenzione tributaria è concentrata sul momento o, meglio, sui momenti in cui si realizzano le finalità del trust: in termini prospettici (tesi dell'Agenzia) oppure attuali (tesi della Cassazione e della dottrina).

Se questo è vero, appare evidente come la mancata realizzazione di simili effetti, per il verificarsi di una vicenda giuridica diretta a far terminare anticipatamente il trust, faccia venir meno la stessa fattispecie impositiva, perché, non essendovi allora più nessuna potenzialità di arricchimento gratuito da parte di un soggetto terzo, non potrà manifestarsi la specifica capacità contributiva oggetto del tributo.

Per un verso, infatti, si determina il mancato perfezionamento del presupposto d'imposta (che nasce con l'istituzione del vincolo e si completa con la o le attribuzioni beneficiarie), per altro verso, la "retrocessione" dei beni [non più] segregati, è solo un effetto automatico della cessazione del trust, in nessun modo rilevante ai fini impositivi, perché mero riflesso di quella sopravvenuta inadeguatezza del "vincolo di destinazione" diretto a realizzare l'arricchimento (prospettico o attuale) del beneficiario. Si tratta di operazione negoziale che non si sostanzia in alcun trasferimento di ricchezza in favore del disponente. La reintestazione formale dei beni è atto "neutro", che come tale non può soggiacere al pagamento di imposte che presuppongono la manifestazione di capacità economica. Non è quindi sostenibile l'applicazione delle imposte (ipotecaria e catastale in misura proporzionale), perché le imposte proporzionali presuppongono un effettivo arricchimento dell'avente causa in omaggio al principio di rango costituzionale di capacità contributiva ex art. 53 Cost.

9.5 L'imposizione solo fissa, nel tributo di registro come nelle imposte ipo-catastali, per la "retrocessione" dei beni ai disponenti risulta correlata alla natura della costituzione del vincolo, di cui rappresenta

Conferma di simile impostazione si rinviene nell'art. 6, comma 4, Legge n. 112/2016, che, nei trust "dopo di noi", prevede la tassazione solo fissa per il ritrasferimento dei beni a favore dei disponenti in caso di premorte del soggetto debole; disposizione che sembrerebbe avere valore ricognitivo di un principio ordinamentale.

In conclusione, la retrocessione del patrimonio in trust appare fenomeno del tutto neutrale, nel tributo successorio e donativo, anche nell'ipotesi in cui - non è questo il caso - i beni che lo compongono non siano gli stessi di quelli a suo tempo segregati.

Quanto osservato in ordine alla non individuabilità, nella costituzione del vincolo, di un autonomo presupposto di imposta vale anche ad escludere che l'atto di retrocessione, così come l'atto istitutivo del trust e quelli di dotazione/provvista del medesimo, siano alternativamente assoggettabili all'imposta sulle donazioni. Di questa mancano, infatti, gli elementi costitutivi rappresentati sia dalla liberalità sia dal concreto arricchimento mediante effettivo trasferimento di beni e diritti, secondo quanto evincibile dall'art. 1 TU n. 346 del 1990 cit. 13.(Cass. 8082/2020).

10. Il ricorso va dunque accolto; la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso proposto dal notaio.

La novità della questione in una con l'assenza di univocità degli orientamenti interpretativi di legittimità formatisi nel tempo con riferimento al trust, depone per la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte

-Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del Notaio M., ritenendo dovute le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa;

- Compensa le spese del giudizio.

Così deciso il 22.10.2020, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile sezione tributaria.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza