Sentenza del 15/07/2022 n. 22293 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La controversia promossa da B.M., in qualità di trustee del Trust "Lumassi", nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, ha ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, con relative sanzioni, relativamente all'atto di istituzione, in data 12/2/2013, del predetto trust, registrato in via telematica dal notaio rogante che aveva provveduto a liquidare le imposte nella misura minima (Euro 168,00 ciascuna).

La impugnazione dell'atto impositivo è stata definita con la sentenza in epigrafe, recante il rigetto dell'appello del contribuente e, per l'effetto, la conferma della decisione di primo grado.

La C.T.R. della Lombardia rileva che, nella fattispecie in esame, i disponenti, B.S. e B.T., titolari dei beni immobili indicati nell'atto istitutivo del trust, nel regolamentare i propri interessi hanno impresso, come effetto immediato e diretto, vincoli temporanei al libero esercizio dei propri stessi diritti sugli immobili in oggetto e da ciò deriva la ricorrenza del presupposto impositivo non soltanto dell'imposta sulle successioni e donazioni, ma anche ipotecaria e catastale, in misura proporzionale, come stabilito, rispettivamente, dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 2, comma 2, e art. 10.

Il contribuente ricorre per ottenere la cassazione della sentenza con due motivi, cui l'intimata Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

E' stata depositata memoria difensiva.

Motivi della decisione

Con il primo motivo d'impugnazione il ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione degli artt. 3 e 53 Cost., del D.Lgs. n. 346 del 1990, del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, per avere la sentenza impugnata fatto proprio l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità secondo cui l'atto denominato trust va qualificato, ai fini tributari, come atto costitutivo di vincolo di destinazione, con conseguente assoggettabilità alle relative imposte sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, trascurando di considerare che la costituzione del trust non determina alcuno spostamento definitivo di ricchezza, dal momento che la disponibilità del patrimonio da parte del trastee è solo temporanea e strumentale alla definitiva attribuzione ai beneficiari, in esecuzione del programma negoziale stabilito con l'atto costitutivo del trust.

Con il secondo motivo deduce che la sentenza erroneamente conferma la legittimità dell'applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile, dei parametri OMI, in quanto deve essere preso in considerazione il valore catastale, com'è di regola nel caso di compravendita e di donazione di beni immobili. Aggiunge che l'Ufficio non ha applicato neppure le franchigie correlate ai rapporti di parentela individuati (genitori-figli) e l'atto impositivo nulla dice al riguardo.

RAGIONI DELLA DECISIONE. La prima censura è fondata ed il suo accoglimento determina l'assorbimento della seconda.

Questa Corte (v. Cass. n. 27667 e 27668/2020, 28839/2020), anche di recente, ha ribadito la correttezza dell'approdo giurisprudenziale rappresentato dalle sentenze costantemente pronunciate, in tema di trust, nel corso dell'anno 2019, a partire dalla n. 1131/2019 (v. Cass. n. 15453/2019, n. 15455/2019, n. 15456/2019, n. 16699/2019, n. 16700/2019, n. 16701/2019, n. 16705/2019, n. 22754/2019, ed altre conformi), e che può sintetizzarsi nei termini di seguito precisati.

Va confermato (come affermato a partire da Cass. 21614/2016 e poi da Cass. 1131/2019) che l'atto di istituzione del trust non è, in sè, presupposto dell'imposta di cui al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, convertito dalla L. n. 286 del 2006, e che non si tratta di imposta nuova, in quanto è da applicarsi l'imposta sulle donazioni, come la disposizione chiarisce, anche alle liberalità attuate mediante l'istituzione di "vincoli di destinazione".

A tali conclusioni la Corte è pervenuta sulla base di considerazioni d'ordine costituzionale che, per quanto riguarda l'atto istitutivo del trust, si fondano nella constatazione che questo atto ha un contenuto sostanzialmente programmatico e non comporta alcun incremento di ricchezza per chicchessia, per cui, ferma restando l'indubbia discrezionalità del legislatore nell'individuare i presupposti impositivi, questa deve pur sempre muoversi in un ambito di ragionevolezza e di non-arbitrio (Corte Cost. n. 4/1954 e n. 83/2015), posto che la capacità contributiva in ragione della quale il contribuente è chiamato a concorrere alle pubbliche spese "esige l'oggettivo e ragionevole collegamento del tributo ad un effettivo indice di ricchezza" (Corte Cost. ord. n. 394/2008).

Deve, dunque, ritenersi superato l'iniziale orientamento - al quale la sentenza impugnata ha prestato adesione - secondo cui nella "costituzione del vincolo" era da ravvisarsi un autonomo indice di ricchezza idoneo di giustificare la tassazione (Cass. n. 3735/2015, n. 3737/2015, n. 3886/2015, n. 4482/2016), in quanto, come affermato dalla Corte che " per tutti i trust, siano essi auto-dichiarati (e quindi con effetto solo segregativo e non di trasferimento di beni) o con trasferimento di beni, l'atto di dotazione è presupposto applicativo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale non in misura proporzionale ma in misura fissa (rispettivamente in forza dell'art. 11, parte prima o dell'art. 4, parte seconda, della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, e in forza del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 2, quale atto "che non importa trasferimento di proprietà di beni"), ed è, per l'imposta sulle donazioni, "neutro" (ferma restando l'applicazione dell'imposta sulle donazioni all'atto del trasferimento al beneficiario finale qualora l'atto sia non solo gratuito ma liberale e con esclusione invece dell'imposta sulle donazioni in caso di atto non liberale ma in funzione solutoria; in questo caso l'attribuzione del ricavato della liquidazione del

fondo non sarà tassato, la tassazione con l'imposta di registro e trattandosi di immobili, con le imposte ipotecaria e catastale, dovendo appuntarsi invece sugli atti di liquidazione). Per le imposte ipotecaria e catastale si è confermata l'impostazione risalente alla pronuncia n. 25478/15 e ribadita nella pronuncia n. 975/2018 per cui l'atto di dotazione determina effetti traslativi non definitivi e non pieni ma transitori e limitati dal vincolo di destinazione allo scopo del trust, dacchè l'applicazione delle suddette imposte in misura fissa e non proporzionale, essendo l'applicazione in misura proporzionale prevista per la trascrizione di atti "che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi" (Tariffa all, al D.Lgs. n. 347 del 1990; in accordo con gli artt. 1 e 10, comma 2, D.Lgs. cit.). La neutralità quanto all'imposta di donazione deriva dalle considerazioni di ordine costituzionale ricordate sopra (al precedente alinea) e che si arricchiscono, in riferimento all'atto istitutivo che comporti anche un vincolo su specifici beni o diritti (sia cioè un atto istitutivo e di dotazione), delle considerazioni seguenti: l'apposizione del vincolo, in quanto tale, determina per il disponente l'utilità rappresentata dalla separazione dei beni (limitativa della regola generale di cui all'art. 2740 c.c.) in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale; simile utilità, peraltro, non concreta, di per sè, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al disponente e nemmeno al trustee risolvendosi, dal lato del conferente, in una auto-restrizione del potere di disporre 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); è fallace l'affermazione per cui la prescelta interpretazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47 ne comporterebbe la sostanziale abrogazione giacchè, ritenendosi necessario l'arricchimento, l'aggiunta in questione non avrebbe avuto ragion d'essere operando comunque, in sua assenza, le imposte ordinarie; il senso dell'articolo è infatti quello di evitare "che un'interpretazione restrittiva della istituita nuova legge sulle successioni e donazioni, disciplinata mediante richiamo al già abrogato D.Lgs. n. 346 cit., potesse dar luogo a nessuna imposizione anche in caso di reale trasferimento di beni e diritti ai beneficiari quando lo stesso fosse stato collocato all'interno di una fattispecie tutto sommato di "recente" introduzione come quella dei "vincoli di destinazione", e quindi per niente affatto presa in diretta considerazione dal ridetto "vecchio" D.Lgs. n. 346 cit.." (Cass. n. 21614/16) (...) Il trasferimento (di cui ha senso parlare solo in caso di trust non auto-dichiarato) è sempre effettivo nei confronti del trustee ma è limitato e temporaneo, non pieno e, come tale, non integra il presupposto applicativo delle imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale nè il presupposto dell'imposta sulle donazioni (per la quale ultima mancherebbe, del resto, anche il presupposto di un immediato e definitivo arricchimento in capo a chicchessia);" (Cass. n. 27667 e 27668/2020 cit.).

In conclusione, alla luce dei principi sopra ricordati, la costituzione del vincolo di destinazione non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale" (Cass. n. 8082/2020) e, contrariamente a quanto sostenuto dai giudici di appello, anche nella esaminata fattispecie la costituzione del vincolo di destinazione non integra autonomo e sufficiente presupposto d'imposta ai sensi del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in L. n. 286 del 2006, sicchè le formalità inerenti la segregazione di immobili in trust neppure comportano l'applicazione delle imposte ipocatastali in misura proporzionale.

La sentenza impugnata deve essere cassata e poichè non vi sono accertamenti in fatto da svolgere, la causa può essere decisa - nel merito - con accoglimento del ricorso originario.

Le spese dell'intero giudizio sono compensate stante il fatto che l'orientamento giurisprudenziale di cui sopra si è consolidato solo nel corso del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

-La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso originario. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 16 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 15 luglio 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza