Sentenza del 28/02/2023 n. 6049 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza indicata in epigrafe, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, aveva rigettato l'appello proposto dal prefato trustee avverso la sentenza n. 3321/16 della CTP di Milano, che, a sua volta, aveva respinto il ricorso della MPO & Partners Trustee Spa .

2.il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione dell'imposta di donazione e di quelle ipotecaria e catastale in misura proporzionale, relativa alla nomina di un nuovo Trustee del trust denominato "(---)" istituito da A.A. e B.B. con il quale i predetti nominavano se stessi beneficiari e alla loro morte il figlio C.C. contestualmente revocavano il precedente trustee "T.&A Nominee Services LTD" e nominando in sostituzione la società MPO & Partners professional Trustee Spa , atto per il quale erano state versate solo l'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

3. la CTR aveva confermato la decisione di primo grado, ritenendo che alla sostituzione del trustee conseguisse un effetto traslativo, sicchè, in presenza di un arricchimento patrimoniale cui è correlata la proporzionalità dell'imposizione, tale atto sconta le imposte richieste in misura proporzionale e non in misura fissa.

5. Avverso la sentenza di appello, la società contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi; l'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata.

Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del primo e del secondo motivo, assorbiti gli altri.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 262 del 2006 , conv. dalla L. n. 286 del 2006 , nonchè del T.U. n. 131 del 1986, art. 27 commi 1 e 2 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , censurando la sentenza impugnata per aver ritenuto soggetto a tassazione l'atto sostitutivo del trustee, pur in assenza di un trasferimento di beni o di un arricchimento di persone, che fosse espressione di una maggiore capacità contributiva.

2. Con la seconda censura la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 262 del 2006, l'art. 2, commi 46 -49, conv. dalla L. n. 286 del 2006, degli artt. 2 e 10 e dell' art. 1 della tariffa allegata del D.Lgs. n. 346 del 1990, nonchè dell'art. 53 Cost. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , censurando la decisione impugnata per aver ritenuto soggetto a tassazione un atto pur in assenza di un trasferimento di beni o di un arricchimento di persone, che fosse espressione di una maggiore capacità contributiva.

3. Con il terzo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art. 2645 ter c.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ; per avere il decidente equiparato, nonostante le notevoli differenze, un atto istitutivo di trust ad un atto di costituzione di un vincolo di destinazione.

4. Con il quarto motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 23 Cost. , dell'art. 20 e degli artt. 9 e 11 della Tariffa, parte prima del D.P.R. n. 131 del 1986 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ; per avere la Regionale sottoposto a tassazione proporzionale un atto privo del carattere oneroso e di un contenuto patrimoniale.

5. Con il quinto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 4 e 10 della tariffa allegata del D.Lgs. n. 346 del 1990, nonchè dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 ; per aver il giudicante omesso ogni pronuncia e valutazione in merito alle imposte ipotecaria e catastale.

6. Le prime due censure meritano accoglimento, assorbiti i restanti motivi.

7. Questione controversa è se l'atto di costituzione di un trust, contestualmente dotato di beni immobili, il cui scopo sia quello di gestire tali beni per poi devolverli ai beneficiari, sia o meno soggetto ad imposte di donazione, ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

Il D.L. n. 262 del 2006, art. 2 conv. con modif. dalla L. n. 286 del 2006, al comma 47 ha istituito 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 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54".

Tale norma, nel reintrodurre nell'ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni (abrogata dalla L. n. 383 del 2001, art. 13) , ha ampliato la base impositiva del tributo con l'inclusione di tutti i trasferimenti a titolo gratuito ed anche degli atti con cui si costituiscono vincoli di destinazione patrimoniale, senza che assuma più alcuna rilevanza l'animus donandi, che infatti è assente negli atti a titolo gratuito diversi dalle liberalità; secondo l'Amministrazione, in ragione dell'art. 2, comma 47, cit., tra gli atti costitutivi di "vincoli di destinazione", ab origine tassabili sin dalla loro adozione, vi devono rientrare anche gli atti istitutivi di trust, sia "autodichiarati" che di natura diversa, e ciò anche se in quel momento non si realizzi alcun effettivo trasferimento di beni.

8. In tema di trust la mancanza di un'organica disciplina interna ha determinato la necessità per l'interprete di ricorrere a figure affini, ma non sempre pienamente confacenti; dalla disciplina convenzionale sono stati desunti dei fattori individualizzanti comuni, quali: un nucleo causale unitario costituito dalla combinazione dello scopo di destinazione con quello, ad esso strumentale, di segregazione patrimoniale; l'attuazione del vincolo di destinazione mediante intestazione meramente formale dei beni al trustee ed attribuzione al medesimo di poteri gestori circoscritti e mirati allo scopo; l'attribuzione al beneficiario (ove esistente) di una posizione giuridica iniziale che non è di diritto soggettivo sul bene, ma di aspettativa o di

interesse qualificato ad una gestione conforme alla realizzazione dello scopo. L'incertezza applicativa riguarda, pur nell'ambito di una figura unitaria, i differenti momenti negoziali nei quali quest'ultima normalmente si articola, a seconda che oggetto di imposizione sia: - l'atto istitutivo del trust, di natura non traslativa di beni o diritti ma meramente preparatoria, enunciativa e programmatica; - l'atto di dotazione o provvista del trust, comportante il formale trasferimento del bene o del diritto al trustee in funzione della realizzazione degli obiettivi prefissati e con i vincoli ad essa pertinenti; - l'atto di trasferimento finale del bene o del diritto al beneficiario.

8.1 Tali le caratteristiche costitutive comuni dell'istituto, il trust non risulta mai dotato di una propria personalità giuridica ed il trustee è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi, non in qualità di legale rappresentante del trust, ma come colui che dispone dei beni e dei diritti in esso conferiti, in conformità alle istruzioni e in coerenza con lo scopo a cui il patrimonio è destinato.

Il rapporto fra disponente e trustee ha natura fiduciaria; i beni o i diritti conferiti nel trust non incrementano il patrimonio personale del trustee, ma ne restano separati e segregati, sicchè l'istituzione del trust non determina un effettivo incremento di ricchezza in favore del trustee, e non può pertanto costituire un indice di maggiore forza economica e capacità contributiva di quest'ultimo.

Nè può ritenersi che la costituzione del trust produca un effetto incrementativo della capacità contributiva del disponente, il cui patrimonio non subisce alcun miglioramento; nè è sostenibile che, grazie alla sola costituzione del trust, i terzi beneficiari, ove esistenti, acquisiscano già un qualche incremento patrimoniale, che comporti una maggiore capacità contributiva; tale effetto migliorativo si verifica, infatti, solo quando il trustee abbia portato a termine l'attività ad esso demandata e per la quale ha ottenuto l'attribuzione strumentale e temporanea della titolarità dei beni.

La strumentalità dell'atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica, pertanto, la neutralità 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 e che nelle more l'utilità, insita nell'apposizione del vincolo, si risolve per il conferente in un'auto-restrizione del potere di disposizione, mediante la segregazione, e per il trustee, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, separata dai suoi beni personali.

8.2. Sulla base di queste considerazioni, superato da tempo un contrario orientamento (vedi Cass. n. 3735, n. 3737 e n. 5322 del 2015), questa Corte intende dare continuità ai principi di recente affermati, con orientamento ormai divenuto costante, secondo cui: "Poichè 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 10luglio 1985), detto trasferimento imponibile non è costituito nè dall'atto istitutivo del "trust", nè 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, bensì soltanto dall'atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario." (Vedi Cass. n. 16699 del 2019).

Si è ulteriormente precisato che "In tema di imposta di donazione, registro e ipocatastale, la costituzione del vincolo di destinazione di cui al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47 , onv. dalla L. n. 286 del 2006 , non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale." (Vedi Cass. n. 8082 del 2020; Cass. n. 21181 del 05/07/2022 ; 2677 del 28/01/2022), ed anche che "L'istituzione di un "trust" ed il conferimento in esso di beni che ne costituiscono la dotazione sono atti fiscalmente neutri, in quanto non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza, ad un incremento del patrimonio del "trustee", che acquista solo formalmente la titolarità dei beni, per poi trasferirla al beneficiario finale, sicchè non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dal D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47 , conv. dalla L. n. 286 del 2006 , che sarà dovuta, invece, al momento del trasferimento dei beni o diritti dal "trustee" al beneficiario; solo questa interpretazione è conforme ai principi delineati dall' art. 53 6 Cost. , secondo cui l'imposizione non deve essere arbitraria ma ragionevole, connessa ad un effettivo indice di ricchezza." (vedi Cass. n. 29507 del 2020 e Cass. n. 19167 del 2019).

In particolare, in riferimento all'imposta di registro si era del resto già affermato che "Poichè l'imposta sulle successioni e donazioni ha come presupposto l'arricchimento patrimoniale a titolo di liberalità, ai fini della sua applicazione in misura proporzionale occorre valutare se sin dall'istituzione del "trust" si sia realizzato un trasferimento definitivo di beni e diritti dal "trustee" al beneficiario: in mancanza di tale condizione, l'atto dovrà essere assoggettato alla sola imposta fissa di registro" (vedi Cass. n. 31445 del 2018); ed ancora che " Il trasferimento del bene dal "settlor" al "trustee" avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poichè 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 (vedi Cass. n. 975 del 2018).

9. Per quanto concerne l'imposta di registro, e le analoghe imposta ipotecaria e catastale, era questione controversa se la quota di imposta eccedente la misura fissa, in misura proporzionale del tre per cento, secondo quanto stabilito in via residuale dall'art. 9 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 , si applicasse per la sola circostanza che l'atto avesse per oggetto "prestazioni a contenuto patrimoniale" o se piuttosto un atto di costituzione di trust dovesse essere tassato in misura fissa, ex art. 11 della medesima Tariffa. Ebbene si è escluso che agli atti in questione potessero applicarsi tali imposte in misura proporzionale; come osservato da Cass. n. 25478 del 2015 e da Cass. 22127/21, per un caso simile: "In merito ai profili impositivi del trust, non è dato sottoporre l'atto costitutivo di un trust liberale ad imposizione proporzionale immediata, giacchè quell'atto non è in grado di esprimere la capacità contributiva del trustee (solo l'attribuzione al beneficiario può considerarsi sintomatica ai fini dell'imposizione). Nel caso di specie l'errore insito nella tesi erariale è di considerare il trust liberale come immediatamente produttivo degli effetti traslativi finali che costituiscono il vero (e unico) presupposto dell'imposta: ne consegue che la sua costituzione va considerata estranea al presupposto

dell'imposta indiretta sui trasferimenti in misura proporzionale, sia essa l'imposta di registro, ipotecaria o catastale, mancando l'elemento fondamentale dell'attribuzione definitiva dei beni al beneficiario".

Dunque, in ogni tipologia di trust la configurazione del presupposto impositivo, sia ai fini dell'imposta di donazione che di quelle proporzionali di registro, ipotecaria e catastale, non andrà mai anticipata nè all'atto istitutivo nè a quello di dotazione, bensì riferita a quello di sua attuazione e compimento mediante il trasferimento finale del bene al beneficiario.

9.1 A maggior ragione, la mera sostituzione del trustee, che gestisce il patrimonio del disponente, non configura alcun trasferimento immobiliare in favore del successore, così come alcun trasferimento di ricchezza si è realizzato nel trasferimento formale dei cespiti o beni mobili dal disponente al primo trustee.

10. La Commissione Tributaria Regionale, nella sentenza qui impugnata, non ha fatto buon governo di tali principi; esclusa la riconducibilità degli atti di conferimento di beni nel trust all'ipotesi prevista dal D.L. n. 262 del 2006, art. 2 conv. con modif. dalla L. n. 286 del 2006 , le prime due doglianze del ricorso vanno accolte, mentre resta assorbito l'esame degli ulteriori motivi.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, a norma dell' art. 384 c.p.c. , comma 2 , con l'accoglimento del ricorso originario proposto da MPO & Partners Professional Trustee Spa .

11. Il recente consolidamento di un orientamento interpretativo di legittimità non sempre lineare nel tempo, depone per la compensazione delle spese di lite di tutti i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Corte, accoglie i primi due motivi di ricorso, e dichiara assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario proposto dalla contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 10 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza