

Sentenza del 28/02/2023 n. 6080 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.A., nella esclusiva qualità di trustee del trust denominato "B.B. Trust", ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 14 novembre 2016 n. 5859/06/2016, che, in controversia su avviso di liquidazione delle imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale in dipendenza del conferimento nel predetto trust di taluni immobili senza trasferimento di proprietà da parte di C.C., A.A. e D.D., che ne erano, al contempo, settlors e beneficiaries (almeno in via prioritaria rispetto ai rispettivi discendenti), con rogito notarile del 24 aprile 2012, ha rigettato l'appello proposto dal medesimo nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano il 6 maggio 2015 n. 4038/08/2015, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di prime cure, sul presupposto che la notifica dell'atto impositivo al trust ("nella qualità di donatario") fosse regolare e che la costituzione del solo vincolo di destinazione sui beni conferiti in trust con riserva di proprietà fosse soggetta ad imposta di donazione ai sensi del D.L. 2 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 49, lett. c, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per l'accoglimento del secondo motivo, il rigetto del primo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi.

2. Il ricorso è affidato a quattro motivi.

2.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello, cadendo così in vizio di extrapetizione, che "la pretesa impositiva formalmente indirizzata dall'Agenzia delle Entrate nei confronti del "Trust B.B. nella qualità di donatario" deve ritenersi inequivocamente diretta, da un punto di vista tanto sostanziale quanto concreto ed effettivo, non già nei confronti del "patrimonio segregato", in quanto tale, ma piuttosto nei confronti di chi quel "patrimonio segregato" è stato deputato a gestire, e cioè i Trustees, ovvero i Sigg.ri A.A., C.C. e D.D.", là dove, invece, il trust non può considerarsi dotato di "soggettività passiva" rispetto all'imposta sulle donazioni (come rispetto all'imposta ipotecaria e catastale).

2.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.L. 2 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi 46 , 47 , 48 e 49 , convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286 , del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, artt. 1 , 2 e 10 , art. 53 Cost. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'imposta di donazione colpisce la stessa costituzione del vincolo di destinazione sui beni

conferiti in trust, anche in assenza di trasferimento della loro proprietà, per cui la base imponibile è costituita dal valore attuale del patrimonio segregato.

2.3 Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello, cadendo così in vizio di extrapetizione, che la costituzione del trust c.d. "autodichiarato", cioè senza trasferimento della proprietà dei beni, per la coincidenza tra settlors, trustees e beneficiaries nelle medesime persone, fosse soggetta alla nuova imposta sui vincoli di destinazione a norma del D.L. 2 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi 46 , 47 , 48 e 49 , convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286 , là dove l'avviso di liquidazione si era limitato ad applicare la vecchia imposta sulle donazioni, con la conseguente sostituzione della relativa motivazione.

2.4 Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 16 ottobre 1989, n. 364 (di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1 luglio 1985), in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che il rapporto negoziale in questione non era qualificabile come un trust, poichè "autodichiarato" e, quindi, privo di "fisionomia tipica" del trust, e cioè il trasferimento a terzi da parte del settlor dei beni costituiti in trust per essere destinati al soddisfacimento dell'interesse programmato.

Motivi della decisione

1. Applicando il principio della "ragione più liquida" e derogando all'ordine di prospettazione dei motivi nel ricorso per cassazione, si può esaminare con precedenza il secondo motivo.

1.1 Invero, secondo il principio della "ragione più liquida", desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost. , la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e sostituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell' art. 276 c.p.c. (tra le tante: Cass., Sez. Un., 8 maggio 2014, n. 9936 ; Cass., Sez. 6-5, 22 agosto 2017, n. 20250 ; Cass., Sez. 5, 3 ottobre 2018, n. 24061 ; Cass., Sez. 5, 17 aprile 2019, n. 10674 ; Cass., Sez. 5, 7 ottobre 2020, n. 27989 ; Cass., Sez. 5, 19 luglio 2021, n. 20639 ; Cass., Sez. 5, 20 dicembre 2021, n. 40734 ; Cass., Sez. 5, 9 gennaio 2019, n. 363 ; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2021, n. 35219 ; Cass., Sez. 5, 29 dicembre 2021, n. 41841 ; Cass., Sez. 5, 11 gennaio 2022, n. 522 ; Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2022, n. 1149).

2. Ciò posto, il secondo motivo è fondato, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi.

2.1 La normativa sul trust (D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi da 47 a 53 , convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, art. 1, commi da 77 a 79 , della L. 27 dicembre 2006, n. 296 - legge finanziaria per il 2007 - e della L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 31 - legge finanziaria per il 2008), prevede l'applicabilità dell'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", alla luce 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". Il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006 n. 286, dispone che: "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 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".

La sentenza impugnata segue, in buona sostanza, il contenuto delle circolari emanate dall'Agenzia delle Entrate il 6 agosto 2007 n. 48/E ed il 22 gennaio 2008 n. 3/E (le quali non hanno, comunque, contenuto vincolante), a tenore del quale: "(...) il trust comporta la segregazione dei beni del settlor in un patrimonio separato gestito dal trustee (che nel trust autodichiarato - anch'esso rilevante ai fini dell'imposta in esame - coincide con il settlor)" (paragrafo 5.2 della circolare n. 48E del 2007). Per cui: "La costituzione di beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust. Pertanto, anche nel trust auto-dichiarato, in cui il settlor assume le funzioni di trustee, l'attribuzione dei beni in trust, pur in assenza di formali effetti traslativi, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni. Tale affermazione trae giustificato motivo dalla natura patrimoniale del conferimento in trust nonché dall'effetto segregativo che esso produce sui beni conferiti indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà e, da ultimo, dal complessivo trattamento fiscale del trust che esclude dalla tassazione il trasferimento dei beni a favore dei beneficiari" (paragrafo 5.4.2 della circolare n. 3/E del 2008).

E ciò, secondo l'amministrazione finanziaria, in ragione del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi da 47 a 53, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, che, prevedendo l'"istituzione" dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni anche "sulla costituzione dei vincoli di destinazione", ricomprende anche i trust "autodichiarati" o di natura diversa. Tanto è vero che, in assenza di conferimento di beni, le predette circolari prescrivono che il trust debba scontare soltanto l'imposta di registro in misura fissa atteso che. In questo caso, è mancante qualsiasi trasferimento di ricchezza, con la conseguenza che l'atto di costituzione del trust non accompagnato da alcun conferimento non andrebbe assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni proprio perchè quest'ultima non è un'imposta d'atto e bensì un'imposta che tassa il trasferimento di ricchezza liberale. Così, si afferma che: "L'atto istitutivo con il quale il disponente esprime la volontà di costituire il trust, che non contempli anche il trasferimento di beni nel trust (disposto in un momento successivo), se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, sarà assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte prima, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale atto privo di contenuto patrimoniale" (paragrafo 5.1 della circolare n. 48E del 2007).

2.2 Come è noto, in un primo approccio, questa Corte è giunta a diverse più radicali conclusioni, disattendendo l'idea dell'amministrazione finanziaria secondo cui, in mancanza di conferimento di beni, l'atto di costituzione di trust "autodichiarato" o meno non dovrebbe essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni ex D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, per la ragione che, in ipotesi, nessuna ricchezza potrebbe dirsi trasferita - ritenendo, invece, che del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi da 47 a 53, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006,

n. 286 , abbia istituito un'autonoma generale imposta "sulla costituzione dei vincoli di indisponibilità", la cui disciplina sarebbe stata indicata per relationem nelle regole contenute nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 "concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni". Sarebbe in tesi, un tributo che perciò prescinderebbe dal trasferimento di ricchezza discendente dal conferimento di beni e che, per tale motivo, troverebbe il suo presupposto impositivo nella semplice costituzione di vincoli di "indisponibilità", includendo tra questi ultimi il trust (in termini: Cass., Sez. 6-5, 7 marzo 2016, n. 4482; Cass., Sez. 6 -5, 24 febbraio 2015, nn. 3735 e 3737; Cass., Sez. 6-5, 25 febbraio 215, n. 3886 ; Cass., Sez. 6-5, 18 marzo 2015, n. 5322).

Tale interpretazione è ricavata, in via letterale, dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47 , convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286 , laddove si stabilisce che è "istituita l'imposta sulle successioni e donazioni", tra l'altro, anche "sulla costituzione dei vincoli di destinazione", secondo le disposizioni dell'abrogato D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , con la conseguenza che, oltre alla reintroduzione dell'imposta sulle liberalità, sarebbe stata anche ex novo introdotta una nuova autonoma generale imposta "sulla costituzione dei vincoli di destinazione", così da essere entrambe disciplinate mediante rinvio alle norme del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , che, prima della sua abrogazione, dettava esclusivamente la disciplina fiscale sulle successioni e sulle donazioni.

2.3 Secondo l'interpretazione più recente di questa Corte, a cui si intende dare continuità nel presente giudizio, in tema di trust, 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 soltanto ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai beneficiaries 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 (in termini: Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2018, n. 975 ; Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16705 ; Cass., Sez. 5", 23 aprile 2020, n. 8082 ; Cass., Sez. 5, 3 dicembre 2020 , nn. 27666 e 27668; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400).

2.4 Difatti, la mancanza di un effetto traslativo "reale" - con ciò ovviamente intendendosi non un trasferimento "simulato" o "fittizio" o "non voluto", ma un trasferimento non stabile, non definitivo e con limitazioni d'esercizio e godimento - osta all'imposizione proporzionale, essendo quest'ultima prevista per la trascrizione di atti "che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi" (art. 4 della tariffa allegata al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 10, comma 2 , del D.Lgs. n. 31 ottobre 1990 n. 347 , in accordo con il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 1 e art. 10, comma 2) . Anche per le imposte ipotecaria e catastale, in altri termini, è decisiva l'osservazione secondo cui l'effetto tipico del trust - quello segregativo - non equivale a trasferimento nè ad arricchimento attuale; effetti che si realizzeranno invece a favore dei beneficiari, dunque chiamati al pagamento dell'imposta in misura proporzionale (Cass., Sez. 5, 18 dicembre 2015, n. 25478 ; Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2018, n. 975 ; Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16705 ; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8082 ; Cass., Sez. 5, 20 maggio 2021 , nn. 13818 e 13819; Cass., Sez. 5, 16 luglio 2021, n. 20408 ; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400).

2.5 Dunque, poichè ai fini dell'applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale 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. 16 ottobre 1989, n. 364 (di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1 luglio 1985), detto trasferimento imponibile non è costituito nè dall'atto istitutivo del trust, nè da quello di dotazione patrimoniale fra settlor 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 beneficiary (Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16699 ; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507 ; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119).

2.6 Nè può ritenersi che la costituzione del trust produca un effetto incrementativo della capacità contributiva del disponente, il cui patrimonio non subisce alcun miglioramento. E, non si può neanche affermare, almeno in via generale, che, grazie alla sola costituzione del trust, i terzi beneficiaries, ove esistenti, acquisiscano già un qualche incremento patrimoniale, che comporta una maggiore capacità contributiva, verificandosi tale effetto migliorativo nella sfera giuridica di questi ultimi solo quando il trustee abbia portato a termine l'attività ad esso demandata, 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, nei termini indicati, 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 (Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8082 ; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507 ; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6 -5, 26 ottobre 2021, n. 30119 ; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2021, n. 38731).

2.7 L'apposizione del vincolo sui beni conferiti nel trust, in quanto tale, determina l'utilità rappresentata dalla separatezza dei beni (limitativa della regola generale di cui all' art. 2740 c.c.), la quale non concreta, di per sè, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al trustee, ma soltanto al beneficiary finale, ove esistente, ma in un momento successivo, quando il trust ha raggiunto lo scopo per cui è stato costituito. Prima di questo momento, l'utilità, insita nell'apposizione del vincolo, si risolve, dal lato del settlor, 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 del trustee (Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507 ; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119 ; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2021, n. 38731).

2.8 Tenendo come parametro l' art. 53 Cost. , occorre circoscrivere l'applicazione del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47 , convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286 , correlandola, in senso restrittivo, al rilievo della capacità contributiva comportata dal trasferimento del bene, sicchè, 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 (Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2019, n. 1131 ; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507 ; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6 -5, 26 ottobre 2021, n. 30119 ; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2021, n. 38731).

Pertanto, in questa materia, nè l'istituzione del trust e nè 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 questi casi, l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, è dovuta non al momento dell'istituzione del trust o in quello di dotazione patrimoniale dello stesso, fiscalmente neutri, ma semmai in seguito, al momento dell'eventuale trasferimento dei beni o dei diritti a terzi, perchè, come sopra evidenziato, solo tale atto costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell' art. 53 Cost. (Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16699 ; Cass., Sez. 5, 17 luglio 2019, n. 19167 ; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6 -5, 26 ottobre 2021, n. 30119 ; Cass., Sez. 5, 14 marzo 2022, nn. 8147, 8148 e 8149; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2022, n. 9173).

In sintesi, il trustee acquista sì la proprietà dei beni conferiti nel trust, ma non gode delle facoltà tipiche del proprietario e non acquisisce alcun vantaggio per sé, assumendo la titolarità di tali beni solo per poter compiere gli atti di gestione e di disposizione necessari al raggiungimento dello scopo per cui il trust è stato istituito. A prescindere dalle diverse finalità per cui il trust può essere impiegato (successorio, familiare, liquidatorio, ecc..), ciò che rileva, ai fini della individuazione della misura delle imposte dovute, è il meccanismo astratto sopra descritto presente ogni volta in cui è effettuata tale operazione negoziale. Il trustee acquista la proprietà dei beni conferiti nel trust, ma si tratta di un trasferimento strumentale, perchè finalizzato al perseguimento degli scopi indicati nell'atto costitutivo del trust, che non incrementa il patrimonio personale del trustee, perchè 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 settlor 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 finalità per cui il trust è stato istituito, a vantaggio dei beneficiari finali. Il trasferimento dei beni al trustee avviene, pertanto, in via strumentale e temporanea e non determina effetti traslativi in favore del trustee, nel significato rilevante ai fini dell'imposizione, quale effettivo e stabile passaggio di ricchezza, poichè non comporta l'attribuzione definitiva dei beni a vantaggio di quest'ultimo, che è 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 (Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507 ; Cass., Sez. 6-5, 4 gennaio 2021, n. 13; Cass., Sez. 6 -5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6 -5, 26 ottobre 2021, n. 30119 ; Cass., Sez. 5, 14 marzo 2022, nn. 8147, 8148 e 8149; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2022, n. 9173).

2.9 Ne consegue che la soluzione sopra illustrata può trovare applicazione anche nel caso del c.d. trust "autodichiarato", connotato dalla coincidenza di settlor e trustee; fattispecie, questa, nella quale è pure ravvisabile, nonostante la mancanza di un trasferimento patrimoniale intersoggettivo con funzione di dotazione, sia la volontà di segregazione, sia quella di destinazione. Anzi, è proprio la mancanza di quel trasferimento patrimoniale intersoggettivo a rendere, in tal caso, ancor più evidente e radicale l'incongruenza dell'applicazione dell'imposta proporzionale sull'atto istitutivo e su quello di apposizione del vincolo all'interno di un patrimonio che rimane in capo allo stesso soggetto (tra le tante: Cass., Sez. 5, 5 dicembre 2018,

n. 31445 ; Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16699 ; Cass., Sez. 5, 17 luglio 2019, n. 19167 ; Cass., Sez. 5, 18 luglio 2019 , nn. 19310 e 19319; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8082 ; Cass., Sez. 5, 29 giugno 2022 , nn. 20808 e 20810; Cass., Sez. 5, 15 luglio 2022, n. 22293 ; Cass., Sez. 5, 9 settembre 2022, n. 26562).

2.10 In definitiva, si può riaffermare che, nel trust "autodichiarato", ove la figura del settlor e del trustee coincidono, in cui vi è anche la possibilità che il beneficiary finale si identifichi con il settlor stesso, manca per le ragioni sopra esposte il presupposto impositivo del reale arricchimento effettuato attraverso un effettivo trasferimento di beni e diritti, cosicché la sua costituzione e la sua dotazione non determinano, di per sè, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al settlor o al trustee, potendo, al più, tale incremento eventualmente verificarsi in futuro soltanto in capo al beneficiary (se diverso dal settlor).

2.11 Aggiungasi che tale ricostruzione è stata recentemente recepita anche dalla circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 20 ottobre 2022 n. 34/E, la quale, per qualsiasi tipologia di trust, ha definitivamente preso atto che: "L'atto istitutivo con cui il disponente esprime la volontà di costituire il trust, se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, è assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte prima, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , anche quando nel medesimo atto venga disposta la dotazione patrimoniale al trust" (paragrafo 4.4.1); che: "La medesima tassazione si applica anche agli atti con cui il disponente dota il trust di beni, vincolandoli agli scopi del trust. Infatti, in linea con l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, tale atto "non determina effetti traslativi perchè non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso (trustee), che è tenuto solo ad amministrarlo e a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un suo ritrasferimento ai beneficiari del trust" (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 8082 del 2020). Pertanto, ai predetti atti, se redatti con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, sarà applicata l'imposta di registro in misura fissa ai sensi del sopra citato art. 11 della Tariffa, parte prima, del D.P.R. n. 131 del 1986 " (paragrafo 4.4.2); che: "Gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in trust ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni. Secondo quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità, infatti, la "costituzione del vincolo di destinazione" non integra un autonomo presupposto ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, ma è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale. Nel trust, tale trasferimento imponibile si realizza solo all'atto "di eventuale attribuzione del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo" (cfr. sentenza n. 8082 del 2020 , cit.)" (paragrafo 4.4.3); che: "Le modalità di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale alla fattispecie dei trust, in mancanza di specifiche disposizioni, sono stabilite dal D.Lgs. n. 347 del 1990 . Tali imposte sono dovute, rispettivamente, per le formalità di trascrizione di atti che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari e per le volture catastali conseguenti ai medesimi atti. Al riguardo, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di trust sopra richiamato, gli atti di dotazione dei beni in trust comportano trasferimenti di beni meramente strumentali e finalizzati al solo compimento degli scopi del trust e non si traducono in effettivi trasferimenti di ricchezza dal disponente al trustee, non determinando effetti traslativi. L'effettivo trasferimento di ricchezza mediante un'attribuzione

patrimoniale stabile, nel trust, si realizza solo all'atto di attribuzione del bene al beneficiario. Ciò posto, le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza degli atti con cui il disponente effettua la dotazione di beni immobili o diritti reali immobiliari al trust, al momento della costituzione del vincolo, sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa. Analogamente, le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa saranno dovute nell'ipotesi di formalità e volture catastali eseguite per effetto dell'atto di sostituzione del trustee. Le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza di atti di attribuzione dei beni immobili o diritti reali immobiliari vincolati in trust ai beneficiari, realizzando l'effettivo trasferimento dei beni in questione, sono soggette, invece, alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale" (paragrafo 4.4.9).

2.12 Pertanto, la sentenza impugnata non si è uniformata a tali principi, avendo erroneamente ritenuto che l'atto istitutivo del trust "autodichiarato" dovesse scontare l'imposta sulle donazioni del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 , ex art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286 , in ragione della mera costituzione del vincolo di destinazione sui beni rimasti in proprietà del settlor/trustee.

3. Valutandosi la fondatezza del primo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell' art. 384 c.p.c. , comma 1 , u.p., con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente ed il conseguente annullamento dell'atto impositivo.

4. Il recente consolidamento della menzionata giurisprudenza di legittimità giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo e dichiara l'assorbimento dei restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente con l'annullamento dell'atto impositivo; 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