



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

3075.21

IPOTECARIA
CATATALE

R.G.N. 12664/2015

Cron. 3075

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. CAMILLA DI IASI - Presidente - Rep. Ud. 22/10/2020
- Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Consigliere - PU
- Dott. MILENA BALSAMO - Rel. Consigliere -
- Dott. ANNA MARIA FASANO - Consigliere -
- Dott. MILENA D'ORIANO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 12664-2015 proposto da:

(omissis) elettivamente domiciliato in (omissis)
 (omissis) , presso lo studio dell'avvocato
 (omissis) , che lo rappresenta e difende
 unitamente agli avvocati (omissis)
 (omissis) giusta procura in calce;

- ricorrente-

2020

nonchè contro

741

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
 tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
 PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
 STATO, che la rappresenta e difende con atto di

costituzione del 26/6/20215;

- resistente -

avverso la sentenza n. 2163/2014 della COMM.TRIB.REG.
di FIRENZE, depositata il 10/11/2014;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 22/10/2020 dal Consigliere Dott. MILENA
BALSAMO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. GIACALONE GIOVANNI che ha concluso per
il rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato (omissis) per
incarico verbale dell'avvocato (omissis) ha
chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato (omissis)
(omissis) che ha chiesto il rigetto;

Svolgimento del processo

1. Il 3 maggio 2010, (omissis) istituiva un trust esprimendo una causa di solidarietà familiare e nominando beneficiari iniziali i figli (omissis) invalidi civili al 100%; in data 13 luglio 2010, il disponente nominava quale beneficiario finale del trust la fondazione "(omissis)", Onlus che si occupa di persone affette dalla medesima disabilità che affligge i fratelli (omissis); il successivo 14 ottobre 2010, con atto per notaio (omissis), il disponente ((omissis) (omissis)) e i beneficiari iniziali conferivano nel trust la piena proprietà degli immobili, siti in (omissis) ed in (omissis) del valore catastale, di euro 860.000,00 senza pagare le imposte ipotecarie e catastali ai sensi del combinato disposto degli artt. 3 d.lgs. n. 346/90 e dell'art. 1, co.2 e 10, del d.lgs. n. 347/90, tenuto conto della natura di Onlus del beneficiario finale. L'agenzia delle Entrate liquidava, a carico del notaio (omissis), le imposte di registro in misura fissa e quelle ipotecarie e catastali in misura proporzionale come previsto dall'art. 2 comma 41 comma d.P.R. 131/86.

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 dell'art. 55 comma 2 del d.lgs. n. 346/90, 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 ex art. 2 d.l. 262/2006.

Per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, il Notaio ^(omissis) ha proposto ricorso affidato a tre motivi, illustrati nelle memorie difensive depositate ai sensi dell'art. 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 nullità della sentenza per la mancanza del requisito della motivazione ex art. 36 d.lgs. n. 546/92 ed art. 132 co. 2 n. 4 c.p.c. ex art. 360 n. 4 c.p.c., per avere i giudici regionali dapprima ritenuto l'applicabilità del T.U. delle imposte ipotecarie e catastali n. 347/90, escludendone di poi l'applicabilità, in contraddizione con detta premessa, senza fornire le ragioni del ragionamento. In altri termini, pur ritenendo applicabile l'art. 3 del citato d.lgs. n. 346/90, il giudicante ha ritenuto non estensibili gli artt. 1, comma 2, e art. 10, comma 3, del medesimo decreto legislativo, benchè il trust fosse costituito in favore di un'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 degli artt. 2 e 10 d.lgs. n. 347/90 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*», il ricorrente deduce che la CTR avrebbe errato a ritenere la sussistenza del presupposto della tassazione, vale a dire il trasferimento di ricchezza a titolo di liberalità e l'arricchimento del trustee, quale conseguenza della liberalità ricevuta; trattandosi, quella di dotazione del trust, di un negozio di natura neutra.

4. Con il terzo mezzo, così rubricato «*nullità della sentenza per la violazione dell'art. 112 c.p.c. ex art. 360 n. 4 c.p.c.*», il ricorrente

lamenta la violazione del principio tra chiesto e pronunciato, per aver omissa la CTR di pronunciare sulla domanda, proposta in via subordinata, di applicazione delle imposte in misura fissa anziché 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 capacità 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 è destituita di fondamento.

6. Punto centrale della controversia è l'individuazione del presupposto impositivo, che secondo l'Agenzia delle Entrate è dato dall'art.2, comma 47, del d.l. 206/2006, 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 CTR, 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 T.U. delle imposte ipotecaria e catastale n. 347/90, confermando che ne è 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 dell'art. 3 del d.lgs n. 346/90 "Non sono soggetti all'imposta sulle donazioni e successioni i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né 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 finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 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 finalità di pubblica utilità, nonché le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), e le fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 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 liberalità in funzione di quello del 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," purché "disposti per le finalità di cui allo stesso comma.", formulazione che "intende evidentemente privilegiare ed incoraggiare le disposizioni ereditarie aventi finalità 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 d.lgs. n. 347/90 prescrive al comma 2 dell'art. 1 ed al comma 3 dell'art. 10 che "Non sono soggette all'imposta ipotecaria e catastale le formalità eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346". Il d.l. 383/2001 ha soppresso all'art. 13 l'imposta sulle

donazioni e successioni, poi reintrodotta dall'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262/2006 ed estesa anche ai vincoli di destinazione.

L'art. 2 comma 47 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 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'art. prevede altresì 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) articolo 12, commi 1-bis e 1-ter, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346; c) articolo 56, commi da 1 a 3, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni; d) articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, estendendo poi talune agevolazioni per i trasferimenti in favore di 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 d.lgs. n. 346/90 e, dunque, dall'art. 3 del medesimo decreto che esonera 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 d.l. n. 262/2006 vanno 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*, 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 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.); possono essere costituiti 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; da 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).

Tutti hanno, però, un elemento comune: 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. 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, 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 I. 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 "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. » (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 è idonea ad integrare il presupposto di cui agli artt. 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 verificherà il presupposto impositivo, l'ente benefico potrà invocare 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 d.l. n. 262/2006, dal momento che la sola designazione, per quanto contestuale e palese (c.d. trust 'trasparente'), non equivale in alcun modo a trasferimento immediato e definitivo del bene, con quanto ne consegue in ordine all'applicazione dei già 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 dall'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006 (conv. con modif. dalla l. n. 286 del 2006) anche per i vincoli di destinazione, è 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, 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; Cass. n. 1131 del 2019 cit.; Cass. n.19167/2019; Cass. n.16699/2019):

Ciò, tuttavia, non può portare ad escludere, come invocato dal notaio 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 è 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 è 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'art. 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 pronuncia.

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 art. 384 cod. proc. civ., 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.

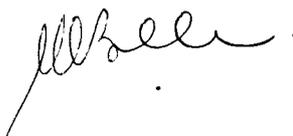
P.Q.M.

La Corte

- Accoglie il secondo motivo del ricorso, nei limiti indicati in motivazione, nonché 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.
- Così deciso il 22.10.2020, nella Camera di consiglio della sezione tributaria della Corte di cassazione.

Il Giudice estensore

Milena Balsamo



Il Presidente

Camilla Di Iasi

