

19743.22



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

Composta da

Oggetto:  
*tassazione trust*

Oronzo De Masi · Presidente Rel.-  
Liberato Paolitto · Consigliere -  
Milena Balsamo · Consigliere -  
Giuseppe Lo Sardo · Consigliere -  
Antonella Dell'Orfano · Consigliere -

Oggetto <sup>23128</sup>  
R.G.N. 23218/2016  
Cron. <sup>19743</sup>  
CC - 24/5/2022

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

<sup>1320</sup>  
62  
sul ricorso iscritto al n. <sup>23128</sup>23218/2022 R.G. proposto da  
(omissis) , rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) di  
Borgomanero, con domicilio eletto in (omissis) ,  
presso lo studio dell'Avv. (omissis) , giusta procura speciale in  
calce al ricorso.

- ricorrente -

contro

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 *ope*  
legis la rappresenta e difende.

RESISTENTE  
- intimata -

avverso la sentenza n. 474 della Commissione tributaria regionale della Liguria, depositata il 21/3/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 maggio 2022 dal Presidente Oronzo De Masi;

### **RITENUTO CHE**

(omissis) , notaio rogante, ricorre per la cassazione della sentenza n. 474/2016, con la quale la Commissione tributaria regionale della Liguria, in riforma della prima decisione, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate e rigettato l'appello incidentale proposto dal professionista, che aveva proposto impugnazione avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta sulle donazioni, applicando l'aliquota dell'8%, nonché delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, avendo già versato in misura fissa l'imposta di registro.

La Commissione regionale ha affermato che l'attribuzione di diritti immobiliari al *trust*, già costituito, denominato (omissis) , da parte di (omissis)

(omissis) , con vincolo di destinazione e affidamento dell'amministrazione ad un soggetto di fiducia, debba soggiacere alle recuperate imposte, calcolate sulla base imponibile costituita dal valore dei beni successivamente conferiti nel *trust* con l'atto per cui è causa.

Ricorre per la cassazione della sentenza, con quattro motivi l'(omissis), illustrati con memoria.

L'Agenzia delle Entrate non ha svolto attività difensiva.

### **CONSIDERATO CHE**

Con il primo motivo di ricorso, rubricato violazione e falsa applicazione dell'art. 57, d.p.r. n. 131 del 1986, si lamenta che la

sentenza impugnata abbia trascurato la circostanza che il notaio rogante è senza dubbio responsabile del pagamento dell'imposta e risponde in solido con la parte contraente delle imposte da quest'ultima dovute ma non è parte del rapporto tributario, non avendo contribuito a realizzare il presupposto impositivo, unico soggetto legittimato ad impugnarlo nel merito.

Con il secondo motivo, rubricato violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 49, d. l. n. 286 del 2006, si lamenta che la sentenza impugnata abbia ritenuto legittima l'applicazione dell'imposta proporzionale sulla base della ritenuta natura reale del trasferimento a titolo gratuito dei beni dal *settlor* al *trustee*, che determina un incremento patrimoniale immediatamente tassabile. Di qui la ricorrenza del presupposto impositivo ed in assenza dei vincoli di parentela previsti dall'art. 2, comma 49, d.l. n. 286 del 2006, con il disponente, l'applicabilità dell'aliquota dell'8% prevista dalla norma. Deduce il ricorrente che la CTR non ha considerato la natura fiduciaria dell'intestazione dei beni a favore del *trustee* per cui si deve avere riguardo ai soggetti beneficiari, rispetto ai quali va valutato l'effettivo arricchimento nonché, eventualmente, il grado di parentela rispetto al disponente.

Con il terzo motivo, rubricato violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 49, d. l. n. 286 del 2006, si lamenta che la sentenza impugnata abbia ritenuto legittima l'applicazione della imposta proporzionale senza considerare che sino a quando i beni non vengano trasferiti ai beneficiari manca il soggetto passivo dell'imposta sulle donazioni.

Con il quarto motivo, rubricato violazione e falsa applicazione dell'art. 58, d. l. n. 346 del 1990, si lamenta che la sentenza impugnata non abbia considerato l'assenza di base imponibile in capo al *trustee*

9

quand'anche si volesse tassare l'atto del disponente come donazione immediatamente efficace.

La censura oggetto del primo motivo di ricorso è infondata e va disattesa.

La pretesa impositiva è stata avanzata direttamente nei suoi confronti dietro notificazione, in quanto soggetto obbligato in solido, dell'impugnato avviso di liquidazione.

La decisione della CTR appare conforme ad un ormai consolidato orientamento interpretativo della Corte, in tema d'imposta di registro, secondo cui il notaio rogante, opera quale mero responsabile d'imposta, inteso alla stregua del d.p.r. n. 600 del 1973, art. 64, c. 3, come soggetto obbligato al pagamento dell'imposta per fatti e situazioni esclusivamente riferibili ad altri, al solo fine di facilitare l'adempimento in virtù di una relazione non paritetica, ma secondaria e dipendente.

La responsabilità del notaio rogante, secondo la regola stabilita dal d.p.r. n. 131 del 1986, all'art. 57, trova fondamento e ragione pratica nel ruolo di garanzia a lui assegnato dalla legge nel rafforzamento della posizione creditoria dell'Amministrazione finanziaria, così da giustificare che egli intervenga nella sua qualità di responsabile d'imposta, secondo la definizione in via generale fornita dal già citato art. 64, comma 3, d.p.r. n. 600 del 1973.

L'affermazione della responsabilità concorrente del notaio, ovviamente, non toglie che questi, ancorché pubblico ufficiale obbligato a richiedere la registrazione, rimanga estraneo al presupposto impositivo, che concerne unicamente le parti contraenti nel momento in cui partecipano alla stipulazione di un atto traslativo di ricchezza o regolativo di un affare nel quale l'ordinamento riconosce una manifestazione di capacità contributiva da colpire col tributo, per cui il professionista non assume la qualità di titolare della obbligazione

d'imposta, tanto da rimanere terzo rispetto al rapporto di debito-credito tra l'Amministrazione finanziaria ed il soggetto passivo del tributo medesimo, pena altrimenti la tenuta costituzionale del sistema delineato dall'art. 57, d.p.r. n. 131 del 1986 (tra le altre, Cass. n. 9538/2022).

Può ben dirsi, allora, che il contribuente in senso sostanziale non è il notaio ma la parte, soggetto passivo in senso proprio in quanto effettivo portatore della capacità contributiva assunta dal legislatore a presupposto del tributo e, difatti, assoggettato a rivalsa (tra le altre, Cass. nn. 9439 e 9440/2005, n. 5016/2015, n. 12257/2017, 7462/2021, 30739/2021, 3456/2021).

Le ulteriori censure, scrutinabili congiuntamente, sono fondate e meritano accoglimento.

Questa Corte (v. Cass. n. 13818/2021, 27667 e 27668/2020, 28839/2020), anche di recente, ha ribadito la correttezza dell'approdo giurisprudenziale rappresentato dalle sentenze 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 così sintetizzarsi.

Va confermato (come già affermato a partire da Cass. 21614/2016 e poi da Cass. n. 1131/2019) il principio secondo cui l'atto di istituzione del *trust* non è, in sé, presupposto dell'imposta di cui all'art. 2, comma 47, d. l. n. 262 del 2006, 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. 131/1986, e in forza dell'art.10, comma 2, d.lgs.347/1990, 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*, dacché 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.lvo 347/90; in accordo con gli artt.1 e 10, co.2, d.lvo 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'articolo 2740 codice civile) in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale; simile utilità, peraltro, non concreta, di per sé, 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 dell'art. 2 co. 47 d. l. 262/06, ne comporterebbe la sostanziale abrogazione giacché, 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 né 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 derivante dall'atto del disponente non integra autonomo e sufficiente presupposto di imposta ai sensi del d. l. n.262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in l. n. 286 del 2006, sicché le formalità inerenti la segregazione di immobili in trust non comportano l'applicazione delle imposte ipocatastali in misura proporzionale.





La sentenza impugnata deve essere cassata e poiché 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 poiché l'orientamento giurisprudenziale di cui sopra si è consolidato solo nel corso del giudizio di cassazione.

**P.Q.M.**

-La Corte accoglie il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, rigetta il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e decidendo nel merito accoglie il ricorso originario. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 24 maggio 2022, tenuta mediante collegamento da remoto.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
oggi, .....20 GIU 2022.....

Il Cancelliere  
Massimiliano Morgante

Il Presidente est.

(Oronzo De Masi)

