

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DE MASI Oronzo - Presidente -

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere -

Dott. BALSAMO Milena - Consigliere -

Dott. LO SARDO Giuseppe - rel. Consigliere -

Dott. DELL'ORFANO Antonella - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. .../2017 R.G., proposto da:

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

- ricorrente -

contro

la "...", con sede in Milano, in persona dell'amministratore unico pro tempore, nella qualità di trustee del trust denominato "...", rappresentata e difesa dall'Avv. ...e dall'Avv. Carmelita Rizza, entrambi con studio in Roma, ove elettivamente domiciliata, giusta procura in calce al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

- controricorrente -

nonchè S.M., S.J. e S.C., Si.Ca.;

- intimati -

avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 25 novembre 2016 n./14/2016;

udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio non partecipata del 24 maggio 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo.

Svolgimento del processo

che:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 25 novembre 2016 n. .../14/2016, che, in controversia su avviso di liquidazione delle imposte di donazione, ipotecaria e catastale in dipendenza della dotazione del trust denominato "Numero 3", del quale S.M., S.J. e S.C. erano settlors, mentre la "... " era trustee, con rogito notarile del 20 dicembre 2012, ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti della "...", nonchè nei confronti di S.M., S.J. e S.C., avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano il 5 giugno 2014 n. 125/01/2014, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di prime cure, sul presupposto che la dotazione di trust non scontasse le imposte di donazione, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, non avendo efficacia traslativa della proprietà immobiliare. Il ricorso è affidato a due motivi.

La "... " si è costituita con controricorso, mentre S.M., S.J. e S.C. sono rimasti intimati. I controricorrenti hanno depositato memoria ex art. 380-bis c.p.c..

Motivi della decisione

che:

1. Con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato ritenuto dal giudice di appello che l'agevolazione prevista dalla L. 22 giugno 2016, n. 112, art. 6, potesse retroattivamente applicarsi alla dotazione di trust anche in difetto di una specifica istanza dei contraenti.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 22 giugno 2016, n. 112, art. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato ritenuto dal giudice di appello che il trust fosse stato istituito a favore di persone con grave disabilità, perseguendo un'esclusiva finalità di inclusione sociale, cura e assistenza.

Ritenuto che:

1. Entrambi i motivi - la cui stretta ed intima connessione suggerisce l'esame congiunto - sono infondati.

1.1 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 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 (in termini: Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2018, n. 975; Cass., Sez. 5, 2.1 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).

1.2 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" (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, allegata tariffa, art. 4, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 10, comma 2, in accordo con il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 1 e art. 10, comma 2). Anche per l'imposta 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).

Dunque, poichè ai fini dell'applicazione delle imposte di successione, 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 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., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119).

1.3 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 beneficiari, 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).

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 beneficiario 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 conferente, 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).

1.4 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 dal 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, perché finalizzato al perseguimento degli scopi indicati nell'atto costitutivo del trust, che non incrementa il patrimonio personale del trustee, perché 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 disponente 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, poiché 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).

1.5 Nella specie, quindi, il giudice di appello ha fatto corretta e ponderata applicazione del principio enunciato, escludendo che il trasferimento di beni immobili dai settlors al trustee, nell'ambito di un trust non autodichiarato, fosse assoggettabile ad imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, giacché non si era realizzato alcun trasferimento definitivo di beni e diritti dal trustee ai beneficiari.

Peraltro, il richiamo della L. 22 giugno 2016, n. 112, art. 6, ancorché preponderante nel contesto motivazionale della sentenza impugnata, ha avuto il solo scopo di fornire un contributo chiarificatore sui punti in contestazione tra i litiganti, con particolare riguardo all'insussistenza dei presupposti per l'imposta di donazione (in tal senso, anche secondo questa Corte, il legislatore ha inteso esentare in ogni caso da imposta di successione e donazione peculiari ipotesi di trust con specifica destinazione; Cass., Sez. 5, 16 giugno 2021, n. 17127), non essendone stata mai considerata l'applicabilità ex tunc alla fattispecie in decisione. Tanto si può desumere dalla precisazione per cui "si ritiene (che) questa legge sia chiarificatrice di tutti i punti in contestazione e la lettura della stessa

porta alla conclusione di non poter ritenere accettabili le pretese sostenute dall'Amministrazione Finanziaria". Per cui, sotto tale profilo, la censura non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata.

2. Valutandosi la infondatezza dei motivi dedotti, dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso deve essere rigettato.

3. Le spese giudiziali:

- nei rapporti tra ricorrente e controricorrente, seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo;

- nei rapporti tra ricorrente ed intimati, non devono essere liquidate, non essendosi costituite in questa sede le parti vittoriose.

4. Nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. n. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater (nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17), un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante: Cass., Sez. 5, 28 gennaio 2022, n. 2615; Cass., Sez. 5, 3 febbraio 2022, n. 3314; Cass., Sez. 5, 7 febbraio 2022, nn. 3814 e 3831).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura di Euro 200,00 per esborsi e di Euro 5.600,00 per compensi, oltre a spese forfettarie nella misura del 15% sui compensi e ad altri accessori di legge.

Conclusione

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale, il 24 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 20 giugno 2022