

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente -

Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere -

Dott. CANDIA Ugo - rel. Consigliere -

Dott. RUSSO Rita - Consigliere -

Dott. DELL'ORFANO Antonella - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. .../2016 del ruolo generale proposto da:

..., (codice fiscale (OMISSIS)), con sede legale in (OMISSIS), in persona del Presidente del consiglio di amministrazione pro tempore, Dott. B.U., nell'interesse del TRUST RM (codice fiscale (OMISSIS)), rappresentata e difesa, in ragione di procura speciale e nomina poste in calce al ricorso, dagli avv.ti prof. ...e..., domiciliati presso lo studio dell'avv. prof...., in Roma, alla...;

- ricorrente -

contro

l'AGENZIA DELLE ENTRATE, (codice fiscale (OMISSIS)), rappresentata e difesa, ex lege, dall'Avvocatura Generale dello Stato (codice fiscale (OMISSIS)), domiciliata in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza n. .../28/2016 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 4 maggio 2016, non notificata;

UDITA la relazione della causa in Camera di consiglio, celebratasi da remoto in data 26 maggio 2022, svolta dal Consigliere Dott. Ugo Candia.

Svolgimento del processo

che:

1. con atto del 12 ottobre 2011 a rogito del notaio ...(rep. 18345/9666) i coniugi (in regime di separazione dei beni) R.M. e Ri.Ma., istituivano un trust familiare, denominato "TRUST RM", nominando, quale trustee, la ...S.R.L. e se stessi quali beneficiari finali della trust property, nonché uno o più Trust che promuovono attività di ricerca a livello universitario o assimilato, trasferendo al suddetto "Trust R.M." i diritti di proprietà e di nuda proprietà di taluni immobili e partecipazione sociali, destinandoli in tre distinte sezioni: la Sezione 1 e la Sezione 2 dotate dei beni di un coniuge e destinate, ciascuna, a confluire, alla data del decesso del coniuge conferente, nella sezione dotata dal coniuge superstite e la Sezione 3 costituita da tutti i beni appartenenti alle altre sezioni nel momento in cui esse verranno meno;

1.1. l'atto veniva assoggettato a tassazione, ai sensi del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49, applicando l'aliquota del 4% sulla somma eccedente la franchigia fruibile dai coniugi sugli apporti conferiti dal R., avendo la Ri. conferito beni assoggettati a vincolo storico-artistico di quindi esenti ai fini dell'imposta sulle donazioni, a mente del D.Lgs. n. 346 del 1990, artt. 12 e 13);

2. con avviso n. (OMISSIS) l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione la maggiore imposta di donazione nella misura proporzionale dell'8%, ai sensi del D.L. n. 262 del 2006, art. 48, comma 1 lett. c, sul valore dei beni immobili e partecipazioni sociali conferiti al suddetto Trust R.M. dal R., assumendo che esso era riconducibile alla categoria dei vincoli di destinazione assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni ed individuando tre quote di pari valore sul rilievo che i beneficiari finali della trust property erano i citati coniugi, R. e Ri., ed uno o più trust, considerando la quota idealmente spettante alla Ri. esente da tassazione, ai sensi del D.L. n. 262 del 2006, art. 48, comma 1, lett. a), e quindi applicando l'aliquota dell'8%, di cui alla lett. c) della citata disposizione, alle restanti due quote;

3. il primo giudice accoglieva il ricorso della contribuente sul rilievo "che il trust non possedesse soggettività passiva e l'imposta dovesse gravare sui dispones(n)ti e non sul trust e neppure sul trustee" (così riportato nella sentenza oggetto di ricorso per cassazione), ma la Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dall'Ufficio, assumendo che:

3.a. in linea con la giurisprudenza della Corte di Cassazione (ordinanze nn. 3735 e 3737 del 24 febbraio 2015, n. 3886 del 25 febbraio 2015), l'oggetto di tassazione nel trust è l'istituzione di un vincolo di destinazione in sé a prescindere dal fatto che vi sia o meno trasferimento di patrimonio... per cui l'aliquota da applicare è quella dell'8%";

3.b. "l'asserita inesistente soggettività passiva del trust affermata dai giudici di prime cure contrasta con la legge finanziaria 2007 che ha riconosciuto il trust come soggetto passivo ai fini delle imposte...";

3.c. "la ripartizione operata dall'Ufficio della base imponibile in tre quote di pari valore appare corretta se si tiene conto dei punti 30.1., 30.2 e 30.3 dell'atto istitutivo del trust e dell'allegato "B"";

4. avverso tale sentenza la ...proponeva ricorso per cassazione, notificato ai sensi dell'art. 149 c.p.c., il 5/7 dicembre 2016, formulando quattro motivi d'impugnazioni;

5. l'Agenzia delle Entrate, con nota dell'11 marzo 2017, dando atto di non aver notificato il controricorso nei termini, s'è costituita ai soli fini dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione ai sensi dell'art. 370 c.p.c., comma 1;

6. la ricorrente ha depositato in data 13 maggio 2022 memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c..

Motivi della decisione

che:

7. con il primo motivo di impugnazione la ricorrente ha dedotto la "nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3) per ciò che la sentenza impugnata, decidendo in ordine alla "tassabilità" del patrimonio conferito e non in ordine alla misura dell'aliquota, si è pronunciata extrapetitur" (cfr. pagina n. 9 del ricorso);

7.1. nello specifico, l'istante ha posto in evidenza che l'atto impositivo aveva recuperato l'imposta di donazione sulle attribuzioni a favore dei beneficiari e che il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado si basava sul rilievo che l'imposta sulle successioni e donazioni ha natura di tributo unitario, avente ad oggetto l'incremento patrimoniale determinato da vicende traslative con causa liberale, per cui oggetto del giudizio era circoscritto al tema dell'individuazione dell'attribuzione liberale al

momento in cui essa rileva per il patrimonio del beneficiario oppure, anticipatamente, sin dal momento in cui il settlor trasferisce i beni al trust e, in questa seconda ipotesi, al profilo della considerazione di tre beneficiari (come ritenuto dall'Ufficio) e di uno (come opinato dalla ricorrente);

7.2. conseguentemente, l'istante ha lamentato, da un lato, l'omessa pronuncia sul tema dell'identificazione dei beneficiari e, per altro verso, l'adozione di una decisione su di una questione (la natura dell'atto dispositivo del settlor e la sua sussumibilità nell'ambito della disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni) del tutto estranea all'oggetto del giudizio e di natura antitetica rispetto ad esso, in termini tali da escludere l'ipotesi di una continenza o pregiudizialità, giacchè la statuizione della Commissione si è articola sulla premessa che l'imposta si applica sui vincoli in sè e non sui trasferimenti, in termini incompatibili con il contenuto della pretesa impositiva, che si basava, invece, sulla premessa maggiore, secondo cui l'imposta si applica al trasferimento liberale e su quella minore del trasferimento dei beni a tre beneficiari, cosicchè il Giudice avrebbe dovuto rigettare la pretesa impositiva, siccome applicata dall'Ufficio avendo riguardo ad un trasferimento liberale e non anche in relazione alla mera applicazione del vincolo, come ritenuto nella sentenza impugnata;

8. con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente ha denunciato la "violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) per il fatto che i giudici di appello, avendo adottato un'interpretazione di tale norma tale per cui essa determinerebbe l'imposizione della costituzione di vincoli di destinazione in sè e per sè, non ne ha tratto le necessarie conseguenze in punto di individuazione del soggetto passivo di tale nuova imposta" (v. pagine nn. 12 e 13 del ricorso);

8.1. in particolare, l'istante ha rimproverato al Giudice regionale di aver considerato il trust soggetto passivamente legittimato al pagamento dell'imposta, così violando il principio di cui all'art. 53 Cost., non essendovi alcun collegamento diretto tra il fatto indicativo della capacità contributiva (e cioè la costituzione del vincolo di destinazione) ed il trust, come ritenuto da questa Corte nelle ordinanze citate nella sentenza impugnata, le quali hanno considerato il disponente quale soggetto passivo, che esprime con la dotazione la capacità contributiva oggetto di tassazione;

8.2. sotto altro profilo, la ricorrente ha assunto che la nuova norma menzionata dal Giudice regionale, che opera un "rinvio materiale" alle imposte di successione, non può condurre ad una diversa interpretazione, dovendo tale rinvio essere adeguato allo specifico indice di capacità contributiva prescelto, ovvero, ove esso conduca a riferire il dovere impositivo ad altro soggetto privi di alcun razionale collegamento con l'indice prescelto, l'imposizione deve considerarsi posta in palese violazione dell'art. 53 Cost., e, come tale, costituzionalmente illegittima (così a pagina 15 del ricorso);

9. con il terzo motivo di impugnazione la contribuente ha lamentato la "violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) nella misura in cui, nel decidere la questione inerente la tassabilità del patrimonio "conferito" in trust, la norma di cui sopra è stata violata prospettandosene un'interpretazione errata" (v. pagina n. 15 del ricorso);

9.1. in relazione a tale censura, l'istante ha ritenuto che l'interpretazione della menzionata disposizione fornita da questa Corte (con le ordinanze nn. 3735 e 3737 del 24 febbraio 2015 e n. 3886 del 25 febbraio 2015) e fatta propria dal Giudice regionale, secondo cui il legislatore avrebbe delineato un autonomo presupposto impositivo per gli atti di costituzione dei vincoli di destinazione, in termini differenti da quello tradizionale per l'imposta di successione e di donazione, sia errata, criticata dalla dottrina e superata dalla successiva sentenza della Corte n. 21614/2016 che ha ritenuto, nell'ipotesi di trust "autodichiarato", che il presupposto impositivo della liberalità si realizza solo mediante un reale trasferimento di beni e di diritti, scontando, invece, l'ipotesi della segregazione del patrimonio sino all'effettivo trasferimento del beneficiario solo l'imposta di registro in misura fissa;

10. con il quarto ed ultimo motivo di impugnazione, la società ha contestato la "violazione degli artt. 1362 c.c. e segg., circa l'interpretazione dell'atto istitutivo del Trust RM (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) avendo la sentenza impugnata determinato il contenuto dispositivo di tale atto, in punto di individuazione dei beneficiari dello stesso, in spregio dei criteri interpretativi previsti dalla legge, ritenendo che i beneficiari finali del Trust RM (rectius di ciascuna sezione dello stesso) fossero tre, anzichè ciascun coniuge del sig. R. e, rispettivamente, della sig.ra. Ri." (v. pagina n. 18 del ricorso);

10.1. l'istante ha premesso che l'avviso di accertamento aveva escluso l'imponibilità del trasferimento al trust dei beni della Ri., ponendo a fondamento della pretesa l'assunto secondo il quale il conferimento dei beni del R. al trust era funzionale a determinare l'arricchimento di tre distinti soggetti e cioè il R., la Ri. ed un non determinato soggetto costituito da un ente ed un trust avente finalità benefiche;

10.2. la ricorrente ha lamentato l'erronea interpretazione del complessivo atto istitutivo del trust, ritenendo violato il canone ermeneutico di cui all'art. 1362 c.c., in quanto il Trust RM si componeva di due Sezioni ciascuna delle quali configurava un distinto subtrust avente come beneficiario il disponente dell'altra Sezione. In altri termini, l'ing. R., disponendo l'attribuzione alla propria Sezione dei propri beni, realizzava l'effetto di destinare gli stessi ad esclusivo favore del coniuge al momento del proprio decesso (salvo riservare a sè medesimo il godimento beni in questione durante la propria vita). L'unica ipotesi in cui l'atto dispositivo in questione avrebbe determinato l'arricchimento di un ente benefico sarebbe stata quella di commorienza dei coniugi, evento, ovviamente residuale tanto in sè (essendo un caso già residualmente disciplinato dall'art. 4 c.c.), quanto secondo il complesso

delle clausole del/o Strumento" (v. pagine nn. 19 e 20 del ricorso), la cui complessiva analisi ha condotto la difesa della ricorrente a sostenere che "ciascuno dei coniugi... ha disposto dei propri beni a favore dell'altro coniuge e che, pertanto, i beneficiari finali del trust fund sono esclusivamente: l'ing. R., quale beneficiario di quanto conferito dalla moglie Sig.ra Ri., e la Sig.ra Ri., per quanto conferito al Trust dal coniuge, Ing. R." (v. pagina n. 20 del ricorso);

10.3. in ragione di tale ricostruzione, basata sul richiamo ai contenuti delle varie clausole contenute nell'atto, l'istante ha concluso nel senso che l'ipotesi della commorienza dei disponenti (in cui i beni rientranti nelle due ideali Sezioni del trust verrebbero devolute ad uno o più trust) è fattispecie estremamente remota, per cui l'interpretazione delle clausole dell'atto in commento devono essere intese considerando che l'atto dispositivo con causa liberale avesse come beneficiario solo il coniuge e, dunque, per quanto attiene al conferimento predisposto dall'ing. R., esclusivamente la sig.ra Ri.;

OSSERVA:

11. L'indirizzo interpretativo seguito dal Giudice regionale risulta come sopra esposto - fondato sulla giurisprudenza di questa Corte espressa con le menzionate ordinanze nn. 3735, 3737, 3886 e 5322/2015, secondo cui l'atto con il quale il disponente vincola i propri beni al perseguimento di determinate finalità, pur non determinando il trasferimento degli stessi ad un beneficiario e l'arricchimento di quest'ultimo, nondimeno è fonte di costituzione di un vincolo di destinazione, come tale assoggettato all'imposta prevista del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito dalla L. 23 novembre 2006, n. 286.

12. Tuttavia, tale ordine di idee, basato sulla letterale interpretazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47 (che ha previsto l'istituzione dell'imposta sulle successioni e donazioni tra l'altro anche sulla costituzione dei vincoli di destinazione) è stato superato dalla successiva, ribadita, riflessione della giurisprudenza di questa Corte, la quale, a partire dall'anno 2019, con numerose pronunce (v. Cass. n. 1131/2019; 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), s'è consolidata nel ritenere che:

- "la costituzione del vincolo di destinazione di cui al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in L. n. 286 del 2006, non integra autonomo e sufficiente presupposto di una nuova imposta, in aggiunta a quella di successione e di donazione;

- per l'applicazione dell'imposta di donazione, come di quella proporzionale di registro ed ipocatastale, è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante 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 1 luglio 1985, un trasferimento così imponibile non è riscontrabile nè nell'atto istitutivo nè nell'atto di dotazione patrimoniale tra disponente e trustee - in quanto meramente strumentali ed attuativi degli scopi di segregazione e di apposizione del vincolo di destinazione - ma soltanto in quello di

eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo" (così Cass. 17749/2022, che richiama Cass. nn. 13/21, 224/21, 22569/21, 2897/20, 5766/20, 7003/20, 29507/20, 8082/20, 19167/19, 16699/19, 21614/16).

13. Le ragioni di tale approdo possono essere riepilogate nel modo che segue, nei termini già precisati dalle pronunce di questa Corte nn. 22293/2022, 19746/62022, 19747/2022.

13.a. L'atto dispositivo del settlor a favore del trustee avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poichè non comporta l'attribuzione definitiva dei beni allo stesso, il quale è tenuto solo ad amministrarli ed a custodirli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del loro trasferimento ai beneficiari del trust.

13.b. La costituzione del trust non produce, quindi, effetti incrementativi della capacità contributiva del disponente, poichè il suo patrimonio non acquisisce miglioramenti e nemmeno li realizza a favore degli eventuali terzi beneficiari, giacchè tale effetto migliorativo nella sfera giuridica di questi ultimi si realizza solo quando il trustee abbia compiuto l'attività per la quale ha ottenuto l'attribuzione strumentale e temporanea della titolarità dei beni.

13.c. Si tratta di atto avente un contenuto sostanzialmente programmatico ed attuativo degli scopi di segregazione e di costituzione del vincolo di destinazione, che non comportano alcun incremento di ricchezza, giacchè l'attribuzione dei beni al trustee avviene in via strumentale e temporanea, senza effetti traslativi nel significato rilevante ai fini dell'imposizione (e cioè nel senso di un effettivo e stabile passaggio di ricchezza), ma per consentire a questi l'amministrazione e la custodia, a volte la vendita dei beni, 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).

13.d. "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" (così Cass. n. 19747/2022).

13.e. "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)" (così, in termini, Cass. n. 19747/2022);

13.f. "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)" (così, Cass. n. 19747/2022);

13.g. "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)" (così, in termini, Cass. n. 19747/2022) e, nello stesso senso, per l'imposta ipotecaria e catastale (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, richiamate da Cass. 19747/2022).

13.h. "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", per cui "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)";

"La discrezionalità del legislatore nell'individuare i presupposti impositivi deve pur sempre muoversi in un ambito di ragionevolezza e di non-arbitrio (Corte Cost. n. 4/1957 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" (C.Cost. ord. 394/08). Indice che, nel caso del trust, non prende consistenza prima del completamento del percorso cui esso è preordinato. L'apposizione del vincolo, infatti, determina per il disponente l'utilità rappresentata dalla segregazione dei beni in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale; ed è appunto al conseguimento di detto risultato che si deve guardare per individuare il momento in cui la ricchezza si sposta e viene conseguita una utilità economicamente apprezzabile" (così Cass. n. 21181/2022).

13.i. Alla luce del parametro di cui all'art. 53 Cost., l'applicazione del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, va conciliata con il principio della capacità contributiva espressa dal trasferimento del bene, per cui quando - come nella specie - il conferimento costituisce un atto sostanzialmente neutro, che non arreca un reale e stabile incremento patrimoniale al beneficiario, resta esclusa la ricorrenza di un passaggio 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, richiamate da Cass. 19747/2022).

13.l. "... l'art. 2, comma 47, cit., abbia mantenuto, come presupposto impositivo, quello stabilito dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 1, e cioè il "reale trasferimento" di beni o diritti, e quindi il "reale arricchimento" dei beneficiari, aggiungendo espressamente, tra gli atti suscettibili d'imposizione (oltre ai trasferimenti a titolo gratuito, anche) la costituzione dei vincoli di destinazione, per evitare che un'interpretazione restrittiva, determinata dal rinvio all'abrogato D.Lgs. n. 346 del 1990, potesse portare, in tali ipotesi, all'esclusione dell'imposta, che invece non era contemplata nel D.Lgs. n. 346 del 1990, semplicemente perchè, all'epoca, la costituzione di tali vincoli non era ancora prevista nel nostro ordinamento (così Cass., Sez. 5, n. 1131 del 17/01/2019; v. anche Cass., Sez. 5, n. 19167 del 17/07/2019 e, in motivazione, Cass., Sez. 5, n. 8082 del 23/04/2020)" (cfr. Cass. n. 19746/2022).

13.m. "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)" (così Cass. n. 19747/2022).

13.n. In definitiva, "l'atto di istituzione del trust non è, in sè, presupposto dell'imposta di cui al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, 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" (cfr. Cass. n. 22393/2022, che richiama Cass. n. 21614/2016 e poi Cass. 1131/2019).

13.o. "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. n. 131 del 1986, e in forza del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 2, 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" (così Cass. n. 22293/2022).

14. Alla stregua dei principi sopra riepilogati, va quindi accolto il terzo motivo di ricorso, con valore assorbente rispetto agli altri, per cui la sentenza impugnata va cassata e, non essendovi accertamenti in fatto da svolgere, la causa può essere decisa nel merito, accogliendo il ricorso originario.

15. Le spese dell'intero giudizio vanno interamente compensate tra le parti, tenuto conto che l'orientamento giurisprudenziale di cui sopra si è consolidato solo nel corso del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

la Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, dichiara assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario.

Compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Conclusione

Così deciso in Roma, nell'adunanza da remoto, il 26 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 settembre 2022