Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 08-05-2019) 12-09-2019, n. 22757

IMPOSTA REGISTRO
In genere

IMPOSTA SUCCESSIONE E DONAZIONE

TRIBUTI LOCALI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente -

Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere -

Dott. RUSSO Rita - Consigliere -

Dott. MONDINI Antonio - Consigliere -

Dott. BILLI Stefania - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 23024-2017 proposto da:

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

- ricorrente -

contro

AUTOPRONTI SRL IN LIQUIDAZIONE E CONCORDATO PREVENTIVO, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIA BORGOGNONA 47, presso lo studio dell'avvocato GIANLUCA BRANCADORO, rappresentata e difesa dall'avvocato ANTONIO VINCENZI, giusta procura a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1860/2017 della COMM. TRIB. REG. di BOLOGNA, depositata il 09/06/2017; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 08/05/2019 dal Consigliere Dott. STEFANIA BILLI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

1. L'Agenzia delle Entrate propone un unico motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 1860 del 2017, depositata il 9 giugno 2017, che, confermando la pronuncia resa in primo grado, ha respinto il ricorso dell'ente impositore dichiarando illegittimo un avviso di liquidazione.

2. La controversia ha ad oggetto il recupero delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per l'anno 2012 che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto dovute dalla società contribuente in liquidazione, per avere costituito un trust, denominato Trust di garanzia a favore dei creditori della Autopronti s.p.a., nel quale erano stati conferiti determinati immobili al fine di garantire la massa dei creditori sociali, in vista dell'ammissione della società alla procedura di concordato preventivo; a tal fine, era stata fissata una durata predeterminata ed un vincolo di destinazione, la società era stata nominata trustee e il notaio rogante aveva provveduto all'autoliquidazione delle imposte sopra indicate in misura fissa.

3. L'ente impositore aveva, invece, ritenuto applicabile l'imposta proporzionale, con l'aliquota dell'8%, ai sensi del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49, convertito in L. n. 286 del 2006, laddove, invece, il notaio rogante aveva provveduto all'auto liquidazione dell'imposta ipotecaria e catastale e di quella di registro in misura fissa.

4. La CTR dell'Emilia Romagna, per ciò che qui rileva, ha fondato la propria decisione sulle seguenti considerazioni: il presupposto del tributo sulle successioni e donazioni può ritenersi integrato solo ove si determini un reale arricchimento con finalità liberali in capo ai beneficiari; nel caso di specie tale presupposto non sussiste, trattandosi di un trust di scopo, costituito per realizzare un determinato fine senza indicazione del beneficiario finale, ossia del terzo.

5. La società contribuente propone controricorso e deposita memoria.

6. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, commi 47, 48, 49; contesta, in particolare, che il giudice del merito non abbia ritenuto la sussistenza nella specie del presupposto impositivo.

7. Il motivo è infondato per le ragioni che seguono.

7.1. Il D.L. n. 262 del 2006, convertito con modifiche dalla L. n. 286 del 2006, e dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 77, 78 e 79, (Legge finanziaria per il 2007), hanno, com'è noto, reintrodotto nell'ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni che, fino alla sua abrogazione ad opera della L. n. 383 del 2001, art. 13, era disciplinata dal D.Lgs. n. 346 del 1990. Ai sensi D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, "è 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", disciplina quest'ultima che trova applicazione (art. 2, comma 50), in quanto compatibile con le nuove disposizioni.

La novella legislativa ha esteso il presupposto impositivo ai trasferimenti a titolo gratuito, nonchè alla costituzione dei vincoli di destinazione. Nell'ambito concettuale dei "vincoli di destinazione" vanno, poi, 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, istituto di derivazione anglosassone, riconosciuto nell'ordinamento giuridico italiano per effetto della ratifica della Convenzione de l'Aia del 1 luglio 1985 con L. n. 364 del 1989.

Quanto agli elementi essenziali, la Convenzione, art. 2, dispone che:

- si intendono per trust i "rapporti giuridici" istituiti da una persona, il costituente (o disponente o settlor) - con atto tra vivi o mortis causa - qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico;

- i beni in trust "costituiscono una massa distinta e non sono parte del patrimonio del trustee";

- tali beni sono intestati a nome del trustee o di un'altra persona per conto del trustee;

- il trustee è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre dei beni "in conformità alle disposizioni del trust" e secondo le norme impostegli dalla legge;

- non è necessariamente incompatibile con l'esistenza di un trust il fatto che il disponente conservi alcuni diritti e facoltà, o che il trustee stesso abbia alcuni diritti in qualità di beneficiario. In base alla Convenzione, art. 8, spetta alla legge interna dettare regole per la validità, l'interpretazione ed il funzionamento del trust con riguardo, tra il resto:

- ai poteri del trustee di amministrare o disporre dei beni del trust, di darli in garanzia e di acquisirne di nuovi;

- ai rapporti tra il trustee ed i beneficiari, ivi compresa la responsabilità personale del primo verso i secondi;

- all'obbligo del trustee di rendere conto della sua gestione.

Secondo la Convenzione, art. 11, il riconoscimento del trust in conformità alla legge interna implica "quanto meno che i beni del trust siano separati dal patrimonio personale del trustee". Perchè la separatezza patrimoniale sia effettiva, la legge regolatrice può prescrivere, in particolare, che:

- i creditori personali del trustee non possano sequestrare i beni del trust;

- i beni del trust siano separati dal patrimonio del trustee in caso di insolvenza di quest'ultimo o di sua bancarotta;

- i beni del trust non facciano parte del regime matrimoniale o della successione dei beni del trustee;

- la rivendicazione dei beni del trust sia permessa qualora il trustee, in violazione degli obblighi derivanti dal trust, abbia confuso i beni del trust con i suoi.

La mancanza di un'organica disciplina interna determina la necessità per l'interprete di ricorrere a figure affini, ma non sempre pienamente confacenti perchè più o meno distanti dalla matrice anglosassone del trust; quali il negozio indiretto, il patto fiduciario, il mandato, il fondo patrimoniale, la destinazione patrimoniale a specifico affare.

Il problema è poi reso più complesso dal fatto che il trust può rispondere a finalità eterogenee: di famiglia; 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 c.c.).

Ulteriori diversificazioni si riscontrano a seconda che il trust venga costituito 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).

Fattori individualizzanti comuni, così come desumibili dalla disciplina convenzionale, possono purtuttavia individuarsi:

- nel nucleo causale unitario costituito dalla combinazione dello scopo di destinazione con quello, ad esso strumentale, di segregazione patrimoniale;

- nell'attuazione del vincolo di destinazione mediante intestazione meramente formale dei beni al trustee ed attribuzione al medesimo di poteri gestori circoscritti e mirati allo scopo;

- nell'attribuzione al beneficiario, ove esistente, di una posizione giuridica iniziale che non è di diritto soggettivo sul bene, ma di aspettativa o di interesse qualificato ad una gestione conforme alla realizzazione dello scopo.

Proprio perchè mero "insieme" di beni e rapporti giuridici destinati ad un fine determinato nell'interesse di uno o più beneficiari (Cass. n. 10105 del 2014, n. 3456 del 2015, n. 2043 del 2017, n. 31442 del 2018), il trust è privo di personalità giuridica, con la conseguenza che soggetto legittimato nei rapporti, anche processuali, con i terzi è esclusivamente il trustee nella sua veste di gestore, formale intestatario dei beni ed esercente in proprio dei diritti correlati.

L'ordinamento vede con favore l'istituto, sia per la varietà e flessibilità di funzione, sia perchè esso permette un'operatività comune ed armonizzata pur nell'ambito di legislazioni di tradizione differente.

7.2. Scarna è anche la disciplina fiscale.

L'amministrazione finanziaria (Circolari nn. 3/E, 22 gennaio 2008 e 48/E, 6 agosto 2007) assume che:

- debba considerarsi trust "un rapporto giuridico complesso con un'unica causa fiduciaria che caratterizza tutte le vicende del trust (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, raggiungimento dello scopo)";

- debbano considerarsi "vincoli di destinazione" "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" (n. 3/E cit.).

Per quanto riguarda le imposte dirette, la mancanza di personalità giuridica non è di ostacolo, per regola generale, alla individuazione nel trust della soggettività passiva Ires (Tuir, art. 73, come modificato dalla L. n. 296 del 2006); con diversa disciplina a seconda che si tratti di trust residente o non residente, ovvero che si tratti di trust con individuazione, o senza individuazione, dei beneficiari (art. 73 cit.).

Per quanto concerne le imposte indirette, norma di riferimento è stata considerata, ma con esiti interpretativi molto diversi, il D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in L. n. 286 del 2006, sopra richiamata (v. punto 8.1).

Rileva anche la L. n. 112 del 2016, art. 6, (c.d. legge del "Dopo di noi") in base al quale: "1. I beni e i diritti conferiti in trust ovvero gravati da vincoli di destinazione di cui all'art. 2645-ter c.c., ovvero destinati a fondi speciali di cui all'art. 1, comma 3, istituiti in favore delle persone con disabilità grave (...) sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi da 47 a 49, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, e successive modificazioni".

Aspetti ancora diversi riguardano l'imposizione locale, la quale appare però segnata da presupposti impositivi del tutto autonomi e divergenti da quelli invece riconducibili (in termini di attribuzione traslativa di ricchezza) all'imposta di registro, a quella ipotecaria-catastale ed a quella sulle successioni e donazioni; ciò perchè normalmente ricollegati al dato oggettivo, immediato e contingente costituito, ad esempio, dalla fruizione di un servizio pubblico ("tassa rifiuti"), dallo sfruttamento di una risorsa pubblica (come nella

Tosap) o dall'esercizio sugli immobili di un diritto reale o di un possesso ad esso corrispondente (come nell'Ici-Imu).

Tornando alle imposte indirette, l'incertezza applicativa riguarda, pur nell'ambito di una figura unitaria, i differenti momenti negoziali nei quali quest'ultima normalmente si articola, a seconda che oggetto di imposizione sia:

- l'atto istitutivo del trust di natura non traslativa di beni o diritti, ma meramente preparatoria, enunciativa e programmatica;

- l'atto di dotazione o provvista del trust, comportante il momentaneo trasferimento del bene o del diritto al trustee in funzione della realizzazione degli obiettivi prefissati e con i vincoli ad essa pertinenti;

- l'atto di trasferimento finale del bene o del diritto al beneficiario.

Non rileva per contro, in quanto solo collaterale al rapporto di trust ed assoggettato all'imposizione generale di registro, l'incarico attribuito dal disponente al trustee ed avente ad oggetto, secondo lo schema del mandato gratuito od oneroso, la gestione finalizzata dei beni e la loro allocazione ultima.

7.3. Per quanto concerne l'imposta di registro (ma tematica analoga investe anche l'imposta ipotecaria e catastale), la controversia applicativa riguarda, segnatamente, la quota di imposta eccedente la misura fissa, secondo quanto stabilito in via residuale dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 9, della Tariffa allegata, secondo cui la tassazione proporzionale (3%) si applica per la sola circostanza che l'atto abbia per oggetto "prestazioni a contenuto patrimoniale". L'imposta di registro occupa il caso di specie.

7.4. Com'è noto, l'interpretazione di legittimità in materia si è evoluta - attraverso il graduale recepimento, favorito anche dall'apporto della dottrina e della giurisprudenza di merito, di soluzioni intermedie e più sfumate - attraverso due posizioni concettualmente molto distanti tra loro.

La posizione di partenza (Cass. nn. 3735, 3737, 3886, 5322 del 2015) è fissata dalla seguente massima (nello specifico Cass. n. 3735 del 2015 cit.): "L'atto con il quale il disponente vincoli propri beni al perseguimento della finalità di rafforzare una generica garanzia patrimoniale già prestata, nella qualità di fideiussore, in favore di alcuni istituti bancari, pur non determinando il trasferimento di beni ad un beneficiario e l'arricchimento di quest'ultimo, nondimeno è fonte di costituzione di un vincolo di destinazione, sicchè resta assoggettato all'imposta prevista dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito dalla L. 23 novembre 2006, n. 286, la quale - accomunata per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali - a differenza delle imposte di successione e donazione, che gravano sui trasferimenti di beni e diritti "a causa" della costituzione dei vincoli di destinazione, è istituita direttamente, ed in sè, sulla costituzione del vincolo".

La posizione che possiamo definire di arrivo (Cass. n. 1131 del 2019) afferma invece che:

- "non si può trarre dallo scarno disposto del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, il fondamento normativo di un'autonoma imposta, intesa a colpire ex se la costituzione dei vincoli di destinazione, indipendentemente da qualsivoglia evento traslativo, in senso proprio, di beni e diritti, pena il già segnalato deficit di costituzionalità della novella così letta";

- "in relazione agli atti di dotazione del fondo oggetto di causa (...), il giudice di appello (...) ha correttamente escluso che la costituzione del vincolo di destinazione sulle somme di denaro conferite in trust avesse prodotto un effetto traslativo immediato, solo in tal caso giustificandosi la soggezione dell'atto dotativo all'imposta sulle successioni e donazioni, in misura proporzionale, in quanto sicuro indice della capacità economica del soggetto beneficiato".

Si ritiene che quest'ultima sia la posizione più persuasiva, così da dover essere qui recepita a composizione di un contrasto che può sul punto dirsi, anche in ragione delle altre decisioni di cui si darà conto, ormai soltanto diacronico.

Si riconosce che nel "genere" degli atti di "costituzione di vincoli di destinazione" di cui al cit. art. 2, comma 47, rientri anche la "specie" del trust; ha in proposito osservato Cass. n. 1131 del 2019 cit. che: "nell'ambito concettuale dei "vincoli di destinazione" devono essere 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 (...)".

Tale inclusione, tuttavia, non è ritenuta bastevole a giustificare l'imposizione del trust in quanto tale, ostandovi principalmente considerazioni di natura costituzionale.

Ciò perchè la tesi della "nuova imposta" gravante sul vincolo di destinazione, assunto quale autonomo e sufficiente presupposto, non dà adeguatamente conto del fatto che la sola apposizione del vincolo non comporta, di per sè, incremento patrimoniale significativo di un reale trasferimento di ricchezza; con quanto ne consegue, appunto nell'ottica di un'interpretazione costituzionalmente orientata, in ordine alla non ravvisabilità in esso di forza economica e capacità contributiva ex art. 53 Cost..

Ferma restando l'indubbia discrezionalità del legislatore nell'individuare i presupposti impositivi, quest'ultima deve pur sempre muoversi in un ambito di ragionevolezza e di non-arbitrio (Corte Cost. n. 4 del 1954 e n. 83 del 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. n. 394 del 2008).

In materia tale indice non prende consistenza prima che il trust abbia attuato la propria funzione.

Non può negarsi che l'apposizione del vincolo, in quanto tale, determini per il disponente l'utilità rappresentata dalla separatezza dei beni (limitativa della regola generale di cui all'art. 2740 c.c.), in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale; ma, d'altra parte, in assenza di una simile utilità, e dell'interesse ad essa sotteso nel libero esercizio dell'autonomia negoziale delle parti, verrebbe finanche meno lo stesso fondamento causale del trust, della cui validità e meritevolezza ex art. 1322 c.c., dopo la ratifica della Convenzione, non è invece più dato dubitare.

Ciò che si vuol dire è che questa utilità non concreta, di per sè, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al disponente e nemmeno al trustee, quanto soltanto - "se" e "quando" il trust abbia compimento - in capo al beneficiario finale.

Prima di questo momento, l'utilità, insita nell'apposizione del vincolo, si risolve, infatti, dal lato del conferente, in una autorestrizione del potere di disposizione mediante segregazione e, dal lato del trustee, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, transitoria, vincolata e strumentale (secondo appunto quanto stabilito dai su riportati dAlla Convenzione, artt. 2 e 11).

Neppure è a dire che questa interpretazione apparentemente antiletterale produrrebbe, sul piano sistematico, effetto sostanzialmente abrogativo della nuova formulazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, con cui il legislatore avrebbe invece proprio inteso "aggiungere" all'imposta sulle successioni ed a quella sulle donazioni - indipendentemente da qualsivoglia arricchimento - la terza imposta sul vincolo di destinazione; tanto più che, ritenendosi necessario l'arricchimento, l'aggiunta in questione non avrebbe avuto ragion d'essere operando comunque, in sua assenza, le imposte ordinarie.

Si è infatti osservato che, vista l'esigenza di un'interpretazione costituzionalmente compatibile, il richiamo ai vincoli di destinazione deve essere riferito all'intendimento del legislatore 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 del 2016).

Il che equivale ad affermare che la menzione legislativa del vincolo di destinazione, accanto a donazioni ed atti a titolo gratuito, si limita a precisare, in un quadro normativo reso incerto dalla non perfettamente integrale riesumazione della previgente disciplina di cui al TU n. 346 del 1990, che l'imposta (quella di donazione) deve essere applicata anche quando l'incremento patrimoniale a titolo liberale sia indirettamente realizzato attraverso un "vincolo di destinazione".

Quanto osservato in ordine alla non individuabilità, nella costituzione del vincolo, di un autonomo presupposto di imposta vale anche ad escludere che l'atto istitutivo del trust e quelli di dotazione/provvista del medesimo siano alternativamente assoggettabili all'imposta sulle donazioni. Di questa mancano, infatti, gli elementi costitutivi rappresentati, sia dalla liberalità, sia dal concreto arricchimento mediante effettivo trasferimento di beni e diritti, secondo quanto evincibile dal cit. TU n. 346 del 1990, art. 1.

A fronte delle rassegnate indicazioni, di tipo anche costituzionale, oggettivamente debole è l'argomento di segno contrario secondo cui quando il legislatore ha inteso esentare da imposta di successione e donazione il trust, lo ha specificato a chiare lettere, così come accade nella cit. L. n. 112 del 2016, art. 6, sul trust di disabilità.

Questa conclusione appare forzata.

Alla determinazione dei presupposti dell'imposta dovrebbe, di regola, giungersi in via diretta, certa e tassativa, e non con argomento a contrario; inoltre, va considerato che la disposizione in parola è sopravvenuta in un momento ed in un contesto interpretativo (anche di legittimità) ancora estremamente variegato ed incerto, in maniera tale che il legislatore del 2016 ben può avere ritenuto di dover comunque senz'altro esentare dall'imposta il trust in questione, in quanto rispondente ad obiettivi di speciale ed urgente protezione, restando però del tutto impregiudicato il dibattito sulla portata generale del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47.

Nemmeno risulta applicabile agli atti in questione l'imposta (proporzionale) di registro.

Ha osservato Cass. n. 25478 del 2015: "In merito ai profili impositivi del trust, non è dato sottoporre l'atto costitutivo di un trust liberale ad imposizione proporzionale immediata, giacchè quell'atto non è in grado di esprimere la capacità contributiva del trustee (solo l'attribuzione al beneficiario può considerarsi sintomatica ai fini dell'imposizione). Nel caso di specie l'errore insito nella tesi erariale è di considerare il trust liberale come immediatamente produttivo degli effetti traslativi finali che costituiscono il vero (e unico) presupposto dell'imposta: ne consegue che la sua costituzione va considerata estranea al presupposto dell'imposta indiretta sui trasferimenti in misura proporzionale, sia essa l'imposta di registro, ipotecaria o catastale, mancando l'elemento fondamentale dell'attribuzione definitiva dei beni al beneficiario".

Si è affermato in questa decisione (resa su fattispecie antecedente alla reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, ma contenente affermazioni valide anche per il problema in discussione) che è vero che il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 9, della Tariffa all., su riportato, prevede l'applicazione residuale dell'imposta proporzionale su tutti gli atti aventi contenuto patrimoniale, ma non è altrettanto vero che quest'ultimo requisito di patrimonialità sussista "per il sol fatto che il consenso prestato riguarda un vincolo su beni muniti di valore economico".

Si tratta invece di requisito riconducibile al carattere di onerosità, posto che "la norma non può essere intesa in modo dissociato dal contesto del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, comma 1, che fissa la base imponibile dell'imposta prevedendola (v. lett. h), per le "prestazioni a contenuto patrimoniale", nell'ammontare "dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto""; il che è dimostrazione del fatto che, ai sensi dell'art. 9, della tariffa, "la prestazione "a contenuto patrimoniale" è la prestazione onerosa" (Cass. n. 25478 del 15 cit.).

Questa lettura, d'altra parte, è coerente - nell'ambito di quel già ricordato procedimento interpretativo per affinità ed analogia necessitato dall'assenza di organica disciplina dell'istituto - con l'orientamento di legittimità ampiamente consolidatosi intorno all'imposizione dell'atto costitutivo di fondo patrimoniale ex art. 167 c.c..

Si è osservato, in proposito, che quest'ultimo "non è un atto traslativo a titolo oneroso, nè un atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, ne, infine, un atto avente natura meramente ricognitiva, bensì una convenzione istitutiva di un nuovo regime giuridico, diverso da quello precedente, costitutivo di beni in un patrimonio avente un vincolo di destinazione a carattere reale, in quanto vincola l'utilizzazione dei beni e dei frutti solo per assicurare il soddisfacimento dei bisogni della famiglia"; con la conseguenza che, in tema di imposta di registro: "il regime di tassazione di tale atto non è quello dell'imposta proporzionale, di cui al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 1 (atti traslativi a titolo oneroso), art. 9. (atti diversi, aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale), o art. 3. (atti di natura dichiarativa) della tariffa, parte prima, allegata, ma va individuato nella categoria residuale disciplinata dalla tariffa stessa, art. 11, con conseguente applicabilità dell'imposta nella misura fissa ivi indicata" (Cass. n. 10666 del 2003; così nn. 21056 del 2005; 12071 del 2008 ed altre).

Analoghe considerazioni valgono per l'imposta ipotecaria e catastale sui trasferimenti immobiliari di dotazione del trust.

Anche in tal caso (così Cass. n. 25478 del 2015 cit.) 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. n. 347 del 1990, Tariffa all.; in accordo con il D.Lgs. cit., art. 1 e art. 10, comma 2). In altri termini, anche per l'imposta ipotecaria e catastale, 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, i quali saranno chiamati, dunque, al pagamento dell'imposta in misura proporzionale (Cass. n. 21614 del 2016).

Ha stabilito Cass. n. 975 del 2018 che: "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".

La strumentalità dell'atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica, nei termini indicati, la fiscale neutralità.

7.5. Si è detto che la complessità del problema deriva anche dal fatto che il trust è istituto multiforme.

L'orientamento al quale questa corte di legittimità è da ultimo pervenuta (Cass. n. 1131 del 2019 cit.), tuttavia, è in grado di dare conto di tale aspetto, apprestando una soluzione che opportunamente

valorizzando l'elemento essenziale sempre causalmente costituito, come detto, dal collegamento di segregazione e destinazione - deve ritenersi estensibile a tutte le diverse forme di manifestazione.

In ogni tipologia di trust, dunque, l'imposta proporzionale non andrà anticipata nè all'atto istitutivo, nè a quello di dotazione, bensì riferita a quello di sua attuazione e compimento mediante trasferimento finale del bene al beneficiario.

Si tratta di conclusione che può ricondurre ad unità anche quegli indirizzi che, pur condivisibilmente discostandosi dall'originaria posizione interpretativa di cui in Cass. nn. 3735, 3737, 3886, 5322 del 2015 cit., hanno tuttavia ritenuto di dover mantenere dei distinguo in relazione a fattispecie di trust reputate peculiari ed in qualche modo divergenti dal paradigma convenzionale.

Così avviene quando (Cass. n. 31445 del 2018; n. 31446 del 2018; n. 734 del 2019) si attribuisce rilevanza dirimente al fatto che il beneficiario sia designato già con l'atto istitutivo del trust, in modo da denotare "sin da subito" la sussistenza nel disponente della volontà di trasferire a questi il bene in dotazione, con conseguente applicazione immediata dell'imposta proporzionale. Diversamente l'imposta dovrebbe essere applicata in misura fissa nella differente ipotesi di mancata designazione del beneficiario nell'atto istitutivo. Si osserva nella decisione n. 31445 del 2018 cit.: "Tuttavia, ciò non esclude tout court che in alcune fattispecie sia possibile valutare sin da subito se il disponente abbia avuto la volontà effettiva di realizzare, sia pure per il tramite del trustee, un trasferimento dei diritti in favore di terzo. (...) E' chiaro, infatti, che, allorquando il beneficiario sia unico e ben individuato (determinando, nel caso di specie, in assenza di rapporti di parentela con la disponente, l'applicazione dell'aliquota massima dell'8%) ed il negozio costitutivo non preveda, neppure in via subordinata, il ritorno dei beni in capo al settlor, l'operazione dismissiva evidenzi, in assenza di provati intenti elusivi, una reale volontà di trasferimento, con la conseguente applicabilità immediata dell'aliquota di volta in volta prevista". Oppure quando (Cass. n. 13626 del 2018) si individua, nel trust liquidatorio solvendi causa, un effetto traslativo immediato (con conseguente applicazione dell'imposta di donazione) nella volontà del disponente di realmente attribuire all'attuatore la proprietà dei beni, in modo tale che il vincolo di destinazione debba ritenersi "idoneo a produrre un effetto traslativo funzionale al (successivo ed eventuale) trasferimento della proprietà dei medesimi beni vincolati a favore di soggetti beneficiari diversi dal soggetto disponente senza alcun effetto di segregazione del bene". Ha in particolare stabilito la decisione in esame che: "Il "trust" mediante il quale si costituisce un vincolo di destinazione idoneo a produrre un effetto traslativo in favore del "trustee", sebbene funzionale al successivo ed eventuale trasferimento della proprietà dei beni vincolati ai soggetti beneficiari, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni, facendo emergere la potenziale capacità economica, ex art. 53 Cost., del destinatario del trasferimento", osservando quindi che: "Nella specie i contraenti vollero il reale trasferimento delle quote e dei relativi diritti al trustee, sia pure ai fini della liquidazione e quindi il reale arricchimento del beneficiario. E' quindi corretta l'applicazione dell'imposta nella misura dell'8% prevista dal D.L. n. 262 del 2006, comma 49, lett. c), del che sottopone all'imposta di donazione la costituzione di vincoli di destinazione con beni devoluti a soggetti diversi da quelli previsti nelle lett. a), a bis) e b)".

Nella prima ipotesi il fatto che il beneficiario sia individuato fin dall'atto istitutivo non comporta, di per sè, necessaria deviazione dal tipo negoziale del trust e, soprattutto, non pare giustificare l'immediata tassazione proporzionale, 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.

Anche questa fattispecie può dunque rientrare nel delineato sistema di imposizione proporzionale eventuale e differita.

Nella seconda ipotesi non si dubita della effettività del trasferimento al trustee dei beni da liquidare, ma ciò non esclude che, anche in tal caso, sia connaturato al trust che tale trasferimento sia mero veicolo tanto

dell'effetto di segregazione quanto di quello di destinazione. Ancora una volta, dunque, si tratterà di individuare e tassare gli atti traslativi propriamente detti (che sono quelli di liquidazione del patrimonio immobiliare di cui il trust sia stato dotato), non potendo assurgere ad espressione di ricchezza imponibile, nè l'assegnazione-dotazione di taluni beni alla liquidazione del trustee in funzione solutoria e nemmeno, in tal caso, la ripartizione del ricavato ai beneficiari a dovuta soddisfazione dei loro crediti.

In entrambe le ipotesi, poi, non è inutile osservare come, qualora sia davvero individuabile un effetto traslativo immediato propriamente detto, perchè realizzato in via diretta e senza alcuna volontà di segregazione/destinazione, sembri addirittura dubitabile la stessa ravvisabilità in concreto della causa negoziale di trust.

Nel qual caso non è più un problema di fiscalità del trust quanto, se mai, di attribuzione all'atto della sua più appropriata qualificazione secondo intrinseca natura ed effetti giuridici; ciò perchè non è in discussione che, come i "creditori comuni" possono allontanare da sè gli effetti di un trust solo apparente e rispondente a finalità deviate (proponendo azione di simulazione o revocatoria), così il "creditore fisco" è ammesso a far prevalere la "sostanza sulla forma" mediante disconoscimento degli effetti dell'atto previa sua riqualificazione D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20, o, al limite, contestazione di abuso/elusione della L. n. 212 del 2000, ex art. 10 bis.

La soluzione qui accolta può trovare applicazione anche nel caso del c.d. trust autodichiarato, connotato dalla coincidenza di disponente 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 (applicazione già esclusa, nel trust autodichiarato, da Cass.n. 21614 del 2016 cit.).

In definitiva, deve qui affermarsi che:

- la costituzione del vincolo di destinazione di cui al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, con v. 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, così 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. Nell'ipotesi di specie, manca il presupposto impositivo del reale arricchimento effettuato attraverso un effettivo trasferimento di beni e diritti come richiesto dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 1. I beni conferiti, gestiti dalla stessa società contribuente, in qualità di trustee, sono vincolati al soddisfacimento dei creditori; il soggetto conferente, cd settlor, ed il trustee coincidono e non risulta realizzato alcun arricchimento in favore di beneficiari.

Da quanto esposto consegue che correttamente il notaio rogante ha autoliquidato le imposte oggetto del giudizio in misura fissa.

8. Il ricorso deve, dunque, essere respinto.

9. La difficoltà della questione interpretativa delle norme da applicare e l'assenza di univocità dei precedenti di legittimità nelle fasi dei giudizi di merito giustifica la compensazione delle spese dei gradi di merito, mentre le spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, vengono regolate secondo la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Compensa le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 8 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 12 settembre 2019