

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22182 Anno 2020

Presidente: STALLA GIACOMO MARIA

Relatore: D'ORIANO MILENA

Data pubblicazione: 14/10/2020

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 28958/2014 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elett.te domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende, *ope legis*;

- *ricorrente* -

contro

Brembilla Ramona, elett.te dom.ta in Roma alla P.zza Cola di Rienzo n. 92, presso lo studio dell'avv. Franco Carlini da cui è rapp.ta e difesa, unitamente agli avv.ti Guido Luigi Battagliese Tep e Vittorio Buonaguidi Tep, come da mandato in calce al controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 151/42/13 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata il 30/10/2013, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 4 febbraio 2020 dalla dott.ssa Milena d'Oriano;

**RITENUTO CHE:**

1. con sentenza n. 151/42/13, depositata il 30 ottobre 2013, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, accoglieva l'appello proposto dalla contribuente avverso la sentenza n. 116/18/10 della CTP di Milano, con condanna al pagamento delle spese di lite;

2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione dell'imposta di registro, relativa ad un atto istitutivo di trust auto-dichiarato, al cui termine i beneficiari risultavano individuati nella stessa costituente se in vita o, in caso diverso, nel coniuge e nei discendenti in linea retta, pretesa dall'Ufficio in misura proporzionale in luogo di quella fissa a cui era stata sottoposta;

3. la CTP aveva rigettato il ricorso, sul presupposto che la costituzione del trust implicasse una segregazione di beni costituente di fatto un trasferimento;

4. la CTR, in riforma della decisione di primo grado, aveva invece accolto l'appello ritenendo che la costituzione di un trust auto-dichiarato costituisse un atto neutro, da cui non consegue alcun effetto traslativo, sicché, in assenza di un arricchimento patrimoniale cui è correlata la proporzionalità dell'imposizione, tale atto sconta l'imposta di registro in misura fissa;

5. avverso la sentenza di appello, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, consegnato per la notifica il 9-12-2014, affidato ad un unico motivo; la contribuente ha resistito con controricorso e depositato memoria ex art. 380 bis c.p.c.

#### **CONSIDERATO CHE:**

1. con unico motivo l'Agenzia ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.l. n. 262 del 2006, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., ritenendo che nell'ambito applicativo di tale norma, secondo cui l'imposta di successione e donazione si applica in caso di "costituzione di vincoli di destinazione", rientrerebbero tutti quei negozi giuridici, tra i quali vi è il trust, che partendo da un effetto segregativo immediato sono in

grado di determinare, sulla base di un disegno unitario, un effetto finale di attribuzione liberale in favore dei beneficiari, individuati all'interno della ristretta cerchia familiare.

**OSSERVA CHE:**

1. Il ricorso non è meritevole di accoglimento, dovendosi dare continuità ai principi di recente affermati da questa Corte secondo cui "Poiché ai fini dell'applicazione delle imposte di successione, registro ed ipotecaria è necessario, ai sensi dell'art. 53 Cost., che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, nel "trust" di cui alla l. n. 364 del 1989 (di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1° luglio 1985), detto trasferimento imponibile non è costituito né dall'atto istitutivo del "trust", né da quello di dotazione patrimoniale fra disponente e "trastee" 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." (Vedi Cass. n. 16699 del 2019).

1.1 Si è così ribadito che "In tema di "trust", l'imposta sulle successione e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006 (conv. con modif. dalla l. n. 286 del 2006) anche per i vincoli di destinazione, è dovuta non al momento della costituzione dell'atto istitutivo o di dotazione patrimoniale, fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione ed apposizione del vincolo, bensì in seguito all'eventuale trasferimento finale del bene al beneficiario, in quanto solo quest'ultimo costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 Cost" ( Vedi Cass. 19167 del 2019).

1.2 In particolare riferimento all'imposta di registro si era del resto già affermato che "Poiché l'imposta sulle successioni e donazioni ha come presupposto l'arricchimento patrimoniale a titolo di liberalità, ai fini della sua applicazione in misura proporzionale occorre valutare se sin dall'istituzione del "trust" si sia realizzato un

trasferimento definitivo di beni e diritti dal "trustee" al beneficiario: in mancanza di tale condizione, l'atto dovrà essere assoggettato alla sola imposta fissa di registro" ( Vedi Cass. n. 31445 del 2018); ed ancora che " Il trasferimento del bene dal "settlor" al "trustee" avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso, che è tenuto solo ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai beneficiari del "trust": detto atto, pertanto, è soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale ( Vedi Cass. n. 975 del 2018).

2. Premesso che in tema di trust la mancanza di un'organica disciplina interna determina la necessità per l'interprete di ricorrere a figure affini, ma non sempre pienamente confacenti, sono stati desunti dalla disciplina convenzionale dei fattori individualizzanti comuni, quali: un nucleo causale unitario costituito dalla combinazione dello scopo di destinazione con quello, ad esso strumentale, di segregazione patrimoniale; l'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; l'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.

2.1 Molto scarna anche la disciplina fiscale: per quanto concerne le imposte indirette la norma di riferimento è l'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006, conv. dalla l. n. 286 del 2006, secondo cui: "E' istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo

31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54".

2.3 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.

2.4 Come innanzi evidenziato l'interpretazione del Giudice di legittimità si è ormai consolidata nel senso di escludere che dallo scarno disposto del d.l. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, si possa trarre 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, per cui, in relazione agli atti di dotazione del fondo, escluso che la costituzione del vincolo di destinazione sulle somme di denaro conferiti in trust produca un effetto traslativo immediato, non si giustifica la soggezione di tale atto dotativo all'imposta sulle successioni e donazioni, in misura proporzionale.

3. Per quanto concerne l'imposta di registro, e le analoghe imposta ipotecaria e catastale, era questione controversa se la quota di imposta eccedente la misura fissa, in misura proporzionale del tre per cento, secondo quanto stabilito in via residuale dall'articolo 9 della Tariffa allegata al d.P.R.131/86, si applicasse per la sola circostanza che l'atto avesse per oggetto "prestazioni a contenuto patrimoniale" o se piuttosto un atto di costituzione di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

trust dovesse essere tassato in misura fissa, ex art. 11 della medesima Tariffa.

3.1 Ebbene si è escluso che agli atti in questione potesse applicarsi l'imposta proporzionale di registro; come osservato da 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, giacché 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".

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

3.2 Tale soluzione può poi trovare applicazione anche nel caso del c.d. trust auto-dichiarato – oggetto della presente controversia – “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. 21614/16 cit.)”  
(così in motivazione Cass. n. 16699 del 2019).

4 La Commissione Tributaria Regionale, nella sentenza qui impugnata, ha fatto buon governo di tali principi, con conseguente rigetto del ricorso.

4.1 La complessità della materia, in uno con il recente consolidamento di un orientamento interpretativo di legittimità non sempre lineare nel tempo, depone per la compensazione delle spese di lite.

**P.Q.M.**

La Corte,  
rigetta il ricorso;  
compensa le spese.

Così deciso, in Roma, il 4 febbraio 2020.

