



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

21614

16

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA

Imposta ipotecaria. Liquidazione. Trust <<auto dichiarato>> con conferimento di immobili e mobili. Artt. 2 e 10 d.lgs. 347/90. Misura proporzionale o fissa dell'imposta

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Domenico	Chindemi	Presidente
Dott. Oronzo	De Masi	Consigliere
Dott. Liana	Zoso	Consigliere
Dott. Ernestino	Bruschetta	Consigliere rel.
Dott. Giacomo	Stalla	Consigliere

R. G. N. 27631/14

Cron. 21614

Rep.

Ud. 5/10/16

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso n. 27631/14 proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliato in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*;

3510
16

- ricorrente -

contro

Trust (omissis), in persona del suo Trustee, nonché (omissis), elettivamente domiciliati in (omissis) (omissis), presso lo Studio dell'Avv. (omissis), che li rappresenta e difende, giusta delega in calce al controricorso;

Handwritten signature



- **controricorrenti** -

avverso la sentenza n. 239/01/14 della Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, depositata il 26 febbraio 2014;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 5 ottobre 2016 dal Consigliere Dott. Ernestino Bruschetta;

udito l'Avv. dello Stato (omissis), per la ricorrente;

udito l'Avv. (omissis), per delega dell'Avv. (omissis), per i controricorrenti;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Giovanni Giacalone, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatto

Pronunciando sull'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la decisione n. 201/07/12 della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia che aveva annullato l'avviso di liquidazione n. (omissis) con il quale venivano recuperate nei confronti del notaio rogante (omissis) (omissis) imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale con aliquote rispettivamente del 2% e 1% base imponibile € 624.000,00 relativamente a un atto di costituzione di un *trust* cosiddetto <<autodichiarato>> denominato <<(omissis)>> registrato il (omissis) (omissis) in esenzione d'imposta sulle successioni e donazioni perché rientrante nella <<franchigia>> - e nel quale erano stati conferiti immobili e quote sociali fino al (omissis) o fino alla morte del disponente e *trustee* (omissis) con successivo trasferimento ai beneficiari discendenti dello stesso - la Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria con l'impugnata sentenza n. 239/01/14 depositata il 26 febbraio 2014 riteneva conformemente al primo giudice che l'atto dovesse scontare la tassazione in misura fissa poiché <<nel caso di

Ernestino Bruschetta



specie nessun trasferimento di beni che dovesse essere soggetto alle imposte ipotecarie e catastali era stato ancora posto in essere, anche in considerazione della natura di *trust* autodichiarato del *trust* ^(omissis) nel quale il disponente e il *trustee* coincidevano con la medesima persona>> e mentre invece in parziale riforma dichiarava <<l'improcedibilità/inammissibilità del ricorso proposto dal *trust* ^(omissis) >>.

L'ufficio proponeva ricorso per cassazione affidato a un solo motivo, cui resistevano il notaio e il *trust* in persona del suo *trustee*, i quali preliminarmente eccepivano l'inammissibilità dell'impugnazione *ex adverso*.

I contribuenti si avvalevano della facoltà di depositare memoria.

Diritto

1. Poiché la declaratoria della CTR di <<improcedibilità/inammissibilità>> del ricorso promosso dal *trust* Stella in persona del suo *trustee* non è stata impugnata (statuizione peraltro conforme alla giurisprudenza di questa Corte, v. Cass. sez. trib. n. 25478 del 2015; Cass. sez. I n. 3456 del 2015; che hanno consolidato il principio per cui il *trust* manca di personalità giuridica poiché trattasi di un <<insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato e formalmente intestati al *trustee*, che è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi non quale legale rappresentante, ma come colui che dispone del diritto>>), la stessa è passata in giudicato da rilevarsi d'ufficio in ogni stato e grado (Cass. sez. I n. 17261 del 2013; Cass. sez. lav. n. 20427 del 2012), con la conseguenza che sono inammissibili sia il ricorso per cassazione promosso dall'Ufficio nei confronti del ridetto *trust* e sia il controricorso di quest'ultimo.

2. Come anticipato in narrativa del presente, il contribuente notaio ha eccepito l'inammissibilità dell'avversario ricorso per cassazione sia per difetto di autosufficienza perché nello stesso non sarebbero stati riprodotti tutti gli atti e i documenti richiamati e sia perché l'impugnazione sarebbe in realtà intesa a ottenere dalla Corte un proibito <<riesame nel merito della questione>> circa la definizione del *trust* <<come vincolo di destinazione o meno>> e oltreché circa la <<valutazione di merito inerente il momento in cui si viene a verificare il trasferimento di beni che deve essere oggetto di tassazione>>.

Le eccezioni sono entrambe infondate.

La prima eccezione deve essere rigettata perché come noto gli atti e i documenti debbono essere indicati e riprodotti nella misura in cui gli

Antonio Bubbico



stessi siano indispensabili, esigenza che manca invece nella concreta fattispecie in cui i fatti sono *inter partes* del tutto pacifici anche perché senza contestazioni riportati nell'impugnata sentenza (Cass. sez. lav. n. 14561 del 2012; Cass. sez. II n. 26234 del 2005). La seconda eccezione è parimenti da rigettarsi perché nella concreta fattispecie i fatti sono incontrovertibili, in particolare non sono in discussione la caratteristica per es. <<autodichiarata>> del *trust* ^(omissis) o il conferimento di immobili e quote ecc. oppure che i beni debbano essere trasferiti ai discendenti alla morte del disponente *trustee* o in alternativa trascorso il più lungo termine previsto, bensì quella che deve essere stabilita è la disciplina fiscale dell'atto costitutivo del ridotto *trust* ^(omissis) e quindi soltanto una questione di diritto.

3. Con l'unico motivo di ricorso rubricato <<Violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 47, 48 e 49 d.l. n. 262/2006, convertito in l. n. 286/2006, nonché degli artt. 2 e 10 d.lgs. n. 347/90 e dell'art. 1 Tariffa allegata, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.>>, l'Ufficio deduceva che con l'art. 2, comma 47 ss., d.l. 3 ottobre 2006 n. 262 conv. con modif. in l. 24 novembre 2006 n. 286 era stata <<reintrodotta nell'ordinamento giuridico l'imposta sulle successioni e donazioni estendendone l'ambito di applicazione alla costituzione di vincoli di destinazione>>, ai quali doveva ricondursi anche la costituzione del *trust* <<autodichiarato>> oggetto di controversia atteso che con lo stesso erano stati conferiti beni a titolo gratuito <<al *trustee* da immettere in *trust*> con efficacia <<segregante>>, così come in effetti previsto dall'art. 2, comma 47 ss., d.l. n. 262 cit. che espressamente assoggettava all'imposta sulle successioni e donazioni ex d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 gli atti di costituzione dei <<vincoli di destinazione>>, con la conseguenza che la CTR avrebbe errato a ritenere che anche in considerazione del carattere <<autodichiarato>> del *trust* ^(omissis) gli immobili e le quote conferiti nello stesso non erano stati realmente trasferiti in quanto rimasti nella sostanza nella gestione del disponente *trustee* e con l'ulteriore errata illazione secondo cui le imposte ipotecaria e catastale avrebbero dovuto essere assolte in misura fissa e non proporzionale.

Il motivo è infondato.

Quanto prospettato dall'Ufficio segue in buona sostanza il contenuto della circ. n. 48/E del 6 agosto 2007 - nonché quello della circ. n. 3/E del 22 gennaio 2008 - che nel loro <<combinato disposto>> sono nel senso di affermare che gli <<effetti segreganti>> del *trust*

Giuseppe Ruffini



<<autodichiarato>> o meno danno luogo ad un trasferimento dei beni conferiti che deve assoggettarsi a tassazione secondo le regole di cui alla reintrodotta legge sulle successioni e donazioni ex d.lgs. 31 ottobre 1999 n. 346. E ciò, secondo l'Amministrazione, in ragione dell'art. 2, comma 47 ss., d.l. n. 262 cit. che prevede <<l'istituzione>> dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni anche <<sulla costituzione dei vincoli di destinazione>> e nei quali si afferma debbono farsi pacificamente rientrare anche i *trust* <<autodichiarati>> o no. Tanto è vero che in assenza di conferimento di beni sono le stesse circolari n. 48/E e n. 3/E cit. a dire che il *trust* debba scontare soltanto l'imposta di registro in misura fissa atteso che in questo caso è mancante qualsiasi trasferimento di ricchezza, con la conseguenza che l'atto di costituzione del *trust* non accompagnato da alcun conferimento non andrebbe assoggettato all'imposta di successione e donazione proprio perché quest'ultima non è un'imposta d'atto e bensì un'imposta che tassa il trasferimento di ricchezza liberale.

Come noto con numerose ordinanze questa Corte sez. VI è giunta a diverse più radicali conclusioni - appunto disattendendo l'idea dell'Amministrazione appena veduta secondo cui in mancanza di conferimento di beni l'atto di costituzione di *trust* <<autodichiarato>> o meno non dovrebbe essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni ex d.lgs. n. 346 cit. per la ragione che in ipotesi nessuna ricchezza potrebbe dirsi trasferita - ritenendo invece che l'art. 2, comma 47 ss., d.l. n. 262 cit. abbia istituito un'autonoma generale imposta <<sulla costituzione dei vincoli di indisponibilità>> la cui disciplina sarebbe stata indicata *per relationem* nelle regole contenute nel d.lgs. n. 346 cit. <<concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni>>. Sarebbe *in thesi* un tributo che perciò prescinderebbe dal trasferimento di ricchezza discendente dal conferimento di beni e che per tal motivo troverebbe il suo presupposto impositivo nella semplice costituzione di <<vincoli d'indisponibilità>> e includendovi tra questi ultimi il *trust* (Cass. sez. n. 4482 del 2016; Cass. sez. VI n. 5322 del 2015; Cass. sez. VI n. 3886 del 2015; Cass. sez. VI n. 3737 del 2015; Cass. sez. VI n. 3735 del 2015). L'interpretazione in parola è per l'essenziale ricavata in via letterale dall'art. 2, comma 47, d.l. n. 262 cit. laddove si stabilisce che è <<istituita l'imposta sulle successioni e donazioni>> tra l'altro anche <<sulla costituzione dei vincoli di destinazione>> secondo quelle che erano già le disposizioni dell'abrogato d.lgs. n. 346 cit. e che sarebbe da leggersi nel senso che oltre alla reintroduzione dell'imposta sulle



liberalità sarebbe stata anche *ex novo* introdotta una nuova autonoma generale imposta <<sulla costituzione dei vincoli di destinazione>> ed entrambe disciplinate mediante rinvio alle norme di cui al d.lgs. n. 346 cit. che prima della sua abrogazione dettava esclusivamente la disciplina fiscale sulle successioni e sulle donazioni.

Anche a prescindere dalle gravi incertezze cui le due riassunte interpretazioni danno ingresso - per es. non è dalla legge individuato il soggetto passivo d'imposta ecc. - le stesse non appaiono condivisibili.

Come invero già evidenziato da questa Corte il tipo di *trust* <<autodichiarato>> pervenuto all'esame costituisce una forma di donazione indiretta, nel senso che per suo mezzo il disponente provvederà a beneficiare i suoi discendenti non direttamente e bensì a mezzo del *trustee* in esecuzione di un diverso programma negoziale (Cass. sez. trib. n. 25478 cit.). Ed invero la costituzione del *trust* - come è normale che avvenga per <<i>vincoli di destinazione>> - produce soltanto efficacia <<segregante>> i beni eventualmente in esso conferiti e questo sia perché degli stessi il *trustee* non è proprietario bensì amministratore e sia perché i ridetti beni non possono che essere trasferiti ai beneficiari in esecuzione del programma negoziale stabilito per la donazione indiretta (artt. 2 e 11 Convenzione de L'Aja del 1 luglio 1985, recepita in l. 16 ottobre 1989 n. 364). L'appena veduta osservazione è fondamentale perché consente di comprendere l'inconsistenza della censura denunciata dall'Ufficio che - pur riconoscendo anche nelle sue circolari che quella applicabile al *trust* è l'imposta sulle donazioni e sulle successioni che ha come presupposto l'arricchimento patrimoniale a titolo di liberalità, tanto che la stessa non può applicarsi se il *trust* è stato costituito senza conferimento, scontando in questo caso soltanto l'imposta fissa di registro - sostiene l'erroneo convincimento che il conferimento di beni nel *trust* dia luogo a un reale trasferimento imponibile. Un reale trasferimento che è invece all'evidenza impossibile perché del tutto contrario al programma negoziale di donazione indiretta per cui è stato predisposto e che - come si ripete - prevede la temporanea preservazione del patrimonio a mezzo della sua <<segregazione>> fino al trasferimento vero e proprio a favore dei beneficiari. Per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni manca quindi il presupposto impositivo della liberalità alla quale può dar luogo soltanto un reale arricchimento mediante un reale trasferimento di beni e diritti (art. 1 d.lgs. n. 346 cit.).

Giuseppe Ruffini



Nemmeno - come anticipato - può condividersi l'interpretazione letterale dell'art. 2, comma 47 ss., d.l. n. 262 cit. adottata dalle rammentate ordinanze di questa Corte sez. VI al cui avviso sarebbe stata istituita un'autonoma imposta <<sulla costituzione dei vincoli di destinazione>> disciplinata mercé il rinvio alle regole contenute nel d.lgs. n. 346 cit. e avente come presupposto la loro mera costituzione. In verità neanche il dato letterale autorizza una tale conclusione, giacché ex art. 12, comma 1, prel. <<il significato proprio delle parole secondo la connessione di esse>> è proprio invece nel diverso senso che l'unica imposta espressamente istituita è stata la reintrodotta imposta sulle successioni e sulle donazioni alla quale per ulteriore espressa disposizione debbono andare anche assoggettati i <<vincoli di destinazione>>, con la scontata conseguenza che il presupposto dell'imposta rimane quello stabilito dall'art. 1 d.lgs. n. 346 cit. del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari. Quella che in verità emerge chiara dall'art. 2, comma 47 ss., d.l. n. 262 cit. è la preoccupazione - nei più esatti termini di cui all'art. 12, comma 1, prel. sarebbe <<l'intenzione 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. Questa sembra essere l'interpretazione non solo logicamente più corretta, ma anche quella che appare essere l'unica costituzionalmente orientata. E ciò atteso che l'art. 53 Cost. non pare poter tollerare un'imposta, a meno che non sia un'imposta semplicemente d'atto come per l'essenziale è per es. quella di registro, senza relazione alcuna con un'idonea capacità contributiva.

4. Il principio di diritto da affermarsi è quindi il seguente: <<L'istituzione di un *trust* cosiddetto "autodichiarato", con conferimento di immobili e partecipazioni sociali, con durata predeterminata o fino alla morte del disponente-*trustee*, con beneficiari i discendenti di quest'ultimo, deve scontare l'imposta ipotecaria e quella catastale in misura fissa e non proporzionale, perché la fattispecie si inquadra in quella di una donazione indiretta cui è funzionale la "segregazione" quale effetto naturale del vincolo di destinazione, una "segregazione" da

Giulio Barbero



cui non deriva quindi alcun reale trasferimento di beni e arricchimento di persone, trasferimento e arricchimento che dovrà invece realizzarsi a favore dei beneficiari, i quali saranno perciò nel caso successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale>>.

5. Nell'evidenziato contrasto giurisprudenziale debbono farsi consistere le ragioni che inducono la Corte a compensare integralmente le spese di ogni fase e grado.

6. La soccombente, che è una Pubblica Amministrazione, non è tenuta al pagamento dell'ulteriore importo stabilito dall'art. 13, comma 1 *bis* e *quater*, d.p.r. 30 maggio 2002 n. 115 (Cass. sez. VI n. 1778 del 2016; Cass. sez. III n. 5955 del 2014).

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso proposto dall'Ufficio contro il *trust*, nonché il controricorso di quest'ultimo; rigetta ricorso proposto dall'Ufficio contro il contribuente notaio; compensa integralmente le spese di ogni fase e grado

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del giorno 5 ottobre 2016

Il Consigliere estensore

Il Presidente

Il Direttore Amministrativo
Dot. Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 26 011 2016

Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO

