

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24154 Anno 2020

Presidente: STALLA GIACOMO MARIA

Relatore: BALSAMO MILENA

Data pubblicazione: 30/10/2020

ORDINANZA

sul ricorso 18465-2015 proposto da:

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

- ricorrente -

contro

BIAVA ~~G~~ANNINI GIANLUCA AMEDEO;

- intimato -

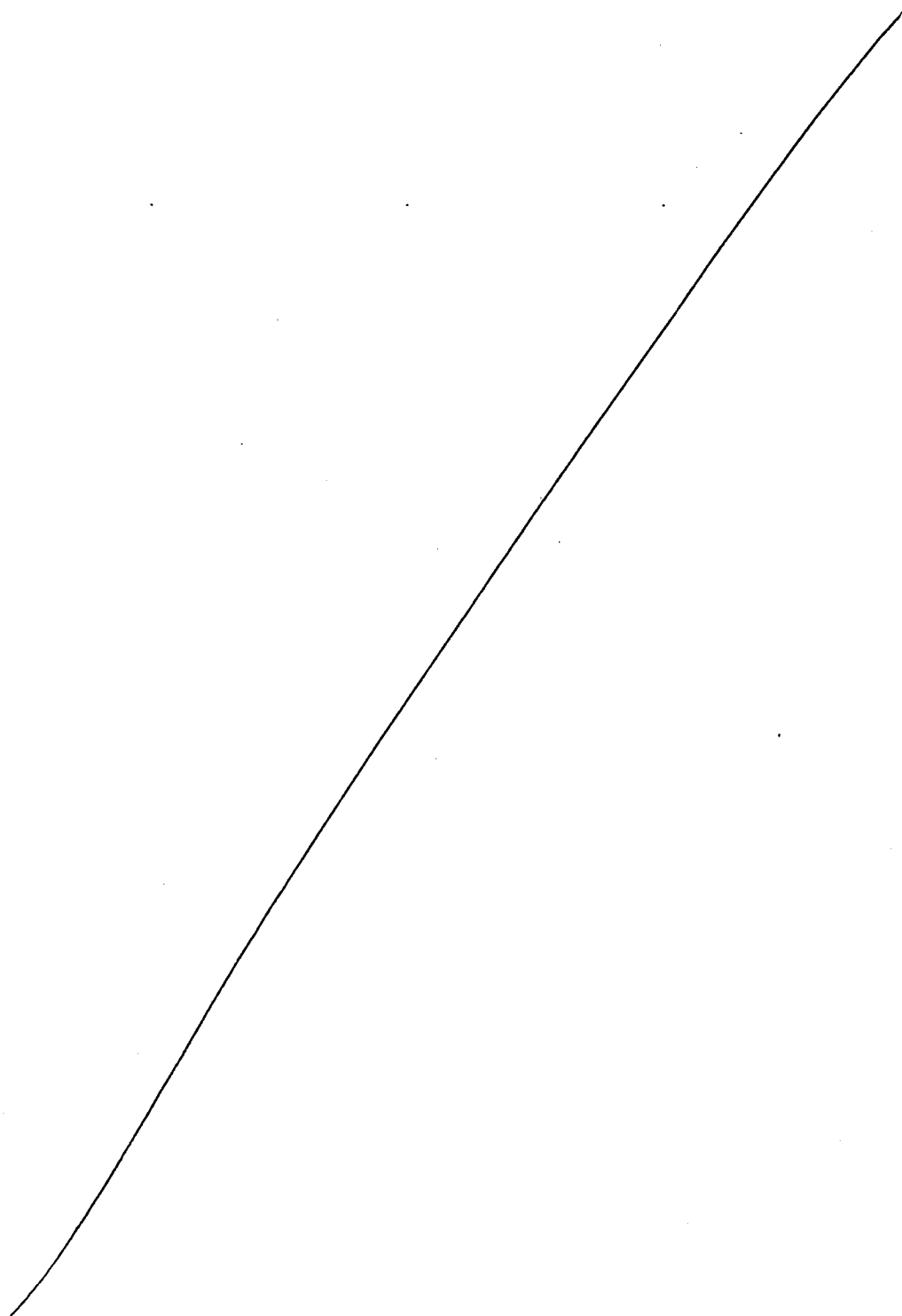
avverso la sentenza n. 144/2015 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 21/01/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di

2020

1683

consiglio del 03/07/2020 dal Consigliere Dott. MILENA
BALSAMO.



Svolgimento del processo

1.L'agenzia delle Entrate liquidava, a carico di Gianluca Amedeo Biava- Nannini l'imposta sulle donazioni, richiedendo anche le imposte ipo-catastali, come previsto dall'art. 2 comma 49 D.L. n. 262/2006, dovute sul valore di beni costituiti in trust auto-dichiarato con beneficiario individuato nella di lui figlia.

La parte contribuente si opponeva dinanzi alla commissione tributaria provinciale di Milano la quale accoglieva il ricorso, sul presupposto che si trattava di trust auto-dichiarato, senza indicazione del beneficiario.

L'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate veniva respinto con sentenza n. 144/2015, depositata il 21.01.2015.

In particolare, i giudici regionali affermavano che nell'ipotesi di costituzione di un vincolo di destinazione manca l'arricchimento o l'incremento patrimoniale, e che solo allorquando il trustee attribuirà il trust fund ai beneficiari si realizzerà il presupposto impositivo, atteso che nella prima fase - atto dispositivo-, non realizzandosi un effettivo trasferimento di ricchezza, all'atto va applicato l'imposta di registro nella misura fissa.

Affermava il giudice di appello che, sotto il profilo temporale, il momento impositivo coincide con il trasferimento dal trustee ai beneficiari e non con quello del trasferimento dal disponente al trustee(ovvero, nel caso di specie, a se stesso).

Per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso affidato a un mezzo.

Parte intimata non ha svolto difese.

Ragioni della decisione

2. Con l'unico motivo di ricorso rubricato «*Violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 47, 48 e 49 dl. n. 262/2006, convertito in I. 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 I. 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 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., dl. 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 mancasse il presupposto della tassazione, vale a dire il trasferimento di ricchezza a titolo di liberalità e l'arricchimento di un soggetto conseguente alla liberalità ricevuta.

Deduce, altresì, che in realtà Amedeo Biava Nannini individuava il beneficiario del patrimonio costituito in trust nella persona di Noemi Biava Nannini e che il negozio comporta il trasferimento di diritti reali al trustee.

3. La censura è destituita di fondamento.

Punto centrale della controversia è l'individuazione del presupposto impositivo. Il d.l. n. 262 del 2006, convertito con modifiche dalla I. n. 286 del 2006, e l'art. 1, commi 77, 78 e 79, della I. n. 296 del 2006 (Legge finanziaria per il 2007), hanno, com'è noto, reintrodotta

nell'ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni che, fino alla sua abrogazione ad opera dell'art. 13, della I. n. 383 del 2001, era disciplinata dal d.lgs. n. 346 del 1990. Ai sensi dell'art. 2, comma 47, d.l. n. 262 del 2006, *"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 decreto legislativo 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, nonché 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. L'ordinamento italiano ha conosciuto l'istituto del trust attraverso la *"Convenzione sulla legge applicabile ai trusts e sul loro riconoscimento"* adottata a L'Aja in data 1 luglio 1985; al testo convenzionale è stata data ratifica (senza apporre alcuna riserva) con la Legge 9 ottobre 1989 n. 364 e la Convenzione è entrata in vigore l'1 gennaio 1992.

Ai fini della Convenzione de L'Aja, il trust è il rapporto giuridico in cui il costituente – con atto tra vivi o *mortis causa* - pone dei beni 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 particolare, il trust può rispondere a finalità eterogenee: 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 cod.civ.); può essere 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).

4.L'elemento comune è l'effetto segregativo che si verifica perché i beni conferiti in trust non entrano nel patrimonio del trustee se non per la realizzazione dello scopo indicato dal settlor e col fine specifico di restare separati dai suoi averi (pena la mancanza di causa del trasferimento): effetto che si determina attraverso l'intestazione formale dei beni al trustee e l'attribuzione al medesimo di poteri gestori

finalizzati alla realizzazione dello scopo, mentre al beneficiario(se individuato) è attribuito solo un diritto di credito.

5. Secondo un indirizzo recentemente consolidatosi che, allo stato risulta prevalente, *«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.»* (Cass. n. 975 del 17/01/2018); *«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 I. 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 "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. n. 16699 del 21/06/2019); *«In tema di "trust", l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006 (conv. con modif. dalla I. 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.»* (Cass. n. 19167 del 17/07/2019).

6. La giurisprudenza sopra richiamata e da ritenersi consolidata, ha superato sia una prima interpretazione dell'art. 2, comma 47, l. 286 del 2006, secondo la quale la novella evidenzerebbe «*la volontà del legislatore di istituire una vera e propria nuova imposta che colpisce tout court degli atti che costituiscono vincoli di destinazione*» (Cass. Sez. 6 - 5, Sentenza n. 4482 del 2016), che quella successiva, sostenuta da decisioni di legittimità (Cass. n. 13626 del 2018; Cass. n. 31445 del 2018; n. 31446 del 2018; n. 734 del 2019) che, pur riconoscendo la non assoggettabilità – tout court – del trust alla imposta di donazione, hanno operato dei distinguo a seconda delle diverse architetture dell'istituto.

L'orientamento al quale questa Corte di legittimità è da ultimo pervenuta (Cass. n. 1131 del 2019 cit.; Cass. n. 19167/2019; Cass. n. 16699/2019) è, invece, in grado di dare conto delle diverse forme di trust, apprestando una soluzione che deve ritenersi estensibile a tutte le diverse forme di manifestazione. In ogni tipologia di trust, dunque, 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.

Pertanto la circostanza che il beneficiario sia individuato fin dall'atto istitutivo non giustifica 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; nell'ipotesi del trust liquidatorio 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, né 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.

Si tratta, in conclusione, di risoluzione 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 del distinguo in relazione a fattispecie di trust repute peculiari ed in qualche modo divergenti dal paradigma convenzionale.

7. Ciò divisato, giova osservare che, da quanto si evince dalla pronuncia impugnata, il trust in questione è un trust "auto-dichiarato", istituito dal disponente che ha nominato sè stesso quale trustee; istituendo come beneficiaria sua figlia.

Quindi, nel caso del c.d. trust auto-dichiarato, connotato dalla coincidenza di disponente e trustee è ravvisabile, in 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 auto-dichiarato, da Cass.n. 21614 del 2016 e da Cass. n.22756/2019; n. 22758/2019; Cass. n. 16699/2019 cit. ; Cass n. 19167/2019 cit.; Cass.n.30821/2019; Cass.n. 30816/2019).

In definitiva, deve qui affermarsi che: - la costituzione del vincolo di destinazione di cui all'art. 2, comma 47, d.l. n. 262 del 2006, conv. in I. n. 286 del 2006, non integra autonomo e sufficiente presupposto di una nuova imposta, in aggiunta a quella di successione e di donazione; un trasferimento imponibile non è riscontrabile, né nell'atto istitutivo, né 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.

8. In conclusione, il ricorso non merita accoglimento.

In mancanza di costituzione dell'intimato, non vi è luogo a provvedere in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non trova applicazione il citato art. 13 *in parte DPR MS/02*

P.Q.M.

La Corte

- rigetta il ricorso.

Così deciso il 3.07.2020, nella Camera di consiglio della sezione tributaria, tenutasi da remoto, in conformità ai decreti nn. 76 e 97/2020 del Primo Presidente.