

Massime, tecniche e tassazione notarile

TRUST

Trust: l'atto di dotazione non è presupposto per applicazione imposte indirette

lunedì 02 agosto 2021

di D'Amato Gregorio Pietro Dottore commercialista e revisore contabile in Brescia e Salerno.

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. La costituzione del vincolo di destinazione non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale" e, che contrariamente alla costituzione del vincolo di destinazione non integra autonomo e sufficiente presupposto di imposta ai sensi del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in L. n. 286 del 2006, sicché le formalità inerenti la segregazione di immobili in trust non comportano l'applicazione delle imposte ipocatastali in misura proporzionale ma fisse, e ciò anche in base alla considerazione di ordine Costituzionale in quanto l'atto ha un contenuto sostanzialmente programmatico e non comporta alcun incremento di ricchezza per chicchessia, per cui, ferma restando l'indubbia discrezionalità del legislatore nell'individuare i presupposti impositivi, questa deve pur sempre muoversi in un ambito di ragionevolezza e di non-arbitrio. Così è stato stabilito dalla Cassazione civile con le ordinanze n. 13818 e n. 13819 del 2021.

- [Cassazione civile, Sez. V, ordinanza 20 maggio 2021, n. 13818](#)
[Cassazione civile, Sez. V, ordinanza 20 maggio 2021, n. 13819](#)

Orientamenti giurisprudenziali

Conformi: Cass. n. 22754/2019

Cass. n. 19167/2019

Cass. n. 30821/2019

Cass. n. 30816/2019

Cass. n. 27667/2020

Cass. n. 27668/2020

Cass.n. 28839/2020

Cass. n. 8082/2020

Cass n. 27995/2020

Cass. n. 8719/2021

Difformi: Cass. n. 3735/2015

Cass. n. 3737/2015

Cass. n. 3886/2015

Cass. n. 5322/2015

Cass. n. 4482/2016

Il fatto

Con due ordinanze gemelle la Cassazione ha nuovamente ribadito e confermato, oramai in maniera endemica e consolidata, che la tassazione per le imposte indirette per gli atti devoluti di trust si applicano in misura fissa.

Con il primo arresto [Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 20-01-2021) 20-05-2021, n. 13818] è stato il ricorrente a proporre gravame per cassazione avverso l'avviso di liquidazione per la richiesta di imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale anziché fissa e come già versate, nonché l'imposta di cui al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, convertito dalla L. n. 286 del 2006. La commissione regionale ha affermato che l'attribuzione di diritti immobiliari ad un trust, con vincolo di destinazione e con affidamento dell'amministrazione ad un soggetto di fiducia, debba soggiacere alle recuperate imposte ipotecarie e catastali proporzionali, poiché il negozio giuridico posto in essere produce l'immediato effetto traslativo dal patrimonio del settlor al patrimonio separato e vincolato del trust, a nulla rilevando, sotto il profilo impositivo, l'ulteriore trasferimento che si realizzerà, in favore del beneficiario finale, alla fine dell'amministrazione separata.

Con il secondo arresto [Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 20-01-2021) 20-05-2021, n. 13819] invece è l'Agenzia a ricorrere per cassazione sempre a seguito di richiesta per la liquidazioni in misura proporzionale anziché fissa per ipotecarie e catastali e con la richiesta della imposte applicando l'aliquota dell'8%, come previsto dal D.L. n. 262 del 2006, art. 2 comma 49, sul valore di beni costituiti in trust.

Ricorre l'Agenzia dopo che la CTP di Napoli aveva accolto il ricorso e sul gravame proposta dall'Agenzia la CTR della Campania nel rigettare l'appello dell'Agenzia delle Entrate con il quale i giudici regionali facendo applicazione della giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 21614/2016) secondo la quale l'istituzione di un "trust" cd. "autodichiarato", con conferimento di immobili e partecipazioni sociali per una durata predeterminata o fino alla morte del disponente, i cui beneficiari siano i discendenti di quest'ultimo, è riconducibile alla donazione indiretta ed è soggetto all'imposta in misura fissa, atteso che la "segregazione", quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta, però, alcun reale trasferimento o arricchimento, che si realizzeranno solo a favore dei beneficiari, successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale.

Per entrambi i gravami va rilevato che il P.G. per il primo ricorso proposto dal contribuente (n. 13818/2021) ne ha richiesto l'accoglimento e quindi per l'applicazione delle imposte a tassa fissa; così per il secondo (n. 13819/2021) ne ha chiesto il rigetto dell'appello dell'Agenzia e, quindi per l'applicazione in termini fissi delle imposte indirette. Pertanto, per entrambi i giudizi il P.G. trova giusto e secondo diritto l'applicazione in termini fissi delle imposte indirette mentre oramai l'unica che insiste -errare è umano ma perseverare è diabolico- è l'Agenzia delle Entrate.

L'esito

La Cassazione si è pronunciata con due ordinanze gemelle preferendole alla sentenza per essere più snelle e per essere pronunciata in camera di consiglio senza la pubblica udienza proprio per essere la fattispecie consolidata per la tassazioni indiretta degli atti devoluti in trust nel rigettare i gravami proposti dall'Agenzia delle Entrate e accogliere, invece, quelli dei contribuenti, in quanto sono manifestamente infondato il primo e fondato il secondo come nei casi che ora in commento ci occupano.

Le due ordinanze Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 20-01-2021) 20-05-2021, n. 13818 nell'accogliere il gravame del contribuente e Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 20-01-2021) 20-05-2021, n. 13819 nel rigettare l'appello dell'Agenzia delle Entrate, le motivazioni sono pressoché gemelle ed hanno stabilito che avverso la richiesta primiera dell'Agenzia con l'atto accertativo basato sul D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in L. n. 286 del 2006 e D.lgs. n. 347 del 1990, artt. 1, 2 e 10 e per ciascuna parte accolto dai giudici di merito o rigettato da altri le due ordinanze nel richiamare i precedenti della stessa Corte (v. Cass. n. 27667 e 27668/2020, 28839/2020), nonché anche di recente, ha ribadito la correttezza dell'approdo giurisprudenziale rappresentato dalle sentenze pronunciate, in tema di trust, nel corso dell'anno 2019, a partire dalla n. 1131/2019 (v. Cass. 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), le cui conclusioni la corte le sintetizza: come confermato (e come affermato a partire da Cass. 21614/2016 e poi da Cass. 1131/2019) che l'atto di istituzione del trust non è, in sé, 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".

Le cui conclusioni la Corte è pervenuta sulla base di considerazioni d'ordine costituzionale che, per quanto riguarda l'atto istitutivo del trust, si fondano nella

constatazione che questo atto ha un contenuto sostanzialmente programmatico e non comporta alcun incremento di ricchezza per chicchessia, per cui, ferma restando l'indubbia discrezionalità del legislatore nell'individuare i presupposti impositivi, questa deve pur sempre muoversi in un ambito di ragionevolezza e di non-arbitrio (Corte Cost. n. 4/1954 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" (Corte Cost. ord. n. 394/2008).

Superando ormai il precedente orientamento secondo cui nella "costituzione del vincolo" era da ravvisarsi un autonomo indice di ricchezza idoneo di giustificare la tassazione (Cass. n. 3735/2015, n. 3737/2015, n. 3886/2015, n. 4482/2016), in quanto, come affermato dalla Corte che " 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 del D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa allegata, art. 11, parte prima o art. 4, parte seconda, 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; in questo caso l'attribuzione del ricavato della liquidazione del fondo non sarà tassato, la tassazione con l'imposta di registro e trattandosi di immobili, con le imposte ipotecaria e catastale, dovendo appuntarsi invece sugli atti di liquidazione).

Per le imposte ipotecaria e catastale si è confermata l'impostazione risalente alla pronuncia n. 25478/15 e ribadita nella pronuncia n. 975/2018 per cui l'atto di dotazione determina effetti traslativi non definitivi e non pieni ma transitori e limitati dal vincolo di destinazione allo scopo del trust, dacché l'applicazione delle suddette imposte in misura fissa e non proporzionale, essendo l'applicazione in misura proporzionale 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 citato D. Lgs., art. 1 e art. 10, comma 2).

La neutralità quanto all'imposta di donazione deriva dalle considerazioni di ordine costituzionale ricordate sopra (al precedente alinea) e che si arricchiscono, in riferimento all'atto istitutivo che comporti anche un vincolo su specifici beni o diritti (sia cioè un atto istitutivo e di dotazione), delle considerazioni seguenti: l'apposizione del vincolo, in quanto tale, determina per il disponente l'utilità rappresentata dalla separazione dei beni (limitativa della regola generale di cui all'art. 2740 c.c.) in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale; simile utilità, peraltro, non concreta, di per sé, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al disponente e nemmeno al trustee risolvendosi, dal lato del conferente, in una auto-restrizione del potere di disporre mediante segregazione e, dal lato del trustee, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, transitoria, vincolata e strumentale (secondo appunto quanto stabilito dai su riportati artt. 2 e 11 della Convenzione); è fallace l'affermazione per cui la prescelta interpretazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2 comma 47, ne comporterebbe la sostanziale abrogazione

giacché, ritenendosi necessario l'arricchimento, l'aggiunta in questione non avrebbe avuto ragion d'essere operando comunque, in sua assenza, le imposte ordinarie; il senso dell'articolo è infatti quello 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. 21614/16) (...) Il trasferimento (di cui ha senso parlare solo in caso di trust non auto-dichiarato) è sempre effettivo nei confronti del trustee ma è limitato e temporaneo, non pieno e, come tale, non integra il presupposto applicativo delle imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale né il presupposto dell'imposta sulle donazioni (per la quale ultima mancherebbe, del resto, anche il presupposto di un immediato e definitivo arricchimento in capo a chicchessia); "(Cass. n. 27667 e 27668/2020 cit.).

Le due ordinanze in conclusione, alla luce dei principi sopra ricordati, hanno stabilito che la costituzione del vincolo di destinazione non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale" (Cass. n. 8082/2020) e, che la costituzione del vincolo di destinazione non integra autonomo e sufficiente presupposto di imposta ai sensi del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in L. n. 286 del 2006, sicché le formalità inerenti alla segregazione di immobili in trust non comportano l'applicazione delle imposte ipocatastali in misura proporzionale.

Va ricordato come la Sentenza citata (8082/2020) nelle due ordinanze abbia già sgombrato il campo dal fatto che il beneficiario sia individuato fin dall'atto istitutivo non comporta, di per sé, 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 per cui questa fattispecie può dunque rientrare che nel delineato sistema di imposizione proporzionale eventuale e differita.

Non potendo assurgere ad espressione di ricchezza imponibile, né l'assegnazione-dotazione di taluni beni alla liquidazione del trustee anche in funzione solutoria e nemmeno, in tal caso, la ripartizione del ricavato ai beneficiari a dovuta soddisfazione dei loro crediti.

Infatti, nel caso in cui sia davvero individuabile un effetto traslativo immediato propriamente detto, perché 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 perché non è in discussione che, come i 'creditori comuni possono allontanare da sé 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 L. n. 212 del 2000, ex art. 10 bis.

Come invero già evidenziato dalla Suprema Corte il tipo di trust "autodichiarato" costituisce una forma di donazione indiretta, nel senso che per suo mezzo il disponente provvederà a beneficiare i suoi discendenti non direttamente, bensì a mezzo del trustee in esecuzione di un diverso programma negoziale (Cass. sez. trib. n. 25478/2018). Trovando 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 e da Cass. n. 22756/2019; n. 22758/2019; Cass. n. 16699/2019; Cass. n. 19167/2019; Cass.n. 30821/2019; n. 30816/2019).

In definitiva, le due ordinanze hanno nuovamente evidenziato 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, 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 imponente 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. E nel caso poi in cui la figura del disponente e del trustee coincidono, in cui vi è anche la possibilità che il beneficiario finale si identifichi con il disponente stesso, manca per le ragioni sopra esposte il presupposto impositivo del reale arricchimento effettuato attraverso un effettivo trasferimento di beni e diritti. Con tale tipo di trust, definito autodichiarato, il disponente provvederà a beneficiare i suoi discendenti o anche sé stesso, se ancora in vita al momento della scadenza (cfr. Cass. n. 21614/2018 cit; Cass. nn. 16701,16704, 16705,19319,22755, 22754 del 2019).

Riferimenti normativi:

Art. 2, comma 47, D.L. n. 262/2006

Art. 1, D.Lgs. n. 347/1990

Art. 2, D.Lgs. n. 347/1990

Art. 10, D.Lgs. n. 347/990

