

CASS. CIV. SEZ. V, ORD., (UD. 01/06/2021) 14-03-2022, N. 8148



**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. BALSAMO Milena - Consigliere -
Dott. MONDINI Antonio - Consigliere -
Dott. PENTA Andrea - Consigliere -
Dott. BOTTA Raffaele - rel. Consigliere
ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 10845/2017 proposto da:

Agenzia delle Entrate, (C.F.: (OMISSIS)), in persona del direttore p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: (OMISSIS)), presso i cui uffici in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata;

- ricorrente -

contro

T.S., F.F. e F.A., tutti nella qualità di eredi di F.G.; Tr.Vi.;

- intimati -

- avverso la sentenza n. 1153/09/2016 emessa dalla CTR Veneto in data 25/10/2016 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta.

Svolgimento del processo

Tr.Vi. ed il notaio F.G. proponevano ricorso avverso un avviso di liquidazione per l'applicazione d'imposta proporzionale di registro su conferimento di beni ad un Trust - autodichiarato - denominato "Trust (OMISSIS)" emesso dall'Agenzia delle Entrate di Treviso con riferimento ad un conferimento dei beni segregati a seguito della costituzione di vincolo di destinazione.

La Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, con sentenza n. 373/1/14 del 12/5/2014, accoglieva il ricorso e compensava le spese di giudizio, evidenziando che il ricorrente aveva dimostrato di avere tutti i requisiti per beneficiare dell'applicazione dell'imposta in misura fissa, avendo conferito i propri beni immobili nel Trust istituito il (OMISSIS), che non si trattava di trasferimento di beni, restando gli stessi nella disponibilità del ricorrente sia pur blindati a uno specifico scopo, nè di trasferimento di ricchezza, e che fino al momento della conclusione o dello scioglimento del Trust non si aveva un definitivo trasferimento del patrimonio.

L'Agenzia delle Entrate impugnava la sentenza, sostenendo che la motivazione fosse assente e insufficiente, che il D.L. n. 262 del 2006, art. 2, commi 47/49, aveva ripristinato l'imposta sulle successioni anche per la costituzione dei vincoli di destinazione e che solo l'atto istitutivo era assoggettabile ad imposta in misura fissa, mentre il conferimento a quella proporzionale.

Gli eredi del contribuente, medio tempore deceduto, presentavano proprie controdeduzioni.

Con sentenza del 25.10.2016, la CTR Veneto rigettava l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

preso atto che il trust autodichiarato non comportava alcun trasferimento di proprietà e che, comunque, nella costituzione del trust vi era una necessaria segregazione dei beni, che pertanto di fatto li escludeva dalla disponibilità del conferente, era corretto escludere la tassazione delle imposte di donazioni, in quanto non afferenti al trust, anche alla luce del fatto che il beneficiario era titolare di una mera aspettativa giuridica che non consentiva di conseguire la titolarità dei beni.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate, sulla base di un unico motivo.

T.S., F.F. e F.A. (tutti nella qualità di eredi di F.G.) e Tr.Vi. non hanno svolto difese.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, va evidenziato che, al fine di stabilire l'esistenza e la tempestività della notificazione di un atto eseguita a mezzo posta, inclusa l'ipotesi in cui l'atto sia stato depositato presso l'ufficio postale per assenza del destinatario e sia stata spedita la lettera raccomandata contenente l'avviso di tentata notificazione, occorre fare riferimento esclusivamente ai dati risultanti dall'avviso di ricevimento, essendo soltanto tale documento idoneo a fornire la prova dell'esecuzione della notificazione, della data in cui è avvenuta e della persona cui il plico è stato consegnato. In quest'ottica, ai sensi della L. n. 890 del 1982, art. 8, comma 4, la notificazione si perfeziona decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della raccomandata, risultante appunto dall'avviso di ricevimento, restando irrilevanti sia la data di eventuale ritiro del plico, se successiva alla scadenza di tale termine, sia la data in cui l'ufficiale postale abbia annotato sul plico la compiuta giacenza (Sez. 1, Sentenza n. 3737 del 25/02/2004; conf. Sez. 3, Ordinanza n. 15374 del 13/06/2018). Pertanto, la notificazione a mezzo posta, qualora l'agente postale non possa recapitare l'atto, si perfeziona, per il destinatario, trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata contenente l'avviso della tentata notifica e la comunicazione di avvenuto deposito del

piego presso l'ufficio postale, sicchè, ai fini della sua ritualità, è richiesta, della L. n. 890 del 1982, ex art. 8, la sola prova della spedizione della detta raccomandata (cd. C.A.D.) e non anche della sua avvenuta ricezione (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 6242 del 10/03/2017; conf. Sez. 5, Ordinanza n. 2638 del 30/01/2019).

2. Con l'unico motivo i ricorrenti deducono la violazione o falsa applicazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, e del D.Lgs. n. 347 del 1990, artt. 2 e 10, in relazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non aver la CTR considerato che l'art. 2 menzionato aveva istituito un'imposta non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione (come, invece, accade per le successioni e le donazioni), ma direttamente, ed in sè, sulla costituzione dei vincoli, a prescindere dalla produzione di un effetto traslativo.

2.1. Il motivo è infondato.

Secondo la Convenzione dell'Aja del 10 luglio 1985, art. 2, ratificata con la L. n. 364 del 1989, con l'espressione trust s'intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente - con atto tra vivi o mortis causa - ponendo dei beni sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato.

Tale figura assume connotazioni diverse a seconda delle modalità con cui viene istituito, delle finalità che persegue e dei soggetti che rivestono le diverse figure (settior, trustee, guardian, ecc...).

Vi sono, però, alcuni elementi caratterizzanti comuni, i quali possono essere individuati: 1) nel nucleo causale unitario costituito dalla combinazione dello scopo di destinazione con quello, ad esso strumentale, di segregazione patrimoniale; 2) nell'attuazione del vincolo di destinazione mediante intestazione meramente formale dei beni al trustee ed attribuzione al medesimo di poteri gestori e di disposizione circoscritti e mirati allo scopo; 3) nell'attribuzione al beneficiario (ove esistente) di una posizione giuridica che non è di diritto soggettivo, ma di aspettativa o di interesse qualificato ad una gestione conforme alla realizzazione dello scopo (così, in motivazione, Cass., Sez. 5, n. 16699 del 21/06/2019).

Come sopra evidenziato, il trust non è dotato di una propria personalità giuridica e il trustee è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi, non in qualità di legale rappresentante del trust, ma come colui che dispone dei beni e dei diritti in esso conferiti in conformità alle istruzioni e in coerenza con lo scopo a cui il patrimonio è destinato. E' pertanto evidente il carattere fiduciario del rapporto fra disponente e trustee, il quale acquista la proprietà dei beni o dei diritti conferiti nel trust, non a proprio vantaggio - perchè non incrementano il suo patrimonio personale, ma restano separati e segregati -, ma per compiere gli atti di gestione (e, se previsti, di disposizione), che consentano di realizzare lo scopo per il quale il trust è stato istituito, non nell'interesse proprio, ma di terzi.

Come emerge da quanto appena evidenziato, l'istituzione del trust e la destinazione ad esso di beni o diritti non implicano, da soli, un effettivo incremento di ricchezza in favore del trustee, nei termini sopra evidenziati, e pertanto non possono costituire un indice di maggiore forza economica e capacità contributiva di quest'ultimo. I beni e i diritti non sono a lui attribuiti in modo definitivo,

essendo egli tenuto solo ad amministrarli e a disporne (se richiesto), in regime di segregazione patrimoniale, in vista del trasferimento che dovrà poi compiere.

Nè può ritenersi che la costituzione del trust produca un effetto incrementativo della capacità contributiva del disponente, il cui patrimonio non subisce alcun miglioramento.

E non si può neanche affermare, almeno in via generale, che, grazie alla sola costituzione del trust, i terzi beneficiari, ove esistenti, acquisiscano già un qualche incremento patrimoniale, che comporta una maggiore capacità contributiva, verificandosi tale effetto migliorativo nella sfera giuridica di questi ultimi solo quando il trustee abbia portato a termine l'attività ad esso demandata, per la quale ha ottenuto l'attribuzione strumentale e temporanea della titolarità dei beni.

La strumentalità dell'atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica pertanto, nei termini indicati, la neutralità fiscale, tenuto conto che l'indice di ricchezza, al quale deve sempre collegarsi l'applicazione del tributo, non prende consistenza prima che il trust abbia attuato la propria funzione (v. da ultimo Cass., Sez. 5, n. 8082 del 23/04/2020).

L'apposizione del vincolo sui beni conferiti nel trust, in quanto tale, determina l'utilità rappresentata dalla separatezza dei beni (limitativa della regola generale di cui all'art. 2740 c.c.), la quale non concreta, di per sè, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al trustee, ma soltanto al beneficiario finale, ove esistente, ma in un momento successivo, quando il trust ha raggiunto lo scopo per cui è stato costituito.

Prima di questo momento, l'utilità, insita nell'apposizione del vincolo, si risolve, dal lato del conferente, in un'autorestrizione del potere di disposizione, mediante la segregazione e, dal lato del trustee, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, separata dai beni personali del trustee.

1.2. 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 (cfr. D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 1, e dell'allegata tariffa, art. 4, quanto all'ipotecaria, e il citato D.Lgs., art. 10, comma 2, quanto alla catastale; v., in tal senso, Sez. 5, Sentenza n. 975 del 17/01/2018).

Invero, il trasferimento dei beni al trustee avviene a titolo gratuito, non essendovi alcun corrispettivo, ed il disponente non intende arricchire il trustee, ma vuole che quest'ultimo li gestisca in favore dei beneficiari, segregandoli per la realizzazione dello scopo indicato nell'atto istitutivo del trust, per cui l'intestazione dei beni al trustee deve ritenersi, fino allo scioglimento del trust, solo momentanea.

Questa Sezione ha altresì avuto modo di chiarire, sempre in tema d'imposta ipotecaria e catastale, che l'istituzione di un trust cd. "autodichiarato", con conferimento di immobili per una durata predeterminata o fino alla morte del disponente, i cui beneficiari siano i discendenti di quest'ultimo (nel caso di specie, il disponente ha conferito propri beni immobili in un trust, affidandone la

gestione ad un trustee, sottoponendo l'operazione alla condizione della eventuale nascita di figli - beneficiari - e prevedendo che, qualora tale condizione non si fosse verificata, i beni sarebbero a lui tornati), 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 alcun reale trasferimento o arricchimento, che si realizzeranno solo a favore dei beneficiari, successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale (Sez. 5, Sentenza n. 21614 del 26/10/2016).

In particolare, 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, bensì a mezzo del trustee in esecuzione di un diverso programma negoziale. Ed invero la costituzione del trust - come è normale che avvenga per "i vincoli di destinazione" - produce soltanto efficacia "segregante" con riferimento ai 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 (Convenzione de L'Aja del 1 luglio 1985, artt. 2 e 11, recepita in L. 16 ottobre 1989, n. 364).

In siffatta evenienza non si è in presenza di un reale trasferimento imponibile, atteso che il programma negoziale di donazione indiretta prevede, ripetesì, la temporanea preservazione del patrimonio a mezzo della sua "segregazione" fino al (nel caso di specie, eventuale) 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 (D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 1).

Nemmeno può condividersi l'interpretazione letterale del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47 e ss., (che, nell'istituire l'imposta sulle successioni e donazioni, ha previsto che "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, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54"), adottata da risalenti e ormai isolate ordinanze di questa Corte sez. VI (il riferimento è, in particolare, a Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3886 del 2015), al cui avviso sarebbe stata istituita un'autonoma imposta "sulla costituzione dei vincoli di destinazione" disciplinata mercè il rinvio alle regole contenute nel D.Lgs. n. 346 cit., ed avente come presupposto la loro mera costituzione. In verità, neanche il dato letterale autorizza una tale conclusione, giacché ex art. 12 preleggi, comma 1, "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 dal citato D.Lgs. n. 346, art. 1, del reale trasferimento di beni o diritti e, quindi, del reale arricchimento dei beneficiari.

Quella che, in realtà, emerge chiara dal citato D.Lgs. n. 262, art. 2, comma 47 ss., è la preoccupazione - nei più esatti termini di cui all'art. 12 preleggi, comma 1, 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 condurre alla esclusione di qualsivoglia 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 è, ad esempio, quella di registro, senza relazione alcuna con un'idonea capacità contributiva.

In quest'ottica, l'istituzione di un trust ed il conferimento in esso di beni che ne costituiscono la dotazione sono atti fiscalmente neutri, in quanto non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza, ad un incremento del patrimonio del trustee, che acquista solo formalmente la titolarità dei beni, per poi trasferirla al beneficiario finale, sicchè non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dal D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in L. n. 286 del 2006, che sarà dovuta, invece, al momento del trasferimento dei beni o diritti dal "trustee" al beneficiario; solo questa interpretazione è conforme ai principi delineati dall'art. 53 Cost., secondo cui l'imposizione non deve essere arbitraria ma ragionevole, connessa ad un effettivo indice di ricchezza (in questi termini, Sez. 5, Sentenza n. 29507 del 24/12/2020).

Pertanto, nell'ambito concettuale dei negozi costitutivi di vincoli di destinazione sono senza dubbio compresi gli atti di destinazione di cui all'art. 2645-ter c.c., come pure qualsiasi atto volto alla costituzione di patrimoni vincolati ad uno scopo, e dunque anche l'istituzione di un trust (v. infra), ma ciò non è sufficiente a giustificare l'applicazione dell'imposta in questione, perchè deve operarsi un effettivo trasferimento di ricchezza, che sia indice di un'acquisita maggiore capacità contributiva.

1.3. Come sopra evidenziato, tenendo come parametro l'art. 53 Cost., occorre circoscrivere l'applicazione del citato art. 2, comma 47, correlandola, in senso restrittivo, al rilievo della capacità contributiva comportata dal trasferimento del bene, sicchè, quando il conferimento costituisce un atto sostanzialmente neutro, che non arreca un reale e stabile incremento patrimoniale al beneficiario meramente formale della attribuzione, resta esclusa la ricorrenza di un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta (così da ultimo Cass., Sez. 5, n. 1131 del 17/01/2019; v. anche Cass., Sez. 5, n. 11401 del 30/04/2019, in tema di trasferimento dal mandante al mandatario di un bene immobile oggetto di mandato a vendere).

Pertanto, in questa materia, nè l'istituzione del trust e nè il conferimento in esso dei beni che ne costituiscono la dotazione integrano, da soli, un trasferimento imponibile, costituendo invece atti neutri, che non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza (così Cass., Sez. 5, n. 19167 del 17/07/2019; Cass., Sez. 5, n. 16699 del 21/06/2019).

In sintesi, il trustee acquista sì la proprietà dei beni conferiti nel trust, ma non gode delle facoltà tipiche del proprietario e non acquisisce alcun vantaggio per sè, assumendo la titolarità di tali beni solo per poter compiere gli atti di gestione e di disposizione necessari al raggiungimento dello scopo per cui il trust è stato istituito.

Il trasferimento dei beni al trustee avviene pertanto in via strumentale e temporanea e, in conformità all'orientamento già espresso da questa Corte, sopra riportato, non determina effetti traslativi in favore del trustee, nel significato rilevante ai fini dell'imposizione, quale effettivo e stabile passaggio di ricchezza, poichè non comporta l'attribuzione definitiva dei beni a vantaggio di quest'ultimo, che è tenuto solo ad amministrarli e a custodirli e, a volte, a venderli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del perseguimento dello scopo del trust.

1.4. L'orientamento da ultimo riportato si è ormai consolidato negli ultimi anni.

E così Sez. 5, Sentenza n. 8082 del 23/04/2020 ha affermato, in un caso di trust cd. autodichiarato, ove non ricorreva il presupposto del reale arricchimento mediante effettivo trasferimento di beni e diritti, in quanto il disponente aveva beneficiato i suoi discendenti o sè stesso, se ancora in vita, al momento della scadenza, che "In tema di imposta di donazione, registro e ipocatastale, 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 costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale".

Dal canto suo, Sez. 5, Sentenza n. 19167 del 17/07/2019 ha ribadito che "In tema di trust, l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dal D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, (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." (conf. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 13 del 04/01/2021).

Da ultimo, merita di essere segnalata Sez. 5, Sentenza n. 16699 del 21/06/2019, secondo cui "Poichè 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 nè dall'atto istitutivo del trust, nè 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".

Infine, va evidenziato che, in tema di imposte ipotecarie e catastali, l'assenza di personalità giuridica del trust, il cui effetto proprio è quello, della Convenzione dell'Aja del 1 luglio 1985, ex art. 2, di istituire un patrimonio destinato ad un fine prestabilito, esclude che esso possa ritenersi titolare di diritti e tanto meno essere considerato soggetto passivo di imposta, trattandosi di un insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato e formalmente intestati al trustee. Il riconoscimento, ex art. 73 TUIR, comma 1, del trust quale soggetto passivo Ires (nei soli casi in cui, dall'atto istitutivo ovvero da altri documenti anche redatti in epoca successiva, manchi del tutto l'indicazione dei beneficiari; cfr. il richiamo operato dalla CTR a pag. 2 della sentenza qui impugnata), benchè privo

di soggettività giuridica di tipo civilistico, non comporta una sua capacità generalizzata ad essere soggetto passivo anche di altri tributi, atteso che tale eventuale applicazione estensiva contrasterebbe con il divieto, posto dall'art. 14 preleggi, di interpretazione analogica delle norme eccezionali, qual è quella che, a fini specifici e determinati dallo stesso legislatore, riconosce una limitata forma di soggettività, ai soli fini tributari, ad una organizzazione priva di personalità giuridica (di questo avviso è condivisibilmente Sez. 5, Ordinanza n. 3986 del 16/02/2021).

3. In definitiva, il ricorso non merita accoglimento.

Nessuna pronuncia va adottata in ordine alle spese del presente giudizio, non avendo gli intimati svolto difese.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della V Sezione civile della Corte Suprema di Cassazione, tenutasi con modalità da remoto, il 1 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 14 marzo 2022