

CASS. CIV. SEZ. V, ORD., (UD. 01/06/2021) 22-03-2022, N. 9173



**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 16655/2014 proposto da:

V.N., (C.F.: (OMISSIS)), nato il (OMISSIS) ed ivi residente, alla Via (OMISSIS), rappresentato e difeso, anche disgiuntamente, in virtù di procura speciale a margine del ricorso, dagli Avv.ti Oreste Cantillo (C.F.: CNTRST65D1411703S) e Guglielmo Cantillo (C.F.: CNTGLL75A01H703D), con i quali elettivamente domicilia presso lo studio del primo in Roma, al Lungotevere dei Mellini n. 17;

- ricorrente -

contro

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;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 367/09/2013 depositata dalla CTR Campania in data 16/12/2013 e non notificata;

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

Svolgimento del processo

Con ricorso del 9/14.12.2009 V.N. impugnava nei confronti dell'AGENZIA delle ENTRATE - Ufficio di SALERNO il silenzio-rifiuto maturato avverso l'istanza di rimborso avanzata in data 10.04.2009 relativamente a differenze di imposte catastali e ipotecarie, oltre accessori, pretese e riscosse per complessivi Euro 11.101,00 in sede di registrazione dell'atto notarile registrato il 4.11.2008 al n. (OMISSIS) recante "devoluzione a titolo gratuito e di vincolo di destinazione al trust di beni immobili"; ciò sul presupposto che le imposte pretese e riscosse in sede di registrazione in misura proporzionale fossero dovute soltanto in misura fissa, sicchè ne veniva richiesto il rimborso per complessivi Euro 10.242,00.

Con il ricorso predetto la parte ricorrente, contestando il "silenzio-rifiuto", insisteva nella sua pretesa di diritto al rimborso, deducendo che l'atto non conteneva il trasferimento degli immobili, come pretendeva l'Ufficio, dovendo il suo effetto ricondursi all'ipotesi contemplata dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 58, commi 2 e 3, in quanto coordinato con il D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 2, e con il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 27, commi 1 e 2, trattandosi di atto equiparabile a liberalità sottoposta a condizione sospensiva che, appunto, sconta l'imposta (catastale e ipotecaria) in misura fissa e non proporzionale.

Chiedeva, quindi, il rimborso della maggiore imposta versata.

Con sentenza n. 465 del 25/6/2010 la Commissione provinciale accoglieva il ricorso, compensando le spese.

Avverso questa sentenza proponeva appello l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno, chiedendo che fosse riformata totalmente la sentenza e fosse confermato il "silenzio rifiuto" di cui sopra, essendo pienamente legittimo l'operato dell'Ufficio.

Costituitosi il contraddittorio, l'appellato chiedeva la conferma della sentenza di primo grado, con la vittoria delle spese del doppio grado del giudizio.

Con sentenza del 16.12.2013, la CTR Campania accoglieva l'appello e, per l'effetto, dichiarava legittimo l'operato dell'Ufficio, sulla base delle seguenti considerazioni:

- 1) con la L. n. 286 del 2006, che ha reintrodotto nel nostro ordinamento l'imposta di successione e donazione, sono state dettate una serie di norme, tra cui l'art. 2, comma 49, secondo cui l'imposta in questione trova applicazione anche alla costituzione di vincoli di destinazione;
- 2) l'utilizzo di un termine generico quale quello di "atti costitutivi di vincoli di destinazione" poteva essere interpretato alla luce dell'esigenza di ricomprendere all'interno di questa formula molteplici

tipologie di negozi, avendo voluto il legislatore riferirsi quindi non solo al trust, ma anche ai vincoli di destinazione disciplinati dall'art. 2447-bis e ss. c.c., nonché al fondo patrimoniale e al negozio fiduciario;

3) dovendo il trust essere in realtà considerato una fattispecie a formazione progressiva, da un punto di vista fiscale si doveva ritenere che la costituzione del vincolo di destinazione avvenisse sin dall'origine a favore del beneficiario e fosse espressione di un unico disegno volto a consentire la realizzazione dell'attribuzione liberale;

4) nel caso di specie, il disponente, cioè il V.N., in attuazione dell'obbligo assunto nell'atto istitutivo del "trust V.", aveva trasferito a V.R. e V.M., nella loro qualità di "trustee", una serie di consistenze immobiliari ubicate a (OMISSIS);

5) tale trasferimento ai trustee, pur essendo effettuato a titolo gratuito ed avendo natura strumentale - in quanto finalizzato al perseguimento degli scopi indicati nell'atto istitutivo -, intendendosi realizzare una liberalità indiretta nei confronti dei beneficiari finali del trust, comportava che i beni oggetto del trasferimento fossero in piena e libera esclusiva proprietà e titolarità dei trustee, anche se non concorrevano alla formazione del patrimonio personale di questi ultimi, costituendo un patrimonio segregato e separato;

6) in virtù di questo trasferimento, i trustee godevano di tutti i poteri e facoltà del pieno proprietario ed avevano la facoltà, sia pure previa consultazione con il "Guardiano", di porre in essere tutti quegli atti, anche di alienazione, che riguardavano i beni immobili, oltre che qualsiasi operazione sempre sugli stessi;

7) si trattava, dunque, di un potere pieno e incondizionato che i trustee potevano esercitare, sia pure nell'interesse dei beneficiari e nei limiti di quanto previsto dall'atto istitutivo del trust.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso V.N., sulla base di quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2006, art. 2, L. n. 347 del 1990, art. 1 e 10 e art. 4 dell'allegata Tariffa, nonché della Convenzione dell'Aja dell'1.7.1985 (resa esecutiva in Italia con L. n. 364/1989), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR ritenuto applicabile alla fattispecie in esame la L. n. 286 del 2006, art. 2 nonostante la stessa disciplini la diversa imposta delle successioni e donazioni, nulla prevedendo in materia di imposte ipotecaria e catastali, e per non aver, in ogni caso, considerato che il trust, non determinando il trasferimento di proprietà di beni immobili né la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, è soggetto al pagamento dell'imposta in misura fissa, anziché proporzionale.

1.1. Il motivo è fondato.

Secondo l'art. 2 della Convenzione dell'Aja del 10 luglio 1985, 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 (settlor, 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 art. 4 dell'allegata tariffa, quanto all'ipotecaria, e l'art. 10, comma 2, del D.Lgs. cit., 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 perchè degli stessi il trustee non è proprietario, bensì amministratore, e sia perchè 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).

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 sulla successione 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 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 era costituzione. In verità, neanche il dato letterale autorizza una tale conclusione, giacchè 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 D.Lgs. n. 346 cit., art. 1 del reale trasferimento di beni o diritti e, quindi, del reale arricchimento dei beneficiari.

Quella che, in realtà, emerge chiara dal D.Lgs. n. 262 cit., 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 dell'art. 2, comma 47, cit., 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 sulla successione 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, ex art. 2 della Convenzione dell'Aja del 1 luglio 1985, 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, comma 1, del TUIR 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).

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR tralasciato l'applicazione alla fattispecie in esame di tale disposizione, interpretando unitariamente, attraverso la configurazione di un'unica causa negoziale, quelli che erano atti giuridici distinti.

3. Con il terzo motivo il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360

c.p.c., comma 1, n. 4), per aver la CTR omesso di considerare che per le donazioni sottoposte a condizione sospensiva è dovuta la sola imposta di registro in misura fissa, atteso che solo quando il trustee avesse realizzato il programma stabilito si sarebbe avuta l'attribuzione dei beni e, quindi, il sorgere del presupposto dell'imposta proporzionale.

4. Con il quarto motivo il ricorrente si duole dell'omesso esame di fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per aver la CTR omesso di esaminare la circostanza dedotta con il terzo motivo.

4.1. I motivi restano assorbiti nell'accoglimento del primo.

5. In definitiva, merita di essere accolto il primo motivo e, assorbiti i restanti, la sentenza impugnata va cassata. Non essendo, inoltre, necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, nel senso dell'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente. L'avvenuto consolidamento dell'orientamento di legittimità esposto in motivazione in epoca successiva alla proposizione del presente ricorso per cassazione (e, precisamente, a partire dal 2016) giustifica la compensazione integrale delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

- Accoglie il primo motivo, dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente; compensa per intero le spese di lite.

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 22 marzo 2022