

IMPOSTA REGISTRO
IMPOSTA REGISTRO
OBBLIGAZIONI E CONTRATTI

Fisco, 2020, 1, 78 (nota a sentenza)

TRASFERIMENTO DI IMMOBILI AL TRUST CON IMPOSTA DI REGISTRO IN MISURA FISSA - COMMENTO

Stefano Baruzzi^(*).

Cass. civ. Sez. V, 14 novembre 2019, n. 29642

La sentenza della Corte di cassazione n. 29642/2019 presenta due motivi di particolare interesse.

Il primo è relativo alla enunciazione del principio - che, in quanto tale, può avere applicazione più generalizzata - che non si può decadere da un'agevolazione non concessa e non goduta⁽¹⁾.

È interessante evidenziare sul punto come la sentenza osservi che "in senso ostativo non può essere invocato quanto contenuto" nel rogito notarile ove le parti "hanno dichiarato di volersi avvalere delle agevolazioni fiscali" in questione e ciò poiché "Rispetto a tale clausola inserita dal notaio rogante prevale, infatti, il regime di tassazione in concreto applicato".

Il ragionamento che precede deriva dalla circostanza che l'Ufficio non aveva, in sede di atto, applicato l'imposta di registro con aliquota del 3% secondo quanto prescritto dalla normativa sul trasferimento degli immobili vincolati per ragioni storico-artistiche o archeologiche - per la quale il contribuente avrebbe dovuto, se il vincolo fosse stato già imposto, "dichiarare nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari" ovvero, nel caso contrario, "presentare, contestualmente all'atto da registrare, una attestazione, da rilasciarsi dall'amministratore per i beni culturali e ambientali, da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione dei beni al vincolo" - né quella con aliquota ordinaria del 9%, ma l'imposta in misura fissa.

Ed è proprio questa considerazione - colta sia dalla sentenza di prime cure che dal Supremo Collegio - che ci conduce diretti al secondo motivo di interesse della pronuncia in rassegna.

L'imposta fissa di registro applicata alla registrazione dell'atto è stata ricondotta dalla Suprema Corte alla considerazione della natura fiscalmente neutrale dell'atto traslativo di specie e ciò in quanto il trasferimento immobiliare era a favore di un *trust* e, per esso, del *trustee*.

Tema davvero molto attuale, oggetto di parecchi contenziosi giunti in epoca recente fino alla Suprema Corte, il cui orientamento prevalente sembra essersi ormai indirizzato in senso conforme a quello condiviso anche dalla sentenza qui in commento, ossia di dover considerare fiscalmente neutro il trasferimento dei beni al *trustee* - in quanto mero amministratore/gestore degli stessi in funzione e nell'interesse di altri soggetti, ossia i reali beneficiari del *trust* - e di rinviare pertanto l'imposizione proporzionale indiretta (imposta di registro, come nella fattispecie risolta da Cass. n. 29642/19; oppure imposta sulle successioni e donazioni dopo l'entrata in vigore della Legge n. 286/2006, di conversione del D.L. n. 262/2006, che ha reintrodotta tali tributi; nonché, in entrambe le ipotesi, imposte ipotecaria e catastale qualora dovute in misura proporzionale) al momento in cui, eventualmente, avrà luogo il "vero e proprio trasferimento" dei beni a favore, appunto, dei beneficiari finali, in quanto è solo quest'ultimo che rappresenta un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 della Costituzione⁽²⁾.

Dell'argomento - come già osservato, di grandissima attualità -, ancor più di recente, si è nuovamente occupata la Sezione V della Cassazione nella interessantissima sentenza n. 22754 del 12 settembre 2019, nella quale, all'esito di un'ampia ricostruzione storico-giurisprudenziale, il collegio ha, una volta di più, espresso convinta adesione all'orientamento poc'anzi richiamato, citando tra le altre Cass. n. 25478/2015 secondo la quale (anch'essa, a sua volta, recante numerose citazioni di altre pronunce analoghe) "In merito ai profili impositivi del *trust*, non è dato sottoporre l'atto costitutivo di un *trust* liberale ad imposizione proporzionale immediata, giacché quell'atto non è in grado di esprimere la capacità

contributiva del *trustee* (solo l'attribuzione al beneficiario può considerarsi sintomatica ai fini dell'imposizione). Nel caso di specie l'errore insito nella tesi erariale è di considerare il *trust* liberale come immediatamente produttivo degli effetti traslativi finali che costituiscono il vero (e unico) presupposto dell'imposta: ne consegue che la sua costituzione va considerata estranea al presupposto dell'imposta indiretta sui trasferimenti in misura proporzionale, sia essa l'imposta di registro, ipotecaria o catastale, mancando l'elemento fondamentale dell'attribuzione definitiva dei beni al beneficiario".

Dal che la conclusione che, di per sé, "la costituzione del vincolo di destinazione di cui al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in Legge n. 286 del 2006, non integra autonomo e sufficiente presupposto di una nuova imposta, in aggiunta a quella di successione e di donazione" e che "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", laddove invece "nel *trust* di cui alla Legge n. 364/1989, 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"⁽³⁾.

Per massima chiarezza, merita evidenziare come la sentenza della Corte di cassazione n. 22754/19 abbia ritenuto di dover estendere pressoché a ogni tipologia di *trust* ("Si è detto che la complessità del problema deriva anche dal fatto che il *trust* è istituto multiforme") il richiamato principio di "neutralità" fiscale dell'atto istitutivo e di dotazione del *trust*, proprio in ragione della loro natura e funzione puramente "strumentale", con conseguente applicazione dell'imposizione indiretta in misura proporzionale solo in via "eventuale e differita" al momento dell'effettiva attribuzione dei beni ai reali beneficiari⁽⁴⁾.

Posizione, invero, assai distante e ben più articolata ed equilibrata rispetto a quella "mono schematica" espressa nei documenti di prassi emanati dall'Agenzia delle entrate⁽⁵⁾ nei quali si afferma che tra i vincoli di destinazione rientra anche la costituzione di *trust* (istituto che si differenzia dagli altri vincoli di destinazione giacché comporta la segregazione dei beni sia rispetto al patrimonio personale del disponente sia rispetto a quello personale del *trustee*, con la conseguenza che i beni confluiscono in un patrimonio a sé stante, di cui risulta intestatario il *trustee* - ex art. 12 della Convenzione dell'Aja -, che di fatto non appartiene né al patrimonio del disponente, che ha costituito su di esso il vincolo, né al patrimonio del *trustee*, che ne può disporre limitatamente alla sua gestione nell'interesse dei beneficiari), cosicché, in sostanza, i beni del *trust* costituiscono un patrimonio con una specifica autonomia giuridica. Con la conclusione che, sempre secondo la circolare n. 3/E/2008, la costituzione di beni in *trust* rileverebbe "in ogni caso" ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, "indipendentemente dal tipo di *trust*", incluso quello "auto-dichiarato" in cui lo stesso disponente assume le funzioni di *trustee*, ove pure l'attribuzione dei beni in *trust*, pur in assenza di formali effetti traslativi, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni in ragione della natura patrimoniale del conferimento in *trust* e dell'effetto segregativo che esso produce sui beni conferiti indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà.

In conclusione, è possibile esprimere apprezzamento per le argomentazioni sviluppate dai Supremi giudici nella pronuncia qui in commento, peraltro conformi al prevalente orientamento giurisprudenziale formatosi nella specifica tematica.

(*) Dottore commercialista.

(1) Nello specifico, infatti, il contribuente non aveva rispettato le condizioni prescritte dalla normativa (prima parte della nota II all'art. 1 della Tar. parte prima del "T.U.R.") che così disponeva: "Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento la parte acquirente: a) ove già sussista il vincolo previsto dalla Legge 1° giugno 1939, n. 1089, per i beni culturali dichiarati, deve dichiarare nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari; b) qualora il vincolo non sia stato ancora imposto deve presentare, contestualmente all'atto da registrare, una attestazione, da rilasciarsi dall'amministratore per i beni culturali e ambientali, da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione dei beni al vincolo. L'agevolazione è revocata nel caso in cui, entro il termine di due anni decorrente dalla data di registrazione dell'atto, non venga documentata l'avvenuta sottoposizione del bene

al vincolo".

L'imposta di registro con aliquota agevolata del 3% era accompagnata, perlomeno secondo la ricostruzione della normativa fatta dall'Agenzia delle entrate, dall'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale proporzionali nelle misure del 2 e dell'1% (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 18/E/2013, par. 3.12); opinione non condivisa da una parte della dottrina, che riteneva invece applicabili nella fattispecie tali due ulteriori tributi in misura fissa.

Merita ricordare che l'agevolazione *de qua* è stata soppressa, al pari di altre, a fare data dal 1° gennaio 2014, dalla riforma dell'imposta di registro di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011 (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E/2014, par. 1.4). Per l'effetto, da tale data, salvo che non ricorrano i presupposti per l'applicazione dell'imposta di registro agevolata in dipendenza di altre norme di favore ancora vigenti, gli immobili vincolati sono sottoposti al regime impositivo ordinario (9% per i fabbricati) con conseguente applicazione delle imposte ipotecarie fisse (euro 50 ciascuna) e l'esenzione dall'imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali.

(2) *Ex plurimis*, tra le più recenti, citate anche dalla sentenza n. 29642/2019 in commento, cfr. Cass. 21 giugno 2019, n. 16699 e 17 luglio 2019, n. 19167.

(3) Conclusioni valide anche per il caso giudicato dalla sentenza n. 29642/19, qui in commento, relativa a fatti accaduti poco tempo prima dell'entrata in vigore della normativa oggi vigente di cui all'art. 2 del D.L. n. 262/2006 (Legge n. 286/2006), che nei commi da 47 a 53 ha disciplinato la reintroduzione dell'imposta sulle successioni e sulle 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 D.Lgs. n. 346/1990 ("TUS") nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto specificamente previsto dai commi da 48 a 54 del D.L. n. 262/2006.

(4) Così recita, infatti, uno dei passaggi salienti della sentenza n. 22754/19: "L'orientamento al quale questa Corte di legittimità è da ultimo pervenuta (Cass. n. 1131/2019), tuttavia, è in grado di dare conto di tale aspetto, apprestando una soluzione che - opportunamente valorizzando l'elemento essenziale sempre causalmente costituito, come detto, dal collegamento di segregazione e destinazione - 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. Si tratta di conclusione 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, hanno tuttavia ritenuto di dover mantenere dei distinguo in relazione a fattispecie di *trust* reputate peculiari ed in qualche modo divergenti dal paradigma convenzionale". Esempi di quest'ultimo tipo, espressamente richiamati dalla medesima pronuncia, sono dati dal *trust* liquidatorio *solvendi causa* o da quello in cui il beneficiario sia individuato fin dall'atto istitutivo (*trust* trasparente): infatti, ciò "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, con quanto ne consegue in ordine all'applicazione dei già richiamati principi impositivi"; così come nel caso 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".

(5) *In primis*, nelle circolari n. 48/E/2007 e n. 3/E/2008.