

RESPONSABILITÀ NOTARILE

Trust: trasferimento al Trustee solo in via strumentale, senza effetti traslativi e con imposte fisse

lunedì 11 aprile 2022 di D'Amato Gregorio Pietro dottore commercialista in Brescia e Salerno

Con tre ordinanze gemelle del 14 marzo 2022 nn. 8147, 8148 e 8149 la Corte di cassazione ha stabilito che 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 sé, 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 dalla suprema Corte, non determina effetti traslativi in favore del trustee, nel significato rilevante ai fini dell'imposizione, quale effettivo e stabile passaggio di ricchezza, poiché non comporta l'attribuzione definitiva dei beni a vantaggio di quest'ultimo, che è tenuto solo ad amministrarli ed a custodirli e, a volte, a venderli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del perseguimento dello scopo del trust.

[Cassazione civile, Sez. V, ordinanza 14 marzo 2022, n. 8147](#)

[Cassazione civile, Sez. V, ordinanza 14 marzo 2022, n. 8148](#)

[Cassazione civile, Sez. V, ordinanza 14 marzo 2022, n. 8149](#)

Orientamenti giurisprudenziali

| | |
|-----------|--------------------------------------|
| Conformi: | Cass. civ. 12 gennaio 2022, n. 700 |
| | Cass. civ. 10 gennaio 2022, n. 409 |
| | Cass. civ. 28 ottobre 2021, n. 30430 |
| | Cass. civ. 26 ottobre 2021, n. 30105 |
| | Cass. civ., 10 agosto 2021, n. 22570 |

| | |
|-----------|---|
| Difformi: | Non si rinvencono precedenti in termini |
|-----------|---|

Il fatto

La Corte di cassazione con tre Ordinanze gemelle nn. 8147, 8148 e n. 8149 del 14 marzo 2022 è ritornata nuovamente e, ribadito, che la tassazione per gli atti di devoluzione in Trust va disposta in misura fissa. Non a caso la Corte è intervenuta con ordinanze e non con sentenza proprio per il consolidato orientamento, oltre 120

sentenze, che si sono susseguite in merito e dello stesso tenore.

Con le Ordinanze n. 8147 e n. 8148 è stata l'Agenzia delle entrate a proporre gravame-rigettati-, mentre, per la n. 8149 è stato il contribuente -accolto-, ma i 3 ricorsi sono stati tutti interposti con l'unico motivo di gravame per 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), 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 sé, sulla costituzione dei vincoli, a prescindere dalla produzione di un effetto traslativo, ritenuto che l'applicazione delle imposte catastale ed ipotecaria fosse giustificata dalla semplice circostanza di aver costituito un vincolo di destinazione sui beni.

L'esito

La Corte nel rigettare i ricorsi interposti dall'Agenzia (nn. 8147 e 8148) ed accolto (n. 8149) quello del contribuente ha ripercorso sia l'orientamento e sia la natura degli atti di trust in maniera impeccabile e puntuale.

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

La mancanza di un effetto traslativo "reale" - con ciò ovviamente intendendosi non un trasferimento "simulato" o "fittizio" o "non voluto", ma un trasferimento non stabile, non definitivo e con limitazioni d'esercizio e godimento - osta all'imposizione proporzionale, essendo quest'ultima prevista per la trascrizione di atti "che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi" (Tariffa all. al D.lgs. n. 347 del 1990; in accordo con il D.lgs. cit., artt. 1 e 10, comma 2). Anche per l'imposta ipotecaria e catastale, in altri termini, è decisiva l'osservazione secondo cui l'effetto tipico del trust - quello segregativo - non equivale a trasferimento né ad arricchimento attuale; effetti che si realizzeranno invece a favore dei beneficiari, dunque chiamati al pagamento dell'imposta in misura proporzionale (Cass. n. 21614/2016; Cass. sez. V, n. 16699 del 21/06/2019).

La consolidata giurisprudenza in merito ha stabilito (Cass. n. 975/2018) che: "Il trasferimento del bene dal "disponente" 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".

La strumentalità dell'atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica, nei termini indicati, la fiscale neutralità.

Si deve evidenziare, che 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. È 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 - perché 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 disporre (se richiesto), in regime di segregazione patrimoniale, in vista del trasferimento che dovrà poi compiere.

Né 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. V, 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 sé, 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.

La costituzione del vincolo di destinazione di cui al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. in L. n. 286/2006, 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.

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.

Tale vincolo 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 (Cass. sez. V, sentenza n. 21614 del 26/10/2016).

Le Ordinanze in commento pongono attenzione che 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.. Con le 3 Ordinanze la corte ribadisce un principio rilevante di ordine costituzionale secondo cui: "...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, sicché 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, Cass. sez. V, sentenza n. 29507 del 24/12/2020).

Le tre ordinanze concludono stabilendo che 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 sé, 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, poiché 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.

E in continuità con i precedenti arresti giurisprudenziali (Cass sez. V, Sentenza n. 8082 del 23/04/2020) ha affermato, che: "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 sé 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".

E così richiamato l'arresto della Cassazione sez. V, sentenza n. 19167 del 17/07/2019 in cui è stato 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.

Cass. sez. VI - 5, Ordinanza n. 13 del 04/01/2021).

Così conclude che "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 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".

Così 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. Benché 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 richiamando dal precedente arresto della Cass. sez. V, ordinanza n. 3986 del 16/02/2021.

Esito:

Cass. del 14 marzo 2022 nn. 8147, 8148 rigetta i ricorsi Agenzia entrate

Cass. del 14 marzo 2022 n. 8149 accoglie ricorso contribuente

Riferimenti normativi:

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

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

Art. 10 D.Lgs. n. 347/1990

Copyright © - Riproduzione riservata