

*L'orientamento di tre ordinanze della Cassazione, opposto alla giurisprudenza di merito*

# Trust con imposta di donazioni

## *Sì al pagamento perché insorge vincolo di destinazione*

Pagina a cura  
di **LUCA NISCO**

**L'**atto di trust con il quale il disponente vincola beni a sé appartenenti al perseguimento della finalità di rafforzamento della garanzia prestata in favore di terzi ovvero di tutela dei bisogni della propria famiglia, integra il presupposto per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni, nella peculiare accezione concernente la costituzione di «vincolo di destinazione». Con tre distinte ordinanze (nn. 3735, 3737 e 3886) pronunciate all'udienza del 4 febbraio 2015, depositate tra il 24 e il 25 febbraio 2015, la Corte di cassazione ha preso posizione sull'applicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al dlgs n. 346/1990, all'attribuzione da parte del disponente di beni, sia mobili che immobili, a un trust, risolvendo positivamente tale questione.

La presa di posizione dei giudici di legittimità sovverte, in tutti e tre i casi, la pronuncia resa dai giudici di merito, che invero sempre più di frequente si stanno orientando in favore della non applicabilità dell'imposta sulle donazioni in casi analoghi, configurando un orientamento del quale occorrerà necessariamente tener conto allorché ci si confronterà con la costituzione di trust. Ciononostante, in virtù delle peculiarità dei casi sottoposti all'esame della Suprema corte e di talune dubbie affermazioni contenute nelle ordinanze in discussione, è possibile svolgere talune riflessioni. Secondo la Suprema corte, che è opportuno ricordare si muove in un contesto nel quale l'istituto del trust, di matrice anglosassone (laddove esistono figure giuridiche differenti rispetto agli ordinamenti di civil law come il nostro), è privo di una disciplina civilistica, con la costituzione del trust si ha l'insorgenza di un vincolo di destinazione, che non designa un negozio ma un effetto giuridico che ben può essere prodotto da un regolamento di trust, il quale ai sensi dell'art. 2, comma 47, del dl n. 262/2006, convertito in legge

n. 286/2006, è soggetto all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Ciò detto, è possibile osservare che tutti e tre i trust oggetto delle ordinanze della Suprema corte appaiono qualificabili come «statici», in cui disponente e trustee coincidono, con il disponente che in quanto titolare di un diritto si dichiara fiduciario dello stesso diritto a favore di un terzo beneficiario. Sotto tale aspetto, appare condivisibile l'affermazione della Corte per la quale in simili situazioni non si produce alcun effetto traslativo, risolvendosi il negozio nell'impressione di un vincolo temporaneo al libero esercizio dei propri diritti al fine di perseguire la finalità indicata nell'atto istitutivo del trust (sia essa garanzia in favore di terzi o tutela dei bisogni della propria famiglia). La medesima affermazione, tuttavia, non appare altrettanto condivisibile laddove il trust possa qualificarsi come «dinamico», con effettiva spoliatura del disponente e trasferimento del diritto al trustee terzo, che tuttavia non ottiene nessun arricchimento personale e non realizza alcun accrescimento definitivo del suo patrimonio, essendo generalmente remunerato per l'attività svolta. In secondo luogo, l'istituto del trust, inteso nell'accezione ricavabile dalla Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985 (legge n. 364/1989) non è confinabile nell'ambito di una unitaria categoria giuridica, in quanto occorre di volta in volta verificare quali siano state le intenzioni dei disponenti e le finalità che con detto strumento si è inteso perseguire. In buona sostanza, non esiste un'unica categoria di trust, essendo necessaria di volta in volta un'indagine sulle finalità istitutive del trust (non può certamente sostenersi che un trust solutorio sia assimilabile ad un trust istituito con finalità conservative del patrimonio ovvero per agevolare il passaggio generazionale). Il negozio di trust può essere poi a titolo gratuito ovvero a titolo oneroso, dovendosi distinguere, tra quelli gratuiti,

gli atti di liberalità da quelli veramente gratuiti, fermo restando che tutte le categorie in esame sono accomunate dall'effetto segregativo, ossia dalla separazione dei beni conferiti in trust rispetto ai beni residui del patrimonio del disponente, requisiti che nei casi esaminati dalla Corte sembrerebbero in realtà mancare, sì da consentire l'assimilazione ad un atto di destinazione. Ma con un trust genuino si realizza una vera e propria segregazione del patrimonio rispetto a qualsiasi altro patrimonio, mentre con l'atto di destinazione si ha solo un vincolo rispetto allo scopo individuato. A ciò occorre aggiungere che quest'ultimo, contrariamente al trust, non genera alcun effetto segregativo in quanto lascia al disponente la proprietà dei beni, senza attribuire al beneficiario alcun potere: l'atto di destinazione, infatti, non disciplinando gli aspetti gestori e non facendo riferimento al ruolo del fiduciario o alla sua sostituzione in caso di morte o di incapacità, pone in essere degli effetti solamente reali. Il trust, invece, genera effetti anche obbligatori ed impone al trustee di adoperarsi ai fini del raggiungimento delle finalità e dello scopo prefissato, non potendo lo stesso rimanere inerte rispetto agli interessi dei beneficiari – è in questo che è ravvisabile la c.d. «dinamicità del vincolo». Il vincolo di destinazione di cui all'art. 2645-ter c.c., privo di formali effetti traslativi (al momento dell'istituzione) non è idoneo ad esprimere una capacità contributiva giacché la tassazione deve applicarsi a un trasferimento di beni a favore di un terzo rispetto al disponente. Pertanto non essendovi alcun arricchimento tassabile al momento della costituzione, l'atto non può che essere sottoposto a imposta in misura fissa. Diversamente opinando, si giungerebbe alla paradossale conclusione dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni a fattispecie del tutto anomale nelle quali non si incide



sull'arricchimento di qualcuno ma sull'impovertimento del disponente, conclusione evidentemente inaccettabile anche alla luce del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. In altre parole, la mancata inclusione del trust, da parte del legislatore del 2006, nel novero dei negozi astrattamente soggetti ad imposta sulle donazioni è da reputarsi quale lacuna di ordine ideologico (altrimenti non si spiegherebbe il motivo per il quale tale istituto sia stato disciplinato ai fini delle imposte sui redditi), in quanto tale insuscettibile di interpretazione analogica.

—© Riproduzione riservata—

## Legittime pretese di pagamento al notaio

L'ordinanza n. 3886/15 della Corte di cassazione contiene un importante riferimento alla responsabilità del notaio rogante l'atto di trust, dal momento che sancisce come legittima la pretesa di pagamento avanzata nei confronti di quest'ultimo, quale responsabile d'imposta co-obbligato con le parti contraenti, sì che l'Amministrazione ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, senza essere tenuta a notificare l'avviso anche agli altri.

La posizione assunta dalla Corte appare dubbia se si considera che, ai sensi dell'art. 57 del dpr n. 131/1986 (Testo unico registro), applicabile anche all'imposta sulle donazioni in virtù del richiamo operato dall'art. 60 del dlgs n. 346/1990, la responsabilità dei pubblici ufficiali è limitata alla sola imposta principale e non si estende alle imposte complementari e suppletive.

A tal riguardo, l'art. 42 del dpr n. 131/1986 prevede che è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'Ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere er-

rori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso. Le definizioni che precedono devono essere lette e interpretate anche alla luce dell'art. 3-ter del dlgs n. 463/1997, dal momento che l'introduzione della procedura di registrazione telematica disciplinata da tale testo normativo incide in maniera determinante sull'esatta qualificazione dell'imposta quale principale o suppletiva.

Se si considera che è la stessa Agenzia delle entrate, con la circolare n. 6/2003, a considerare il termine di 60 gg. previsto dall'art. 3-ter del dlgs n. 463/1997, quale fase riservata al controllo dell'imposta principale, allora è ben possibile sostenere che non è tanto la tipologia di errore ad incidere sulla qualificazione dell'imposta come principale o suppletiva, quanto piuttosto il momento in cui l'errore o l'omissione viene rilevato dall'Ufficio.

In altre parole, il decorso del termine di 60 gg. per la verifica dell'errore od omissione nell'autoliquidazione desumibile dall'atto trasforma l'imposta da principale a suppletiva, con notifica da farsi ai soli contraenti (e non più anche al Notaio, responsabile per la sola imposta principale ai sensi dell'art. 57 del dpr n. 131/1986).

### I principi

<b>Corte di cassazione VI Sez. civile - T Ordinanza 3735/15</b>	L'atto col quale il disponente vincoli beni a sé appartenenti al perseguimento delle finalità di rafforzamento della generica garanzia patrimoniale già prestata, nella qualità di fideiussore, in favore di alcuni istituti bancari, in quanto fonte di costituzione di vincoli di destinazione, è assoggettato all'imposta gravante su tali vincoli a norma del 47° comma dell'articolo 2 del decreto legge 262 del 2006, convertito dalla legge 286 del 2006
<b>Corte di cassazione VI Sez. civile - T Ordinanza 3737/15</b>	Va applicata l'imposta sulle successioni e donazioni, nella peculiare accezione concernente la costituzione di vincolo di destinazione, assunta come autonomo presupposto impositivo, sull'attribuzione di danaro, conferita in trust e destinata ad essere investita a beneficio di terzi
<b>Corte di cassazione VI Sez. civile - T Ordinanza 3886/15</b>	L'atto denominato trust, funzionale quod effectum, all'applicazione di un regolamento equiparabile ad un fondo patrimoniale, va qualificato ai fini tributari come atto costitutivo di vincolo di destinazione, con la conseguente assoggettabilità alla relativa imposta dei beneficiari della destinazione e responsabilità d'imposta del notaio rogante