

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22979 Anno 2024

Presidente: PAOLITTO LIBERATO

Relatore: LO SARDO GIUSEPPE

Data pubblicazione: 20/08/2024

TRUST
AUTODICHIARATO
IMPOSTE IPOTECARIA E
CATASTALE

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1500/2017, proposto

DA

-----, rappresentato e difeso dal Prof. Avv. -----
----- e dall'Avv. -----, entrambi con studio in
Pescara, elettivamente domiciliato presso l'Avv. -----,
con studio in Roma, giusta procura in calce al ricorso
introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTE

CONTRO

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del
Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge
domiciliata;

CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria
regionale dell'Abruzzo – sezione staccata di Pescara, il 9 giugno
2016, n. 577/06/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio
non partecipata del 3 luglio 2024 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo.

RILEVATO CHE:

1. Enrico Scala ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia il 15 ottobre 2018, n. 4324/12/2018, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione delle maggiori imposte ipotecaria e catastale, nella misura complessiva di € 9.068,16, in dipendenza del conferimento di immobili di sua proprietà in *trust* autodichiarato, con atto notarile del 27 gennaio 2011, ha rigettato l'appello proposto in via principale dal medesimo ed ha accolto l'appello proposto in via incidentale dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Pescara il 27 aprile 2012, n. 138/04/2012, con compensazione delle spese giudiziali;

2. la Commissione tributaria regionale ha riformato la decisione di prime cure – che aveva parzialmente accolto il ricorso originario – nel senso che la dotazione del *trust* autodichiarato fosse soggetta alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale e che il contribuente fosse obbligato al pagamento della sanzione amministrativa ex art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471;

3. l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. il ricorso è affidato a quattro motivi;

1.1 con il primo motivo, si denuncia violazione degli artt. 10 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, 1 e 4 della tariffa allegata al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la dotazione del *trust* autodichiarato fosse soggetta alle imposte

ipotecaria e catastale in misura proporzionale, non essendovi alcun trasferimento di proprietà su beni immobili;

1.2 con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 5 e 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che il contribuente non potesse beneficiare dell'esimente dell'incertezza normativa oggettiva in relazione all'irrogazione della sanzione amministrativa per il mancato pagamento delle imposte ipotecaria e catastale in misura pari al 30% dell'importo non versato;

1.3 con il terzo motivo, si denuncia violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di pronunciarsi sul motivo di appello circa la violazione dell'art. 36, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, da parte della decisione di prime cure;

1.4 con il quarto motivo, si denuncia violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di pronunciarsi sul motivo di appello circa la violazione degli artt. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, da parte della decisione di prime cure;

2. il primo motivo è fondato, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi;

2.1 la normativa sul *trust* (artt. 2, commi da 47 a 53, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, 1, commi da 77 a 79, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - legge finanziaria per il 2007 - e 1, comma 31, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 - legge finanziaria per il 2008), prevede l'applicabilità dell'imposta

sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito «e sulla costituzione di vincoli di destinazione», alla luce 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»; l' art. 2, comma 47, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, dispone che: «È istituita l'imposta sulle successioni e 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 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»;

2.2 la sentenza impugnata segue, in buona sostanza, il contenuto delle circolari emanate dall' Agenzia delle Entrate il 6 agosto 2007, n. 48/E, ed il 22 gennaio 2008, n. 3/E (le quali non hanno, comunque, contenuto vincolante), a tenore del quale: «(...) il trust comporta la segregazione dei beni del settlor in un patrimonio separato gestito dal trustee (che nel trust autodichiarato - anch' esso rilevante ai fini dell' imposta in esame - coincide con il settlor)» (paragrafo 5.2 della circolare n. 48/E del 2007); per cui: «La costituzione di beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell' applicazione dell' imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust. Pertanto, anche nel trust auto-dichiarato, in cui il settlor assume le funzioni di trustee, l' attribuzione dei beni in trust, pur in assenza di formali effetti traslativi, deve essere assoggettato all' imposta sulle successioni e donazioni. Tale

affermazione trae giustificato motivo dalla natura patrimoniale del conferimento in trust nonché dall'effetto segregativo che esso produce sui beni conferiti indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà e, da ultimo, dal complessivo trattamento fiscale del trust che esclude dalla tassazione il trasferimento dei beni a favore dei beneficiari» (paragrafo 5.4.2 della circolare n. 3/E del 2008); e ciò, secondo l'amministrazione finanziaria, in ragione dell'art. 2, commi da 47 a 53, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, che, prevedendo l'«*istituzione*» dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni anche «*sulla costituzione dei vincoli di destinazione*», ricomprende anche i *trust* «*autodichiarati*» o di natura diversa; tanto è vero che, in assenza di conferimento di beni, le predette circolari prescrivono che il *trust* debba scontare soltanto l'imposta di registro in misura fissa atteso che, in questo caso, è mancante qualsiasi trasferimento di ricchezza, con la conseguenza che l'atto di costituzione del *trust* non accompagnato da alcun conferimento non andrebbe assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni proprio perché quest'ultima non è un'imposta d'atto e bensì un'imposta che tassa il trasferimento di ricchezza liberale; così, si afferma che: «*L'atto istitutivo con il quale il disponente esprime la volontà di costituire il trust, che non contempa anche il trasferimento di beni nel trust (disposto in un momento successivo), se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, sarà assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte prima, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale atto privo di contenuto patrimoniale*» (paragrafo 5.1 della circolare n. 48/E del 2007);

2.3 come è noto, in un primo approccio, questa Corte è giunta a diverse più radicali conclusioni, disattendendo l'idea dell'amministrazione finanziaria secondo cui, in mancanza di conferimento di beni, l'atto di costituzione di *trust* "autodichiarato" o meno non dovrebbe essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni ex d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, per la ragione che, in ipotesi, nessuna ricchezza potrebbe dirsi trasferita – ritenendo, invece, che l'art. 2, commi da 47 a 53, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, abbia istituito un'autonoma generale imposta «*sulla costituzione dei vincoli di indisponibilità*», la cui disciplina sarebbe stata indicata *per relationem* nelle regole contenute nel d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, «*concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*»; sarebbe, in tesi, un tributo che perciò prescinderebbe dal trasferimento di ricchezza discendente dal conferimento di beni e che, per tale motivo, troverebbe il suo presupposto impositivo nella semplice costituzione di vincoli di "indisponibilità", includendo tra questi ultimi il *trust* (in termini: Cass., Sez. 6⁻⁵, 7 marzo 2016, n. 4482; Cass., Sez. 6⁻⁵, 24 febbraio 2015, nn. 3735 e 3737; Cass., Sez. 6⁻⁵, 25 febbraio 2015, n. 3886; Cass., Sez. 6⁻⁵, 18 marzo 2015, n. 5322);

2.4 tale interpretazione è ricavata, in via letterale, dall'art. 2, comma 47, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, laddove si stabilisce che è «*istituita l'imposta sulle successioni e donazioni*», tra l'altro, anche «*sulla costituzione dei vincoli di destinazione*», secondo le disposizioni dell'abrogato d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, con la conseguenza che, oltre alla reintroduzione dell'imposta sulle liberalità, sarebbe stata anche

ex novo introdotta una nuova autonoma generale imposta «*sulla costituzione dei vincoli di destinazione*», così da essere entrambe disciplinate mediante rinvio alle norme del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, che, prima della sua abrogazione, dettava esclusivamente la disciplina fiscale sulle successioni e sulle donazioni;

2.5 secondo l'interpretazione più recente di questa Corte, a cui si intende dare continuità nel presente giudizio, in tema di *trust*, il trasferimento del bene dal *settlor* al *trustee* avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso, che è tenuto soltanto ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai *beneficiaries* 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 (in termini: Cass., Sez. 5[^], 17 gennaio 2018, n. 975; Cass., Sez. 5[^], 21 giugno 2019, n. 16705; Cass., Sez. 5[^], 23 aprile 2020, n. 8082; Cass., Sez. 5[^], 3 dicembre 2020, nn. 27666 e 27668; Cass., Sez. 6^{^-5}, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 5[^], 20 giugno 2022, n. 19747; Cass., Sez. 5[^], 20 settembre 2023, n. 26905); difatti, 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*» (art. 4 della tariffa allegata al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, 10, comma 2, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, in accordo con gli artt. 1 e 10, comma 2,

del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347); anche per le imposte 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., Sez. 5[^], 18 dicembre 2015, n. 25478; Cass., Sez. 5[^], 17 gennaio 2018, n. 975; Cass., Sez. 5[^], 21 giugno 2019, n. 16705; Cass., Sez. 5[^], 23 aprile 2020, n. 8082; Cass., Sez. 5[^], 20 maggio 2021, nn. 13818 e 13819; Cass., Sez. 5[^], 16 luglio 2021, n. 20408; Cass., Sez. 6^{^-5}, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 5[^], 20 giugno 2022, n. 19747; Cass., Sez. 5[^], 20 settembre 2023, n. 26905);

2.6 dunque, poiché ai fini dell'applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale 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 legge 16 ottobre 1989, n. 364 (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 *settlor* 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 *beneficiary* (Cass., Sez. 5[^], 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5[^], 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6^{^-5}, 26 ottobre 2021, n. 30119);

2.7 né può ritenersi che la costituzione del *trust* produca un effetto incrementativo della capacità contributiva del disponente, il cui patrimonio non subisce alcun miglioramento;

neppure si può affermare, almeno in via generale, che, grazie alla sola costituzione del *trust*, i terzi *beneficiaries*, 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 (Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n.8082; Cass., Sez. 5[^], 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6^{^-}5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6^{^-}5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5[^], 6 dicembre 2021, n. 38731);

2.8 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 cod. civ.), la quale non concreta, di per sé, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al *trustee*, ma soltanto al *beneficiary* 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 *settlor*, 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* (Cass., Sez. 5[^], 24 dicembre 2020, n. 29507;

Cass., Sez. 6⁻⁵, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5[^], 6 dicembre 2021, n. 38731);

2.9 tenendo come parametro l'art. 53 Cost., occorre circoscrivere l'applicazione dell'art. 2, comma 47, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, correlandola, in senso restrittivo, al rilievo della capacità contributiva comportata dal trasferimento del bene, sicché, 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 (Cass., Sez. 5[^], 17 gennaio 2019, n. 1131; Cass., Sez. 5[^], 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6⁻⁵, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6⁻⁵, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5[^], 6 dicembre 2021, n. 38731);

2.10 pertanto, in questa materia, né l'istituzione del *trust* e né 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; in questi casi, l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, è dovuta non al momento dell'istituzione del *trust* o in quello di dotazione patrimoniale dello stesso, fiscalmente neutri, ma semmai in seguito, al momento dell'eventuale trasferimento dei beni o dei diritti a terzi, perché, come sopra evidenziato, solo tale atto costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 Cost. (Cass., Sez. 5[^], 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5[^], 17 luglio 2019, n. 19167; Cass., Sez. 6⁻⁵, 15

ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6⁻⁵, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5[^], 10 gennaio 2022, n. 410; Cass., Sez. 5[^], 14 marzo 2022, nn. 8147, 8148 e 8149; Cass., Sez. 5[^], 22 marzo 2022, n. 9173);

2.11 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 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; a prescindere dalle diverse finalità per cui il *trust* può essere impiegato (successorio, familiare, liquidatorio, ecc.), ciò che rileva, ai fini della individuazione della misura delle imposte dovute, è il meccanismo astratto sopra descritto presente ogni volta in cui è effettuata tale operazione negoziale; il *trustee* acquista la proprietà dei beni conferiti nel *trust*, ma si tratta di un trasferimento strumentale, perché finalizzato al perseguimento degli scopi indicati nell'atto costitutivo del *trust*, che non incrementa il patrimonio personale del *trustee*, perché i beni trasferiti restano separati, e segregati, essendo destinati a restare temporaneamente sotto il controllo del *trustee* prima della destinazione ai beneficiari finali; con la dotazione del *trust*, il *settlor* non vuole arricchire il *trustee*, il cui patrimonio personale non trae, infatti, alcun vantaggio, tenuto conto che i beni restano segregati, ma vuole che quest'ultimo abbia tutti i poteri per gestire e disporre di tali beni, in modo tale da poter attuare le finalità per cui il *trust* è stato istituito, a vantaggio dei *beneficiaries* finali; il trasferimento dei beni al *trustee* avviene, pertanto, in via strumentale e temporanea e non determina effetti traslativi in favore del *trustee*, nei significati rilevanti 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* (Cass., Sez. 5[^], 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6^{^-5}, 4 gennaio 2021, n. 13; Cass., Sez. 6^{^-5}, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6^{^-5}, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5[^], 10 gennaio 2022, n. 410; Cass., Sez. 5[^], 14 marzo 2022, nn. 8147, 8148 e 8149; Cass., Sez. 5[^], 22 marzo 2022, n. 9173); 2.12 ne consegue che la soluzione sopra illustrata può trovare applicazione anche nel caso del c.d. *trust* "autodichiarato", connotato dalla coincidenza di *settlor* e *trustee*; fattispecie, questa, nella quale è pure ravvisabile, nonostante la mancanza di un trasferimento patrimoniale intersoggettivo con funzione di dotazione, sia la volontà di segregazione, sia quella di destinazione; anzi, è proprio la mancanza di quel trasferimento patrimoniale intersoggettivo a rendere, in tal caso, ancor più evidente e radicale l'incongruenza dell'applicazione dell'imposta proporzionale sull'atto istitutivo e su quello di apposizione del vincolo all'interno di un patrimonio che rimane in capo allo stesso soggetto (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 5 dicembre 2018, n. 31445; Cass., Sez. 5[^], 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5[^], 17 luglio 2019, n. 19167; Cass., Sez. 5[^], 18 luglio 2019, nn. 19310 e 19319; Cass., Sez. 5[^], 23 aprile 2020, n. 8082; Cass., Sez. 5[^], 29 giugno 2022, nn. 20808 e 20810; Cass., Sez. 5[^], 15 luglio 2022, n. 22293; Cass., Sez. 5[^], 9 settembre 2022, n. 26562); 2.13 in definitiva, si può riaffermare che, nel *trust* "autodichiarato", ove la figura del *settlor* e del *trustee* coincidono, in cui vi è anche la possibilità che il *beneficiary*

finale si identifichi con il *settlor* stesso, manca per le ragioni sopra esposte il presupposto impositivo del reale arricchimento effettuato attraverso un effettivo trasferimento di beni e diritti, cosicché la sua costituzione e la sua dotazione non determinano, di per sé, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al *settlor* o al *trustee*, potendo, al più, tale incremento eventualmente verificarsi in futuro soltanto in capo al *beneficiary* (se diverso dal *settlor*).

2.14 aggiungasi che tale ricostruzione è stata recentemente recepita anche dalla circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 20 ottobre 2022, n. 34/E, la quale, per qualsiasi tipologia di *trust*, ha definitivamente preso atto che: «L'atto istitutivo con cui il disponente esprime la volontà di costituire il *trust*, se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, è assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte prima, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, anche quando nel medesimo atto venga disposta la dotazione patrimoniale al *trust*» (paragrafo 4.4.1); che: «La medesima tassazione si applica anche agli atti con cui il disponente dota il *trust* di beni, vincolandoli agli scopi del *trust*. Infatti, in linea con l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, tale atto «non determina effetti traslativi perché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso (*trustee*), che è tenuto solo ad amministrarlo e a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un suo ritrasferimento ai beneficiari del *trust*» (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 8082 del 2020). Pertanto, ai predetti atti, se redatti con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, sarà applicata l'imposta di registro in misura fissa ai sensi del sopra citato articolo 11 della Tariffa, parte prima, del d.P.R. n. 131 del 1986» (paragrafo

4.4.2); che: «Gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in trust ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni. Secondo quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità, infatti, la «costituzione del vincolo di destinazione» non integra un autonomo presupposto ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, ma è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale. Nel trust, tale trasferimento imponibile si realizza solo all'atto «di eventuale attribuzione del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo» (cfr. sentenza n. 8082 del 2020, cit.)» (paragrafo 4.4.3); che: «Le modalità di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale alla fattispecie dei trust, in mancanza di specifiche disposizioni, sono stabilite dal d.lgs. n. 347 del 1990. Tali imposte sono dovute, rispettivamente, per le formalità di trascrizione di atti che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari e per le volture catastali conseguenti ai medesimi atti. Al riguardo, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di trust sopra richiamato, gli atti di dotazione dei beni in trust comportano trasferimenti di beni meramente strumentali e finalizzati al solo compimento degli scopi del trust e non si traducono in effettivi trasferimenti di ricchezza dal disponente al trustee, non determinando effetti traslativi. L'effettivo trasferimento di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile, nel trust, si realizza solo all'atto di attribuzione del bene al beneficiario. Ciò posto, le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza degli atti con cui il disponente effettua la dotazione di beni immobili o

diritti reali immobiliari al trust, al momento della costituzione del vincolo, sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa. Analogamente, le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa saranno dovute nell'ipotesi di formalità e volture catastali eseguite per effetto dell'atto di sostituzione del trustee. Le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza di atti di attribuzione dei beni immobili o diritti reali immobiliari vincolati in trust ai beneficiari, realizzando l'effettivo trasferimento dei beni in questione, sono soggette, invece, alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale» (paragrafo 4.4.9);

2.15 pertanto, la sentenza impugnata non si è uniformata a tali principi, avendo erroneamente ritenuto che l'atto istitutivo del trust "autodichiarato" dovesse scontare le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale in ragione della mera costituzione del vincolo di destinazione sui beni rimasti in proprietà del *settlor/trustee*;

3. Valutandosi la fondatezza del primo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, primo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente ed il conseguente annullamento dell'atto impositivo;

4. il consolidamento, in corso di giudizio, della menzionata giurisprudenza di legittimità giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo e dichiara l'assorbimento dei restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente con l'annullamento dell'atto impositivo; compensa, tra le parti, le spese dell'intero giudizio. Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 3 luglio 2024.