

Mandato ad alienare senza rappresentanza e imposta di donazione

di LUISA ATTAVANTI

Con la sentenza in esame, la Corte di Cassazione pone principi di diritto in tema di imposte sulle successioni e donazioni, laddove rileva l'assenza di precedenti di legittimità in ordine al regime fiscale del trasferimento della proprietà di un bene immobile, dal mandante al mandatario senza rappresentanza con trasferimento a titolo gratuito.

Questi i fatti di causa: il notaio F.G.M. proponeva ricorso, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta di donazione, applicata dalla Agenzia delle Entrate di Bassano del Grappa, sull'atto da lui rogato e con il quale R.M.G. conferiva a F.B., mandato senza rappresentanza per la vendita di un immobile, trasferendo a titolo gratuito la proprietà del bene alienando al mandatario.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso sul presupposto che al trasferimento della proprietà dell'immobile non fosse applicabile il regime fiscale della donazione, attesa la finalità meramente strumentale del predetto trasferimento alla esecuzione del mandato realizzando, lo stesso, un adempimento dell'obbligazione del mandante tenuto, ai sensi dell'art. 1719 c.c. «(...) a somministrare al mandatario i mezzi necessari per l'esecuzione del mandato e l'adempimento delle obbligazioni che a tal fine il mandatario ha contratto in proprio nome».

Su appello dell'Amministrazione Finanziaria, la Commissione tributaria provinciale del Veneto riformava la sentenza di primo grado ritenendo non riconducibile al contratto di mandato la qualificazione del negozio operata da Giudice di prime cure; rilevava, altresì, che nel caso di specie si fosse realizzato «un immediato passaggio di proprietà del bene (..) a titolo gratuito» e dovesse, pertanto, «trovare applicazione il regime previsto per le donazioni di immobili» anche in ragione del fatto che «sotto il profilo fiscale» non poteva negarsi «l'arricchimento in capo al mandatario».

Il notaio F.G.M. impugnava la sentenza con ricorso affidato ad un unico motivo avente ad oggetto la violazione o falsa applicazione dell'art. 2, commi 47 e 49, d.l. n. 262/2006; ritenendo assimilabile il mandato senza rappresentanza ad alienare al negozio fiduciario, deduceva che il trasferimento della proprietà fosse «meramente funzionale e strumentale all'adempimento della prestazione del mandatario» così come l'intestazione del bene. Pertanto, il trasferimento della proprietà non avendo

carattere definitivo non rappresentava un vero incremento patrimoniale in capo al mandatario, obbligato a «ritrasferire in capo al mandante» il prezzo della vendita.

Per l'Amministrazione Finanziaria, invero, il trasferimento non configurava l'obbligazione tipica del contratto di mandato ma realizzava, piuttosto, «un atto di disposizione a titolo gratuito autonomamente tassabile»; rilevando, altresì, l'omessa previsione di un termine per l'esecuzione del mandato nonché la mancata identificazione del terzo acquirente, l'Agenzia delle Entrate argomentava che l'operazione fosse stata preordinata al fine di eludere la normale imposta di donazione. Concludeva sussumendo il caso in esame nella fattispecie del negozio fiduciario che, nel dettato della circolare n. 28/E del 28 marzo 2008 si afferma realizzare, sotto il profilo fiscale, «un vero e proprio trasferimento a titolo gratuito del bene dalla sfera giuridica del fiduciante a quella del fiduciario» con conseguenziale applicazione dell'imposta sulle donazioni.

La Corte di Cassazione accoglie integralmente le ragioni del contribuente operando una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2, commi 47 ss., d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, istitutivo dell'imposta sulle «Successioni e Donazioni, Vincoli di destinazione, Negozio fiduciario». La disciplina prevede che, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, rilevano anche «i trasferimenti a titolo gratuito di beni ricomprendendo tutti i trasferimenti di beni e diritti privi dell'*animus donandi*, ossia della volontà del donante di arricchire il donatario con contestuale suo impoverimento», correlando il presupposto del tributo all'accrescimento patrimoniale piuttosto che all'*animus donandi*, assente negli atti a titolo gratuito diversi dalle liberalità. Operando il richiamo all'art. 53 Cost. si limita l'applicazione dell'art. 2 del predetto d.l., in ragione della capacità contributiva determinata dal trasferimento del bene. Nell'aderire a tale orientamento, la Suprema Corte afferma che laddove il «conferimento costituisce un atto sostanzialmente neutro» senza alcun reale incremento patrimoniale, non vi è luogo ad imposizione indiretta.

La «neutralità» nel mandato ad alienare è evidente nel fatto che i trasferimenti in favore del mandatario non producono spostamento di ricchezza atteso che «costui è gravato (per l'adempimento del mandato) dalle correlate obbligazioni di trasferire al terzo acquirente il bene (del quale è intestatario meramente formale), e di corrispondere al mandante il relativo prezzo, ovvero-qualora il mandato non possa essere adempiuto- dalla obbligazione di retrocedere il bene al mandante».

Nell'elaborare tale principio di diritto, la Cassazione ha richiamato la recente giurisprudenza in tema di *trust*; in materia, giova precisare che non esiste una disciplina specifica sulla fiscalità indiretta del *trust* così come vi sono precedenti della Corte non univoci.

L'aspetto controverso è rappresentato proprio dalla individuazione del momento in cui si realizza il presupposto impositivo. La l. 24 novembre 2006, n. 286, art. 2, commi 47 e 49, individua il presupposto del tributo successorio nella mera costituzione del vincolo di destinazione considerando in maniera unitaria tutte le fattispecie produttive dei vincoli di destinazione. Successivamente, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 3/E del 2008 smentisce tale visione operando una distinzione tra la tassazione del *trust* (traslativo e auto dichiarato) dagli altri atti costitutivi di vincoli destinatori; una diversità sul piano fiscale che pone i due modelli in competizione, con favore per l'atto di destinazione che, inteso quale figura negoziale diversa dal *trust*, sarebbe soggetto solo all'imposta fissa perché mancante del profilo attributivo. L'avvicinarsi di provvedimenti normativi, circolari spesso contraddittorie, unitamente alle diverse elaborazioni giurisprudenziali sia di merito che di legittimità, hanno reso la questione ancora più confusa privandola di una stabile ed univoca interpretazione.

Invero, nella scelta operata dal legislatore tributario, l'atto costitutivo del vincolo di destinazione è concepito quale «atto idoneo ad arricchire un determinato soggetto, essendo questa la ratio del tributo successorio» non provvedendo, però, ad una distinzione «tra atti di destinazione ad assetto gratuito, sul piano causale ed effettuale, ed atti di destinazione ad assetto oneroso» (così L. GATT, *Dal trust al trust. Storia di una Chimera*, cit., p. 260 ss.).

In tale scelta, non trova considerazione la rilevanza della effettiva capacità contributiva del soggetto su cui grava l'imposizione fiscale e che si arricchisce realmente ma, soprattutto non si tiene conto che «... l'atto di costituzione di un vincolo di destinazione con modalità traslativa, è un atto che, in se stesso, può qualificarsi in termini di gratuità (inteso come depauperamento del disponente) sul piano meramente effettuale ma non su quello causale che è l'unico profilo rilevante ai fini dell'applicazione di un tributo che presuppone l'arricchimento effettivo del soggetto contribuente. Tale arricchimento, là dove si affermi l'idoneità dell'atto destinatorio a produrre separazione patrimoniale ... non si genera in favore del *trustee* né di altro destinatario/gestore (mandatario senza rappresentanza, fiduciario, ecc.) e, dunque, non dovrebbe essere da lui dovuto» (così L. GATT, *Dal trust al trust. Storia di una Chimera*, cit., p. 262 ss.).

Considerando il tributo successorio applicabile indipendentemente dall'arricchimento effettivo del beneficiario, lo si connota di un significato diverso da quello che ha. L'imposta sulle successioni e donazioni dovrebbe colpire l'effettivo incremento patrimoniale avendo riguardo al rapporto tra disponente e beneficiari e al rapporto tra disponente e gestore; pertanto, «il trasferimento della titolarità dei beni al gestore (*trustee*, fiduciario o simili) può considerarsi causalmente oneroso (in quanto

consiste nell'attribuire dei beni in gestione ad un altro soggetto che dunque assume l'obbligo di assolvere un compito a vantaggio del disponente e ciò indipendentemente dall'eventuale corrispettivo perseguito che comunque viene generalmente corrisposto) ovvero causalmente neutro (così senz'altro nel caso di trust auto-dichiarato, fiducias statica, negozio di destinazione unilaterale ecc.), e, dunque in entrambi i casi l'atto istitutivo del vincolo destinatorio dovrebbe essere assoggettato semplicemente ad imposta di registro, salvo poi sottoporre i beneficiari destinatari del trasferimento definitivo dei beni destinati, all'imposta corrispondente alla natura onerosa o gratuita di tale trasferimento» (v. L. GATT, *Dal trust al trust. Storia di una Chimera*, cit., p. 263 ss.).

Con l'ordinanza n. 1131 del 17 gennaio 2019, la Corte di Cassazione, sez. tributaria civile, si è pronunciata sul ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate relativamente ad una vicenda giudiziale avente ad oggetto il rimborso dell'imposta sulle donazioni versata, in misura proporzionale, e riferita ad un *trust*, precisando che «nell'ambito concettuale dei vincoli di destinazione devono essere ricondotti non solo gli atti di cui all'art. 2645-ter c.c., ma qualunque fattispecie prevista dall'ordinamento tesa alla costituzione di patrimoni vincolati ad uno scopo». La Corte ha, altresì, precisato che l'obbligo di corrispondere l'imposta sulle successioni e donazioni già al momento della segregazione di beni e diritti, senza dover attendere il trasferimento degli stessi in favore dei soggetti beneficiari diversi dall'autore del vincolo funzionale, trova ragione nel «rilievo impositivo che sarebbe stato attribuito dal legislatore al vincolo di destinazione».

Ha precisato, inoltre, che con sentenza n. 21614/2016, presupposto dell'imposta rimaneva quello stabilito dall'art. 1, d.lgs. n. 346/1990, identificato nel reale trasferimento di beni o diritti e, quindi, il reale arricchimento dei beneficiari e che, pertanto, la dotazione di un *trust* non poteva considerarsi manifestazione di capacità contributiva.

Con l'ordinanza citata, il Supremo Collegio aderisce al recente orientamento secondo cui: «mediante una lettura costituzionalmente orientata della normativa in esame (artt. 53 e 23 Cost.), attribuisce giusto rilievo al fatto che l'imposta prevista dal d.lgs. n. 346/1990 non può che essere posta in relazione con una idonea capacità contributiva, che il conferimento di beni e diritti in *trust* non integra di per sé un trasferimento imponibile e, quindi, rappresenta un atto generalmente neutro, che non dà luogo ad un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta, per cui si deve fare riferimento non già alla-indeterminata nozione di utilità economica della quale il costituente dispone (Cass., n. 3886/2015), ma a quella di effettivo incremento patrimoniale del beneficiario».

Quanto innanzi esposto rende auspicabile un intervento della Suprema Corte a Sezioni Unite, ma soprattutto rende necessaria «(...) l'attuazione, fin da ora, di una interpretazione della normativa fiscale che, anche andando oltre il dato letterale, riesca ad orientarsi verso una valutazione in termini unitari della destinazione patrimoniale, superando ormai obsolete distinzioni, e, soprattutto, cerchi di colpire l'arricchimento ove effettivamente prodottosi» (L. GATT, *Dal trust al trust. Storia di una Chimera*, cit., p. 268).