

Agevolazioni

Agevolazione prima casa revocabile al disponente su bene conferito in trust

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Basilicata, Sez. II, Sent. 30 gennaio 2023 (21 ottobre 2022), n. 16 - Pres. e Rel. Autera (*stralcio*)

Agevolazioni - Prima casa - Conferimento in trust di bene immobile acquisito con agevolazione prima casa - Proprietà in capo al disponente affidante - Revoca dell'agevolazione - Legittimità

È legittima la revoca delle agevolazioni “prima casa” per apporto al trust di un bene immobile precedentemente acquistato con l’agevolazione prima casa in quanto a favore del trustee non si realizza alcun incremento patrimoniale, essendo il conferimento atto sostanzialmente neutro, sicché la proprietà rimane in capo al conferente che con l’atto di conferimento restringe i suoi poteri di disposizione, affidati al trustee, in attesa che il trasferimento si realizzi a favore del beneficiario finale secondo le finalità del trust.

Fatto e diritto

In data 4.7.2018 l’Agenzia delle entrate di Matera notificava al disponente due avvisi di liquidazione, relativi all’anno 2016, riliquidando una maggiore imposta IVA e una maggiore imposta sostitutiva sul finanziamento. L’Ufficio disconosceva le agevolazioni fiscali “prima casa” relative ad un acquisto di immobili in A., avendo la parte beneficiario della relativa agevolazione relativamente ad immobili acquistati in M. nel 2010. In data 8.11.2018 l’Ufficio notificava alla parte due nuovi ricorsi, in sostituzione di quelli precedenti, con i quali riliquidava l’IVA e l’imposta sostitutiva, oltre sanzioni.

Avverso tutti gli avvisi il disponente proponeva ricorso alla CTP di Matera, la quale, con sentenza pubblicata in data 17.10.2019, dichiarava inammissibili i ricorsi avverso i primi due accertamenti, respingeva gli altri.

Avverso detta sentenza la parte proponeva appello, deducendo quattro motivi di gravame:

- 1- (*Omissis*),
- 2- (*Omissis*),
- 3- Violazione della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 e della Convenzione dell’Aia (leggasi Aja ovunque ricorra, Ndr) in materia di *trust*,
- 4- Violazione dell’art. 10-*bis* dello Statuto.

Si costituiva l’Ufficio, concludendo per il rigetto dell’appello.

1 motivo. (*Omissis*).

Con il secondo motivo (*Omissis*)

Infondato è anche il terzo motivo.

Secondo l’appellante, l’Agenzia prima e la CTP materana poi, avrebbero del tutto frainteso la *ratio* dell’istituto del *trust* e nella specie le finalità di quello al quale aderiva il disponente, assumendo che l’affidamento al *trustee* dell’immobile acquistato nel 2010, fosse da intendere come strumentale e temporaneo. Premesso, ad avviso dell’appellante, che il riferimento alle disposizioni in materia di successione era del tutto inconferente, poiché il presupposto era diverso, nel senso che in tema di imposta di successione il presupposto è costituito dall’arricchimento di un soggetto per effetto dell’attribuzione patrimoniale di beni, a titolo puramente gratuito, laddove, in base alla Convenzione dell’Aia, il *trust*, caratterizzato dal rapporto fiduciario tra due soggetti, comporta che il disponente perde definitivamente la titolarità giuridica dei beni, che entrano nella sfera giuridica del *trustee*, mantenendo però il vincolo strumentale indicate nell’atto. Titolarietà peraltro temporanea nel senso che i diritti sono destinati a pervenire nel patrimonio dei beneficiari finali. In tal senso la temporaneità della titolarità de *trustee* non implica che si tratti di un diritto affievolito e soprattutto non comporta che il diritto possa ritornare nel patrimonio del disponente. In definitiva, concludeva l’appellante, all’atto del secondo acquisto del disponente doveva ritenersi un impossidente e pertanto aveva diritto alle agevolazioni prima casa.

Osserva il Collegio che per tentare di risolvere la *quæstio iuris* conviene partire dall'esame della normativa di settore, ovviamente da quella vigente all'epoca dei fatti. Orbene dall'esame degli atti, prodotti dall'appellante a corredo del ricorso in primo grado, emerge, anzitutto che per atto notar ...del 14.6.2010 il disponente acquistava un appartamento per uso abitativo ubicato in M. Nell'atto l'acquirente dichiarava che si trattava di "prima casa" e quindi soggetto alla Tariffa Parte I Nota II-bis allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, per cui la cessione scontava l'IVA al 4%. In quella circostanza l'acquirente dichiarava che in data 21.4.2006, aveva acquistato, a rogito dello stesso notaio, un immobile abitativo, che era stato poi affidato a *trustee* con atto del 26.5.2010 dello stesso notaio.

In data 17.5.2016, per atto notar D., il disponente affidava l'appartamento acquistato nel 2010 al *trustee* del *trust* denominato "... *trust*", istituito con scrittura privata (*Omissis*).

All'atto dell'acquisto dell'immobile, la cui tassazione forma oggetto del presente contenzioso (6.6.2016), avvenuto per atto notar D. in data 6.6.2016, l'acquirente dichiarava al notaio che il prezzo di vendita andava maggiorato dell'IVA al 4%, trattandosi di immobili destinati a prima casa. All'ultimo art. dell'atto invocava i benefici previsti dalla Nota II-bis, art. 1 Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, dichiarava altresì di voler stabilire la residenza nel Comune di A.- entro 18 mesi; di non essere titolare di diritti reali di altra casa di abitazione in A.; di non essere titolare, su tutto il territorio nazionale, di diritti reali su altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni prima casa.

Tanto premesso in punto di fatto, occorre evidenziare che la normativa vigente all'epoca, modificata dalla Legge n. 208 del 2015, in vigore dal 1° gennaio 2016, prevedeva che ai fini dell'applicazione della tassazione agevolata degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso ecc. devono ricorrere tre condizioni:

a- che l'immobile sia ubicato nel territorio del Comune di residenza ovvero ...

b- che all'atto di acquisto l'acquirente dichiararsi di non essere titolare di diritti reali di altra casa di abitazione situata nel territorio del Comune in cui è ubicato l'immobile da acquistare;

c- che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiararsi di non essere titolare, su tutto il territorio nazionale, di diritti reali su altra casa, acquistata con le agevolazioni di cui alle precedenti leggi che riconoscevano analogo beneficio.

La *ratio legis* è quindi evidente e consiste nel proposito di agevolare l'acquisto di una casa di abitazione, purché si tratti appunto di "prima casa", vale a dire di acquisto effettuato da soggetti che non abbiano altre case di abitazioni nel medesimo Comune e che non abbiano in precedenza effettuato acquisti fruendo dei medesimi benefici.

La normativa prevede, come del resto avveniva per effetto delle precedenti disposizioni, che il soggetto doveva ritenersi decaduto dal beneficio, non solo in caso di dichiarazione mendace, ma anche in caso di trasferimento *infra*-quinquennale, al fine evidente di scongiurare le speculazioni.

In base al comma 4-bis l'agevolazione si applica agli atti di acquisto, anche se il soggetto fosse già titolare di diritti su abitazioni acquistate con le medesime agevolazioni (lett. c) e per i quali i requisiti di cui alle lettere a-b si verificano senza tenere conto dell'immobile acquistato, a condizione che tale ultimo immobile sia alienato entro un anno. Insomma, in caso di "pentimento" dell'acquisto il beneficio non si perde.

Il caso di specie esige che all'atto dell'acquisto della casa di abitazione, situata in A., con l'atto del 6.6.2016, ricorrano tutte e tre le condizioni illustrate.

Dall'atto risulta che il disponente all'art. 10 dichiara di essere residente in M. e non in A. e non risulta che abbia trasferito la propria residenza entro il termine di diciotto mesi;

Inoltre, la dichiarazione di cui alla lettera c) contrasta con la circostanza che egli in precedenza avesse e fosse titolare di diritti reali su due case di abitazione, entrambe acquistate con le agevolazioni in parola, la prima acquistata nel 2006 e l'altra nel 2010, immobili in entrambi i casi affidato a *trustee*. In realtà del primo affidamento vi è traccia nell'atto per notar casino del 2010, mentre per il secondo la stessa parte ha prodotto l'atto di affidamento.

Si tratta quindi di valutare la portata dell'affidamento, se cioè sia realizzato il presupposto di cui alla lettera c) per poter usufruire per l'ennesima volta dell'agevolazione.

In proposito le parti e il giudice di prime cure si sono spesi nel tentativo di dimostrare le rispettive tesi. Una prima valutazione è che se lo spirito della normativa di settore è quello di favorire l'acquisto della prima casa, non può essere tollerata altra interpretazione che consenta di aggirare le finalità della legge, consentendo plurimi acquisti agevolati, come nel caso di specie, suscettibili di ripetersi all'infinito, consentendo ad un soggetto di accumulare un immenso patrimonio immobiliare, versando le imposte in misura ridotta, in dispregio del principio di capacità contributiva.

Ma anche a voler seguire le parti e il primo giudice sul terreno degli effetti dell'affidamento al *trustee*, ed evidente che i relativi atti, in genere, e quelli che ha posto in essere il disponente, non lo hanno privato del diritto reale su altri immobili cd agevolati, per cui la contraria dichiarazione non solo è mendace ma non realizza l'effetto voluto.

Sebbene non sia il caso di addentrarsi nell'annosa problematica, creata dal recepimento della Convenzione dell'Aia e del *trust* in particolare, va evidenziato che la Corte di cassazione, di recente con sentenza 29507 del 2020, ha fatto per così dire il punto della situazione, affermando che per *trust* si intende un complesso di rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente che pone determinati beni sotto il controllo di un terzo, detto *trustee*, nell'interesse di un beneficiario e/o per un determinato fine. Ogni *trust* ha connotazioni peculiari secondo quanto previsto nell'atto istitutivo, ma esiste un comune denominatore, costituito dalla segregazione patrimoniale, dalla attuazione del vincolo di destinazione mediante intestazione meramente formale al *trustee*, che ha solo poteri gestori e nella attribuzione al beneficiario non di una posizione di diritto soggettivo ma di aspettativa o di interesse qualificato. Inoltre il *trust* non ha personalità giuridica e il riferimento con i terzi e il *trustee*, che è legato al

disponente da un rapporto fiduciario. Poiché a favore del *trustee* non si realizza alcun incremento patrimoniale, poiché il conferimento è atto sostanzialmente neutro, sicché la proprietà rimane in capo al conferente che con l'atto di conferimento, restringe i suoi poteri di disposizione, affidati al *trustee*, in attesa che il trasferimento si realizzi a favore del beneficiario finale secondo le finalità proprie del *trust*.

Ed esaminando l'atto istitutivo del *trust* emerge chiaramente che dalla lettura combinata dell'atto istitutivo del *trust* e dell'atto di affidamento del 17.5.2016, nonostante la clausola di cui all'art. 1, che prevede che il disponente affida al *trustee* che accetta "la piena proprietà del compendio immobiliare acquistato nel 2010, le successive disposizioni militano nel senso che l'attribuzione costituisce un fatto formale, laddove la proprietà sostanzialmente rimane in capo al disponente".

L'appello va pertanto respinto.

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte respinge l'appello e condanna l'appellante a rifondere all'appellata Agenzia le spese del grado che liquida in euro 4.000,00, oltre accessori.

Riflessioni sistematiche sul conferimento in trust di beni immobili ed agevolazione prima casa ai fini del requisito della impossidenza

di *Ciro de Vivo* (*)

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Basilicata n. 16/2023 ha affrontato la principale questione giuridica controversa concernente l'interpretazione degli effetti giuridici generati dall'atto di dotazione di un bene immobile in trust, ai fini della verifica della sussistenza, negandola, del requisito della "impossidenza" per l'applicazione dell'agevolazione prima casa. Tale conclusione non appare condivisibile in punto di diritto poiché l'affidamento in un trust discrezionale ed irrevocabile determina il trasferimento dal punto di vista civilistico, oltre che tributario, della proprietà al *trustee*. Di talché il secondo acquisto immobiliare, essendo soddisfatto il requisito della impossidenza, dovrebbe poter accedere ai benefici "prima casa".

La principale questione giuridica controversa concernente la sentenza d'appello in commento attiene alla corretta interpretazione degli effetti giuridici generati dall'atto di dotazione di un bene immobile in *trust*, ai fini della verifica

della (in)sussistenza del requisito della "impossidenza" per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa" disciplinata dalla previsione della lett. c) del comma 1 della Nota II-bis all'art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986

(*) *Notaio in Milano*

(nel prosieguo solo TP1) e da quella (connessa) di cui al n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972 (1).

Sintesi della vicenda in contestazione e condizione di impossidenza

In data 14 giugno 2010 il contribuente in questione ha acquistato un'abitazione e (annessa) pertinenza site nel proprio Comune di residenza (primo acquisto), godendo dell'agevolazione fiscale "prima casa" disciplinata dalla previsione di cui alla lett. c) del comma 1 della Nota II-*bis* all'art. 1, TP1 e da quella (connessa) di cui al n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

In data 17 maggio 2016 il contribuente ha trasferito la piena proprietà dei suddetti immobili (primo acquisto) ad un *trust* discrezionale ed irrevocabile.

Successivamente il 6 giugno 2016 egli ha acquistato un nuovo appartamento con annesso cantine e autorimesse pertinenziali in altro Comune (secondo acquisto) rispetto all'acquisto del bene conferito in *trust* (primo acquisto).

Nel predetto secondo atto di acquisto il contribuente ha invocato nuovamente l'agevolazione fiscale "prima casa" (oggetto di revoca con gli avvisi di liquidazione impugnati), ciò comportando: *i*) l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 4%, di cui al n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972; *ii*) l'applicazione dell'imposta sostitutiva (sui finanziamenti) nella misura ridotta dello 0,25% anziché del 2%, come previsto dall'art. 18, D.P.R. n. 601/1973, sull'importo del mutuo erogato.

Nel corso del 2018, sul presupposto che il contribuente avesse beneficiato due volte della medesima agevolazione prima casa difettando il requisito della impossidenza, l'Ufficio ha notificato all'appellante due avvisi di liquidazione con i quali ha disconosciuto l'agevolazione in parola. Più in particolare, con il primo avviso di liquidazione, si disconosceva il beneficio dell'IVA

agevolata al 4%, di cui al n. 21) della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; con il secondo avviso di liquidazione si disconosceva (in connessione al primo avviso di liquidazione) l'applicazione dell'imposta sostitutiva (sui finanziamenti) nella misura ridotta dello 0,25% (anziché del 2%), come previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 601/1973 sull'importo mutuato dalla banca per l'acquisto dei menzionati immobili (secondo acquisto).

La disciplina concernente l'agevolazione fiscale "prima casa" subordina l'ottenimento dell'agevolazione in esame (tra gli altri) anche al fatto che l'acquirente, al momento di stipula dell'atto di acquisto, non sia titolare di altra abitazione acquistata con l'agevolazione "prima casa" (c.d. condizione di "impossidenza"). Più precisamente, la lett. c) del comma 1 della Nota II-*bis* all'art. 1, TP1 dispone testualmente: "che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero (...)" [questa previsione è poi richiamata in quella di cui alla lett. c) del comma 1 della Nota II-*bis* all'art. 1, TP1 e di quella (connessa) di cui al n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972].

In estrema sintesi, l'Ufficio ha negato le agevolazioni fiscali "prima casa" relative all'acquisto nel 2016 degli immobili (secondo acquisto) in quanto l'appellante non si sarebbe trovato in una condizione di "impossidenza" necessaria per beneficiare nuovamente dell'agevolazione "prima casa", poiché:

- avrebbe già beneficiato della stessa agevolazione in relazione al precedente acquisto nel 2010 della casa di abitazione (primo acquisto);
- secondo l'Ufficio sarebbe da considerarsi irrilevante il successivo apporto in *trust* del predetto bene immobile, giudicandolo di fatto "abusivo"

(1) Per la sentenza di primo grado (CTP di Matera 17 ottobre 2019, n. 290) oggetto di gravame, cfr., per una visione d'insieme, il contributo di F. Porpora, "Conferimento in *trust* di beni immobili

ed agevolazione prima casa: una difficile convivenza?", in *Corr. Trib.*, n. 2/2020 pag. 190.

perché contrario alla *ratio* della norma sull'agevolazione "prima casa".

La sentenza d'appello

La disamina che segue per ragioni di economia del presente commento è limitata solo al motivo di ricorso di appello concernente il merito della controversia (il terzo, in particolare con brevi cenni al quarto in ordine alla presunta violazione della *ratio* dell'agevolazione prima casa).

Ebbene, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Basilicata (Sez. II) con la sentenza in commento ha rigettato il ricorso in appello proposto dal contribuente e, per l'effetto, ha confermato la decisione di primo grado che aveva riconosciuto la legittimità dei due avvisi di liquidazione impugnati (2), sulla base del seguente *iter* motivazionale:

è stato rigettato il terzo motivo d'appello (con il quale, in buona sostanza, era stato eccepito l'errore giuridico in cui è incorso l'Ufficio nell'individuazione degli effetti giuridici generati dall'atto di conferimento di un bene in *trust*) perché, ad avviso del giudice d'appello, "sebbene non sia il caso di addentrarsi nell'annosa problematica, creata dal recepimento della Convenzione dell'Aja e del *trust* in particolare, va evidenziato che la Corte di cassazione, di recente con sentenza 29507 del 2020, ha fatto per così dire il punto della situazione, affermando che per *trust* si intende un complesso di rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente che pone determinati beni sotto il controllo di un terzo, detto *trustee*, nell'interesse di un beneficiario e/o per un determinato fine. Ogni *trust* ha connotazioni peculiari secondo quanto previsto nell'atto istitutivo, ma esiste un comune denominatore, costituito dalla segregazione patrimoniale, dalla attuazione del vincolo di destinazione mediante intestazione meramente formale al *trustee*, che ha solo poteri gestori e nella attribuzione al beneficiario non di una posizione di diritto soggettivo ma di aspettativa o di interesse qualificato. Inoltre il *trust* non ha personalità giuridica e il riferimento con i terzi è il *trustee*, che è legato al

disponente da un rapporto fiduciario. Poiché a favore del *trustee* non si realizza alcun incremento patrimoniale, poiché il conferimento è atto sostanzialmente neutro, sicché la proprietà rimane in capo al conferente che con l'atto di conferimento restringe i suoi poteri di disposizione, affidati al *trustee*, in attesa che il trasferimento si realizzi a favore del beneficiario finale secondo le finalità del *trust*. Ed esaminando l'atto istitutivo emerge chiaramente che dalla lettura combinata dell'atto istitutivo del *trust* e dell'atto di affidamento del 17.5.2016, nonostante la clausola di cui all'art. 1, che prevede che il disponente affida al *trustee* che accetta "la piena proprietà del compendio immobiliare acquistato nel 2010, le successive disposizioni militano nel senso che l'attribuzione costituisce un fatto formale, laddove la proprietà sostanzialmente rimane in capo al disponente".

(In)sussistenza della condizione di impossidenza per effetto dell'affidamento del primo acquisto di beni immobili al trust

Non appaiono pienamente convincenti le conclusioni cui perviene il giudice nella sentenza in commento per violazione degli artt. 1362 ss. c.c. e, per l'effetto, dell'art. 2, della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985 (ratificata con Legge 16 ottobre 1989, n. 364), nonché della previsione di cui alla lett. c) del comma 1 della Nota II-*bis* all'art. 1, TP1 e di quella (connessa) di cui al n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Più precisamente, con la decisione in commento il giudice d'appello pare aver travisato nell'interpretazione (*ex art.* 1362 ss. c.c.) il senso delle clausole negoziali dell'atto istitutivo del *trust* (nella specie: discrezionale e irrevocabile) e, in stretta connessione, ha errato nell'individuazione degli effetti giuridici che si sono realizzati a seguito del "conferimento" in *trust* dell'immobile che l'appellante aveva acquistato nel 2010 (primo acquisto).

Difatti, il giudice d'appello ha giustificato la decisione di ritenere legittimo il

(2) Si veda nota n. 1.

disconoscimento dell'agevolazione "prima casa" per insussistenza del requisito della "impossidenza" in quanto, a suo avviso, per effetto dell'atto di conferimento in *trust* del bene immobile di cui al primo acquisto, la proprietà su tale bene sarebbe rimasta comunque in capo all'appellante.

In tal senso, il giudice d'appello afferma testualmente quanto segue:

- "con l'atto di conferimento in *trust* a favore del *trustee* non si realizza alcun incremento patrimoniale, poiché il conferimento è atto sostanzialmente neutro, sicché la proprietà rimane in capo al conferente che con l'atto di conferimento restringe i suoi poteri di disposizione, affidati al *trustee*, in attesa che il trasferimento si realizzi a favore del beneficiario finale secondo le finalità del *trust*";

- "esaminando l'atto istitutivo emerge chiaramente che dalla lettura combinata dell'atto istitutivo del *trust* e dell'atto di affidamento del 17.5.2016, nonostante la clausola di cui all'art. 1, che prevede che il disponente affida al *trustee* che accetta 'la piena proprietà del compendio immobiliare acquistato nel 2010, le successive disposizioni militano nel senso che l'attribuzione costituisce un fatto formale, laddove la proprietà sostanzialmente rimane in capo al disponente". Si tratta, con evidenza, di una decisione non condivisibile perché fondata:

- su di un'errata interpretazione (*ex art. 1362 ss. c. c.*) delle clausole negoziali dell'atto istitutivo del *trust*, non trattandosi di *trust* autodichiarato; al tal proposito è appena il caso di rilevare il passaggio della circolare n. 34/E/2022 (3), par. 4.4.2. ove si osserva che: "(...) alla luce delle caratteristiche essenziali dell'istituto come sopra delineate, la dotazione di beni in *trust* può comportare la decadenza dalle agevolazioni fiscali ai fini delle imposte indirette fruite dal disponente e collegate al mantenimento dei beni per un determinato intervallo temporale (ad esempio, agevolazione c.d. 'prima casa' in relazione ad immobile acquistato dal disponente da

meno di cinque anni, ai sensi della Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986)". Ora se l'affidamento al *trust* può determinare la decadenza dai benefici dell'agevolazione prima casa in caso di trasferimento *infra*-quinquennale, ciò significa riconoscere la piena valenza traslativa dell'atto di affidamento in questione. Ne consegue, pertanto, ragionando *a contrariis*, che l'affidamento dopo i cinque anni determinerebbe in capo al disponente la condizione di impossidenza;

- in ogni caso, su di una errata interpretazione degli effetti giuridici che [*ex art. 2, della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985 (ratificata con Legge 16 ottobre 1989, n. 364)*] si realizzano in capo al disponente rispetto ai beni che quest'ultimo "conferisce" in *trust*.

Ebbene, da una corretta interpretazione del negozio istitutivo del *trust* e da un corretto inquadramento giuridico dei fatti risulta di palmare evidenza l'effetto giuridico realizzatosi a seguito dell'atto di dotazione in *trust* dell'immobile di cui al primo acquisto: l'appellante (nella veste di disponente) ne ha perso definitivamente la proprietà, essendo confluito in un "patrimonio separato", non appartenente né al disponente, né al *trustee*, il quale ultimo è solo tenuto ad amministrarlo nel rispetto dello scopo del *trust*, per essere poi attribuito ai beneficiari finali del *trust*.

Ciò dimostra anche l'erroneità giuridica della "connessa" (e "preliminare") argomentazione giuridica sui cui il giudice d'appello ha fondato la decisione qui impugnata: *id est* quella secondo cui il conferimento di beni in *trust* rappresenterebbe sempre un "atto sostanzialmente neutro, sicché la proprietà rimane in capo al conferente".

Difatti, con questa argomentazione il giudice d'appello parrebbe voler utilizzare ai fini della decisione la giurisprudenza di legittimità formata con riferimento all'applicazione ai *trust* dell'imposta sulle successioni e donazioni, laddove si riconosce (giustamente) carattere "neutrale" all'atto di trasferimento di beni al *trust*.

(3) Sulla circolare si veda il recente contributo di AA.VV., "Commentario alla circolare 34/E", in M. Lupoi - T. Tassani (a cura di), *Trusts e attività fiduciarie*, Quaderno n. 16, CEDAM,

gennaio 2023, ove si rinvia per ulteriori richiami di dottrina e giurisprudenza.

Si tratta, invero, di un richiamo giurisprudenziale inconferente.

Difatti, il presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni è rappresentato dallo stabile e definitivo arricchimento di un soggetto che riceve un'attribuzione patrimoniale senza compiere alcuno sforzo economico. Pertanto, nel caso dei *trust* liberali questo presupposto d'imposta non può che realizzarsi (come riconosciuto dalla più recente giurisprudenza di legittimità richiamata anche dal giudice di primo grado) (4) nel momento in cui i beni in *trust* (*trust fund*) vengono trasferiti al beneficiario finale del *trust*; di contro, ai fini di tale imposta (quella sulle successioni e donazioni) non assume alcuna rilevanza impositiva l'atto di dotazione dei beni in *trust*, perché questi ultimi vengono "affidati" al *trustee* che li amministra al fine di realizzare lo scopo del *trust* così come stabilito nell'atto istitutivo del *trust* (dunque, li amministra nell'interesse dei beneficiari finali del *trust*). Ebbene, tutto ciò non ha nulla a che vedere con la questione giuridica qui controversa, nel senso che il dato giuridico per cui, in presenza di un *trust* liberale (nonché discrezionale ed irrevocabile come quello in questione), l'attribuzione patrimoniale stabile e definitiva si realizza solo nel momento in cui il *trustee* assegna i beni in *trust* ai beneficiari finali del *trust*, non implica anche che sino a quel momento i beni in *trust* "appartengano" ancora al disponente.

Ecco, quindi, emergere il "fraitendimento" giuridico in cui è incorso il giudice d'appello (similmente al giudice di primo grado e, prima ancora, l'Ufficio in sede di giustificazione motivazionale delle pretese impositive e sanzionatorie) in punto di corretta individuazione dell'effetto giuridico che si realizza con l'atto di dotazione a favore di un *trust*.

Difatti, questo effetto giuridico è chiaramente individuato dall'art. 2 della Convenzione dell'Aja del 1985, che fornisce la definizione giuridica dell'istituto del *trust*. Infatti, in base al comma 1 di tale disposizione, "per *trust* s'intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona,

il costituente - con atto tra vivi o *mortis causa* - qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un *trustee* nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico". Ciò posto, il successivo comma 2 della medesima disposizione individua le principali caratteristiche giuridiche del *trust*, stabilendo quanto segue: "Il *trust* presenta le seguenti caratteristiche: a) i beni del *trust* costituiscono una massa distinta e non fanno parte del patrimonio del *trustee*; b) i beni del *trust* sono intestati a nome del *trustee* o di un'altra persona per conto del *trustee*; c) il *trustee* è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre beni secondo i termini del *trust* e le norme particolari impostegli dalla legge".

Pertanto, il *trust* (istituto tipico dei Paesi di *common law*) si sostanzia in un rapporto giuridico fondato sulla "fiducia" tra il soggetto disponente (*settlor*) e il *trustee* ed è caratterizzato da una *dual ownership*. Il disponente trasferisce, con atto *inter vivos* o *mortis causa*, taluni beni o diritti (*trust fund*) ad un "affidatario" (*trustee*), persona fisica o giuridica, il quale ne acquista la proprietà formale (*legal ownership*), al fine di amministrarli e gestirli nell'interesse di uno o più beneficiari o per uno scopo prestabilito, ai quali ultimi è riferibile la titolarità sostanziale del *trust fund* (*equitable ownership*). Con il *trust*, quindi, il disponente perde in modo definitivo la titolarità giuridica (nonché la disponibilità e il controllo) sui beni "costituiti" in *trust*, i quali sono così vincolati al perseguimento di uno scopo specifico o a vantaggio dei beneficiari finali e l'unico soggetto legittimato ad amministrarli è il *trustee*. Difatti, i beni in *trust* sono intestati a nome del *trustee*, il quale li amministra e gestisce, con i diritti e poteri di un vero proprietario, sebbene esclusivamente nell'interesse dei beneficiari finali o per uno scopo prestabilito. Il *trustee*, quindi, deve rendere conto di amministrare, gestire e disporre dei beni sulla base e nei limiti delle disposizioni contenute nell'atto istitutivo e delle norme particolari derivanti dalla specifica legge regolatrice scelta dal disponente (o che ha i

(4) Cass. civ., 25 maggio 2018, n. 13141 e Cass. civ., ordd. nn. 31445 e 31446 del 2018.

più stretti legami con il *trust*). Il principale effetto che deriva dall'istituzione di un *trust* è l'effetto segregativo. In altri termini, i beni "conferiti" in *trust* escono (in modo definitivo) dalla sfera giuridica e patrimoniale del disponente (il quale può, al più, riservarsi alcuni poteri nei confronti del *trustee*, quali, ad esempio, quello di nominare altri beneficiari o di sostituire il *trustee*); tali beni non potranno, pertanto, essere escussi dai creditori del disponente e, costituendo un patrimonio separato rispetto al patrimonio del *trustee*, non potranno neppure essere escussi dai creditori personali del *trustee*.

Ebbene, basterebbero solo queste argomentazioni giuridiche per dimostrare l'evidente, a nostro avviso, *error in iudicando* nel quale è incorso il giudice d'appello. Difatti, nel momento in cui l'appellante, nella veste di disponente, ha "conferito" in *trust* il bene immobile acquistato nel 2010 (mediante l'atto di affidamento a favore del *trust* del 17 maggio 2016), questo bene immobile è definitivamente uscito dalla sfera giuridica e patrimoniale dell'appellante, tanto è vero che i creditori personali di quest'ultimo non potrebbero mai agire esecutivamente su questo bene immobile "costituito" in *trust* (proprio perché non appartiene più all'appellante/disponente).

Ed ancora, contrariamente a quanto asserito dal giudice d'appello, è indubbio che il profilo della "strumentalità" e della "temporaneità" della titolarità dei beni (*trust fund*) in capo al *trustee*, in realtà, rappresenti caratteristica fondamentale e imprescindibile della figura del *trust* (5). Infatti, il *trustee* ha la piena titolarità del patrimonio segregato, ma la situazione giuridica è tale che si realizza una compressione del diritto di godimento dei beni affidati al *trustee*, che pure ne è proprietario, essendo l'esercizio di tale diritto

limitato al perseguimento delle finalità indicate nell'atto istitutivo. Una simile conseguenza, che non risulta equiparabile ad effetti limitativi della proprietà conseguenti ad altri diritti reali di godimento, deriva direttamente dal vincolo reale, rispetto al programma e al fine del *trust*, che si instaura sul patrimonio, anche indipendentemente dalla presenza di un beneficiario.

Pertanto, contrariamente a quanto asserito dal giudice d'appello, l'art. 3 dell'atto di affidamento (6) dei beni al *trust* (ossia l'atto con il quale il bene immobile di cui al primo acquisto è stato "conferito" in *trust*) deve essere correttamente interpretato nel senso che i beni in *trust* ricadono nella sfera di proprietà del *trustee*, ma assumono un carattere strumentale, nel senso che la segregazione patrimoniale (che si realizza per effetto dell'affidamento del bene al *trustee*) impedisce di considerare il trasferimento della proprietà del bene come avvenuto nell'ambito del patrimonio personale del *trustee*, essendo invece funzionale al conseguimento delle finalità indicate nell'atto istitutivo di *trust* (7).

Quanto alla "temporaneità" della posizione proprietaria del *trustee*, essa va intesa nel senso che il diritto di proprietà in capo al *trustee* non è, di regola, infinito o perpetuo, in quanto prima o poi i beni devono giungere ai beneficiari finali designati (ad es., per decorso del termine di durata del *trust* o per altre ipotesi specificamente contemplate dall'atto istitutivo e/o dalla legge regolatrice).

La "temporaneità" della situazione proprietaria del *trustee* sui beni in *trust* non esprime, però, un tipo di diritto di proprietà del *trustee* minore, quanto agli effetti, rispetto alle "ordinarie" situazioni proprietarie che si possono realizzare per mezzo di altri negozi giuridici diversi dall'atto di affidamento al *trust*. La "temporaneità"

(5) Al riguardo M. Lupoi, *Atti istitutivi di trust*, Milano, 2017, pag. 81, "la permanenza della posizione soggettiva nel patrimonio del *trustee* è per definizione temporanea, oltre che segregata. Di ciò è stato dato atto nell'atto istitutivo, ma può essere conveniente ribadirlo nel negozio dispositivo".

(6) A mente del quale "i beni in *trust* apparterranno al *trustee*, essendo tale titolarità solo strumentale e temporanea in quanto finalizzata al perseguimento delle finalità di cui all'atto istitutivo".

(7) Si tratta di profili diversi. La circolare n. 34/E/2022 e la più recente giurisprudenza di Cassazione muovono da un profilo di "coerenza costituzionale", vale a dire nel solco del rispetto della

capacità contributiva (art. 53 Cost.), il cui rispetto impone di non assoggettare a tassazione un incremento patrimoniale che un dato soggetto non ha ricevuto. Nel caso di nostro interesse, tuttavia, la prospettiva è diversa: la vicenda viene esaminata rispetto al disponente. La circolare, in parola, pone il baricentro in capo al beneficiario. Non c'è dubbio che il beneficiario non ha alcun incremento fiscalmente rilevante (di patrimonio) al momento della dotazione del bene, ma è del pari vero che il disponente perde (la proprietà) del bene medesimo affidato al *trustee*.

rappresenta, dunque, un tratto caratteristico e connaturato al *trust* che, pur se abbinato al connotato della strumentalità e alla segregazione della posizione soggettiva del *trustee*, non può incidere (almeno in punto diritto civile) sulla pienezza del diritto di proprietà da riconoscere in capo al *trustee*, che è da considerarsi “definitivo” nell’intervallo di tempo considerato, in un *trust* discrezionale ed irrevocabile (quale è quello oggetto della sentenza), sebbene prima o poi i beni in *trust* saranno devoluti ai beneficiari finali in conformità alle statuizioni dell’atto istitutivo o della legge regolatrice.

La “temporaneità” della posizione proprietaria del *trustee* non implica, infine, che il bene specifico affidato al *trustee* ritornerà automaticamente in capo all’originario disponente o ad altro beneficiario finale, in quanto *i*) il patrimonio del *trust* è una entità mutevole sotto il profilo qualitativo e quantitativo dei beni in *trust*; *ii*) nel caso di specie il *trust* è di tipo discrezionale, nel senso che è rimesso in via esclusiva al *trustee* il potere di individuare i beneficiari finali a cui attribuire i beni in *trust*.

Ma se così è, se, cioè, a seguito dell’atto di dotazione del *trust* del 17 maggio 2016 il bene immobile del primo acquisto è fuoriuscito definitivamente dalla sfera giuridica e patrimoniale del disponente (essendo confluito in un patrimonio separato, quest’ultimo non ha più alcun potere su tale bene), ne consegue che, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice d’appello, quando il disponente medesimo (con atto del 6 giugno 2016) ha acquistato la nuova casa di abitazione (secondo acquisto), a questa compravendita era applicabile l’agevolazione “prima casa”, sussistendo il presupposto della “impossidenza”, richiesto dalla lett. c) del comma 1 della Nota II-bis all’art. 1, TP1 e dalla previsione (connessa) di cui al n. 21 della Tabella A,

Parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972, per poter usufruire dell’agevolazione “prima casa”. Difatti, a seguito del “conferimento” in *trust* dell’immobile (di cui al primo acquisto) il contribuente non risultava più titolare, su tutto il territorio nazionale, neppure in regime di comunione legale, di alcuno dei diritti reali su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso oppure dal coniuge (in regime di comunione legale), per cui abbia già usufruito dell’agevolazione “prima casa” (8).

Presunta violazione della ratio dell’agevolazione prima casa

Con il quarto motivo di appello il contribuente ha censurato gli avvisi di liquidazione impugnati in quanto ad avviso dell’Ufficio per effetto dell’atto di affidamento al *trust* si violerebbe la *ratio* della norma agevolativa.

Ora su tale questione il giudice di secondo grado ha completamente omesso di pronunciarsi sul motivo d’appello con il quale è stata chiesta la riforma della sentenza di primo grado per mancato accoglimento del motivo di illegittimità degli avvisi di liquidazione in ragione della mancata osservanza dell’*iter* procedimentale ex art. 10-bis, Legge n. 212/2000.

Questo specifico motivo di illegittimità, non esaminato dal giudice di primo grado, è stato fatto valere in sede d’appello (esattamente con il quarto motivo d’appello).

Ebbene, è sufficiente scorrere l’*iter* motivazionale della sentenza d’appello per prendere atto di come la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado abbia completamente omesso di pronunciarsi su tale specifico motivo d’appello.

Peraltro, si segnala che, secondo l’univoco orientamento interpretativo della Suprema Corte, la formulazione di una contestazione fiscale in termini di elusione/abuso del diritto richiede

(8) In senso conforme si esprime A. Busani, *Il Trust*, II ed., 2022, CEDAM, Wolters Kluwer, pag. 911, ove afferma che “circa il secondo problema (se la sottoposizione di un’abitazione al vincolo del *trust* renda il disponente ‘impossidente’ e, quindi, legittimato all’acquisto di un’altra abitazione con l’agevolazione ‘prima casa’) appare evidente che, essendo il patrimonio del disponente e il patrimonio vincolato in *trust* ‘sfere patrimoniali’ distinte e impermeabili, un dato diritto ‘appartiene’ o all’una o all’altra: quindi, se il disponente abbia vincolato una data abitazione in un *trust* (sia esso

un *trust* traslativo e, cioè, mediante attribuzione al *trustee* della titolarità di quel diritto, sia esso un *trust* ‘autodichiarato’), egli con ciò si è reso impossidente (impregiudicata, peraltro, ogni considerazione in ordine alla valutazione di una tale operazione in termini di elusione)”. Tale Autore in nota 315, *ibidem*, rinvia per la posizione in senso contrario, a Comm. trib. prov. di Matera, 17 ottobre 2019, n. 290, menzionata in F. Porpora, “Conferimento in *trust* di beni immobili e agevolazione prima casa: una difficile convivenza?”, cit., n. 2/2020, pag. 190.

sempre (a pena di nullità) il rispetto delle garanzie procedurali previste dalla legge (9).

Considerazioni conclusive

Per tutte le considerazioni sopra svolte la sentenza in commento non può essere condivisa nel merito stante la sussistenza del requisito della impossidenza in capo al disponente.

Nel caso di specie ciò che rileva, ad avviso di chi scrive, e si ribadisce, è la condizione che ai fini civilistici sia verificato, prima del successivo acquisto immobiliare, l'effetto traslativo della proprietà del precedente bene immobile oggetto di conferimento al *trust* (10). Quanto precede deve prescindere, a ben vedere, dalla transitorietà e/o strumentalità dell'effetto traslativo e segregativo connesso all'atto di affidamento al *trust* del bene immobile. Del resto, nessuno dubita che il medesimo effetto di "impossidenza" possa ottenersi altresì con altre tipologie di operazioni quali, ad esempio, il conferimento in società oppure tramite donazione a membri della propria famiglia, prima di procedere al nuovo acquisto ed invocare nuovamente l'applicazione dell'agevolazione.

Sotto tale prospettiva, pertanto, non assumerebbero rilevanza le ulteriori e diverse questioni concernenti l'*an* e, soprattutto, il quando dell'assoggettamento nell'alveo delle imposte sulle successioni e donazioni (o di altre imposte indirette sui trasferimenti proporzionali) dell'atto di affidamento al *trustee*. Trattasi, in realtà, di questioni che sono connesse alla sussistenza dei presupposti impositivi specifici delle imposte sui trasferimenti, il cui perimetro applicativo non può essere esteso fino a ricomprendervi la verifica della condizione di impossidenza.

In conclusione, non si condivide la tesi che neghi, ai fini della integrazione del requisito della impossidenza, la sussistenza dell'effetto traslativo a favore del *trustee* facendo leva, da un lato, sul difetto della pienezza delle facoltà dominicali (in quanto proprietà segregata e temporanea in capo a quest'ultimo), e dall'altro, sulla giurisprudenza richiamata dal giudice di primo grado e sposate anche dal giudice d'appello (11) in tema di sussistenza dei presupposti impositivi ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni (o di altri tributi sui trasferimenti).

(9) Cfr., *ex multis*, Cass., ord. 18 gennaio 2023, n. 1521.

(10) Ciò vale ovviamente in presenza di *trust* non autodichiarati e di quelli validamente istituiti ed operanti sotto il profilo civilistico e fiscale ed in assenza di assetti elusivi dell'operazione dispositiva. Tant'è, infine, che negli atti notarili di affidamento dei beni (al pari di

una compravendita) occorre inserire le necessarie menzioni prescritte dalla legge in materia urbanistica, edilizia e di conformità catastale ed effettuare la trascrizione nei registri immobiliari.

(11) Si veda nota n. 4.