

4. TRUST E VINCOLI DI DESTINAZIONE



4.1. LA TASSAZIONE DEL MANDATO SENZA RAPPRESENTANZA.

Ovvero Il Trust "toglie le castagne dal fuoco".

di Alessio Paradiso

La Corte di Cassazione, sezione V con la sentenza n.11.401/2019 del 19 dicembre 2019 pubblicata il 30.04.2019, ha deciso che il contratto di mandato senza rappresentanza sconta l'imposta (rectius tassa) fissa di registro anziché l'imposta sulle donazioni e successioni come affermato dall'A.E.

In assenza di precedenti, il Supremo Collegio motiva la decisione sulla base dell'analogia del mandato senza rappresentanza con il conferimento di un bene in trust, soggetto a imposta fissa.

In effetti la C.T.P. in primo grado aveva accolto il ricorso del Notaio avverso l'avviso di accertamento dell'A.E. che aveva tassato l'atto, con cui il mandante aveva trasferito un immobile al mandatario, applicando le imposte sulle successioni e donazioni.

Il Collegio aveva sostenuto che il trasferimento era strumentale per l'esecuzione del mandato (art.1.719 c.c.), nessun arricchimento riceveva il mandatario che era obbligato ad adempiere al mandato con i mezzi forniti dal mandante.

Viceversa la C.T.R. aveva accolto il ricorso dell'A.E. e quindi aveva sancito l'applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni sulla base delle seguenti considerazioni:

- 1) il trasferimento verso il mandatario era a titolo gratuito
- 2) il trasferimento non è connaturato al contratto di mandato,
- 3) non è necessario il trasferimento della proprietà in capo al mandatario, essendo sufficiente che la proprietà sia in capo al mandatario al momento del trasferimento della proprietà al terzo acquirente,
- 4) vi è un innegabile arricchimento del mandatario derivante dal trasferimento immediato dell'immobile,
- 5) l'arricchimento del mandatario potrà eventualmente venir meno solo in caso di esecuzione del mandato.

Di certo al lettore poco avvezzo alle questioni fiscali, la vicenda può apparire paradossale.

Infatti la fattispecie è un contratto di mandato senza rappresentanza, in cui per nulla le parti intendono realizzare un arricchimento mediante il trasferimento di un bene immobile.

La causa del contratto è l'adempimento di una obbligazione a carico del mandatario che è la vendita di un bene e il conseguente obbligo di trasferire il denaro ricevuto al mandante.

L'attività del mandatario potrà essere verso un compenso oppure a titolo gratuito, ma questo è un discorso che riguarda gli accordi tra le parti e non è stato nemmeno considerato nei vari gradi di giudizio.

Ma tant'è che si è arrivati in Cassazione.

Il ricorso è stato fondato sul motivo recante la

"denuncia di violazione o falsa applicazione degli « artt. 8, comma 3, e 46 [*rectius*: art. 2, commi 47 e 49,] del d.l. 3 ottobre 2006, n. 26, convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, » e 1719 cod. civ., perché ai sensi dell'art. 1719 cod. civ. il mandante è tenuto a somministrare al mandatario i mezzi necessari per la esecuzione del mandato; nella specie l'operato trasferimento della proprietà risulta «meramente funzionale e strumentale all' adempimento della prestazione del mandatario»; costui è obbligato a « ritrasferire in capo al mandante » il prezzo della vendita corrisposto dal terzo acquirente."

Il ricorrente assimila altresì il mandato senza rappresentanza al negozio fiduciario, sostenendo che la intestazione del bene ha una funzione strumentale e quindi il trasferimento, non avendo carattere definitivo, non può costituire un vero incremento patrimoniale del mandatario.

In sostanza, nessun arricchimento deriva al mandatario dal trasferimento perché egli è obbligato a trasferire il bene al terzo acquirente in adempimento del mandato.

Il riferimento al negozio fiduciario forse non è pertinente perché i due negozi (negozio fiduciario e mandato senza rappresentanza) sono diversi tra loro; inoltre il richiamo al negozio fiduciario non è nemmeno felice perché l'A.E. ha disciplinato, con la Circolare 28/E del 2008, il relativo trattamento tributario prevedendo appunto l'applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni.

Ad ogni buon conto la Cassazione non tiene conto di questo riferimento e procede oltre.

L'A.E. insiste sulla tassazione dell'atto con l'applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni perché

1) "...per il perfezionamento del mandato senza rappresentanza a vendere immobili non è necessario alcuno specifico trasferimento della proprietà immobiliare tra

mandante e mandatario, e il trasferimento operato dai contraenti dell'atto rogato dal notaio, lungi dal configurare [l'adempimento di] una obbligazione tipica del contratto di mandato ha, invece, realizzato un atto di disposizione a titolo gratuito autonomamente tassabile" (Cass cit.)

2) non è previsto alcun termine per l'esecuzione del mandato

3) nell'atto di trasferimento non è indicato il nome del terzo acquirente, e pertanto l'atto di trasferimento potrebbe essere inteso come un atto per concedere in godimento un immobile eludendo la normale tassazione, non ostando la diversa qualifica attribuita al negozio, laddove la volontà è stata quella di trasferire il bene al mandatario.

Da ultimo l'A.E. ha sostenuto la tesi della identificazione tra mandato senza rappresentanza e negozio fiduciario e pertanto la relativa soggezione del negozio alla disciplina delle imposte sulle successioni e donazioni (Circolare sopra citata).

La Corte rileva che l'assunto dell'intento elusivo del negozio non può essere preso in considerazione perché è "una mera illazione in punto di fatto" e che il suo esame non è ammissibile in sede di giudizio di legittimità.

Il percorso logico del Supremo Collegio prosegue e dopo aver fatto riferimento alla (re)introduzione delle imposte sulle successioni e donazioni viene chiarito che:

"la estensione della tassazione al più ampio *genus* degli atti a titolo gratuito (rispetto alla *species* delle sole liberalità previste dall'art. 1 del d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346) conduce a correlare il presupposto del tributo all'accrescimento patrimoniale, senza contropartita, del beneficiario, anziché *all'anímus donandi* il quale difetta negli atti a titolo gratuito diversi dalle liberalità" (Cass cit)

A questo punto però ci si trova ad un bivio.

L'atto come va tassato? Potrebbe essere tassato applicando le imposte di successioni e donazioni, oppure siamo al di fuori del perimetro di tali imposte?

L'aiuto al Supremo Collegio viene proprio dal trattamento tributario in materia di trusts.

La Corte ricorda che secondo l'orientamento più recente il trasferimento dal disponente al trustee è "sostanzialmente «neutro» che non arreca un reale ed «effettivo incremento patrimoniale [al] beneficiario» meramente formale della attribuzione, resta esclusa la ricorrenza di alcun «trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta »

(così da ultimo: Sez.5, ordinanza n. 1131 del 17 luglio 2018, dep. il 17 gennaio 2019, n. m.; cui a dd e Sez. 5, sentenza n. 21614 del 26/10/2016, Rv. 641558 - 01; Sez. 5, sentenza n. 975 del 17/01/2018, Rv. 646913 - 01; Sez. 5, sentenza n. 15469 del 13 giugno 2018 ; Sez. 5, ordinanza n. 31445 del 5/12/2018, Rv. 652134 - 01; Sez. 5, ordinanza n. 31446 del 5/12/2018).

E pertanto:

"Siffatto principio di diritto merita di trovare applicazione anche in relazione al caso in esame del trasferimento, a titolo gratuito, dell'immobile alienando operato dal mandante in capo al mandatario senza rappresentanza, al fine della esecuzione del mandato alla vendita.

Sotto il pregnante e decisivo profilo della capacità contributiva il trasferimento in parola risulta, infatti, manifestamente neutro in quanto non comporta alcun sostanziale «trapasso di ricchezza» e definitivo arricchimento della sfera patrimoniale del mandatario, 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.

Ancora la Corte ritorna sulle motivazioni della C.T.R.:

"Circa la ritenuta omessa deduzione da parte del contribuente del «carattere meramente strumentale del trasferimento della proprietà dell'immobile», è appena il caso di aggiungere che il ricorrente, mediante testuale riproduzione, *in parte de qua*, del libello introduttivo e mediante la allegazione di copia dell'atto a corredo del ricorso per cassazione, ha offerto adeguata confutazione dell'erroneo assunto contenuto in proposito nella sentenza impugnata.

Priva di pregio è, poi, la obiezione della Commissione tributaria regionale (fatta propria dalla controricorrente Avvocatura generale dello Stato) che non è necessario il trasferimento del bene alienando in capo al mandatario ai fini del perfezionamento del mandato senza rappresentanza per la vendita di un immobile.

Il rilievo è esatto; ma non vale a infirmare, ove il trasferimento sia disposto contestualmente al conferimento del mandato, i caratteri della strumentalità (sul piano del collegamento tra i negozi) e della neutralità (sotto il profilo della capacità contributiva) della intestazione, meramente formale e interinale, dell'immobile in capo al mandatario nella palese carenza di alcun reale «trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta».

Il ricorso del notaio è stato accolto senza rinvio, pertanto la

Corte di Cassazione ha sancito che la stipula del mandato senza rappresentanza sconta la tassa fissa di registro.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§