Cass. 20.2.2024 n. 4575

ORDINANZA

Sul ricorso 25082/2017 proposti da:

A.V. (C.F.: [omissis]), residente in [omissis], nella qualità di trustee del Trust S. (C.F.: [omissis]), con domicilio fiscale in [omissis], rappresentata e difesa dagli Avv.ti [omissis] del foro di Roma, presso il cui studio in Roma, [omissis], elegge domicilio, giusta procura speciale rilasciata su foglio allegato al ricorso [omissis];

- ricorrente –

contro

Agenzia delle Entrate (C.F.: [omissis]), in persona del Direttore Generale pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: [omissis]) e presso la stessa domiciliata in Roma [omissis];

- controricorrente -

-avverso la sentenza n. 1037/2017 emessa dalla CTR Lombardia in data 10.3.2017 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. [omissis].

RILEVATO CHE

1. V.A., nella qualità di trustee del trust denominato "S.", proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano avverso un avviso di rettifica e liquidazione con il quale venivano rideterminate, con riferimento all'atto istitutivo del detto trust, le imposte ipotecarie e catastali nella misura proporzionale, rispettivamente, del 2 e dell'1%, in luogo del pagamento effettuato dalla istituente in misura fissa.

2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso.

3. Sull'appello della contribuente, la Commissione Tributaria Regionale Lombardia rigettava il gravame, affermando che l'atto costitutivo del trust evidenziava i tratti della liberalità, che l'imposta di cui all'art. 2, comma 47, DL n. 262/2006 era istituita direttamente sulla costituzione dei vincoli di destinazione, a prescindere dal trasferimento dei diritti, che in ogni caso si era realizzato il trasferimento della proprietà dei beni a favore del trustee e che destituita di fondamento era l'eccezione di carenza di legittimazione passiva sollevata dall'appellante, atteso che, per quanto il trust non fosse un soggetto giuridico dotato di propria personalità, era il trustee la persona di riferimento nei rapporti con i terzi, nei cui confronti era stata indirizzata la pretesa impositiva.

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione V.A. sulla base di tre motivi. Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., per aver la CTR ritenuto che correttamente l'atto impositivo fosse stato emesso nei confronti della trustee, nonostante l'Ufficio, in realtà, avesse liquidato l'imposta di donazione nei confronti del "Trust S.".

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2, commi 46-49, DL n. 262/2006 (conv. in L. n. 286/2006), 1, 2 e 10 DLgs. n. 347/1990 e 53 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., per aver la CTR erroneamente, a suo dire, ritenuto che il conferimento di beni in trust desse luogo ad un reale trasferimento imponibile, trasferimento che, invece, si sarebbe realizzato solo a favore dei beneficiari finali.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione della L. n. 364/1989 di ratifica della Convenzione dell'Aja dell'1.7.1985, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., per aver la CTR reso una motivazione meramente apodittica e per non aver, comunque, considerato che nessun bene del fondo in trust era stato gravato da un vincolo di destinazione, essendo il trustee libero nella scelta dell'an, del quando e del quomodo della gestione del patrimonio nell'interesse di terzi.

4. Il primo motivo è fondato, con conseguente assorbimento dei restanti.

In tema di imposte ipotecarie e catastali, l'assenza di personalità giuridica del "trust", il cui effetto proprio è quello, ex art. 2 della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, di istituire un patrimonio destinato ad un fine prestabilito, esclude che esso possa ritenersi titolare di diritti e tanto meno essere considerato soggetto passivo di imposta, trattandosi di un insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato e formalmente intestati al "trustee". Il riconoscimento, ex art. 73, co.1, del TUIR del "trust" quale soggetto passivo Ires (nei soli casi in cui dall'atto istitutivo ovvero da altri documenti anche redatti in epoca successiva, manchi del tutto l'indicazione dei beneficiari), benchè privo di soggettività giuridica di tipo civilistico, non comporta una sua capacità generalizzata ad essere soggetto passivo anche di altri tributi, atteso che tale eventuale applicazione estensiva contrasterebbe con il divieto, posto dall'art. 14 delle preleggi, di interpretazione analogica delle norme eccezionali, qual è quella che, a fini specifici e determinati dallo stesso legislatore, riconosce una limitata forma di soggettività, ai soli fini tributari, ad una organizzazione priva di personalità giuridica (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 3986 del 16.2.2021). Nel caso di specie, sì come è evincibile dall'atto impositivo trascritto, in osservanza del principio di autosufficienza, dalla ricorrente a pagina 4 del ricorso, lo stesso risulta essere stato emesso (e poi notificato) non già nei confronti della Vicario, quale trustee del trust, bensì nei confronti di quest'ultimo, indicando, tra l'altro, il codice fiscale proprio del trust.

Va ribadito che il "trust" è un ente privo di personalità giuridica, costituendo un mero insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato, formalmente intestati al "trustee", il quale è l'unico soggetto che, nei rapporti con i terzi, è titolare dei diritti conferiti nel patrimonio vincolato. Del resto, l'atto istitutivo del "trust" è atto unilaterale formato esclusivamente dal disponente, sul quale grava l'onere di corrispondere le imposte ipotecarie e catastali, non potendosi configurare alcuna responsabilità solidale del "trustee" sulla base dell'articolo 57 del DPR n. 131 del 1986, in quanto tale atto non è sussumibile nell'ambito dei contratti; l'eventuale responsabilità patrimoniale del "trustee" può derivare solo dall'intestazione formale del bene (in conformità all'art. 2 L. n. 364 del 1989 di ratifica della Convenzione dell'Aja sulla legge applicabile ai "trusts", il cui art. 2, comma 2, lett. b, stabilisce che i beni del "trust" sono intestati a nome del "trustee"), ovvero dall'esercizio di attività, in detta qualità, rilevanti verso l'esterno secondo la legge regolatrice applicabile.

Erroneamente, pertanto, la CTR, pur evidenziando che il trust non è un soggetto giuridico dotato di propria personalità, ha affermato che la pretesa impositiva era stata indirizzata nei confronti della trustee quale soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi.

4.1. Senza tralasciare che è ormai consolidato il principio secondo cui l'istituzione di un "trust" ed il conferimento in esso di beni che ne costituiscono la dotazione sono atti fiscalmente neutri, in quanto non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza, ad un incremento del patrimonio del "trustee", che acquista solo formalmente la titolarità dei beni, per poi trasferirla al beneficiario finale, sicché non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, del

DL n. 262 del 2006, conv. in L. n. 286 del 2006, che sarà dovuta, invece, al momento del trasferimento dei beni o diritti dal "trustee" al beneficiario; solo questa interpretazione è conforme ai principi delineati dall'art. 53 Cost., secondo cui l'imposizione non deve essere arbitraria ma ragionevole, connessa ad un effettivo indice di ricchezza (fra le tante, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19167 del 17.7.2019, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 29507 del 24.12.2020, Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 13 del 4.1.2021).

5. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso merita accoglimento.

La sentenza impugnata va, pertanto, cassata in applicazione del seguente principio di diritto: "In tema di imposte ipotecarie e catastali, poiché il trust è un ente privo di personalità giuridica, costituendo un mero insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato, formalmente intestati al trustee, il quale è l'unico soggetto che, nei rapporti con i terzi, è titolare dei diritti conferiti nel patrimonio vincolato, è inammissibile l'atto impositivo emesso, e poi notificato, nei confronti del trust, anziché del trustee".

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito nel senso di accogliere il ricorso originario della contribuente.

L'essersi consolidato l'orientamento di questa Corte in ordine alle due questioni giuridiche principale (difetto di legittimazione passiva in capo al trust e carenza dei presupposti impositivi in presenza della mera istituzione dello stesso) in epoca successiva alla notifica del ricorso per cassazione giustifica la compensazione integrale delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo del ricorso, dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente;

compensa integralmente le spese dell'intero giudizio.