SENTENZA

sul ricorso 27222/2016 proposto da:

B.A., rappresentato e difeso in giudizio dall'avv. [Omissis] di Roma, come da procura in atti, presso il quale è ivi el.dom.to in [Omissis];

- parte ricorrente -

Contro Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentato e difeso in giudizio dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale è ex lege domiciliato in Roma, [Omissis];

- parte controricorrente -

Ricorso n. 27222/16 avverso sentenza Commissione Tributaria Regionale Lombardia n. 2495/2016 del 27.4.2016;
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 1° febbraio 2022 dal Consigliere [Omissis];
udito il Procuratore Generale dott. [Omissis] che ha concluso per l'accoglimento del quarto motivo di ricorso.

Fatti rilevanti e ragioni della decisione

§ 1. A.B., notaio in Milano, propone sei motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione notificatogli in recupero di imposta di donazione (8%) e sanzioni sull'atto unilaterale di assegnazione a beneficiario di trust e dichiarazione di cessazione di quest'ultimo, da lui rogato in data 6.12.2011.
Con questo atto - autoliquidato telematicamente con imposta fissa di registro - il trustee (Alfa srl) assegnava al beneficiario nonché unico disponente (M.C.C.) l'intero patrimonio residuo del trust 'S.' (costituito il 19 giugno 2006), dando altresì atto, in premessa, di aver precedentemente già assegnato al medesimo beneficiario- disponente la somma liquida di euro 1.060.000,00 tramite quattro bonifici intercorsi tra il giugno ed il dicembre 2011.
La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:
- l'imposta di successione e donazione doveva essere applicata all'atto costitutivo dei vincoli di destinazione e segregazione patrimoniale, ma questi stessi vincoli dovevano individuarsi, non solo nel momento di iniziale costituzione del trust, ma anche nei

successivi atti di conferimento di beni in esso, così come nella specie stabilito dall'articolo 3 dell'atto istitutivo del trust 'S.', il quale estendeva l'oggetto del trust a tutte le somme ed i beni che sarebbero stati via via trasferiti dal disponente al trustee;
- ai fini dell'imposta in questione rilevavano quindi anche gli atti di devoluzione delle somme di cui ai bonifici indicati nell'atto di destinazione finale, bonifici posti in essere sotto la vigenza dell'imposta di successione e donazione di cui alla legge n.286 del 2006 (invece non vigente al momento dell'atto istitutivo del trust);
- legittimamente l'avviso di liquidazione era stato notificato al notaio rogante nella sua qualità di responsabile d'imposta, posto che egli era obbligato al relativo pagamento in solido con le parti, e che l'amministrazione era libera di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi (art. 60 DLgs. 346/90 richiamante il DPR 131/86);
- corretta era anche l'aliquota dell'8%, trattandosi di aliquota residuale massima prevista dalla legge ed applicabile anche nell'ipotesi, come nella specie, di identità tra beneficiario e disponente.
Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.
Il ricorrente ha depositato memoria richiamando, tra il resto, il nuovo indirizzo interpretativo adottato da questa Corte (Cass. nn. 1131/2019; 19167/2019; 8082/2020 ed innumerevoli altre) circa la tassabilità dei soli atti di assegnazione finale dei beni dal trustee al beneficiario, condizionatamente però alla individuabilità di un effettivo trapasso di ricchezza, asseritamente qui insussistente stante la coincidenza soggettiva tra beneficiario e disponente.
Fissato all'udienza pubblica odierna, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina (successivamente prorogata) dettata dal sopravvenuto art. 23, comma 8-bis, del decreto-legge n. 137 del 2020, inserito dalla legge di conversione n. 176 del 2020, senza l'intervento in presenza fisica del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.
§ 2. Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360, co.1, n.3) c.p.c. - violazione e falsa applicazione dell'art. 2 co. 47-49-53 DL 262/2006 conv. in L. 286/2006, della Convenzione dell'Aja 1.7.85 e dell'art. 3 L. 212/00). Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente individuato l'effetto segregativo tassabile nell'atto di trasferimento dal trustee al beneficiario, e non in quello di trasferimento iniziale dal disponente al trust; ciò nonostante che l'attribuzione finale eliminasse, non già istituisse, quell'effetto segregativo che, a detta della stessa commissione tributaria regionale, doveva costituire il presupposto dell'imposizione. Questa erronea impostazione si era risolta nell'illegittima applicazione retroattiva dell'imposta di donazione la quale non era vigente nel momento istitutivo del trust.
Con il secondo motivo di ricorso si riproduce la medesima doglianza di cui al motivo che precede nella prospettiva della contraddittorietà della motivazione e dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio (art. 360, co. 1, nn. 4 e 5 c.p.c.). Ciò perché la commissione tributaria regionale aveva, da un lato, affermato la rilevanza ìmpositiva dell'atto segregativo tra il disponente ed il trust, salvo poi contraddittoriamente ritenere legittima l'imposizione del diverso atto di attribuzione intercorso, alla cessazione del trust, tra quest'ultimo ed il beneficiario; ed omesso, dall'altro, di esaminare il fatto decisivo costituito dalla oggettiva differenza di natura ed effetti tra i due atti.
Con il terzo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360, co. 1, nn. 3 e 4 c.p.c. - violazione di legge sostanziale e processuale (onere della prova), per avere la Commissione Tributaria

Regionale attribuito rilevanza ai bonifici traslativi di somme dal trust al beneficiario, nonostante che l'amministrazione finanziaria (sulla quale ricadeva il relativo onere) non avesse provato ciò che era essenziale ai fini di causa; vale a dire, la data di 'attribuzione' delle somme così bonificate dal disponente al trust, e la vigenza in quel momento dell'imposta di successione.
Con il quarto motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360, co. 1, nn. 3 e 4 c.p.c. - violazione di legge sostanziale e processuale (ultrapetizione ex art. 112 c.p.c.) perché:
- solo in corso di giudizio l'amministrazione finanziaria aveva invocato a fondamento dell'avviso di liquidazione l'articolo 22 DPR 131/86 ed il c.d. 'principio di enunciazione' in esso contenuto (con riguardo alla pregressa esecuzione dei bonifici dichiarati nell'atto tassato); disposizione nella specie comunque inapplicabile stante la diversità delle parti tra atto enunciato ed atto enunciante, l'avvenuta cessazione degli effetti dell'atto enunciato e, soprattutto, il fatto che l'atto registrato non faceva alcun riferimento al negozio di segregazione (rilevante per l'imposizione) ma solo a quelli di pregressa assegnazione delle somme al beneficiario;
- il notaio non poteva ritenersi responsabile per l'imposta in oggetto, in quanto imposta di natura non principale ma complementare, ed i cui presupposti non emergevano ictu oculi dall'atto sottoposto a registrazione (artt. 42, 57 co. 2 DPR 131/86 e 3 ter DLgs. 463/97).
Con il quinto motivo di ricorso, di natura subordinata, si lamenta violazione o falsa applicazione della disciplina sull'imposta di successione e donazione (art. 2, co. 47-49 DL 262/2006 conv. in L. 286/2006) e dell'articolo 769 codice civile. Ciò perché, quand'anche si fosse ritenuta dovuta l'imposta di donazione sull'atto in esame, quest'ultimo non aveva comportato alcun reale arricchimento, ma soltanto l'attribuzione di somme a favore dello stesso soggetto disponente, con la conseguenza che non era qui applicabile l'aliquota dell'8% (donazione a favore di altri soggetti) con esclusione della franchigia ma, a tutto concedere, quella del 4% con franchigia di un milione di euro.
Con il sesto motivo di ricorso si deduce violazione degli articoli 91 e 92 c.p.c. Per avere la commissione tributaria regionale posto le spese di lite a carico dell'appellante, nonostante che l'assoluta novità della questione giuridica, la complessità della materia e la conformità del comportamento del notaio alle leggi e circolari di riferimento deponessero, quantomeno, per la compensazione delle stesse.
§ 3. E' fondato, nei termini che seguono, il quarto motivo di ricorso.
Si tratta di un motivo che va esaminato prioritariamente perché pone una questione preliminare di legittimazione tributaria passiva del notaio rogante, e proprio per questa natura preliminare il suo accoglimento comporta l'assorbimento delle ulteriori doglianze.
La Commissione Tributaria Regionale, specificamente investita del problema, ha dato atto, nella rievocazione dei fatti di causa (sent., pag.2), che: "in data 23 Febbraio 2012 l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale 1 di Milano, emetteva avviso di liquidazione numero [Omissis] nei soli confronti del notaio A.B., correggendo l'imposta di registro autoliquidata dal notaio in euro 168,00 e sostituendola con imposta di donazione nella misura 8%, pari ad euro 85.035,00. Il B. presentava istanza di annullamento in autotutela senza alcun esito e successivamente impugnava l'avviso di liquidazione chiedendone l'annullamento".
Nella parte motiva (pag.6) i giudici regionali hanno affermato che, una volta ritenuta la soggettività passiva del beneficiario/disponente, scaturiva di per sé anche la

legittimazione passiva propria del notaio rogante, dal momento che (come già stabilito dalla S.C. in vari precedenti concernenti l'imposta di registro, sul punto equiparabile a quella sulle donazioni) "il notaio, nella qualità di responsabile d'imposta, è obbligato a! relativo pagamento in solido con i soggetti nel cui interesse ha rogato l'atto, mentre l'amministrazione ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, senza essere tenuta a notificare l'avviso anche agli altri".
Questa ragione decisoria non può essere condivisa nella peculiarità del caso, anche perché non in linea con l'evoluzione giurisprudenziale di legittimità in materia di responsabilità solidale del notaio rogante.
Si è infatti in proposito stabilito (Cass. n. 15450/2019, richiamata da Cass. n. 15998/2021 ed altre) che: "In tema di imposta ipotecaria e di registro, in base al combinato disposto degli artt. 42 e 57 del DPR n. 131 del 1986 e 3- ter del DLgs. n. 463 del 1997, anche in caso di registrazione con procedura telematica, il notaio risponde in via solidale con i contraenti, e salvo rivalsa, unicamente per l'imposta principale, tale dovendosi considerare quella risultante dal controllo dell'autoliquidazione ovvero da elementi desumibili dall'atto con immediatezza e senza necessità di accertamenti fattuali o extratestuali, né di valutazioni giuridico-interpretative".
Ciò sulla base dei seguenti principali argomenti (estensibili all'imposta di donazione, ex art. 60 DLgs. 346/90):
- in tema di autoliquidazione telematica dell'imposta, l'art. 3-ter DLgs. 463/97 stabilisce: "Procedure di controllo sulle autoliquidazioni. 1. Gli uffici controllano la regolarità' dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Il pagamento è effettuato, da parte dei soggetti di cui all'articolo 10, lettera b), del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, entro quindici giorni dalla data della suindicata notifica; (...)"; il ricorso acceleratorio alla procedura liquidativa automatizzata non muta la natura giuridica della responsabilità del notaio per il pagamento dell'imposta (non risultando variato, né in via diretta né per incompatibilità applicativa, quanto disposto dall'art. 57 DPR 131/86), sia nel senso che egli resta responsabile in via solidale con le parti contraenti, stante la permanenza del ruolo di garanzia a lui assegnato dalla legge nel rafforzamento dei presupposti di satisfattività della pretesa impositiva, (il che giustifica il suo intervento quale responsabile d'imposta, come definito in via generale dal DPR n. 600 del 1973, art. 64, comma 3), sia nel senso che la sua esposizione personale rimane assoggettata alla regola generale di cui all'art. 57, co. 2 DPR 131/86, secondo cui la responsabilità solidale del notaio (e del pubblico ufficiale in genere) "non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive", rimanendo pertanto limitata alla sola imposta principale (previsione, quest'ultima, volta tra l'altro ad evitare che il notaio possa essere direttamente inciso, seppure con potestà di rivalsa, per importi - indeterminati nell'an e nel quantum - che non trovino copertura nella precostituzione della necessaria provvista presso le parti);
l'affermazione della responsabilità concorrente del notaio non toglie che questi, ancorché pubblico ufficiale obbligato a richiedere la registrazione, rimanga tuttavia estraneo al presupposto impositivo, che concerne unicamente le parti contraenti nel

momento in cui partecipano alla stipulazione di un atto traslativo di ricchezza o regolativo di un affare al quale l'ordinamento riconduce - ma in capo ai contraenti stessi e soltanto a costoro - un'espressione di capacità contributiva (tra le altre, Cass. nn. 9439-9440/2005; 5016/2015, ord.; 12257/2017), sicché può ben dirsi che contribuente in senso sostanziale non sia il notaio, ma la parte (difatti assoggettata a rivalsa per l'intero nell'ambito di un rapporto di solidarietà non paritetico ma secondario o dipendente);
al fine di stabilire gli esatti contorni della responsabilità del notaio per l'imposta principale occorre rifarsi, pur a fronte di procedura automatizzata di liquidazione, versamento e controllo, a quanto stabilito in via generale dall'art. 42 DPR 131/86, secondo cui "è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso"; definizione legale, quest'ultima, che ricomprende nella nozione di imposta principale un duplice prelievo: sia quello direttamente versato al momento della registrazione (quale imposta principale contestuale o 'autoliquidata'), sia quello integrativamente richiesto dall'ufficio allo scopo di correggere errori od omissioni incorsi nella autoliquidazione medesima (c.d. imposta principale 'postuma'); al di là di questi limiti, l'imposta deve ritenersi complementare (oppure, in caso di errori dell'ufficio, suppletiva);
il già citato art. 3-ter DLgs. 463/97 prevede una particolare procedura di controllo automatizzato dell'autoliquidazione, riguardante unicamente l'imposta autoliquidata la cui difformità dal dovuto risulti immediatamente percepibile - potremmo dire per tabulas - dalla disamina dell'atto trasmesso per la registrazione telematica; dispone infatti la norma richiamata che, in tanto la procedura automatizzata di controllo e recupero dell'imposta autoliquidata è esperibile, in quanto il maggior dovuto emerga "sulla base degli elementi desumibili dall'atto", dal che si evince, a contrario, che ogniqualvolta la pretesa impositiva non trovi riscontro cartolare ed ictu oculi, ma richieda l'accesso ad elementi extratestuali o anche l'esperimento di particolari accertamenti fattuali o delicate valutazioni giuridico-interpretative, l'amministrazione finanziaria non potrà procedere alla notificazione al notaio dell'avviso di liquidazione integrativo, dovendo invece emettere, secondo le regole generali, avviso di accertamento - per un'imposta che, a quel punto, avrà necessariamente natura complementare - nei confronti delle parti contraenti;
- in ordine al presupposto della 'emersione dall'atto' quale requisito del controllo automatizzato della autoliquidazione, la stessa amministrazione finanziaria (v. Circ. n. 6/E del 5 febbraio 2003, richiamata dalla Circ. n. 18/E del 29 maggio 2013) invita gli uffici - pur nella necessaria considerazione contenutistica e sostanziale dell'atto - a riscontrare soltanto gli errori e le omissioni che siano oggettivi, univoci ed immediatamente desumibili dall'atto stesso; dunque, «senza sconfinare, in questa fase riservata al controllo dell'imposta principale, in delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata degli atti registrati o, comunque, pervenire a conclusioni sorrette da interpretazioni non univoche o che necessitino di qualsiasi attività istruttoria»; mentre nella giurisprudenza di legittimità non mancano affermazioni puntuali - riferite anche alla modalità di registrazione telematica - della nozione di imposta 'principale', essendosi ad esempio escluso tale qualifica con riguardo all'imposta recuperata

dall'ufficio per ritenuta assenza dei presupposti della agevolazione 'prima casa' (Cass. n. 2400/2017), ovvero per riqualificazione giuridica dell'atto ex articolo 20 DPR 131/86 (da ultimo, Cass. n. 881/2019; si veda anche, sulla natura complementare dell'imposta scaturente da disconoscimento di agevolazione, Cass. nn. 2403/2017 e 12257/2017).

Orbene, ciò premesso, il problema è quello di verificare, nella concretezza del caso, che i presupposti della responsabilità solidale del notaio emergessero appunto dall'atto, nel senso di potersi ritenere direttamente ed immediatamente da questo desumibili.

La risposta non può che essere negativa, atteso che gli elementi costitutivi della imposizione proporzionale di cui all'avviso di liquidazione opposto muovevano da una diversa ricostruzione fattuale e giuridica della fattispecie impositiva, a sua volta esito non di una percepibilità ex actu, ma di una determinata e controvertibile interpretazione, così quanto ad almeno i seguenti fondamentali elementi (non a caso tutti toccati dagli altri motivi di ricorso, da

ritenersi come detto assorbiti):

- l'imponibilità a titolo di imposta proporzionale di donazione degli atti del trust, non istitutivi né dotativi, bensì attuativi e finali del programma di gestione patrimoniale ad esso assegnato (aspetto all'epoca ancora fortemente controverso, come anche attestato dalla articolata evoluzione successiva della giurisprudenza dì legittimità in materia);
- la mancata vigenza dell'imposta di donazione al momento della costituzione del trust 'S.' e fors'anche (non risultando questo elemento emergere dall'atto, né altrimenti noto al notaio rogante) al momento di sua dotazione della liquidità poi fatta oggetto dei quattro bonifici tassati;
- la non univoca sussistenza dei requisiti della imponibilità di questi ultimi trasferimenti 'per enunciazione', ex art. 22 DPR 131/86, attesa sia la non totale coincidenza soggettiva tra le parti interessate dai bonifici (trustee e beneficiari) e quella (il solo trustee) dell'atto unilaterale di cessazione presentato alla registrazione, sia l'apparente esaurimento degli effetti degli atti enunciati ex art. 22, co. 2 cit.;
- la peculiarità costituita dalla coincidenza soggettiva tra disponente il trust e beneficiario delle dazioni enunciate, coincidenza che rendeva quantomeno sostenibile la tesi dell'insussistenza di materia imponibile per l'inidoneità dell'atto (ad effetto sostanzialmente restitutorio) a trasferire una ricchezza significativa di capacità contributiva.

Già nell'indicato precedente di legittimità (Cass. n. 15450/2019) la responsabilità solidale del notaio venne esclusa proprio in una fattispecie di imposizione proporzionale di trust (in quel caso autodichiarato).

In definitiva, l'avviso di liquidazione qui opposto risulta effettivamente illegittimo; e ciò per il solo fatto che esso miri a far valere un'ipotesi di responsabilità solidale del notaio al di fuori dei casi consentiti dalla legge.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito, ex articolo 384 c.p.c., mediante accoglimento del ricorso originario.

Le spese di lite dell'intero procedimento vengono compensate, in ragione del consolidarsi solo in corso di causa dei su richiamati indirizzi interpretativi.

P.Q.M.

La Corte

- accoglie il quarto motivo di ricorso, assorbiti i restanti;
- cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del notaio;
- compensa le spese dell'intero giudizio.