Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 03/05/2018) 13-06-2018, n. 15469

IMPOSTA REGISTRO

Accertamento

In genere

PROCEDIMENTO CIVILE

Ricorso per cassazione

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. ZOSO Liana Maria Teresa - Presidente -
Dott. BALSAMO Milena - Consigliere -
Dott. FASANO Anna Maria - Consigliere -
Dott. DI MAJO Alessandro - rel. Consigliere -
Dott. CASTORINA Rosaria Maria - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 26249-2012 proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;
- ricorrente -

contro

C.M., M.A. nq di disponente del TRUST (OMISSIS), TRUST (OMISSIS), TRUST (OMISSIS), elettivamente domiciliati in ROMA VIA IPPONIO 8, presso lo studio dell'avvocato R. F., che li rappresenta e difende giusta delega in atti;
- controricorrenti -
avverso la sentenza n. 707/2011 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di LATINA, depositata il 29/09/2011;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 03/05/2018 dal Consigliere Dott. ALESSANDRO DI MAJO;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso per il rigetto del ricorso;
udito per il ricorrente l'Avvocato C. che ha chiesto l'accoglimento;
udito per i controricorrenti l'Avvocato D. G. per delega dell'Avvocato F. che si riporta agli atti.

Svolgimento del processo

1.1 sigg. C.M., nella qualità di trustee del Trust (OMISSIS), del Trust (OMISSIS), del Trust (OMISSIS), e M.A., in qualità di disponente dei predetti trust, hanno chiesto alla Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone di pronunciare l'annullamento del dell'avviso dell'1.03.2007 di liquidazione dell'imposta di registro stabilita in misura proporzionale anzichè fissa e ciò ai sensi dell'art. 11 tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986.
La CTP ha dichiarato il ricorso inammissibile per la presenza di elementi di incertezza D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 18, comma 2, lett. D, in quanto il ricorso si riferiva solo al Trust (OMISSIS) e non agli altri due Trusts, oltre che per il fatto che l'Amministrazione Finanziaria identificava come bene conferito al Trust un immobile oggetto di compravendita.
2.Proposto appello dei contribuenti e superata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, essendo stato impugnato l'avviso di liquidazione solo a carico del Trust (OMISSIS), nel merito la Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Sez. Latina), dopo ampia dissertazione, specie dottrinale, è giunta alla conclusione, dopo aver escluso l'assimilazione del Trust al Fondo patrimoniale, così come alla donazione, affermando che esso deve definirsi "un negozio giuridico a contenuto patrimoniale" per il quale tuttavia occorre valutarne la patrimonialità non ai sensi dell'art. 1321 c.c. "ma sotto il profilo del diritto tributario". Tale,

secondo la CTR, è l'atto capace di manifestare "valenza economica e la sua idoneità a determinare accrescimento economico" (pag 11 della sentenza).
Secondo la decisione della CTR tale "valenza economica" è da escludere nel Trust "il quale determina un diverso assetto degli interessi e delle facoltà scaturenti da un diverso e peculiare statuto proprietario, i quali, per sè, non determinano alcuna conseguenza economica nella sfera delle parti contraenti, ma sono esclusivamente destinati a disciplinare la gestione della proprietà in maniera radicalmente diversa da quella propria della tradizionale figura romanistica..." (pag. 12 sentenza).
A seguito di ciò la CTR, anche in attuazione di quanto stabilito dalla Cassazione n. 10666/2003 e n. 8289/2003, ha ritenuto applicabile all'atto di costituzione del Trust non il regime di tassazione dell'imposta proporzionale ma quello "della categoria residuale "disciplinata dall'art. 11 della tariffa stessa" allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 e cioè l'imposta nella misura fissa.
3. Avverso la sentenza della CTR del Lazio, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione formulando tre motivi. Parte resistente si è costituita in giudizio con controricorso, chiedendo l'inammissibilità del ricorso principale e la conferma della sentenza impugnata. La stessa ha depositato la memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.Con un primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione degli artt. 9 e 11 tariffa Parte Prima allegati al D.P.R. n. 131 del 1986, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.
Secondo l'Agenzia delle Entrate la ricostruzione della CTR è erronea, dovendosi ritenere che il Trust costituisce un atto avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, non ricompreso tra quelli contemplati dalla normativa sul Registro, al quale si applica in via residuale l'imposta proporzionale del 3%, proprio ai sensi dell'art. 9 della tariffa allegata, ove si fa riferimento "ad atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale".
2. Con un secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.
L'Agenzia delle Entrate afferma infatti che i contribuenti avevano impugnato l'avviso di liquidazione, deducendo l'erronea applicazione dell'imposta di registro perchè applicata in misura proporzionale anzichè fissa mentre solamente in sede di appello gli stessi contribuenti avevano censurato l'accertamento anche sotto il profilo della misura dell'imposta catastale ed ipotecaria, deducendo l'applicabilità della sola misura fissa in luogo di quella proporzionale del 2 %, applicata in sede di avviso di liquidazione. Trattavasi pertanto, a tenore dei ricorrenti, di domanda nuova nel giudizio di appello, che la CTR avrebbe dovuto dichiarare inammissibile.
3. Con il terzo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 10 e dell'art. 1 della tariffa allegata al D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Si deduce la predetta violazione, in quanto le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura proporzionale.
4. Il primo ed il terzo motivo di ricorso, da esaminare unitariamente perchè connessi, sono infondati.
Sull'annosa questione della natura del Trust, ai fini dell'assoggettamento di esso alle imposte di registro, è intervenuta varie volte questa Corte di legittimità.
Quanto, in primo luogo, alla qualificazione del Trust, recante la costituzione "di un vincolo di destinazione", ha osservato questa Corte con sent. n. 21614/2016 che, pur volendo tenere presente che, ai sensi della L. n. 286 del 2006, art. 2, comma 47 (recante legge sulle successioni e donazioni), anche per "i vincoli di destinazione" è prevista un'imposta, è comunque da escludere che "il conferimento dei beni in trust dia luogo ad un reale trasferimento imponibile", perchè contrario "al programma negoziale di donazione indiretta per cui è stato predisposto e che prevede la temporanea preservazione del patrimonio a mezzo della sua segregazione fino al trasferimento vero e proprio a favore dei beneficiari" (così Cass. n. 21614/2016).
Quindi il richiamo, nel ricorso dell'Agenzia delle Entrate, al D.L. n. 262 del 2006, riguardante la costituzione di vincoli al destinatario, non può essere come tale rilevante.
Quanto invece all'altra tesi, pur sostenuta nella presente controversia dalla Agenzia delle Entrate nel proprio ricorso, e secondo cui il Trust rappresenta "un atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale", cui dovrebbe applicarsi, in via residuale, l'imposta in via proporzionale del 3%, proprio a mente dell'art. 9 tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, la Sezione Tributaria di questa Corte è intervenuta da ultimo sul punto con sent. n. 975/2018 affermando che l'art. 9 della tariffa "rappresenta una clausola di chiusura finalizzata a disciplinare tutte le fattispecie fiscalmente rilevanti, diverse da quelle indicate nelle restanti disposizioni purchè però onerose e in questo specifico senso aventi contenuto patrimoniale".

Ebbene, ha chiarito la predetta sentenza (n. 975/2018) che per "operazioni di carattere patrimoniale" ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, comma 1, lett. h, ove viene fissata la base imponibile, si ha riguardo "all'ammontare dei corrispettivi in danaro pattuiti per l'intera durata del contratto".

Nel caso del trust di cui al caso di specie, non essendovi alcuna previsione di corrispettivo o di altra prestazione a carico del trustee, non può dunque parlarsi di "operazione a carattere patrimoniale" tale da essere soggetta all'imposta del 3% ai sensi dell'art. 9 della tariffa.

E lo stesso vale anche per la imposta ipotecaria e catastale (Cass. n. 975/2018).

Il Collegio ritiene dunque che il trust di cui è causa, non potendo definirsi nè "oneroso" nè "operazione a contenuto patrimoniale", ove il concetto di "patrimonialità", come può desumersi dalla interpretazione della disposizione sull'imposta di registro (D.P.R. n. 131 del 1986), non può intendersi in senso civilistico ai sensi degli artt. 1174 e 1321 c.c. come mera "suscettibilità di valutazione economica" della prestazione bensì come prestazione, a fronte della quale figura la pattuizione "di corrispettivi in danaro" e quindi onerosa per tale ragione, non può che essere assoggettato all'imposta in misura fissa e non proporzionale.

2. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile per difetto di autosufficienza, non avendo la ricorrente trascritto il testo del ricorso di primo grado. In tal guisa, questa Corte non è in grado di verificare se la domanda relativa alla applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa fosse stata o meno proposta in primo grado. La ricorrente ha trascritto infatti solamente l'atto d'appello.

3. Le spese processuali si compensano in considerazione dell'affermarsi del principio giurisprudenziale sul punto controverso in epoca successiva alla proposizione del ricorso.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo e il terzo motivo di ricorso e dichiara inammissibile il secondo motivo. Compensa le spese processuali.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 3 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 13 giugno 2018