AULA 'A'

L 7973.21 C.I.

Oggetto

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

SUCCESSIONE
DONAZIONI
TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente - R.G.N. 770/2015

Dott. MILENA BALSAMO - Rel. Consigliere - Cron. 7973

Dott. GIUSEPPE LO SARDO - Consigliere - Rep.

Dott. ANTONELLA DELL'ORFANO - Consigliere - Ud. 19/11/2020

Dott. ANGELO NAPOLITANO - Consigliere - CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 770-2015 proposto da:

(omissis) , elettivamente domiciliato in (omissis) (omissis) , presso lo studio dell'avvocato (omissis) , che lo rappresenta e difende unitamente agli avvocati (omissis) (omissis) , (omissis) ;

- ricorrente -

contro

(omissis) SPA, elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis) , presso lo studio dell'avvocato (omissis) , che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis) ;

2020

4369

- controricorrente -

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 5026/2014 della COMM.TRIB.REG.LOMBARDIA SEZ.DIST. di BRESCIA, depositata il 29/09/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19/11/2020 dal Consigliere Dott. MILENA BALSAMO;

Svolgimento del processo

1.L'agenzia delle Entrate liquidava, in relazione all'atto istitutivo del trust "(omissis) srl, in liquidazione", di cui si nominava trustee (omissis), le relative imposte ipotecarie e catastali. Il trustee si opponeva dinanzi alla commissione tributaria provinciale di Bergamo la quale respingeva il ricorso, ritenendo la sussistenza della legittimazione passiva del Trust.

L'appello proposto dal trustee veniva respinto con sentenza n. 5026/2014, depositata il 29.09.2014. In particolare, i giudici regionali confermavano la soggettività passiva del trust, alla luce della l. n. 296/2006 che ha introdotto la soggettività passiva del trust in materia di IRES.

Per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, il contribuente ha proposto ricorso affidato a due motivi.

Sia la concessionaria che l'Agenzia delle Entrate resistono con i rispettivi controricorsi.

Ragioni della decisione

2. Con il primo motivo di ricorso, il trustee denuncia violazione dell'art. 73 del Tuir ex art. 360, n. 3), c.p.c. e relativa nullità della sentenza ex art. 360, n. 4, c.p.c. per avere i giudici regionali erroneamente ritenuto la legittimazione passiva del trust, in contrasto con i principi giuridici che individuano nel trust non un soggetto giuridico, bensì un insieme di beni e rapporti con effetto di segregazione patrimoniale, dove il trustee è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti coi terzi, ma non in quanto rappresentante di un ente, bensì in quanto dispone dei diritti.

3.Con il secondo motivo rubricato «*Violazione e falsa applicazione della normativa amministrativa sulla emissione e notifica della cartelle esattoriali e relativa nullità della sentenza, ex art. 360, n.3 e 4, c.p.c.,* il contribuente deduce, in sostanza, l'omessa disamina delle censure relative alla carenza

motivazionale della cartella e all'omessa notifica del prodromico avviso bonario, oltre che del motivo relativo all'omessa notifica della cartella, respinti, a suo avviso, con motivazione apodittica, priva delle necessarie esplicazioni delle ragioni di diritto.

4.La prima censura è fondata, assorbita la seconda.

4.1 La legge finanziaria del 2007 riconosce la soggettività tributaria del Trust, inserendolo tra i soggetti passivi delle imposte dirette (Ires) alla stregua di un ente. Più precisamente, il comma 74 dell'articolo 1 della citata legge ha modificato l'articolo 73 del Tuir, introducendo nelle lettere b), c) e d) del comma 1 anche il *trust* tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, a seconda dell'attività svolta (commerciale o non commerciale) e della residenza.

Sulla base della flessibilità dell'istituto in questione, il legislatore, all'art. 73, ha individuato, ai fini della imposizione dei redditi, due principali tipologie di trust, ovvero quelli con beneficiari individuati, i cui redditi vengono imputati per trasparenza ai beneficiari stessi (trust trasparenti) e, in secondo luogo, i trust senza beneficiari individuati, i cui redditi vengono tassati direttamente in capo al trust (trust opachi). Dopo aver determinato il reddito del trust, il trustee deve indicare la parte attribuita al trust e assoggettata all'IRES, oltre alla parte imputata per trasparenza ai beneficiari, sulla quale gli stessi devono assolvere le imposte sul reddito. Per quanto riguarda la disciplina dei redditi del beneficiario del trust il comma 74, lett. b), dell'articolo unico della finanziaria 2007 dispone al nuovo comma 2 dell'art. 73 del TUIR che "*nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal Trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto costitutivo del Trust o in altri successivi documenti ovvero in loro mancanza in parti uguali*". Dal momento che il presupposto di applicazione dell'imposta è il possesso di redditi, per "*beneficiario individuato*" si deve intendere il beneficiario di reddito individuato, ovvero il soggetto che ha in rapporto al reddito una capacità contributiva attuale. Pertanto, occorre che il beneficiario non solo sia previamente individuato, ma che risulti titolare

del diritto di pretendere dal trustee l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza. In definitiva, con l'emanazione della Legge n. 296 del 27 dicembre 2006, il legislatore nel rilevare l'impossibilità di attribuire la soggettività passiva ai soggetti coinvolti nel trust (settlor, trustee e beneficiari), ha optato per la *soggettivazione del trust* stesso, dato che consente un'imputazione autonoma della capacità contributiva; il trust viene considerato, pertanto, secondo la previsione normativa, un soggetto passivo delle imposte dirette (v. Cass. Sentenza 21 giugno 2019, n. 16700), benchè privo di soggettività giuridica di tipo civilistico.

4.2 Per quanto concerne le imposte indirette, norma di riferimento è stata considerata – ma con esiti interpretativi molto diversi – l'art. 2 co.47 d.l. 262/06 conv.in l. 286/06, secondo cui: *"E' istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54".* Per quanto concerne l'imposta di registro (ma tematica analoga investe anche l'imposta ipotecaria e catastale), la controversia applicativa riguarda, segnatamente, la quota di imposta eccedente la misura fissa, secondo quanto stabilito in via residuale dall'articolo 9 della Tariffa allegata al d.P.R. 131/86, secondo cui la tassazione proporzionale (3 %) si applica per la sola circostanza che l'atto abbia per oggetto "prestazioni a contenuto patrimoniale".

4.3 Rileva anche l'art. 6, l. n. 112 del 2016 (c.d. legge del *"Dopo di noi"*) in base al cui comma 1: «*I beni e i diritti conferiti in trust ovvero gravati da vincoli di destinazione di cui all'articolo 2645-ter del codice civile ovvero destinati a fondi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 1, istituiti in favore delle persone con disabilità grave (...) sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista dall'articolo 2, commi da 47 a 49, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, e successive modificazioni*». Aspetti ancora

diversi riguardano l'imposizione locale, la quale appare però segnata da presupposti impositivi del tutto autonomi e divergenti da quelli invece riconducibili (in termini di attribuzione traslativa di ricchezza) all'imposta di registro, a quella ipotecaria e catastale nonchè a quella sulle successioni e donazioni; ciò perché normalmente ricollegati al dato oggettivo, immediato e contingente costituito, ad esempio, dalla fruizione di un servizio pubblico ("tassa rifiuti"), dallo sfruttamento di una risorsa pubblica (come nella TOSAP) o dall'esercizio sugli immobili di un diritto reale o di un possesso ad esso corrispondente (come nell'ICI-IMU).

4.4 Tornando alle imposte indirette, la previsione dell'art. 73, comma 1, del Tuir che individua espressamente i *trust* tra i soggetti passivi 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) non comporta una loro soggettività assoluta ai fini dell'imposizione diretta. E' infatti un concetto ormai elaborato dalla dottrina che il legislatore possa disporre della soggettività tributaria prescindendo dalle altre forme di soggettività, e che il sostrato minimo sul quale il legislatore può costruire la soggettività tributaria stessa è la separazione o l'autonomia patrimoniale, e non già la soggettività civilistica.

Vale osservare, quindi, come dalla soggettività IRES non possa inferirsi il riconoscimento di una capacità generalizzata del trust di essere soggetto passivo anche di altri tributi. Questa tesi appare difatti contrastare 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.

Ne deriva che non può, in ogni caso, leggersi l'art. 73 del TUIR nel senso che il legislatore abbia attribuito al trust la personalità giuridica, né, tantomeno, può la giurisprudenza elevare a soggetto giuridico i centri di interessi e rapporti che non lo sono, posto che l'attribuzione della soggettività giuridica

è appannaggio del solo legislatore (cfr. in arg. Cass. sez. un. 25767/2015; Cass. n.16550/2019).

4.5 Si deve ribadire in questa sede l'inesistenza della *soggettività* del *trust*, il quale - come chiaramente traesi dall'art. 2 della afferente Convenzione dell'Aja del 1 °luglio 1985, resa esecutiva in Italia con 1. 16 ottobre 1989, n. 364 - costituisce un insieme di beni e rapporti con effetto di segregazione patrimoniale "*istituiti da una persona, il disponente - 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 determinato*".

Principio che trova conferma nella giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale il trust traslativo non è un ente dotato di personalità giuridica; l'effetto proprio del trust non è quello di dare vita ad un nuovo soggetto di diritto, ma quello di istituire un patrimonio destinato ad un fine prestabilito (Cass. 9 maggio 2014, n. 10105), per cui va escluso che possa ritenersi che esso possa essere titolare di diritti e tanto meno essere considerato *soggetto passivo di imposta* (v. Cass. n. 2043/2017; n. 12718/2017), contrariamente a quanto assume l'amministrazione finanziaria.

Si tratta, invece, di un insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato e formalmente intestati al trustee (Cass. civ. sez. I, n.3456/2015; Cass. civ. sez. V 25478/2015 Cass. civ. sez. II n. 28363/2011).

4.6 La peculiarità dell'istituto risiede nello "*sdoppiamento del concetto di proprietà*", tipico dei paesi di common law: la proprietà legale del trust, attribuita al trustee, ne rende quest'ultimo unico titolare dei relativi diritti (sia pure nell'interesse dei beneficiari e per il perseguimento dello scopo definito), ma i beni restano segregati e quindi diventano estranei non soltanto al patrimonio del disponente, ma anche a quello personale del trustee che deve amministrarli e disporne secondo il programma del trust (Cass. civ. sez. III n. 9320/2019; Sez. V n.16550/2019). Quanto alla sua struttura, nel trust si ravvisa un atto istitutivo, che è l'atto con il quale il disponente esprime la

volontà di costituire un trust, e l'atto dispositivo che, invece, è l'atto con il quale il disponente trasferisce, a titolo gratuito, i beni in trust al trustee, atti collegati sebbene distinti. La recente sentenza di Cass. 29 maggio 2018, n. 13388 ha espressamente differenziato, sia pure in materia revocatoria, l'atto di disposizione patrimoniale, e cioè l'atto mediante il quale il bene viene intestato in capo al trustee dall'atto istitutivo del trust, il quale costituisce il fascio di rapporti che circonda l'intestazione del bene, ma non l'intestazione stessa, ed è neutrale dal punto di vista patrimoniale. Sulla stessa linea di fondo si era già posta, del resto, la precedente pronuncia di Cass., 3 agosto 2017, n. 19376, distinguendo tra atto istitutivo del trust e atti dispositivi dei beni immessivi.

4.7 Vale inoltre precisare che, ai sensi dell'articolo 2 della Convenzione dell'Aja, *"per trust s'intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il costituente, con atto tra vivi o mortis causa";* si tratta, quindi, di un negozio giuridico unilaterale, *inter vivos o mortis causa,* che non si perfeziona con l'incontro delle volontà di due o più soggetti, essendo sufficiente la sola dichiarazione di volontà del disponente (Cass. n.3697/2020) e non necessita di accettazione da parte dei beneficiari, implicando una segregazione patrimoniale grazie al meccanismo pubblicitario della trascrizione o degli adempimenti correlati.

4.8 L'atto istitutivo del trust, dunque, 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 e del disponente sulla base dell'articolo 57 del TUR, in quanto l'atto in disamina non è sussumibile nell'ambito dei contratti; né può configurarsi una responsabilità patrimoniale del trustee, la quale sorge per atti e fatti compiuti nell'esercizio della propria funzione a seconda della legge regolatrice applicabile.

In altri termini, la responsabilità del trustee deriva dall'intestazione formale del bene (in conformità all'art. 2 L. 364/1989 di ratifica della convenzione dell'Ala sulla legge applicabile ai trusts, comma 2 lett b laddove si stabilisce

che beni del trust sono intestati a nome del trustee") ovvero dall'esercizio di attività, in detta qualità, rilevanti verso l'esterno.

5. Nella fattispecie, l'atto sottoposto a registrazione - indicato come atto istitutivo del trust *e non anche come atto istitutivo e di dotazione del trust* – è stato certamente posto in essere dal disponente, mentre né l'Agenzia né il giudicante evidenziano anche la partecipazione a detto atto del trustee, il che esclude il presupposto stesso della eventuale legittimazione passiva del trustee, vale a dire la disposizione del diritto. Solo con l'atto di disposizione i beni vengono trasferiti, sia pure formalmente al trustee, il quale è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre dei beni in conformità alle disposizioni del trust e secondo le norme imposte dalla legge al trustee; e rispetto all'amministrazione ed alla gestione dei beni, relazionandosi con i terzi, il trustee acquista la relativa legittimazione. Ne consegue che, in assenza di personalità giuridica del trust e tenuto conto che l'atto istitutivo del trust rientra nella sfera giuridica del solo disponente, l'onere di sostenere le spese di registrazione dell'atto costitutivo gravano esclusivamente sul soggetto che costituisce il trust.

5.1 La circostanza che il ricorso originario sia stato proposto dal trustee per eccepire l'illegittimità di un atto impositivo indirizzato ad un soggetto inesistente – il trust - non determina, ad avviso di questa Corte, l'assunzione della titolarità del rapporto processuale da parte sua, in quanto non risulta essersi costituito spendendo un inesistente potere di rappresentanza.

5.2 Quando, invece, il vincolo di destinazione è già stato costituito - secondo quanto prevede l'art. 2 della Convenzione dell'Aja del luglio 1985, resa esecutiva in Italia con la legge 16 ottobre 1989, n. 364 - proprio perchè il trust non possiede personalità giuridica, è allora il trustee - cui è demandato di *"amministrare, gestire o disporre dei beni in conformità alle disposizioni del trust e secondo le norme imposte dalla legge al trustee"* - l'unico soggetto legittimato nei rapporti con i terzi, in quanto titolare, sia pure formale, del patrimonio vincolato alla predeterminata destinazione sia pure in funzione della realizzazione del programma stabilito dal disponente nell'atto istitutivo

a vantaggio del o dei beneficiari (v. Cass n.9648/2020, n. 10498/2020; n. 13883/2020, tutte in tema di azione revocatoria; n. 19376/2017; Cass. 2043/2017; Cass. 12718/2017; Cass. 25478/2015; n. 25800/ 2015).

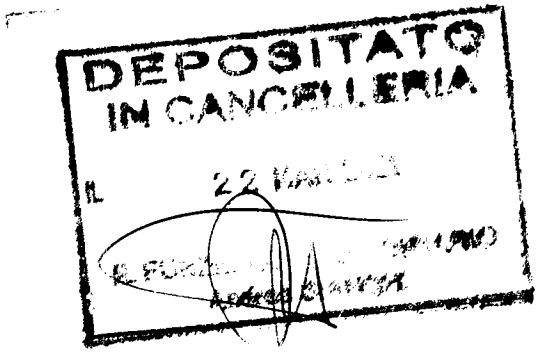
6.In conclusione, il ricorso va accolto con riferimento alla prima doglianza, assorbita la seconda; cassa la sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso di (omissis) .

Le spese dell'intero giudizio vanno integralmente compensate tra le parti, avuto riguardo alla mancanza di un orientamento consolidato in merito alla questione sottoposta al vaglio di questa Corte.

P.Q.M.

La Corte

- Accoglie il primo motivo del ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso proposto da (omissis) .
- Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso da remoto il 19.11.2020, nell'adunanza camerale della sezione tributaria della Corte di cassazione

Il Presidente
Domenico Chindemi