

Civile Sent. Sez. 5 Num. 15469 Anno 2018
Presidente: ZOSO LIANA MARIA TERESA
Relatore: DI MAJO ALESSANDRO
Data pubblicazione: 13/06/2018

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

2018

715

CLEMENTE MICHELE, MAURIELLO ANNUNZIATA nq di disponente del TRUST HAX, TRUST DANY, TRUST ROXY, elettivamente domiciliati in ROMA VIA IPPONIO 8, presso lo studio dell'avvocato ROBERTO FERRI, 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. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il
rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato CASELLI che ha
chiesto l'accoglimento;

udito per i controricorrenti l'Avvocato DI GREGORIO
per delega dell'Avvocato FERRI che si riporta agli
atti.

R.G. 26249/2012

FATTI DI CAUSA

1. I sigg. Michele Clemente, nella qualità di *trustee* del Trust Max, del Trust Dany, del Trust Roxy, e Annunziata Mauriello, in qualità di disponente dei predetti *trust*, hanno chiesto alla Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone di pronunciare l'annullamento dell'avviso dell' 1.03.2007 di liquidazione dell' imposta di registro stabilita in misura proporzionale anziché fissa e ciò ai sensi dell'art. 11 tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986.

La CTP ha dichiarato il ricorso inammissibile per la presenza di elementi di incertezza ex art. 18, comma 2, lett. D del d.lgs. n. 546/1992, in quanto il ricorso si riferiva solo al Trust Max 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 Max, 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 del cod. civile "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. 131/1986 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.

RAGIONI 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. 131/1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.

Secondo l'Agenzia delle Entrate la ricostruzione della CTR è erranea, 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 dell'art. 57 del D.lgs. n. 546/1992 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

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 dell'art. 10 del D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 e dell'art. 1 della tariffa allegata al D.lgs 31 ottobre 1990 n. 347 in relazione all'art. 360, comma 1°, n. 3, c.p.c. 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 dell'art. 2, comma 47, della l. n. 286/2006 (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 imponible*", 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. 262/2006, 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. 131/86, 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 dell'art. 43, I comma lettera h, D.P.R. n. 131/1986, 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 né "oneroso" né "operazione a contenuto patrimoniale", ove il concetto di "patrimonialità", come può desumersi dalla interpretazione della disposizione sull'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986), non può intendersi in senso civilistico ai sensi degli artt. 1174 e 1321 c.c. come mera "susceptibilità 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, ~~potrebbe~~ 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 ROTAZIONE NELLA CAMERA DI CONSIGLIO DEL 3 MAGGIO 2018.