Civile Ord. Sez. 5 Num. 10405 Anno 2025
Presidente: PAOLITTO LIBERATO
Relatore: PENTA ANDREA
Data pubblicazione: 21/04/2025

Avviso accertamento Ici – Difetto legittimazione passiva trustee – Cumulo giuridico sanzioni

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso 16135/2020 proposto da:

BARCI MARGHERITA (C.F.: BRCMGH49M581107L), nata il 18/08/1949 a San Pietro in Gù (PD) e residente in Marostica (VI), alla Via IV Novembre n. 59, rappresentata e difesa, giusta procura in calce al ricorso, dall'Avv. Ferdinando de Leonardis (C.F.: DLNFDN63A10G288S; fax: 0424525736; indirizzo p.e.c.: ferdinando.deleonardis@ordineavvocativicenza.it) ed elettivamente domiciliata in Roma presso lo studio dell'Avv. Mariantonietta Saffioti (C.F.: SFFMNT73H68G288Z; fax: 0639734047; indirizzo p.e.c.: mariantoniettasaffioti@ordineavvocatiroma.org), alla Via Pietro De Cristofaro n. 40;

- **ricorrente** -

contro

COMUNE DI MAROSTICA (C.F. 82000830248), con sede in Marostica (VI) alla Via Tempesta n. 17, in persona del Sindaco e legale rappresentante *pro*

tempore Mozzo Matteo (C.F.: MZZMTT90A14E970U), nato a Marostica il 14/1/1990 ed ivi residente alla Via Caribollo n. 9/A, rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al controricorso, in virtù di delibera della Giunta Comunale n. 98 del 2/7/2020, dall'Avv. Nicoletta Capone (C.F.: CPNNLT60B52L736R) del Foro di Padova (PEC: nicoletta.capone@ordineavvocatipadova.it; fax: 043 8360741) ed elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. Nicola Di Pierro (C.F.: DPRNCL57S02H501M; PEC nicoladipierro@ordineavvocatiroma.org) in Roma, alla Via Tagliamento n. 55 (fax: 049 8360741);

- controricorrente –

- avverso la sentenza 783/2019 emessa dalla CTR Veneto il 23/09/2019 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta.

Rilevato che

1. Barci Margherita proponeva ricorso, dinanzi alla CTP di Vicenza, avverso avvisi di accertamento Ici emessi dal Comune di Marostica con riferimento a beni conferiti in trust nel quale era stata nominata trustee, eccependo il difetto di legittimazione passiva, l'omessa applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni e l'esenzione del cespite mapp. 1743 sub 1, in quanto pertinente rispetto all'abitazione principale esente.

2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso.

3. Sull'impugnazione della contribuente, la CTR del Veneto rigettava il gravame, evidenziando che la trustee era titolare del diritto di proprietà sugli immobili segregati in trust, sicché l'imposta andava a lei applicata, che l'esenzione Ici a favore dell'abitazione principale non era estensibile alla pertinenza non essendo stato provato che l'unità C/2 fosse una pertinenza e che era da escludersi l'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico, trattandosi di violazione non relativa all'accertamento dell'imposta, ma alla fase di riscossione.

5. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione Barci Margherita sulla base di tre motivi. Il Comune di Marostica ha resistito con controricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

In prossimità dell'adunanza camerale il Comune ha depositato memoria illustrativa.

Considerato che

Preliminarmente, destituita di fondamento è l'eccezione inammissibilità del ricorso per cassazione, per essere stato tardivamente proposto, sollevata dal Comune.

Invero, premesso che la sentenza della CTR è stata pubblicata il 23.9.2019 e non risulta notificata, aggiungendosi ai sei mesi di cui all'art. 327 c.p.c. il periodo di sospensione dal 9 marzo all'11 maggio 2020 (previsto dall'art. 83, comma 2, d.l. n. 18/2020, conv. Con mod. nella l. n. 27/2020, e poi prorogato dal d.l. n. 23/2020) il termine finale per proporre l'impugnazione sarebbe scaduto il 26.5.2020, come peraltro indicato dallo stesso controricorrente. Tuttavia, dagli atti di causa risulta che la odierna ricorrente, dopo aver esperito, in data 15.5.2020, un primo tentativo di notifica presso lo studio (in Padova, alle Gallerie Porte Contarine n. 4, come riportato peraltro anche nell'intestazione della sentenza d'appello) della Dott.ssa Pradolini Tiziana, quale procuratore costituito nel giudizio di secondo grado per conto del Comune, ha ripreso il procedimento notificatorio (una volta appreso dell'irreperibilità del destinatario) in data 28.5.2020 presso il nuovo indirizzo della predetta dottoressa (in Padova, alla Galleria Europa n. 3), perfezionando la notifica il giorno 3.6.2020.

E' noto che, in caso di notifica di atti processuali non andata a buon fine per ragioni non imputabili al notificante, questi, appreso dell'esito negativo, per conservare gli effetti collegati alla richiesta originaria, deve riattivare il processo notificatorio con immediatezza e svolgere con tempestività gli atti necessari al suo completamento, ossia senza superare il limite di tempo pari alla metà dei termini indicati dall'art. 325 c.p.c., salvo circostanze eccezionali di cui sia data prova rigorosa. Nel caso di specie, la ripresa è avvenuta dopo soli 13 giorni e, quindi, tempestivamente.

2. Con il primo motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 1322 c.c. e 145, comma 2, c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.), per aver la CTR

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

erroneamente, a suo dire, qualificato l'atto istitutivo del trust come negozio atipico, la cui ammissibilità, per l'effetto, sarebbe subordinata alle condizioni previste dall'art. 1322 c.c.

2.1. Il motivo è infondato.

In primo luogo, in nessun passaggio motivazionale della sentenza resa dalla CTR del Veneto si inquadra il trust nell'ambito dei contratti cc.dd. atipici né, tanto meno, da tale inquadramento si fa derivare la legittimazione passiva in capo alla trustee.

In ogni caso, in tema di ICI, costituisce presupposto impositivo ex art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1992 il possesso di beni immobili nel territorio dello Stato a qualsiasi uso destinati, mentre ai sensi del successivo art. 3 è soggetto passivo dell'imposta il proprietario o il titolare di altro diritto reale, sicché, in caso di beni immobili conferiti in un "trust" traslativo, il soggetto passivo è il "trustee", siccome divenuto titolare"della"proprietà degli stessi e tenuto, in quanto tale, ad amministrarli ed a sostenerne le spese, non assumendo rilevanza, a tali fini, i limiti ai relativi poteri e doveri imposti dal disponente nell'atto istitutivo e l'effetto segregativo proprio dell'istituto (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 16550 del 20/06/2019).

Parimenti, 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, comma 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 16/02/2021).

Invero, 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).

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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).

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. 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.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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.

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 neppure 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; l'eventuale responsabilità patrimoniale del trustee può sorgere solo per atti e fatti compiuti nell'esercizio della propria funzione a seconda della legge regolatrice applicabile. In altri termini, la responsabilità del trustee – che non risulta aver partecipato all'atto costitutivo – deriva dall'intestazione formale del bene (in conformità all'art. 2 L. 364/1989 di ratifica della convenzione dell'Aia 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.

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 perché 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 dispone in esclusiva del patrimonio vincolato alla predeterminata destinazione (Cass. 22 dicembre 2015, n. 25800). Quale ulteriore conseguenza, va escluso che

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

possa ritenersi in alcun modo il trust titolare di diritti e tanto meno essere considerato soggetto passivo di imposta (v. Cass. n. 2043/2017; n. 12718/2017). Ciò trova conferma nel fatto che 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), sulla base delle ampie argomentazioni sviluppate nei precedenti di questa Corte, ai quali ritiene il Collegio di dare continuità mediante un mero richiamo.

3. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 3, 24, 97 e 113 Cost., 3, 5, 6, 7, 12 e 16 d.lgs. n. 472/1997, del d.lgs. n. 471/1997 e del d.lgs. n. 473/1997, per non aver la CTR applicato il cumulo giuridico delle sanzioni.

3.1. Il motivo è fondato.

Premesso che la doglianza sembra alludere anche al difetto di motivazione delle sanzioni applicate, avuto riguardo a tale profilo va ricordato che, in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'obbligo di motivazione dell'atto di contestazione della sanzione collegata al tributo, imposto dall'art. 16, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997, opera soltanto quando essa sia irrogata con atto separato e non contestualmente e unitamente all'atto di accertamento o di rettifica, in quanto, in quest'ultimo caso, viene assolto *per relationem* se la pretesa fiscale è definita nei suoi elementi essenziali. (Cass., 22 settembre 2021, n. 25633; Cass., 4 maggio 2021, n. 11610).

Con riferimento al cumulo giuridico, anche di recente questa Sezione Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24234 del 09/09/2024) ha chiarito quanto segue:

<<la condivisibile considerazione secondo la quale, ai fini dell'applicazione dell'art. 12, comma 5, d.l.gs. n. 472 del 1997, rileva la sussistenza di violazioni della stessa indole, e non già che le singole violazioni siano legate da un nesso di progressione, dà conto della fondatezza del principio di diritto enunciato dalla Corte con riferimento alla sanzione per omesso versamento, alla cui stregua, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si è ritenuto applicabile

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, cit. (così Cass., 8 aprile 2022, n. 11432; v., altresì, Cass., 18 luglio 2022, n. 22477; Cass., 14 luglio 2010, n. 16526; Cass., 2 luglio 2009, n. 15554)>>.

Si è, infatti, consolidato l'orientamento secondo cui, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo [v. Cass., 8 aprile 2022, n. 11432 (ICI); Cass., 26 ottobre 2016, n. 21570 (IVA); Cass., 14 luglio 2010, n. 16526 (ICI); Cass., 2 luglio 2009, n. 15554 (ICI)].

4. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia l'omessa, insufficiente e contraddittoria valutazione di fatti e circostanze, per essere la motivazione della sentenza, in violazione degli artt. 132, comma 2, n., 4, c.p.c. e 36 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c., apparente con riferimento al mancato disconoscimento della natura pertinenziale del garage (cat. C/6), per essersi la CTR pronunciata solo sulla pertinenzialità, escludendola, del deposito (C/2).

4.1. Il motivo è inammissibile.

Invero, anche a voler prescindere dalla confusione di piani operata tra la denuncia di contraddittorietà ed insufficienza della motivazione (peraltro, non più denunciabile in base all'attuale formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.), di apparenza della motivazione e di asserito contrasto fra motivazione e dispositivo, non essendovene cenno nella sentenza impugnata, la ricorrente avrebbe dovuto indicare con precisione in quale fase e con quale atto processuale avesse sollevato tempestivamente la questione concernente la natura pertinenziale (rispetto al cespite principale destinato ad abitazione e, come tale, esente) non solo dell'unità C/2 (con riferimento alla quale la CTR ha rigettato la domanda per non aver la contribuente provato il "rapporto di asservimento" tra la stessa ed il bene principale), ma anche del garage (cat. C/6).

Senza tralasciare che il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

espressamente e tassativamente previste dall'art. 360, primo comma, c.p.c., deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi. Pertanto, nel caso in cui il ricorrente lamenti l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una delle domande o eccezioni proposte, non è indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui al n. 4 del primo comma dell'art. 360 c.p.c., con riguardo all'art. 112 c.p.c., purché il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorché sostenga che la motivazione sia mancante o insufficiente o si limiti ad argomentare sulla violazione di legge (Cass., Sez. U, Sentenza n. 17931 del 24/07/2013).

5. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso merita di essere accolto con riferimento al secondo motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il secondo motivo del ricorso, rigetta il primo e dichiara inammissibile il terzo; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto in differente composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio tenutasi in data 5.12.2024.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale