

Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 22-10-2020) 09-02-2021, n. 3073

IMPOSTA REGISTRO

Accertamento

VENDITA

Vendite speciali
di immobili

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. DI IASI Camilla - Presidente -

Dott. STALLA Giacomo Maria - rel. Consigliere -

Dott. BALSAMO Milena - Consigliere -

Dott. FASANO Anna Maria - Consigliere -

Dott. D'ORIANO Milena - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 8255-2015 proposto da:

V.S., elettivamente domiciliato in ROMA, VIA SILVIO PELLICO 16, presso lo studio dell'avvocato ALESSANDRA PERSIO PENNESI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato SALVATORE DI SALVATORE giusta procura a margine;

- ricorrente -

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. 1647/2014 della COMM. TRIB. REG. di FIRENZE, depositata il 09/09/2014;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22/10/2020 dal Consigliere Dott. GIACOMO MARIA STALLA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GIACALONE GIOVANNI che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato MOSCIO SIBILLA per delega orale dell'avvocato PERSIO PENNESI ALESSANDRA che ha chiesto l'accoglimento e l'applicazione dell'agevolazione fiscale;

udito per il controricorrente l'Avvocato CHIAPPINIELLO GIOVANNI che ha chiesto il rigetto.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. V.S. propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 1647/13/14 del 9.9.2014, con la quale la commissione tributaria regionale della Toscana, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento notificatogli dalla agenzia delle entrate in recupero di maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale (e relative sanzioni) sull'atto (OMISSIS) con il quale egli - in qualità di trustee del trust autodichiarato "(OMISSIS)" aveva acquistato un compendio immobiliare sito in (OMISSIS), denominato "(OMISSIS)". L'avviso di accertamento opposto si fondava sulla rettifica della base imponibile secondo il prezzo dichiarato in atto (Euro 2.080.000,00), a fronte di un valore di autoliquidazione notarile dell'imposta (Euro 442.400,00) pari a quello catastale D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 52, commi 4 e 5 (c.d. criterio del "prezzo-valore").

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che:

- ancorchè posto in essere dal V., l'atto di acquisto in oggetto andasse imputato non alla sua persona fisica, bensì al trust familiare autodichiarato nel quale egli fungeva da trustee, tanto che nelle stesse premesse del contratto era dato leggere che i beni acquistati sarebbero confluiti nel fondo del trust, costituendo un patrimonio separato da quello personale del trustee;
- con l'atto in questione, i beni attribuiti venivano in effetti acquisiti alla disponibilità del trustee, ma questi poteva disporre al limitato scopo del perseguimento delle finalità istitutive, con loro trasferimento, alla scadenza, ai beneficiari finali, nel caso di specie individuati nei figli minori del disponente;
- tutto ciò denotava come non si trattasse di trasferimento intercorso tra "persone fisiche", con conseguente insussistenza del presupposto soggettivo per l'applicazione del criterio del valore catastale, risultando dunque corretta la rettifica operata dall'amministrazione finanziaria sulla base del prezzo dichiarato e non di quello catastale;
- il criterio agevolativo del "prezzo-valore" andava comunque escluso anche sul piano obiettivo, perchè la natura abitativa del compendio immobiliare compravenduto non ne impediva di per sè un impiego recettivo di tipo commerciale o imprenditoriale, come già licenziato prima dell'atto e posto effettivamente in essere dal V. congiuntamente al venditore.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

Il V. ha depositato memoria.

p. 2. Con il primo motivo di ricorso il V. lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - "omesso esame" circa un fatto decisivo per il giudizio, costituito dalla qualificazione e natura giuridica del trust "(OMISSIS)". Proprio per il suo carattere familiare ed autodichiarato (con coincidenza di disponente e trustee) il trust in questione (privo di personalità giuridica ed identificabile in un mero insieme di beni e rapporti giuridici destinato ad un fine determinato, e solo formalmente intestato al trustee) andava equiparato ad una "persona fisica", con conseguente sussistenza del presupposto soggettivo di applicazione del criterio "prezzo-valore" (L. n. 266 del 2005, art. 1, comma 497).

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta - sempre ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - "insufficiente esame di un fatto decisivo". Per non avere la commissione tributaria regionale adeguatamente vagliato l'eccezione di nullità della notificazione dell'avviso di accertamento in questione, in quanto eseguita al V. persona fisica, non già al trust "(OMISSIS)". Sicchè delle due l'una: o l'amministrazione finanziaria riconosceva che si trattava di acquisto operato da "persona fisica" (da qui la notifica effettuata personalmente il V.), e dunque sussisteva il presupposto per la determinazione agevolata dalla base imponibile; ovvero l'amministrazione finanziaria negava l'acquisto da "persona fisica" e, in questo caso, la notifica così effettuata non poteva che essere nulla.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., n. 3 violazione e falsa applicazione della L. n. 266 del 2005, art. 1, comma 497, in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20. Per avere la Commissione Tributaria Regionale comunque erroneamente disconosciuto i presupposti di legge per la determinazione della base imponibile a valore catastale, trattandosi nella specie di compravendita tra persone fisiche di un compendio immobiliare abitativo non acquistato nell'esercizio di un'attività commerciale o professionale.

p. 3.3. Il ricorso, suscettibile di essere esaminato unitariamente nell'articolazione delle sue prime due censure, è infondato.

Va premesso che l'atto di acquisto in oggetto - come è assodato tra le parti che hanno incentrato la lite sulla sola sussistenza, nella specie, dei requisiti soggettivi ed oggettivi di applicabilità del criterio del c.d. "prezzo-valore" - non si connota quale atto di "dotazione" del trust da parte del disponente, bensì quale normale atto di acquisto intercorso tra il V. come acquirente da una parte, e tal G.J.S. come venditore dall'altra.

Ancorchè nell'atto si dichiara la destinazione dell'immobile agli scopi del trust, resta la giuridica autonomia, rispetto a questa volontà di destinazione, del suddetto atto di acquisto; sicchè non può dirsi che l'amministrazione finanziaria abbia inteso tassare l'atto di attribuzione del bene al trust da parte del disponente V., quanto piuttosto l'atto con il quale, a monte, quest'ultimo ha acquistato il bene presso terzi del tut estranei al trust.

Ne consegue che il regime di tassazione per imposta di registro ed ipo-catastale qui rilevante va individuato sulla base delle disposizioni ordinariamente applicabili alla compravendita immobiliare comportante immediato trasferimento di ricchezza ed immediato e "pieno" incremento patrimoniale, non già della disciplina applicabile (secondo il più recente indirizzo di questa corte di legittimità, v. Cass. nn. 8082/20; 19167/19; 16699/19 ed altre) al diverso atto con il quale il bene viene trasferito, con la dotazione di una proprietà formale, segregata e vincolata all'attuazione di un prestabilito programma di gestione e di finale assegnazione del bene, al trust dal disponente.

Il problema di causa si circoscrive ed esaurisce, dunque, nel vaglio di accoglibilità dell'opzione formulata dalla parte acquirente nel rogito di acquisto, nel senso che: "la base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale relative ai fabbricati abitativi e relative pertinenze, sia costituita dal valore catastale determinato ai sensi testo unico di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, commi 4 e 5, ammontante complessivamente ad Euro 442.400,00".

La decisione della commissione tributaria regionale sul punto appare corretta nei seguenti termini e con le seguenti precisazioni.

La norma di richiamo è costituita dalla L. n. 266 del 2005, art. 1, comma 497, qui applicabile nella formulazione rinveniente dalla modifica apportata dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 309, secondo cui: "In deroga alla disciplina di cui al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, art. 43, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lettera d), ultimo periodo, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi del cit. testo unico di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, commi 4 e 5, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. (...)".

Ora, non può negarsi la sussistenza nella specie del requisito soggettivo del trasferimento tra "persone fisiche" (fatto appunto oggetto dei primi due motivi di ricorso).

Quanto poc'anzi osservato sulla natura dell'atto di compravendita in questione depone senz'altro per l'esclusione di qualsivoglia interferenza soggettiva del trust in quanto tale e, per contro, per l'affermazione della partecipazione personale all'atto dell'acquirente V., ancorchè questi abbia poi speso in esso la propria veste di trustee, e dichiarato di voler assegnare l'immobile da lui acquistato al neo-costituito trust familiare.

Va d'altra parte osservato che, da un punto di vista strettamente soggettivo, l'acquisto si dovrebbe considerare come realizzato da "persona fisica" quand'anche diversamente, come detto, da quanto qui in realtà si verifica - esso fosse direttamente riferibile al trust ed alla sua dotazione (come ritenuto dalla commissione tributaria regionale).

Come osservato dalla richiamata giurisprudenza, il trust - istituto connotato da un patrimonio separato solo formalmente intestato al trustee e preordinato ad un determinato scopo di gestione e di assegnazione finale dei beni - non è infatti fornito di personalità giuridica ed autonoma soggettività; esso è inoltre titolare di legittimazione tributaria passiva non in via generale ma solo nei casi espressamente previsti dalla legge (come per l'Ires ex art. 73 Tuir, come mod. dalla L. n. 296 del 2006), tanto da ritenersi, ad esempio in materia di ICI, che il soggetto obbligato "in proprio" sia il trustee (Cass. n. 16550/19). Proprio perchè mero "insieme" di beni e rapporti giuridici destinati ad un fine determinato nell'interesse di uno o più beneficiari (Cass. n. 10105/14, n. 3456/15, n. 2043/17, n. 31442/18), soggetto legittimato nei rapporti, sostanziali e processuali, con i terzi è esclusivamente il trustee nella sua veste, non già di legale rappresentante, ma di gestore, formale intestatario dei beni ed esercente in proprio dei diritti correlati, sia pure in funzione della realizzazione del programma stabilito nell'atto istitutivo dal disponente a vantaggio dei beneficiari (Cass. n. 9648/20 ed altre).

p. 3.2 Ciò posto, e venendo al terzo motivo di ricorso, va però confermato il convincimento della Commissione Tributaria Regionale - costituente autonoma ratio decisoria - secondo il quale del trattamento di favore in questione fa invece qui difetto il presupposto legale oggettivo del mancato esercizio (da parte della persona fisica cessionaria) di attività imprenditoriale o commerciale.

La norma sul "prezzo-valore" (su riportata nella versione qui applicabile *ratione temporis*) opera in funzione del recupero di trasparenza delle negoziazioni immobiliari e di oggettività del valore economico ad esso sotteso, indipendentemente dal prezzo dichiarato in atto dai contraenti (disincentivati a simularlo ovvero occultarlo).

Essa richiede, oltre all'acquisto da parte di persone fisiche, anche i requisiti dati:

- dal fatto che la persona fisica acquirente non agisca nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- dalla natura abitativa (o pertinenziale) degli immobili trasferiti.

Il giudice di merito ha osservato (sentenza pagg. 6 e 7) che dalla stessa documentazione prodotta in giudizio dal contribuente (tra cui un contratto di affitto di azienda del 3 novembre 2011) risultava per tabulas che già prima della sottoscrizione ((OMISSIS)) dell'atto di compravendita in questione "..., tale complesso era oggetto di una destinazione commerciale con gestione congiunta tra il venditore G.J.S. ed il V. "in conformità all'autorizzazione amministrativa di inizio attività n. 12071, così come rilasciata dall'Unione dei Comuni di Val di Chiana senese, al fine di permettere la opportuna introduzione alla concedente della clientela americana originata dal signor G.J.S. costituente parte dell'avviamento aziendale"; aggiunge poi il giudice di merito che tale gestione da parte del V. "continuò successivamente all'acquisto fino alla data del 31 maggio 2011".

Si tratta, all'evidenza, di un accertamento di natura strettamente fattuale attestante la circostanza che il complesso immobiliare in questione venne trasferito allorquando l'acquirente V. lo gestiva, congiuntamente al venditore, nell'esercizio di un'attività commerciale debitamente licenziata e connotata da un determinato avviamento aziendale - che non può essere rivisto nella presente sede di legittimità.

Va d'altra parte rilevato come con il motivo in esame il V. formuli una doglianza del tutto generica, assumendo che egli non avrebbe in realtà svolto all'epoca nessuna attività del tipo indicato dalla commissione tributaria regionale, e che neppure si comprenderebbe da dove quest'ultima abbia tratto il proprio convincimento sul punto.

Questa affermazione censoria, del resto neppure veicolata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, "nuovo" n. 5, ma affidata unicamente ad una asserita lamentata violazione normativa (n. 3 art. cit.), non dà però adeguatamente conto del fatto che, all'opposto, l'accertamento fattuale del giudice regionale appare, come si è visto, invece assai puntuale, circostanziato ed argomentato. Essa si risolve in realtà in una doglianza del tutto apodittica e finalizzata all'affermazione di una ricostruzione fattuale meramente alternativa a quella così compiuta dal giudice del merito.

Con il risultato che la veste nel V., al momento dell'atto, di soggetto esercente un'attività commerciale, ai sensi della norma in questione, deve ritenersi ormai tanto pacifica quanto effettivamente ostativa alla fruizione del trattamento di favore richiesto.

Ne segue dunque il rigetto del ricorso, con condanna del ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

- rigetta il ricorso;
- pone le spese del presente procedimento a carico del ricorrente, liquidate in Euro 7.000,00 oltre spese prenotate a debito;
- v.to il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;
- dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile in data 22 ottobre 2020, riconvocata in data 19 novembre 2020 mediante collegamento da remoto, ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 9, in corso di conversione in legge, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia, il 2 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 9 febbraio 2021