

Il guardiano del trust è condebitore solidale per le imposte sull'atto istitutivo?

di Angelo Busani (*) e Raul-Angelo Papotti (**)

La **sentenza** della **Commissione tributaria** regionale del **Veneto n. 85/2018**, che qualifica il **guardiano** di un **trust** come "**parte contraente**" dell'**atto istitutivo** del trust, suscita perplessità. Ricomprendere chi sia nominato quale "guardiano" nell'atto istitutivo di un trust nel novero dei soggetti gravati da un obbligo solidale per il pagamento dell'imposta di registro (nonché delle imposte ipotecaria e catastale) dovute per l'atto recante detta nomina significa erroneamente non considerare che la **capacità contributiva** espressa con l'atto istitutivo di un trust è l'istituzione del **vincolo di destinazione** sui beni che ne sono oggetto. Inoltre, la sentenza suscita dubbi, in quanto il caso giudicato dalla Commissione tributaria regionale del Veneto, in base all'art. 57 del T.U.R., concerneva una pretesa relativa alle imposte ipotecaria e catastale.

Secondo la sentenza n. 85/2018 (1) della Commissione tributaria regionale Veneto (Sez. VI), il soggetto che sia nominato "guardiano" di un *trust* (e che, perciò, intervenga all'atto istitutivo del *trust* stesso per accettare detta nomina e per prestare il proprio consenso (2) all'istituzione del vincolo di destinazione sui beni in *trust*) è da qualificare come "parte contraente" di detto atto istitutivo, in quanto per "parte contraente" devono intendersi "coloro che hanno partecipato formalmente all'atto".

Pertanto, secondo la Commissione tributaria regionale Veneto, posto che l'art. 57, comma 1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (recante il Testo Unico dell'imposta di registro) (3), annovera "le parti contraenti" nel perimetro dei soggetti che "sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta" di registro, in tale perimetro deve intendersi compreso anche il guardiano del *trust* intervenuto nel predetto atto isti-

tutivo del *trust*, al quale pertanto l'Amministrazione legittimamente richiede il pagamento delle imposte ipotecaria e catastale che si rendono dovute in dipendenza di tale atto.

La sentenza suscita notevoli perplessità almeno sotto due profili:

- l'identificazione del concetto di "parti contraenti" di un dato atto con "coloro che hanno partecipato formalmente all'atto" medesimo;
- il fatto che con la sentenza in esame sia stata giudicata, in base all'art. 57, T.U.R., una fattispecie concernente una pretesa dell'Amministrazione relativa al versamento delle imposte ipotecaria e catastale.

Le "parti contraenti"

Il concetto di "parti contraenti" (di cui all'art. 57, comma 1, T.U.R.), quale definito nella sentenza in oggetto, non appare individuato in modo appropriato.

(*) *Notaio in Milano*

(**) *Avvocato e dottore commercialista in Milano, LL. M., Partner Chiomenti, Responsabile del Dipartimento Fiscale*

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(2) Occorre senz'altro dar credito alla sentenza nella parte in cui essa riferisce che il guardiano in questione, una volta nominato, ha pure partecipato all'atto di cui si discute anche "per dare il suo consenso all'operazione di trasferimento dei beni in *trust* in conformità ai poteri attribuiti[gli] nell'atto" (la sentenza continua poi affermando che il guardiano pertanto ha contribuito "alla produzione dell'effetto giuridico dell'atto rendendo efficace la volontà del disponente e del *trustee* e per tale ragio-

ne il suo coinvolgimento legittima la sua soggettività passiva ai tributi dovuti a seguito della registrazione dell'atto"). Non senza però rilevare che, il guardiano, di solito, è istituito per autorizzare le operazioni del *trustee* dopo l'istituzione del *trust*; e che è abbastanza strana e irrituale una fattispecie nella quale il guardiano autorizzi il disponente e il *trustee* a porre in essere il vincolo di destinazione dei beni in *trust*: invero, l'istituzione del vincolo di destinazione è un *prius*, non un *posterior*, dell'entrata in carica del guardiano.

(3) Al D.P.R. n. 131/1986 ci si riferirà, d'ora innanzi, con l'acronimo "T.U.R."

Invero, per ragioni di capacità contributiva, il concetto di “parti contraenti” deve intendersi riferito alle “parti in senso sostanziale” dell’atto sottoposto a registrazione (e dal quale derivano l’effettuazione di formalità pubblicitarie nei Registri Immobiliari e nella banca dati catastale), vale a dire i soggetti la cui sfera giuridica sia destinataria degli effetti di un dato atto, i

quali, a loro volta, rappresentino una manifestazione di capacità contributiva (4).

Si tratta, in altre parole, di un concetto non estensibile a chiunque, per qualsiasi ragione, prenda parte a un dato atto, senza essere destinatario di tali effetti (5) (si pensi a un soggetto, titolare di un potere di *electio amici* ai sensi dell’art. 1401, Codice civile, e che intervenga all’atto solo per designare l’*electus*).

Ricomprendere chi sia nominato quale “guardiano” nell’atto istitutivo di un *trust* (e coevamente presti il proprio consenso al vincolo di destinazione che con esso si istituisce) nel novero dei soggetti gravati da un obbligo solidale per il pagamento dell’imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale, dovute per l’atto recante detta nomina significa erroneamente non considerare che la capacità contributiva espressa con l’atto istitutivo di un

SOLUZIONI OPERATIVE

Parti contraenti dell’atto istitutivo del trust
Il concetto di “parti contraenti” dell’atto istitutivo del trust deve intendersi riferito alle “**parti in senso sostanziale**” dell’atto sottoposto a **registrazione**, vale a dire i soggetti la cui sfera giuridica sia destinataria degli effetti di un dato atto, i quali, a loro volta, rappresentino una manifestazione di **capacità contributiva**. Si tratta di un concetto non estensibile a chiunque, per qualsiasi ragione, prenda parte a un dato atto senza essere destinatario dei relativi effetti.

trust è l’istituzione del vincolo di destinazione sui beni che ne sono oggetto (6), effetto giuridico con il quale l’atto di nomina del guardiano e il suo consenso autorizzatorio all’istituzione del vincolo di destinazione non hanno proprio nulla a che fare.

Identicamente (lo si osserva per inevitabile associazione di idee), chi sia nominato, in sede di atto co-

stitutivo, membro di un organo amministrativo o di controllo di una società o di altro ente non societario, non certo può essere considerato “parte contraente” dell’atto stesso con riferimento alle imposte dovute per i conferimenti che siano contestualmente effettuati.

I soggetti obbligati al pagamento delle imposte ipotecaria e catastale

Come sopra anticipato, la sentenza in commento suscita perplessità in quanto il caso giudicato dalla Commissione tributaria regionale Veneto in base all’art. 57, T.U.R., concerneva una pretesa relativa alle imposte ipotecaria e catastale.

Invero, i soggetti passivi delle imposte ipotecaria e catastale non sono indicati dall’art. 57, T.U.R., bensì dall’art. 13, D.Lgs. 31 ottobre

(4) Cfr. Busani, *Imposta di registro. Imposte ipotecaria e catastale. Imposta sostitutiva per i finanziamenti*, Milano, 2018, pag. 508.

(5) Si pensi al caso del soggetto intervenuto in un contratto, tra altri stipulato, al solo fine di confermare l’intervenuta cancellazione di un vincolo già gravante su un bene oggetto di compravendita: cfr. Cass., 18 settembre 1986, n. 5659, secondo cui “la qualità di parte contraente, al fine dell’obbligo solidale per il pagamento dell’imposta di registro, non deriva dal semplice intervento nell’atto cui la registrazione si riferisce con pattuizioni solo enunciative, sul piano storico, di un effetto già realizzato con altro atto ma dalla partecipazione formativa al negozio oggetto dell’imposizione”.

(6) In questa materia si pone, peraltro, il tema se l’imposta di donazione sia correlata all’istituzione del vincolo di destinazione in sé (e, quindi, ad esempio, anche all’istituzione del c.d. *trust* auto-dichiarato) oppure se l’applicazione di detta imposta dipenda dal fatto che l’istituzione del vincolo di destinazione comporti anche un evento traslativo del bene o del diritto che

è oggetto del vincolo stesso (con la conseguenza che non sarebbe tassabile l’auto-dichiarazione del vincolo di destinazione, ma solo l’istituzione di quel vincolo di destinazione in base al quale il soggetto che istituisce il vincolo trasferisca ad altro soggetto - ad esempio, il *trustee* nel *trust* - la titolarità di un dato bene, con ciò sottoponendolo al vincolo di destinazione). Essendo questo tema compiutamente *ivi* trattato, ci si permette di rinviare a Busani, “Ulteriore ‘giravolta’ in Cassazione sulla tassazione dell’apporto al trust”, in *Corr. Trib.*, n. 25/2018, pag. 1951; Busani, “Non soggetto a imposta l’atto di dotazione del trust. La Cassazione prosegue nel percorso di spostare ‘a valle’ la tassazione del trust”, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 2/2018, pag. 126; Busani - Ridella, “Reset in Cassazione: l’imposta di donazione non si applica al vincolo di destinazione derivante da un trust”, in *Corr. Trib.*, n. 6/2017, pag. 455; Busani - Papotti, “L’imposizione indiretta dei trust: luci e ombre delle recenti pronunce della Corte di Cassazione”, in *Corr. Trib.*, n. 16/2015, pag. 1203.

1990, n. 347 (il Testo Unico delle imposte ipotecaria e catastale) (7).

Evidentemente, la sentenza in esame, per ritenere (ai sensi dell'art. 57, T.U.R.) anche il guardiano quale obbligato solidale al pagamento delle imposte ipotecaria e catastale, ha sottinteso (in quanto non lo afferma *expressis verbis*) che l'art. 57, T.U.R., sia richiamato, nell'ambito dalla disciplina delle imposte ipotecaria e catastale, dall'art. 13, comma 1, T.U.I.C., secondo il quale “[p]er l'accertamento e la liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, [...] si applicano, in quanto non disposto nel presente testo unico le disposizioni relative all'imposta di registro”.

Ora, la normativa in materia di soggetti obbligati al pagamento delle imposte ipotecaria e catastale è contenuta nell'art. 11, T.U.I.C. (e, quindi, è errato riferirsi, in questa materia, al richiamo operato dall'art. 13, comma 1, T.U.I.C., alle “disposizioni relative all'imposta di registro” in tema di “accertamento e la liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale” e, tramite esse, ritenere applicabile l'art. 57, T.U.R., nell'ambito delle imposte ipotecaria e catastale; senza poi considerare il rilievo - già di per sé assorbente - che l'art. 57, T.U.R., quando indica i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di registro, non pare comunque qualificabile come una norma in tema di “accertamento” e di “liquidazione”).

La ragione è evidente: il presupposto dell'imposta di registro (8) e il presupposto delle imposte ipotecaria e catastale (9) sono assai diversi e da ciò non può che derivare la diversità (e la stretta correlazione a ciascuno dei rispettivi ambiti impositivi) delle norme inerenti ai soggetti obbligati al pagamento di dette imposte.

Orbene, per ciò che concerne l'individuazione dei soggetti obbligati al pagamento delle imposte ipotecaria e catastale, l'art. 11, T.U.I.C., sancisce che si tratta:

a) dei “pubblici ufficiali obbligati al pagamento dell'imposta di registro [...] relativamente agli atti ai quali si riferisce la formalità o la voltura” (comma 1);

b) di “coloro che richiedono le formalità” da eseguirsi nei Registri Immobiliari “e le volture” catastali (comma 1);

c) di “coloro nel cui interesse è stata richiesta la formalità” da eseguirsi nei Registri Immobiliari “o la voltura” catastale (comma 2).

Restringendo, dunque, il ragionamento alla fattispecie oggetto del giudizio che ha avuto esito con la sentenza in commento (e cioè all'atto istitutivo di un *trust* sottoponendo al vincolo del *trust* il diritto di proprietà di un bene immobile) si deve osservare che esso è un atto per il quale il pubblico ufficiale rogante ha l'obbligo di trascrizione (ai sensi dell'art. 2671, comma 1, c.c.) e di voltura catastale (art. 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 650).

Se ne deriva, pertanto, da un lato, che obbligato al pagamento delle imposte ipotecaria e catastale è, anzitutto, il notaio rogante; e che, d'altro lato, l'ipotesi di cui sopra alla lett. b) (“coloro che richiedono le formalità” da eseguirsi nei Registri Immobiliari “e le volture” catastali) non si rende configurabile nel caso specifico, essendovi l'obbligo pubblicitario in capo, appunto, al notaio rogante.

Quanto, infine, all'ipotesi di cui sopra alla lett. c) (“coloro nel cui interesse è stata richiesta la formalità” da eseguirsi nei Registri Immobiliari “o la voltura” catastale), essendo tali soggetti individuabili come “coloro nel cui interesse è stata richiesta la formalità pubblicitaria” e cioè “dei soggetti a cui ‘favore’ o ‘contro’ i quali viene presa la formalità” “o la voltura (si pensi al soggetto che deve essere disintestato dal Catasto nonché a quello che, viceversa, deve esservi intestato)” (10), in questo ambito vanno certamente ricompresi il disponente e il *trustee*, ma non certo il guardiano del *trust*.

(7) Al D.Lgs. n. 346/1990 ci si riferirà, d'ora innanzi, con l'acronimo “T.U.I.C.”.

(8) Cfr. Busani, *Imposta di registro*, cit., pag. 37.

(9) Cfr. Busani, *Imposta di registro*, cit., pag. 134 (per l'imposta ipotecaria) e pag. 140 (per l'imposta catastale).

(10) Cfr. Busani, *Imposta di registro*, cit., pag. 227.

LA SENTENZA

Commissione tributaria regionale Veneto, Sez. VI, Sent. 18 gennaio 2018 (12 dicembre 2017), n. 85 - Pres. Fina - Rel. Perera

Per “parti contraenti” si intendono i soggetti che hanno partecipato formalmente all’atto soggetto a registrazione. Ne consegue che la solidarietà per il pagamento dell’imposta di registro, ipotecaria e catastale comprende anche il soggetto (da qualificarsi, pertanto, come parte contraente) che intervenga nell’atto istitutivo del trust per accettare la sua nomina quale guardiano e per prestare il proprio consenso al trasferimento al trustee dei beni vincolati in trust dal disponente.

Esposizione in fatto

La vertenza perviene all’esame della Commissione Tributaria Regionale a seguito appello proposto dall’Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Treviso n. 735/02/15 che aveva accolto il ricorso della contribuente signora B.R. residente in R. (M.) avverso gli avvisi di liquidazione per imposte ipotecarie e catastali - anno 2013 dichiarando l’esclusione della contribuente dalla responsabilità solidale di cui all’art. 57 c. 1 del D.P.R. n. 131 del 1986.

In data 18.6.2013 presso lo studio del notaio G.S. in ... (...) veniva costituito un *trust* denominato “stella *trust*” registrato telematicamente in data 20.6.2013 tra il sig. L.F. - quale disponente - ed il sig. L.C. quale *trustee*.

Il disponente sig. L.F. residente in G. (M.) nominava quale guardiano del *Trust* la signora B.R. al solo scopo di controllare e supervisionare l’operato del *Trust*. La direzione provinciale di Treviso con avviso di liquidazione notificato in data 18.4.2015 nei confronti dell’appellata procedeva al recupero delle maggiori imposte ipotecarie e catastali dovute rispettivamente nella misura del 2% e 1%.

Con l’appello l’ufficio eccepisce l’erroneità della prima decisione per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 57 c.1 del D.P.R. n. 131 del 1986 e 13 del D.Lgs. n. 347 del 1990. Sostiene che le circostanze evidenziate dai primi giudici sono irrilevanti ai fini dell’individuazione della condizione di coobbligato al pagamento dell’imposta principale del guardiano intervenuto nell’atto istitutivo di *trust* - ed attengono allo stato giuridico del guardiano all’interno del *trust*, ai suoi rapporti con gli altri soggetti dell’ente, alla sua revocabilità, ma non incidono sull’obbligazione dell’imposta principale ed il loro richiamo, con riferimento alla solidarietà tributaria si risolve in una petizione di principio.

In altre parole - sostiene l’ufficio - la Commissione di prime cure confonde lo *status* giuridico del guardiano all’interno del *trust* con la sua posizione rispetto al-

l’obbligazione tributaria derivante dalla partecipazione alla stipula dell’atto costitutivo del *trust*.

In realtà la signora B. interviene nella stipula per dare il suo consenso all’operazione di trasferimento dei beni in *trust* in conformità ai poteri attribuiti nell’atto e pertanto contribuisce alla produzione dell’effetto giuridico dell’atto rendendo efficace la volontà del disponente e del *trustee* e per tale ragione il suo coinvolgimento legittima la sua soggettività passiva ai tributi dovuti a seguito della registrazione dell’atto. Ritiene l’ufficio che il principale parametro da considerare al fine di valutare la sussistenza dell’obbligazione solidale in capo al guardiano del costituito *trust* sia il presupposto della norma fiscale dettato dall’art. 57 del T.U. dell’imposta di registro che trova applicazione anche per le imposte ipotecarie e catastali per effetto del rinvio contenuto nell’art. 13 del D.L. n. 347 del 1990.

Il presupposto per l’individuazione dei soggetti obbligati al pagamento si rinviene nel primo comma dell’art. 57 del D.P.R. n. 131 del 1986 che prevede, con riferimento agli atti pubblici, che siano solidalmente obbligati al pagamento delle imposte oltre al notaio che ha redatto l’atto anche le parti contraenti ed ovviamente l’espressione parti contraenti deve essere intesa in senso ampio comprensiva anche di coloro che pongono in essere attività giuridiche di natura non contrattuale e devono riferirsi anche a coloro che sono intervenuti nell’atto concorrendo alla formazione dell’atto stesso.

Con la sottoscrizione dell’atto la signora B. ha assunto la veste di parte contraente qualità dalla quale deriva per legge l’obbligo di corrispondere l’imposta principale in solido con il notaio e tutti i soggetti intervenuti nella formazione dell’atto.

La norma di cui all’art. 57 ha infatti l’evidente finalità di garantire l’interesse erariale alla riscossione del tributo.

Ribadisce quanto già dedotto in prime cure in merito alle altre censure sollevate dalla contribuente e ripor-

ta varia giurisprudenza di merito e di legittimità relativa all'istituto del *trust*.

Chiede la riforma dell'impugnata sentenza con conferma della legittimità e fondatezza dell'operato dell'ufficio.

Con vittoria di spese di lite.

Con le controdeduzioni depositate l'appellata contesta i motivi *ex adverso* ribadendo che per la sussistenza di un'obbligazione solidale sono necessari i seguenti presupposti:

a) che almeno una delle parti (creditrice e debitrice) sia soggettivamente complessa;

b) che la prestazione da eseguire sia la medesima (stessa causa e uguale contenuto) potendo differire eventualmente nelle modalità di adempimento;

c) che la fonte di obbligazione sia unica e poiché la pluralità di obbligazioni presuppone un interesse comune, di regola non si trasmettono agli altri cointeressati gli effetti pregiudizievoli, mentre si trasmettono quelli favorevoli.

Nel caso di specie non si è di fronte a più obbligati per la medesima prestazione, né ad un unico interesse, giocoforza non si può costringere la signora B. ad adempiere al pagamento di un debito che ad ella è completamente estraneo così come la prestazione ed ogni possibile beneficio discendente dal *trust*.

Contesta che la contribuente possa essere ritenuta parte e tanto meno parte contraente del *trust* avendo il solo compito di vigilare e verificare che le indicazioni contenute nell'atto costitutivo di *trust* siano rispettate dal *trustee*.

Il *trust* è ordinariamente triangolare - disponente - *trustee* e beneficiario e non possono pertanto sussistere dubbi nel ritenere completamente estranea la signora B. dagli obblighi tributari e fiscali discendenti dall'atto costitutivo del *trust* in esame.

Ripercorre quanto già evidenziato in prime cure e chiede il rigetto dell'appello principale con vittoria di spese di lite.

Motivi della decisione

La Commissione Tributaria Regionale osserva che la sig.ra B.R. pur rivestendo nell'atto notarile per cui si

controverte il ruolo di guardiano nell'atto di costituzione del *trust* "stella", figura *sui generis* su cui si può discutere, ha senza dubbio posto in essere un'attività giuridica e deve conseguentemente essere ritenuta parte contraente concorrendo con la propria manifestazione di volontà alla formazione dell'atto stesso, avendo assunto con l'apposta sottoscrizione la veste di parte contraente in senso lato, qualità dalla quale discende *ex lege* l'obbligo di corrispondere l'imposta principale in solido con il notaio e con tutti i soggetti intervenuti nella formazione dell'atto.

La norma di cui all'artt. 5-7 c. 1 del TUIR risulta infatti particolarmente rigorosa nell'individuare le parti contraenti in coloro che hanno partecipato formalmente all'atto ed il presupposto per la sussistenza dell'obbligo di pagamento del tributo di registro deve essere ravvisato nella partecipazione del soggetto all'atto sottoposto a registrazione.

Quanto evidenziato dai primi Giudici ai fini dell'individuazione della condizione di coobbligato al pagamento dell'imposta principale del guardiano intervenuto nell'atto istitutivo di *trust*, non può essere condiviso con riferimento alla solidarietà tributaria in quanto la signora B.R. nella veste di "guardiano" del *trust* è intervenuta nella stipula per dare il proprio consenso all'operazione di trasferimento dei beni in *trust* in conformità ai poteri attribuiti con l'atto, oltre che per accettare l'incarico ricevuto.

La prima decisione deve essere conseguentemente riformata con conferma della legittimità e fondatezza dell'operato dell'Ufficio.

Trattandosi di principio esclusivamente fiscale, considerate le divergenti decisioni, le spese di lite vanno integralmente compensate per entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

Definitivamente pronunciando accoglie l'appello dell'Ufficio.

Spese integralmente compensate per entrambi i gradi di giudizio.