

IL TRUST È PRIVO DI LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE ATTIVA

di Saverio Capolupo^(*).

D.Lgs. 31-12-1992, n. 546, Art. 10

La giurisprudenza di legittimità e di merito concorda nel ritenere che il *trust*, non essendo ente autonomo, sia privo di soggettività giuridica. Sul piano processuale, pertanto, tale soggetto è considerato privo di legittimazione processuale attiva. Tuttavia, la prassi evidenzia che, spesso, il *trust* è destinatario di atti impositivi, per cui occorre chiarire le iniziative da adottare per evitare che i provvedimenti diventino esecutivi. In via interpretativa si può ipotizzare il ricorso ad un'istanza di autotutela ovvero all'impugnazione del provvedimento nei termini per ottenere la dichiarazione di carenza di legittimazione attiva.

Sommario: [1. Premessa](#) - [2. L'interesse a ricorrere](#) - [3. La natura giuridica del trust](#) - [4. L'esclusione della legittimazione processuale attiva](#)

1. Premessa

In materia fiscale, con riferimento alla **soggettività passiva del trust**, sussistono numerosi dubbi che riguardano, non tanto le imposte sui redditi, quanto le imposte sui trasferimenti che traggono la loro origine nell'art. 2, comma 47, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286, con il quale è stata istituita l'**imposta sulle successioni e donazioni** anche sulla "costituzione di **vincoli di destinazione**, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346"⁽¹⁾.

Per effetto dell'art. 6 della Legge n. 112/2016, i beni e i diritti conferiti in *trust* ovvero gravati da vincoli di destinazione di cui all'art. 2645-ter c.c. ovvero destinati a fondi speciali di cui all'art. 1, comma 3, istituiti in favore delle persone con disabilità grave sono **esenti** dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi da 47 a 49⁽²⁾.

L'**incertezza applicativa** riguarda, pur nell'ambito di una figura unitaria, i differenti momenti negoziali nei quali quest'ultima normalmente si articola, a seconda che oggetto di imposizione sia:

- l'**atto istitutivo del trust**, di natura non traslativa di beni o diritti, ma meramente preparatoria, enunciativa e programmatica;
- l'**atto di dotazione o provvista del trust**, comportante il momentaneo trasferimento del bene o del diritto al *trustee* in funzione della realizzazione degli obiettivi prefissati e con i vincoli ad essa pertinenti⁽³⁾;
- l'**atto di trasferimento finale** del bene o del diritto al beneficiario.

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-catastale e 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).

È di tutta evidenza che tale incertezza riverbera i propri effetti anche sul **piano processuale**, soprattutto ai fini della corretta individuazione dell'**effettivo destinatario** di eventuali **atti impositivi**, sebbene la Corte di cassazione abbia registrato nel tempo un rilevante processo evolutivo volto a ricondurre a unità anche quegli indirizzi che, pur discostandosi dall'originaria posizione interpretativa, hanno, tuttavia, ritenuto di dover mantenere dei distinguo in relazione a fattispecie di *trust* reputate peculiari ed in qualche modo divergenti dal paradigma convenzionale.

In tale ottica il giudice di legittimità ha, da ultimo⁽⁴⁾, attribuito, ad esempio, rilevanza dirimente al fatto che il **beneficiario** sia **designato** già con l'atto istitutivo del *trust*, in modo da denotare "sin da subito" la sussistenza nel disponente della volontà di trasferire a questi il bene in dotazione, con conseguente applicazione immediata dell'imposta proporzionale; mentre l'imposta dovrebbe essere applicata in misura fissa nella diversa ipotesi di mancata designazione del beneficiario nell'atto istitutivo.

Tale osservazione, però, non ha escluso *tout court* che, in alcune fattispecie, sia possibile valutare, sin da subito, se il disponente abbia avuto la volontà effettiva di realizzare, sia pure per il tramite del *trustee*, un trasferimento dei diritti in favore di terzo.

È chiaro, infatti, che, allorquando il beneficiario sia unico e ben individuato e il negozio costitutivo non preveda, neppure in via subordinata, il ritorno dei beni in capo al *settlor*, l'operazione dismissiva evidenzia, in assenza di provati intenti elusivi, una reale **volontà di trasferimento**, con la conseguente applicabilità immediata dell'aliquota di volta in volta prevista.

La medesima Corte⁽⁵⁾ ha individuato, nel **trust liquidatorio**, un **effetto traslativo immediato** (con conseguente applicazione dell'imposta di donazione) nella volontà del disponente di realmente attribuire all'attuatore la proprietà dei beni, in modo tale che il vincolo di destinazione debba ritenersi "idoneo a produrre un effetto traslativo funzionale al (successivo ed eventuale) trasferimento della proprietà dei medesimi beni vincolati a favore di soggetti beneficiari diversi dal soggetto disponente senza alcun effetto di segregazione del bene".

In particolare, si è sostenuto che Il *trust* mediante il quale si costituisce un vincolo di destinazione idoneo a produrre un effetto traslativo in favore del *trustee*, sebbene funzionale al successivo ed eventuale trasferimento della proprietà dei beni vincolati ai soggetti beneficiari, deve essere assoggettato all'**imposta sulle successioni e donazioni**, facendo emergere la potenziale capacità economica, ex art. 53 Cost., del destinatario del trasferimento.

2. L'interesse a ricorrere

L'accennata opacità, considerati anche gli orientamenti non univoci della dottrina e della giurisprudenza, incide soprattutto sulla sussistenza o meno della **legittimazione processuale attiva del trust**, sia in materia fiscale, sia, sul piano più generale, per la tutela di interessi di natura extrafiscale.

Senza entrare in dispute dottrinali, è pacifico che, in campo processuale tributario, le parti in senso sostanziale siano da identificare nei soggetti che effettivamente, sia dal lato attivo, sia da quello passivo, siano titolari di una **posizione giuridica sostanziale** della quale si discute dinanzi al giudice chiedendone l'accertamento ovvero contestandone l'esistenza (trattasi della c.d. *legitimatio ad causam*)⁽⁶⁾.

Non è rilevante, per contro, ai fini in esame, considerare la capacità di stare in giudizio.

In via generale, l'art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992 definisce la **parte ricorrente** in senso formale in dipendenza del mero fatto della **proposizione della domanda**. Per contro, definisce in senso sostanziale la parte resistente rapportandola al soggetto che ha emanato l'atto che ha formato oggetto di impugnazione.

Dal punto di vista della legittimazione processuale, nonostante la formulazione dell'indicato art. 10 sia infelice ed incompleta, è certo che la parte ricorrente possa essere individuata, sia nel **oggetto destinatario dell'atto** con il quale l'Amministrazione finanziaria notifica la sua pretesa creditoria, sia **qualsiasi altro soggetto, anche terzo**, quale parte nel rapporto controverso ovvero potenzialmente comunque **inciso** nella sua **sfera giuridico patrimoniale** dalla controversia.

Una parte della dottrina invece è orientata per una interpretazione più restrittiva, sostenendo che il ricorrente, per usare la terminologia dell'indicato art. 10, debba essere indentificato esclusivamente con il destinatario ovvero con il soggetto cui è stato notificato uno degli atti indicati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, ritenendo che tale soluzione non si ponga in contrasto con le esigenze di **tutela degli interessi di soggetti terzi**.

Indubbiamente, tale impostazione aiuta a delimitare l'area dei soggetti legittimati a far valere i propri interessi dinanzi al giudice tributario.

Fermo restando che tale conclusione non appare del tutto persuasiva, anche a voler considerare le ipotesi di litisconsorzio e intervento del terzo, in quanto la tutela di tali interessi deve essere comunque garantita, occorre verificare le conseguenze di tale impostazione con riferimento al *trust*.

D'altra parte, secondo un autorevole orientamento dottrinale⁽⁷⁾, pienamente condivisibile, la tendenza ad identificare il soggetto passivo della pretesa creditoria esclusivamente con il destinatario di uno degli atti di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, se da un lato fotografa la realtà fattuale nella maggioranza dei casi; dall'altro, ignora che l'interesse a ricorrere sussiste ogni qualvolta un soggetto riceve un atto impositivo, pur non essendo l'effettivo soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, anche al di fuori delle ipotesi di responsabilità solidale.

A titolo di esempio può essere citata l'ipotesi in cui si notifici un atto impositivo per errore ad un soggetto del tutto estraneo.

3. La natura giuridica del trust

Secondo l'art. 2 della Convenzione dell'Aja 1° luglio 1985, relativa alla legge applicabile ai *trust* ed al loro riconoscimento, resa esecutiva in Italia con Legge 16 ottobre 1989, n. 364, ratificata con Legge n. 364/1989, si intendono per *trust* i "rapporti giuridici" istituiti da una persona, il costituente (o disponente o *settlor*) - con atto tra vivi o *mortis causa* - qualora alcuni beni siano stati posti sotto il controllo di un *trustee* nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico.

I **beni in trust** costituiscono una massa distinta e non sono parte del patrimonio del *trustee* e tali beni sono intestati a nome del *trustee* o di un'altra persona per conto del *trustee*.

Il **trustee** 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 impostegli dalla legge e non è necessariamente incompatibile con l'esistenza di un *trust* il fatto che il disponente conservi alcuni diritti e facoltà, o che il *trustee* stesso abbia alcuni diritti in qualità di beneficiario.

Il *trust* può rispondere a **finalità eterogenee**: di famiglia; di garanzia; di liquidazione e pagamento; di realizzazione di un'opera pubblica; di solidarietà sociale; di realizzazione di interessi meritevoli di tutela a favore di persone disabili, Pubbliche amministrazioni o altri soggetti (art. 2645-ter c.c.), ecc.

L'ordinamento vede con favore l'istituto sia per la varietà e flessibilità di funzione, sia perché esso permette un'operatività comune ed armonizzata pur nell'ambito di legislazioni di tradizione differente.

L'Amministrazione finanziaria, a sua volta, ha chiarito⁽⁸⁾ che debba considerarsi *trust* un rapporto giuridico complesso con un'**unica causa fiduciaria** che caratterizza tutte le vicende del *trust* (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, raggiungimento dello scopo).

Ha, altresì, precisato che devono considerarsi "**vincoli di destinazione**" "i negozi giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi".

Per quanto riguarda le **imposte sui redditi**, la mancanza di personalità giuridica non è di ostacolo, per regola generale, alla individuazione nel *trust* della **soggettività passiva IRES** (T.U.I.R., art. 73, come modificato dalla Legge n. 296/2006); con diversa disciplina a seconda che si tratti di *trust* residente o non residente, ovvero che si tratti di *trust* con individuazione, o senza individuazione, dei beneficiari.

Com'è noto, tale istituto è un insieme di beni e rapporti giuridici tra soggetti il cui effetto non è quello di dare vita ad un nuovo soggetto di diritto, ma quello di istituire un patrimonio destinato a un fine prestabilito.

Tale istituto è caratterizzato, dunque, dal fatto che i beni in *trust* costituiscono una **massa distinta** e non sono parte del patrimonio del *trustee* venendo essi intestati al *trustee*, o ad un altro soggetto per conto del *trustee*, che ha il potere e l'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*, con la conseguenza che il patrimonio segregato in *trust*

non può essere aggredito dai creditori (né dagli aventi causa) personali del disponente e/o del *trustee*, formando così una massa separata e distinta.

Il *trust*, pertanto, sostanzia un rapporto giuridico fondato sulla fiducia tra disponente (*settlor*) e *trustee*.

L'atto di disposizione patrimoniale comporta, quindi, sul piano giuridico formale, una dissociazione fra intestazione dei beni al nome del *trustee* e titolarità dell'interesse al bene, che è quello del beneficiario e non del *trustee*.

Gli effetti tipici peculiari che connotano il *trust* rispetto ai beni che ne sono l'oggetto sono, dunque, quello di destinazione e quello segregativo: il primo è quello principale, mentre l'effetto segregativo strumentale è finalizzato alla realizzazione dell'interesse cui mira la destinazione del bene, e cioè l'interesse del beneficiario (o altro fine specifico).

Viene, quindi, in rilievo un rapporto giuridico tra più soggetti, il disponente, il *trustee* e i beneficiari, in cui il primo dispone di una massa di beni a favore del *trustee* il quale si vincola al perseguimento di un fine a lui soggettivamente estraneo, che può assumere i contenuti più vari.

Il disponente, di norma, trasferisce taluni beni o diritti a favore del *trustee* il quale li amministra, con i diritti e i poteri del proprietario, nell'interesse del beneficiario o per uno scopo prestabilito.

I beni conferiti in *trust* costituiscono, pertanto, un patrimonio separato rispetto al patrimonio del *trustee*, sicché quei beni (salvo l'attuale art. 2929-*bis* c.c., conseguente al D.L. n. 83/2015) non possono essere escussi dai creditori del *trustee*, del disponente o del beneficiario.

L'opzione organizzativa della costituzione di un *trust* costituisce in definitiva, ai fini qui in rilievo, un elemento in sé neutro risolvendosi, comunque, in uno schema giuridico formale la cui attitudine funzionale necessita di una conferma.

Tale verifica, ovviamente, va effettuata in concreto al fine di accertare se sussista in capo alla parte ricorrente una posizione legittimante qualificata e differenziata, tale da renderne attuale e concreto l'interesse a ricorrere⁽⁹⁾.

In questo senso - e solo in questo - il *trust* è caratterizzato da una **doppia proprietà**, perché l'una, in capo al *trustee*, è finalizzata solo all'amministrazione; l'altra, quella che farà capo al beneficiario, assume rilevanza quale momento di effettivo godimento del bene e delle relative utilità giuridiche.

Va da sé che, in base ai canoni tradizionali dell'ordinamento, fortemente formalistico, non è agevole misurarsi con un simile **sdoppiamento di posizioni giuridiche**. Tuttavia, è abbastanza evidente la compressione del diritto di godimento dei beni affidati al *trustee*, che pure ne è il proprietario: in sostanza, mentre la titolarità del diritto di proprietà è piena, l'esercizio del diritto del *trustee* è, per contro, limitato al perseguimento degli scopi indicati nell'atto istitutivo.

La prassi evidenzia anche l'ipotesi in cui sia designato come *trustee* uno dei disponenti.

Ora, se è lo stesso **disponente** a essere **designato quale trustee**, e se dunque si è in presenza un *trust* almeno in parte **autodichiarato**, il vincolo di destinazione sui beni si forma, per quella parte, all'interno dello stesso patrimonio della parte disponente.

L'interesse alla corretta amministrazione del patrimonio in *trust* non integra, a sua volta, una posizione di diritto soggettivo attuale in favore dei beneficiari ai quali siano attribuite dall'atto istitutivo soltanto facoltà, non connotate da realtà, assoggettate a valutazioni discrezionali del *trustee*⁽¹⁰⁾.

È parimenti noto che il *trust* deve essere esaminato sotto differenti profili, peraltro non tutti ben perimetrati dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

A titolo puramente esemplificativo si citano:

- il **trust familiare**, qualificato *munus* di diritto privato, che si sostanzia nel compimento di un singolo atto giuridico, bensì in un'attività multiforme e continua;

- l'esclusione del **patto successorio**, vietato ex artt. 458 e 589 c.c., in ordine alle disposizioni testamentarie poste in essere da due soggetti e dirette a costituire un'unica fondazione nominandola erede universale, che si è riflessa sulla tendenza alla progressiva erosione della portata del divieto dei patti successori, evidenziata, salvi i diritti dei legittimari, dal recepimento nella normativa nazionale dell'istituto della disciplina di *common law*;

- i dubbi sulla sussistenza, in caso d'**intestazione di beni immobili**, di ragioni economico-sociali o, invece, della esclusiva funzione di consentire un risparmio fiscale;

- l'operatività o meno della **confisca dei beni in trust**, qualora esso risulti una mera apparenza;

- la **legittimazione processuale**, attiva e passiva, ecc.

Invero, rilevanti diversità si riscontrano a seconda:

- che il *trust* venga costituito **per atto tra vivi oppure per testamento**, con efficacia dopo la morte del disponente;

- delle prescelte modalità di **individuazione del beneficiario** (al momento della istituzione o in un momento successivo da parte del disponente o dello stesso *trustee*; con possibilità di revoca o meno);

- che il *trustee* ed il beneficiario vengano individuati in **soggetti terzi** oppure nello stesso disponente (c.d. *trust* autodichiarato), ecc.

Ovviamente, non mancano **fattori individualizzanti comuni** che sono stati individuati dalla giurisprudenza:

- nel **nucleo causale unitario** costituito dalla combinazione dello scopo di destinazione con quello, ad esso strumentale, di segregazione patrimoniale;

- nell'attuazione del **vincolo di destinazione** mediante intestazione meramente formale dei beni al *trustee* e attribuzione al medesimo di poteri gestori circoscritti e mirati allo scopo;

- nell'attribuzione al beneficiario (ove esistente) di una posizione giuridica iniziale che non è di diritto soggettivo sul bene, ma di **aspettativa** o di **interesse qualificato** ad una gestione conforme alla realizzazione dello scopo.

Nonostante le multiformi peculiarità, si ritiene, pacificamente, che l'effetto proprio del *trust* validamente costituito, come già accennato, non sia quello di dar vita ad un nuovo soggetto, ma unicamente quello di istituire un patrimonio destinato al fine prestabilito.

Ne deriva che il *trustee* sarebbe l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi, non quale "legale rappresentante" di un soggetto (che non esiste), ma come soggetto che dispone del diritto.

L'opzione organizzativa della costituzione di un *trust* costituisce, in definitiva, un elemento in sé neutro risolvendosi, comunque, in uno schema giuridico formale la cui attitudine funzionale necessita di una conferma in concreto.

4. L'esclusione della legittimazione processuale attiva

La legittimazione ad agire (o a ricorrere) consiste, invero, nell'affermazione della titolarità della posizione qualificata necessaria ai fini del ricorso; presuppone, dunque, il riconoscimento dell'esistenza di una situazione giuridicamente attiva, protetta dall'ordinamento, riferita ad un bene della vita oggetto della funzione svolta dall'Amministrazione, idonea a differenziare la posizione del soggetto⁽¹¹⁾.

Per consolidata giurisprudenza, poi, l'**interesse ad agire** costituisce indefettibile condizione dell'azione che deve perdurare sino al tempo della decisione, e che esprime l'utilità o il vantaggio che il ricorrente può ritrarre dalla decisione in relazione a un bene della vita, anche di natura morale o residuale, ingenerando così un "concreto bisogno di tutela giurisdizionale".

Le condizioni dell'azione giurisdizionale sono rinvenibili nella legittimazione ad agire e nell'interesse a ricorrere, la prima intesa come titolarità di una situazione soggettiva qualificata, la seconda come **vantaggio dall'accoglimento del ricorso**, ex art. 100 c.p.c.

che vale a qualificare la posizione dell'istante rispetto a quella indifferenziata del *quisque de populo*⁽¹²⁾.

Com'è noto, la *legitimatio ad causam*, attiva e passiva, che si ricollega al principio di cui all'art. 81 c.p.c., inteso a prevenire una sentenza *inutiliter data*⁽¹³⁾, attiene all'astratta possibilità che le parti del giudizio siano i soggetti cui si riferisce la norma invocata: richiede, perciò, solo l'interpretazione di tale norma, ai fini della verifica, secondo la prospettazione offerta dall'attore, della regolarità processuale del contraddittorio⁽¹⁴⁾, distinguendosi dall'effettiva titolarità del rapporto che, invece, richiede anche un accertamento del fatto cui si ricollega la postulata qualificazione di diritto sostanziale e attiene al merito della controversia⁽¹⁵⁾.

In merito, le Sezioni Unite della Suprema Corte, chiamate a pronunciarsi sulla portata della **titolarità attiva e passiva del rapporto giuridico dedotto in giudizio**, con la sentenza n. 2951/2016 hanno chiarito la differenza con la legittimazione ad agire, dirimendo un forte contrasto giurisprudenziale.

Nell'*iter* argomentativo ripercorso dalla Corte sono state analizzate le due contrapposte tesi: la prima, quella minoritaria, la quale sostiene che la titolarità costituisce una mera difesa, con l'ovvia conseguenza che incombe sulla parte, la cui titolarità è contestata, fornire la prova di possederla; la seconda, quella maggioritaria, che afferma che la contestazione della reale titolarità attiva o passiva del diritto sostanziale dedotto in giudizio costituisce un'eccezione in senso tecnico, che deve essere introdotta nei tempi e nei modi previsti per le eccezioni di parte e che, di conseguenza, spetta alla parte che prospetta tale eccezione l'onere di provare la propria affermazione.

Nell'occasione, a composizione del contrasto, le Sezioni Unite hanno ritenuto meritevole di condivisione l'orientamento minoritario, considerandolo evidentemente di maggiore coerenza con i principi del processo e, in particolare, con quello sulla ripartizione dell'onere probatorio.

Per le Sezioni Unite la circostanza che la questione inerente alla titolarità del diritto attenga al merito, se per un verso significa che rientra nel problema della fondatezza della domanda, della verifica della sussistenza del diritto fatto valere in giudizio, per altro verso non significa (anche) che la relativa prova gravi sul convenuto e che la difesa con la quale il convenuto neghi la sussistenza della titolarità costituisca un'eccezione, tanto meno in senso stretto.

Quest'ultimo assunto, ad avviso del giudice di legittimità, costituisce il punto debole della tesi sostenuta dall'orientamento maggioritario poiché la circostanza che la relativa questione attenga al merito, e in particolare al profilo della fondatezza della domanda, con le discendenti conseguenze in termini di allegazione dei fatti costitutivi e di ripartizione dell'onere probatorio, non giustifica le conclusioni che, da essa, fa discendere l'orientamento maggioritario.

Per la Corte, infatti, poiché tra gli elementi costitutivi di un diritto possono esservi anche altri diritti, allora, sul piano dell'**onere probatorio**, in base alla ripartizione fissata dall'art. 2697 c.c., la titolarità del diritto è un fatto, appartenente alla categoria dei fatti-diritto, che della domanda costituisce il fondamento e va dimostrato da chi ne invoca eventuali effetti positivi in suo favore, sia direttamente, sia come componente di una fattispecie più ampia; se tale assunto dell'attore (cioè di essere titolare della posizione giuridica soggettiva azionata in giudizio) non sia condiviso dalla parte convenuta, quest'ultima potrà limitarsi a negarlo, con ciò formulando una mera difesa, mentre per converso la prova di esso potrà essere fornita dall'attore sia in positivo, sia anche attraverso il comportamento processuale del convenuto, qualora quest'ultimo riconosca espressamente detta titolarità oppure svolga difese che siano incompatibili con la negazione della titolarità, e quindi in applicazione del principio di cui all'art. 115 c.p.c.

Sicché, secondo il *dictum* delle Sezioni Unite, la **titolarità del rapporto controverso**, sia dal lato attivo che dal lato passivo, costituisce un **requisito di fondatezza della domanda**, del quale l'attore è tenuto a provare la sussistenza ex art. 2697 c.c., potendosene ritenere esonerato solamente quando il convenuto non lo contesti, di guisa che la contestazione della titolarità passiva (sebbene identico principio valga per la titolarità attiva), investendo un fatto costitutivo della domanda, non integra un'eccezione in senso stretto, ma una mera difesa che consiste nella contestazione del fatto costitutivo della domanda e non modifica il principio secondo il quale l'onere della prova del fatto costitutivo grava sull'attore.

In ogni caso, è di tutta evidenza che il difetto di giurisdizione (nel caso in esame attiva) non è privo di conseguenze, in quanto comporta la irregolare instaurazione del contraddittorio,

rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, ed è causa di inammissibilità del ricorso, comportando il rigetto della domanda per questione pregiudiziale di rito.

Tale verifica, ovviamente, va effettuata in concreto al fine di accertare se sussista in capo alla parte ricorrente una posizione legittimante qualificata e differenziata, tale da renderne attuale e concreto l'interesse a ricorrere.

In merito, deve essere precisato che, in caso di **domande rivolte contro più soggetti** comunque tutti - e solo - parti dell'unitario complesso rapporto di *trust*, le posizioni giuridiche soggettive sono indissolubilmente avvinte e condizionate dalla contestazione della validità genetica della stessa costituzione del rapporto, anziché di quella della sua opponibilità ai terzi⁽¹⁶⁾.

Sotto il profilo processuale, è di tutta evidenza l'impossibilità di assimilare il *trust* ad una società che agisce per mezzo del suo legale rappresentante, perché la costituzione di beni in *trust*, non solo non comporta, come ricordato, la creazione di un nuovo soggetto di diritto, ma istituisce un patrimonio destinato ad un preciso scopo, con la diretta conseguenza che questo patrimonio non è legittimato nei rapporti con i terzi (i beni sono intestati al *trustee*, anche se tale intestazione deve ritenersi solo momentanea, fino allo scioglimento del *trust*) per cui a tale scopo legittimato è solo il *trustee*⁽¹⁷⁾.

Sulla base di tale premessa la conclusione è ovvia: il *trust* non può stare in giudizio autonomamente e, quale ulteriore conseguenza, va escluso che possa ritenersi in alcun modo titolare di diritti e tanto meno destinatario di un atto impositivo (avviso di accertamento, avviso di liquidazione, avviso di irrogazione di sanzioni, ecc.).

Proprio perché mero "insieme" di beni e rapporti giuridici destinati ad un fine determinato nell'interesse di uno o più beneficiari⁽¹⁸⁾, il *trust* è privo di personalità giuridica, con la conseguenza che **soggetto legittimato** nei rapporti, anche processuali, con i terzi è esclusivamente il ***trustee*** nella sua veste di gestore, formale intestatario dei beni ed esercente in proprio dei diritti correlati.

La legittimazione processuale, pertanto, spetterebbe esclusivamente al *trustee*, quale unico soggetto che ha il potere di gestire i beni conferiti nel *trust* in conformità alle disposizioni contenute nell'atto istitutivo.

La giurisprudenza di legittimità predominante ha confermato tale orientamento, che trova un ulteriore avallo anche nella giurisprudenza di merito, in tema di carenza di legittimazione processuale in capo al *trust* in persona del suo legale rappresentante, ribadendo che qualsiasi azione processuale debba essere promossa, a pena di nullità, nei soli confronti del soggetto *trustee*.

Neppure può dirsi che, al di là delle possibili espressioni in concreto adoperate e adeguatamente prese in considerazione dall'Ufficio, possa ritenersi che l'atto impositivo debba essere sempre e comunque riferito alla persona del *trustee* in tale qualità.

Aderendo al richiamato indirizzo, occorre chiedersi quale comportamento possa ovvero debba assumere il *trust* qualora - e la prassi conferma - ad esempio, in materia di successioni, l'Amministrazione finanziaria gli notifici un avviso di liquidazione.

Esclusa l'ipotesi in cui si possa configurare una responsabilità solidale tra *trust* e *trustee* - essendo pacifico che, verificandosi tale presupposto, ad entrambi i soggetti debba essere riconosciuta la sussistenza di un interesse ad agire, conclusione, peraltro, condivisa dalla stessa Agenzia delle entrate, sia pure in via generale e non sul caso specifico - si è dell'avviso che non esista una soluzione unitaria, valida, cioè, per qualsiasi fattispecie che possa verificarsi.

Come prima ipotesi, qualora riceva un atto impositivo, il *trust* può chiedere all'Agenzia dell'entrate, in via di **autotutela**, il ritiro dell'atto impositivo richiamando la giurisprudenza della Corte di cassazione.

Va da sé che, ove l'Amministrazione non provveda (e non è certamente obbligata a rispondere e/o a provvedere) al fine di evitare che l'atto diventi definitivo (con tutte le conseguenze che ne derivano), è sempre consigliabile l'**impugnazione nei termini** dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado.

Una probabile **dichiarazione di insussistenza della legittimazione processuale attiva** lo pone al riparo di qualsiasi rivendicazione dell'Amministrazione, ribaltando il problema sull'Agenzia, sempre che non siano scattati i termini di decadenza per agire nei confronti del *trustee*.

Discorso a parte merita il richiamo allo stato della giurisprudenza nazionale che non consente di qualificare come pacifica l'**esclusione della legittimazione passiva del beneficiario** nelle azioni di nullità del *trust*, visto che quella è sì negata, ma soltanto secondo un'impostazione interpretativa maggioritaria⁽¹⁹⁾. (e comunque sostanzialmente nei rapporti coi terzi)⁽²⁰⁾, impostazione che, nella sua assolutezza, altre pronunce iniziano a mettere in dubbio per la configurabilità di una posizione *lato sensu* creditoria in capo al beneficiario⁽²¹⁾. o per la necessità almeno di approfondire e verificare la natura del *trust* ed, in particolar modo, se esso sia stato istituito o meno a titolo oneroso⁽²²⁾.

Parimenti diverso si presenta il problema del **litisconsorzio**, avendo la Corte di cassazione chiarito che il beneficiario è litisconsorte necessario soltanto nel caso in cui l'atto di dotazione di un bene in *trust* sia stato posto in essere a titolo oneroso dal momento che, solo in questa ipotesi, lo stato soggettivo del terzo rileva quale elemento costitutivo della fattispecie⁽²³⁾; mentre, come pure si è chiarito, in sé l'interesse alla corretta amministrazione del patrimonio in *trust* non integra una posizione di diritto soggettivo attuale in favore dei beneficiari ai quali siano attribuite dall'atto istitutivo soltanto facoltà, non connotate da realtà, assoggettate a valutazioni discrezionali del *trustee*.

Conseguentemente, è stato escluso che i **beneficiari non titolari di diritti attuali** sui beni siano legittimati passivi e litisconsorti necessari nell'azione revocatoria avente ad oggetto i beni in *trust*, spettando invece la legittimazione, oltre al debitore, al *trustee*, in quanto unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi⁽²⁴⁾.

Di contro, si è esteso il litisconsorzio al beneficiario, talvolta⁽²⁵⁾; avendo ritenuto sussistente un interesse giuridicamente rilevante, ai fini della relativa legittimazione processuale, dei beneficiari del *trust* in relazione all'impugnazione dell'atto istitutivo dello stesso, trattandosi propriamente del riconoscimento del loro interesse a resistere all'aggressione del titolo negoziale costituente il fondamento di una propria posizione soggettiva di natura creditoria *sic et simpliciter*; talaltra⁽²⁶⁾, con più estesa analisi dei presupposti, almeno ove si tratti di *trust* a titolo oneroso o gratuito distinzione tra i differenti titoli rilevante già a fini fiscali⁽²⁷⁾. ed a seconda dell'interesse del beneficiario e del disponente, in base alla corretta premessa che l'estensione del litisconsorzio necessario è proiezione degli elementi costitutivi della fattispecie e con articolata disamina dell'istituto.

(*) Professore a contratto di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Cassino. Consigliere di Stato.

(1) A. Borgoglio, "Il *trust* autodichiarato non sconta l'imposta sulle successioni e donazioni", in *il fisco*, n. 3/2016, pag. 288; S. Infantino, "Trust davanti ai giudici tributari", in *Trusts*, n. 2/2015, pag. 129; L. Serpieri, "La giurisprudenza in materia d'imposizione indiretta sugli atti di dotazione di beni in *trust*", in *Trusts*, n. 2/2015, pag. 152.

(2) Agenzia delle entrate, circolare 6 agosto 2007, n. 48/E.

(3) Sul punto si rinvia, tra gli altri, a L. Sabbi, L'imposta sui vincoli di destinazione non ha più seguaci, in *Trust*, n. 3/2018, pag. 280; A. Contrino, "Sulla nuova (ma in realtà inesistente) imposta sui vincoli di destinazione 'creata' dalla Suprema Corte: osservazioni critiche", in *Rass. trib.*, 2016, pag. 30 ss.; D. Stevanato, "La 'nuova' imposta su *trust* e vincoli di destinazione nell'interpretazione creativa della Cassazione", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, pag. 400 ss.; Id., "Imposta sui vincoli di destinazione e giudice legislatore: errare è umano, perseverare diabolico", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, pag. 398.

(4) Cass., ord. n. 31445 e n. 31446/2018; Id., n. 734/2019.

(5) Cass. n. 13626/2018.

(6) Per un approfondimento, si rinvia a C. Mandrioli, *Corso di diritto processuale civile*, Milano, 1984; E.T. Liebman, *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, Torino, 1992; F. Napolitano, "Le Parti", in AA.VV., *Il processo tributario*, 1998; F. Pistolesi, "Le parti del processo

tributario", in *Riv. dir. fin.*, 2002; A. Fantozzi, *Il Diritto tributario*, Torino, 2003 nonché alla copiosa bibliografia ivi richiamata.

(7) L. Carpentieri, "Le Parti: la legittimazione attiva e la legittimazione passiva", in *Il processo tributario*, Padova, 2008, pag. 241 ss.

(8) Agenzia delle entrate, circolari 22 gennaio 2008, n. 3/E, 6 agosto 2007, n. 48/E.

(9) Consiglio di Stato, Sez. I, parere n. 00130 del 9 gennaio 2019.

(10) Cass., Sez. III civile, 29 maggio 2018, n. 13388; Id., 19 aprile 2018, n. 9637.

(11) Consiglio di Stato, Sez. V, 27 gennaio 2016, n. 265.

(12) Consiglio di Stato n. 1890/2014; n. 8464/2010.

(13) Cass., Sez. 3, 1° marzo 2004, n. 4121.

(14) Cass., Sez. II civ., 17 marzo 1995, n. 3110; Id., 18 gennaio 2002, n. 548; Id., Sez. I civ., 20 novembre 2003, n. 17606.

(15) Cass., Sez. I civ., 20 novembre 2003, n. 17606.

(16) Cass. SS.UU. civile, 18 marzo 2019, n. 7621.

(17) Per un approfondimento si rinvia a S. Barone, "Opposizione di terzo e tutela dei beneficiari", in *Trusts e attività fiduciarie*, n. 3/2019; M. Lupoi, *Istituzioni del diritto dei trust negli ordinamenti di origine e in Italia*, Padova, 2016; *idem*, "Ancora sul ruolo processuale dei beneficiari in un'azione revocatoria: una questione di 'onerosità'?", in *Trusts e attività fiduciarie*, n. 3/2019, pag. 252; I. Pagni, "Trust e processo", in D. Zanchi (a cura di), *Il trustee nella gestione dei patrimoni*, Torino, 2009; F. Corsini, *Il trustee nel processo di cognizione*, Torino, 2012.

(18) Cass. n. 10105/2014, n. 3456/2015, n. 2043/2017, n. 31442/2018.

(19) Cass. 3 agosto 2017, n. 19376.

(20) Cass. 27 gennaio 2017, n. 2043; Id., 9 maggio 2014, n. 10105.

(21) Cass. 25 maggio 2017, n. 13175.

(22) Cass. 29 maggio 2018, n. 13388.

(23) Cass. 29 maggio 2018, n. 13388.

(24) Cass. 3 agosto 2017, n. 19376.

(25) Cass. 25 maggio 2017, n. 13175.

(26) Cass. Sez. trib., 25 maggio 2018, n. 13141.

(27) Cass. 25 maggio 2018, n. 13141.