

In fatto

Riferisce la narrativa della sentenza impugnata che Leo C. costituì in trust, così denominato, del quale si nominò trustee, i propri beni immobili, al fine di rafforzare la generica garanzia patrimoniale già prestata, nella qualità di fideiussore, in favore di alcuni istituti bancari; l'atto di costituzione prevede che, al raggiungimento dello scopo principale, il fondo eventualmente residuo sarebbe stato destinato al soddisfacimento dei bisogni e delle esigenze della famiglia del settlor e che, al termine del trust, il beneficiario finale di quanto fosse residuo sarebbe stato il disponente, se in vita, altrimenti i suoi legittimi eredi.

In esito alla registrazione dell'atto di costituzione denominato trust, l'Agenzia delle entrate emise avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta sulle donazioni ragguagliata al valore dei beni immobili conferiti, applicando l'aliquota dell'8%, giusta il 49° comma dell'articolo 2 del decreto legge 262 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 286 del 2006, che il disponente impugnò.

La Commissione tributaria provinciale respinse il ricorso, ma quella regionale ha accolto l'appello del contribuente, rilevando che, per effetto della costituzione del trust, Leo C. non ha beneficiato di arricchimento alcuno, in quanto la segregazione dei beni era intesa esclusivamente alla prestazione di una garanzia.

Per conseguenza, ha considerato, non è configurabile il presupposto impositivo dell'imposta sulle donazioni, ossia la liberalità; né è comunque prospettabile, in virtù della costituzione del trust, alcuna capacità contributiva del contribuente, nella qualità di trustee.

Ricorre l'Agenzia per ottenere la cassazione di questa sentenza, affidando il ricorso ad un unico motivo, al quale reagisce il contribuente con controricorso e ricorso incidentale concernente la compensazione delle spese processuali nei due gradi di merito del giudizio, illustrati altresì con memoria.

In diritto

1. Il ricorso principale può essere definito in camera di consiglio, risultando manifestamente fondato, con effetto assorbente del ricorso incidentale.

2. Con l'unico motivo del ricorso principale, proposto ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione e falsa applicazione dell'articolo 2, 47° comma, del decreto legge 3 ottobre 2006 n. 262, convertito dalla legge 23 novembre 2006 n. 286, sostenendo che tale norma, là dove configura come presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni anche la «costituzione di vincoli di destinazione» sia direttamente applicabile alla fattispecie in esame, a sostegno della pretesa dell'ufficio.

2.1. Di contro, la sentenza impugnata statuisce che «i vincoli di destinazione ed i trust sono istituti diversi» ed il contribuente, sviluppando quest'affermazione, puntualizza che, mentre il trust è un istituto giuridico, recte, un negozio giuridico, il vincolo di destinazione si limita a designare l'effetto prodotto da una categoria generica ed atipica di atti negoziali: di qui l'irriducibilità del primo al

secondo e la conseguente inapplicabilità del 47° comma dell'articolo 2 del decreto legge 262/2006, come convertito, dedicato ai soli vincoli di destinazione.

3. Il negozio realizzato da Leo C., benché sia denominato trust, non ne ha la fisionomia: ne manca, difatti, uno dei tratti tipologicamente caratteristici, ossia il trasferimento a terzi da parte del settlor dei beni costituiti in trust, al fine del conseguimento dell'effetto, con carattere reale, di destinazione del bene alla soddisfazione dell'interesse programmato.

3.1 Conferendo beni in trust, difatti, il disponente mira a modificare il risultato finale del negozio esterno di attribuzione patrimoniale, mediante l'obbligo assunto dal trustee d'imprimere a quanto trasferito la destinazione finale voluta.

Conformemente alla definizione di trust, allora (in base all'art. 2 della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, ratificata dalla legge 16 ottobre 1989 n. 364, secondo cui per trust «si intendono i rapporti giuridici istituiti... qualora dei beni siano posti sotto il controllo di un trustee nell'interesse del beneficiario»), la causa del relativo negozio sta nella conformazione funzionalmente orientata della proprietà.

3.2. Sul punto, la Corte (Cass. 9.5.2014 n. 10105) ha ritenuto che, in base all'articolo 2 della Convenzione, lo scopo caratteristico del trust, che ha identificato con quello di costituire una separazione patrimoniale in vista del soddisfacimento di un interesse del beneficiario o del perseguimento di un fine dato, è conseguito mediante la separazione dei beni dal restante patrimonio del disponente e la loro intestazione ad altro soggetto, parimenti in modo separato dal patrimonio di quest'ultimo.

3.3. In maniera ancora più eloquente, si è sancito che «presupposto coesenziale alla stessa natura dell'istituto è che il detto disponente perda la disponibilità di quanto abbia conferito in trust, al di là di determinati poteri che possano competergli in base alle norme costitutive. Tale condizione è ineludibile al punto che, ove risulti che la perdita del controllo dei beni da parte del disponente sia solo apparente, il trust è nullo (sham trust) e non produce l'effetto segregativo che gli è proprio» (Cass. pen., sez. V, 30.3.2011 n. 13276, Or.; conforme, sez. VI, 27.2.2014 n. 21621, Soc. Fr.).

3.4. Difatti, la lettera b) del secondo comma dell'art. 2 della Convenzione espressamente dispone che «i beni in trust sono intestati al trustee o ad un altro soggetto per conto del trustee»; e che il trust postuli l'alienazione dei beni del disponente emerge chiaramente dal terzo comma dell'art. 2, a norma del quale «il fatto che il disponente conservi alcuni diritti e facoltà o che il trustee abbia alcuni diritti in qualità di beneficiario non è necessariamente incompatibile con l'esistenza di un trust»: il diritto convenzionale, dunque, ammette, in astratto, che possano residuare in capo al settlor «alcuni diritti e facoltà», postulando, in concreto, che il trustee o l'altro soggetto per conto di questo siano terzi rispetto al disponente.

4. In questo contesto normativo, il contribuente deduce, e v'insiste in memoria, di aver richiamato l'applicazione, tra le leggi straniere che contemplano il trust, della Trust Jersey Law del 1994, come successivamente modificata, la quale all'articolo 9A prevede poteri indiscriminati del disponente.

4.1. La questione, la quale comporterebbe un vaglio di validità secondo il diritto straniero prescelto (in base all'articolo 8 della Convenzione), che, per un verso, postula la formulazione di un giudizio di riconoscimento del trust nel nostro ordinamento, nel raffronto con le norme inderogabili e di

ordine pubblico e, per altro verso, investe i limiti posti dalla Convenzione dell'Aja, che non detta regole di diritto sostanziale uniforme, risulta del tutto irrilevante ai fini della disciplina tributaria da applicare, in virtù delle considerazioni che seguono.

5. Con disposizione innovativa, il 47° comma dell'articolo 2 del decreto legge 262/06, come convertito, prescrive che «è istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346, nel testo vigente alla data del 24.10.2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54».

5.1. Il tenore della norma evidenzia che l'imposta è istituita non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione, come, invece, accade per le successioni e le donazioni, in relazione alle quali è espressamente evocato il nesso causale: l'imposta è istituita direttamente, ed in sé, sulla costituzione dei vincoli.

5.2. Vincoli, che, come sostengono sentenza e controricorrente, designano non negozi, bensì l'effetto giuridico di destinazione, mediante il quale si dispone, ossia si pone fuori da sé (e non necessariamente in favore di altri da sé) un bene, orientandone i diritti dominicali al perseguimento degli obiettivi voluti: alla disposizione non è coesistente l'attribuzione a terzi, in quanto mercé la destinazione si modula, non si trasferisce il diritto.

6. L'imposta sulla costituzione di vincolo di destinazione è un'imposta nuova, accomunata solo per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali, altrimenti gratuite e successorie; essa riceve disciplina mediante un rinvio, di natura recettizio-materiale, alle disposizioni del decreto legislativo 346/90 (in quanto compatibili: comma 50 dell'art. 2 del d.l. 262/06, come convertito), ma conserva connotati peculiari e disomogenei rispetto a quelli dell'imposta classica sulle successioni e sulle donazioni.

6.1. Ciò in quanto nell'imposta in esame, a differenza che in quella tradizionale, il presupposto impositivo è correlato alla predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti; là dove l'oggetto consiste nel valore dell'utilità della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'ordinario esercizio delle proprie facoltà proprietarie, finisce con l'impoverirsi.

6.2. Se questa imposta abbisognasse del trasferimento e, quindi, dell'arricchimento, essa sarebbe del tutto superflua, risultando sufficiente quella classica sulle successioni e sulle donazioni, nelle quali il presupposto d'imposta è, giustappunto, il trasferimento, quantunque condizionato o a termine, dell'utilità economica ad un beneficiario: si prospetterebbe, in definitiva, l'interpretatio abrogans della disposizione in questione.

7. È, allora, evidente la manifesta infondatezza dei dubbi di legittimità costituzionale della disposizione prospettata dal controricorrente per la dedotta violazione dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva, in ragione della mancanza di arricchimento: con riguardo all'imposta in esame, non rileva affatto la mancanza di arricchimento, giacché il contenuto patrimoniale referente di capacità contributiva è ragguagliato all'utilità economica, della quale il costituente, destinando, dispone.

7.1. Visto che il referente assunto dal legislatore è l'utilità economica e che questa utilità è destinata ad altri, il peso del prelievo coerentemente va a gravare sull'utilità e, in definitiva, sul beneficiario finale, al quale essa è destinata a pervenire.

7.2. Il rilievo della capacità economica, del resto, è correlato al contenuto patrimoniale di atti o fatti, non già al trasferimento attuale di diritti: la capacità contributiva, ha chiarito la Consulta, è da intendere come attitudine ad eseguire la prestazione imposta, correlata non già alla concreta situazione del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è correlata (Corte cost. 20.7.1994 n. 315), di modo che «è sufficiente che vi sia un collegamento tra prestazione imposta e presupposti economici presi in considerazione» (Corte cost. 21.5.2001 n. 155). Di qui altresì la non irragionevolezza della disposizione.

8. Ciò posto, il legislatore, evocando soltanto l'effetto, ha inequivocabilmente attratto nell'area applicativa della norma tutti i regolamenti capaci di produrlo.

8.1. Tra questi, vanno annoverati anche gli atti di destinazione contemplati dall'art. 2645-ter c.c., che, sebbene sia precipuamente volto a disciplinare la pubblicità dell'effetto destinatario e gli effetti - specialmente di opponibilità ai terzi - da questa derivanti, finisce col delineare un atto con effetto tipico, reale, perché inerente alla qualità del bene che ne è oggetto, sia pure con contenuto atipico purché rispondente ad interessi meritevoli di tutela, assurgendo per questo verso a norma sulla fattispecie.

8.2. La norma risponde difatti all'esigenza di rendere tipica la volontà destinataria; se così non fosse, essa sarebbe inutile, essendo già consentito dal principio di libertà, proprietaria e negoziale, di fare l'uso che si crede dei propri beni e, quindi, anche di impiegarli per determinate finalità.

9. È, questa, la situazione che ricorre nella fattispecie in esame, in cui non si è prodotto effetto traslativo alcuno, ma in cui il disponente, che risulta dagli atti essere il destinatario della pretesa impositiva, nel regolamentare i propri interessi nella maniera che ha ritenuto più consona all'esigenza di garanzia perseguita, ha impresso, come effetto immediato e diretto, vincoli temporanei al libero esercizio dei propri stessi diritti sui beni immobili in oggetto, al fine, appunto, di rafforzare la generica garanzia patrimoniale da lui prestata.

9.1. L'effetto immediato e diretto della previsione del vincolo di destinazione si è prodotto nella sfera giuridica di C., che è rimasto proprietario dei beni e che giustappunto mercé il vincolo su di essi impresso è riuscito a rafforzare la garanzia patrimoniale già prestata; ed anche quelli eventuali, comunque rilevanti, sono destinati a ripercuotersi nella medesima sfera, in base alle previsioni negoziali indicate in narrativa.

9.2. Di qui la ricorrenza, oltre che del presupposto impositivo, anche della qualità di soggetto passivo in capo a Leo C..

10. In relazione all'aliquota applicabile, la misura dell'8% prevista dalla lettera c) del comma 49 della medesima norma, è imposta dalla sua natura residuale, non rientrando la figura del conferente, che seguita ad essere proprietario dei beni, in alcuna delle altre categorie previste dalla norma, che godono di aliquota inferiore.

11. Il ricorso principale va quindi accolto, con assorbimento di quello incidentale, con cassazione della sentenza e rinvio per nuovo esame delle questioni ancora sub iudice ad altra sezione della

Commissione tributaria regionale della Lombardia, che si atterrà al seguente principio di diritto: "L'atto col quale il disponente vincoli beni a sé appartenenti al perseguimento della finalità di rafforzamento della generica garanzia patrimoniale già prestata, nella qualità di fideiussore, in favore di alcuni istituti bancari, in quanto fonte di costituzione di vincoli di destinazione, è assoggettato all'imposta gravante su tali vincoli a norma del 47° comma dell'articolo 2 del decreto legge 262 del 2006, convertito dalla legge 286 del 2006".

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, in esso assorbito quello incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.