

In fatto

Emerge dalla narrativa della sentenza impugnata che Giovannibattista M., notaio, ha rogato un atto costitutivo di un *trust*, in cui comparivano come disponenti i coniugi Domenico T. e Marianna P., che indicavano se stessi altresì come beneficiari, se in vita, altrimenti i figli in parti uguali e, in considerazione della mancanza di attualità di trasferimento di diritti, ha applicato in maniera fissa le imposte di registro, ipotecaria e catastale. Di contro, l'Agenzia delle entrate ha notificato al notaio un avviso di liquidazione, col quale ha recuperato, per quanto d'interesse, le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale nonché l'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota dell'8%.

La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso proposto dal notaio e quella regionale ha respinto l'appello dell'ufficio, considerando, per un verso, che il *trust* è atto neutro e, per altro verso, che i suoi beneficiari sono titolari di una posizione qualificabile come aspettativa giuridica. Ricorre l'Agenzia per ottenere la cassazione di questa sentenza, affidando il ricorso ad un unico motivo, al quale il notaio reagisce con controricorso e ricorso incidentale, calibrato sulla compensazione delle spese disposta in relazione ai due gradi di merito del giudizio, illustrati con memoria.

In diritto

1.- Il ricorso principale può essere definito in camera di consiglio, risultando manifestamente fondato.

2.- Con l'unico motivo del ricorso, 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°, 48° e 49° comma, del decreto legge n. 262 del 2006, convertito dalla legge n. 286 del 2006, in combinazione con gli articoli 9 ed 11 della parte I della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986.

2.1.- Sebbene non in maniera perspicua, l'Agenzia sostiene che il regolamento descritto in narrativa, realizzando una destinazione giuridicamente vincolante dei beni per la soddisfazione del fine ivi specificato, debba essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota dell'8%, mentre le imposte ipotecaria e catastale vadano applicate in misura proporzionale, giacché la mancanza del requisito dell'onerosità non è sufficiente a ritenere l'atto privo di contenuto patrimoniale.

3.- Il regolamento voluto e realizzato dai coniugi T.-P., 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 con 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 maggio 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.- E, in maniera ancora più eloquente, si è sancito che «presupposto coesistente 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 marzo 2011, n. 13276, O.; conforme, sez. VI, 27 febbraio 2014, n. 21621, Soc. F.).

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. Deriverebbero, dalla qualificazione come trust, rilevanti conseguenze, tra le quali, *in primis*, l'impossibilità della sua entificazione, ai fini della soggettività passiva.

4.1.- La questione, la quale comporterebbe un vaglio di validità secondo il diritto straniero prescelto (giusta l'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, oltre che delle considerazioni che seguono, altresì del dato che l'avviso di liquidazione è stato indirizzato al notaio, a seguito e per effetto del rogito dell'atto in questione.

5.- Con disposizione innovativa, il 47° comma dell'art. 2 del DL 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 ottobre 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 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 e non 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 DL 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.- E, 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 luglio 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 maggio 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 cod. civ., che, sebbene sia precipuamente volto a disciplinare la pubblicità dell'effetto destinatorio 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.- E, questa, la situazione che ricorre nella fattispecie in esame, in cui non si è prodotto effetto traslativo alcuno, ma in cui i disponenti, nel regolamentare i propri interessi con effetti assimilabili a quelli di un fondo patrimoniale, hanno impresso, come effetto immediato e diretto, vincoli temporanei al libero esercizio dei propri stessi diritti sui beni immobili in oggetto.

9.1.- L'effetto immediato e diretto della previsione del vincolo di destinazione si è prodotto nella sfera giuridica dei coniugi T.-P., che sono rimasti proprietari dei beni e che giustappunto mercé il vincolo su di essi impresso sono riusciti a conseguire gli effetti voluti.

9.2.- Di qui la ricorrenza, oltre che del presupposto impositivo, anche della qualità di soggetti passivi in capo ai coniugi non soltanto dell'imposta sulle successioni e donazioni, ma anche ipotecaria e catastale, in misura proporzionale, come stabilito, rispettivamente, dal 2° comma dell'articolo 2 e dall'articolo 10 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

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 dei conferenti, che seguitano ad essere proprietari dei beni, in alcuna delle altre categorie previste dalla norma, che godono di aliquota inferiore.

11.- La soggettività passiva dei coniugi T./P. comporta la legittimità della pretesa avanzata nei confronti del notaio, giacché, ha precisato la corte sia pure in tema d'imposta di registro (le disposizioni relative alla quale sono comunque applicabili per il profilo in esame in virtù del rinvio contenuto nell'articolo 60 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346), egli, nella qualità di responsabile d'imposta, è obbligato al relativo pagamento in solido con i soggetti nel cui interesse ha rogato l'atto, mentre l'amministrazione ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, senza essere tenuta a notificare l'avviso anche agli altri (Cass. 21 febbraio 2007, n. 4047; ord. 2 luglio 2014, n. 15005).

12.- Il ricorso principale va in conseguenza accolto, in esso assorbito quello incidentale e la sentenza impugnata cassata, con rinvio, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Campania, che si atterrà al seguente principio di diritto: "L'atto denominato trust, funzionale, *quoad effectum*, all'applicazione di un regolamento equiparabile ad un fondo patrimoniale, va qualificato ai fini tributari come atto costitutivo di vincolo di destinazione, con le conseguenti assoggettabilità alla relativa imposta dei beneficiari della destinazione e responsabilità d'imposta del notaio rogante".

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 Campania.