

La giurisprudenza di legittimità e il soggetto passivo a cui applicare l'ICI o l'IMU nel caso di immobili conferiti in trust - Parte I

Nunzio Dario Latrofa

Discussione - sottoposto a
Valutazione Scientifica

Cita come: N. D. Latrofa, *La giurisprudenza di legittimità e il soggetto passivo a cui applicare l'ICI o l'IMU nel caso di immobili conferiti in trust - Parte I*, in *Trusts*, 2022, 552.

DOI: 10.35948/1590-
5586/2022.126

© 2022 Servizi per il trust
S.r.l. - Tutti i diritti riservati

Tesi

Il tema della tassazione dei beni immobili conferiti in trust ai fini delle imposte locali (ICI e IMU) non ha ancora trovato un inquadramento definitivo che sia coerente con il nostro sistema tributario.

La Corte di cassazione si è pronunciata in tre occasioni, stabilendo che ai fini dell'ICI e dell'IMU il soggetto passivo inciso da dette imposte è il trustee.

Questa ricostruzione, a parere dei giudici, permetterebbe di esercitare la potestà impositiva, senza margini di incertezze.

Conclusioni, però, che appaiono poco condivisibili, non solo rispetto al percorso esegetico effettuato dalla corte di legittimità, ma anche per gli effetti pratici che ne derivano.

In questi scritti, quindi, si propone una visione differente, che porta alla soggettivazione del trust anche ai fini di dette imposte.

The author's view

The issue of the local taxation on real estates (ICI and IMU) bestowed in a trust, has at the moment, not yet been framed or definitively inlaid in a taxation system consistent with our existing current system.

The Supreme Court of Cassation trough three different verdicts has established, on the ICI and IMU purpose, that the trustee is the only and sole liable subject, and the liability of taxation could be accounted exclusively to the trustee.

This assertion, on the judges' opinion, could allow and assign the taxation power with no uncertainty at all.

However, these judges' findings seem to be not so much shareable and acceptable, not just for the exegetical path followed by the court, but for the arising practical effects.

This report is going to suggest and show a different point of view that will lead to assign liability and accountability of the aforementioned taxations exclusively to the trust.

Sommario: § 1. Premessa* - § 2. I casi sottoposti al vaglio della Corte di cassazione - § 3. Le incerte argomentazioni che riconducono la tassazione ICI e IMU solo in capo al trustee

- § 4. La soggettivazione del trust nell'ambito delle imposte locali e il presunto divieto d'interpretazione analogica

§ 1. Premessa*

Il sistema dei tributi locali è stato segnato da un'eccessiva proliferazione di leggi che nel corso degli anni si sono susseguite con evidenti ripercussioni in ordine alla realizzazione di un apparato legislativo che, deviando dalla via della chiarezza e linearità, ha portato alla creazione di ampi spazi di incertezza, teorica e pratica.

Un esempio di come un impianto normativo opaco si presti a interpretazioni disorganiche è quello rappresentato dalle sentenze della Corte di cassazione, emanate in ordine alla tassazione ai fini ICI e IMU di beni immobili detenuti in trust.

Tema che aveva visto la giurisprudenza di merito,¹ la dottrina² e alcuni importanti comuni³ orientarsi in senso opposto alle conclusioni a cui è giunta la Corte di legittimità, il cui percorso argomentativo si presta, infatti, a diverse critiche.

§ 2. I casi sottoposti al vaglio della Corte di cassazione

La Corte di cassazione si è espressa in due occasioni in ordine al rapporto tra trust e ICI,⁴ mentre in una terza pronuncia ha affrontato il tema rispetto all'IMU,⁵ e seguendo sostanzialmente lo stesso percorso logico ha concluso in tutti i casi con l'individuazione nel trustee del soggetto passivo delle due imposte.

Nelle sentenze che si sono occupate dell'ICI notiamo che si tratta di due trust, siti nello stesso comune che presentano elementi di contiguità in merito ai soggetti e che sono difesi dal medesimo procuratore.

Dalla scarna descrizione del fatto, emerge che i due trust detengono alcuni immobili e i ricorrenti sono i rispettivi trustee a cui il Comune ha notificato personalmente atti di accertamento ai fini ICI, ritenendoli i soggetti passivi di detta imposta.

Nel secondo caso, il trustee è anche disponente del trust oggetto di analisi, il quale, nel corso del tempo, ha acquisito anche una quota crescente della proprietà degli immobili dei genitori e del fratello defunto che lo aveva nominato erede con testamento.

In entrambe le vicende, la difesa dei ricorrenti relativa alle questioni giuridiche connesse ai due trust, sembra limitata all'eccezione che l'individuazione della legittimazione passiva del trustee ai fini impositivi ICI condurrebbe alla lesione del principio della segregazione, che avrebbe come effetto illegittimo la confusione del patrimonio personale del trustee con quello del trust.

Dal canto suo, la Corte lamenta che il ricorrente non avrebbe prodotto l'atto istitutivo del trust, impedendogli di verificare legge applicabile, durata, presenza di beneficiari individuati, regolamentazione delle spese di gestione e del pagamento delle imposte ovvero se sussisteva o meno una particolare regolamentazione in ordine alla responsabilità patrimoniale del trustee per atti e fatti compiuti nell'esercizio della propria funzione.

Invece, nel terzo caso affrontato dai giudici di legittimità il fatto storico riguarda un trust al quale sono stati attribuiti alcuni immobili e l'ufficio di trustee è stato assunto da una *trust company*.

Dall'ordinanza in commento si desume che un immobile è stato destinato a un beneficiario del trust, definito vitalizio che lo abitava (non emerge a quale titolo). Il comune, in questo caso, ha negato le agevolazioni previste dalla normativa IMU per gli immobili destinati ad abitazione principale in quanto, a suo dire, trattasi di disposizione riservata e limitata alle sole persone fisiche.

Il trustee, nel ricorso a difesa, ha lamentato che il soggetto passivo era da individuarsi nel beneficiario in quanto reale possessore degli immobili, al quale dovevano essere riconosciute le agevolazioni per l'abitazione principale. Il giudice, però, ha rigettato questa contestazione, sostenendo che contrasterebbe con la normativa in tema di IMU, che presuppone l'esatta coincidenza tra residente e possessore dell'immobile.

§ 3. Le incerte argomentazioni che riconducono la tassazione ICI e IMU solo in capo al trustee

In tutte e tre le vicende esaminate, la Corte di cassazione conclude il suo *iter* decisionale, sostenendo che in caso di immobili conferiti in trust solo il trustee può essere identificato quale soggetto passivo ai fini ICI e IMU.

Questa tesi per i giudici di legittimità si basa su un ragionamento che parte dalla qualificazione del trust che la Corte identifica come quello strumento attraverso il quale avviene il trasferimento dei beni dal disponente al trustee, che ne diviene proprietario, enfatizzandone il solo effetto traslativo.

Trust che viene descritto come un ente privo di personalità giuridica e che si caratterizza per essere solo un insieme di beni e rapporti, destinati a un fine determinato e solo formalmente intestati al trustee che, poi, ne disporrebbe intervenendo nelle interrelazioni con i terzi, assumendo legittimazione attiva e passiva e rispondendo anche delle sanzioni amministrative dovute dal proprietario.

Considerato che per la normativa ICI e IMU il soggetto passivo si identifica nel possessore⁶ e che detto possessore è stato individuato dalla Corte di cassazione nel proprietario e nel titolare di un altro diritto reale, la conseguenza a cui giungono i giudici

è che il trustee è il proprietario degli immobili e, quindi, il solo soggetto che può essere inciso da dette imposte.

E ciò nonostante la Corte sottolinea la presenza di due peculiarità tipiche dell'istituto ossia lo sdoppiamento del concetto di proprietà e la sussistenza dell'effetto segregativo che rende i beni estranei al patrimonio del disponente, ma anche a quello del trustee.

Inoltre, secondo l'orientamento in parola, le parti potranno comunque prevedere nel negozio istitutivo del trust chi deve sostenere in termini sostanziali l'onere economico delle imposte e in che misura il trustee potrà rivalersi delle spese sostenute per la sua gestione e amministrazione.

Da altro punto di vista, per la Corte la soggettivazione tributaria del trust prevista dall'[art. 73](#) del TUIR non inciderebbe sulla questione in esame, posto che il presupposto dell'IRES è il possesso del reddito, inteso come sua acquisizione definitiva al patrimonio del soggetto. E questa scelta fatta dal legislatore per le sole imposte dirette non produrrebbe una soggettivazione generalizzata del trust ai fini tributari. Per questa ragione il divieto interpretazione analogica sancito dall'[art. 14 delle preleggi](#) impedisce di estendere al tutto il sistema tributario questa *fictio*.

In definitiva, per la Corte in questo modo è possibile esercitare la potestà impositiva senza margini di incertezze.

Le sentenze, in effetti, si prestano ad alcune critiche che riguardano non solo aspetti teorici come, ad esempio, l'aver assunto la non applicabilità dell'interpretazione analogica al caso in esame, ma anche aspetti pratici come la convinzione che la certezza dell'esercizio della potestà impositiva nelle imposte locali, a differenza che nel campo delle imposte dirette, deriva proprio dall'individuazione del trustee come soggetto passivo d'imposta a fini IMU.

§ 4. La soggettivazione del trust nell'ambito delle imposte locali e il presunto divieto d'interpretazione analogica

In questa sede, pur non volendo, occorre dare atto della tendenza in corso in ambito internazionale alla soggettivazione del trust, e non possiamo fare a meno di rilevare che in Italia, anche se il trust non è generalmente considerato un ente in senso civilistico è ritenuto tale dalla disciplina civile e fiscale del Terzo settore.⁷ Inoltre, la Corte di giustizia lo paragona a una società,⁸ è entificato ai fini delle imposte dirette, dell'IVIE e dell'IVAFE⁹ e a determinate condizioni è soggettivizzato ai fini IVA¹⁰ e IRAP¹¹ ovvero in ordine ad alcune convenzioni contro le doppie imposizioni¹² e rispetto alle imposte di successione e donazione.¹³

Le sentenze qui analizzate, però, non prendono in considerazione in alcun modo questi argomenti e si soffermano solo sull'analisi della soggettivazione del trust ai fini delle imposte dirette, giungendo a conclusioni poco condivisibili.

È significativo, infatti, che per le decisioni in analisi, il sostrato minimo sul quale il legislatore può costruire la soggettività tributaria è la separazione o l'autonomia patrimoniale e non già la soggettività civilistica, ragion per cui non può leggersi l'art. 73 del TUIR nel senso che il legislatore abbia attribuito al trust la personalità giuridica.

Considerato che la separazione patrimoniale è proprio una delle caratteristiche tipiche e peculiari del trust, possiamo desumere che per la Corte di cassazione questo strumento giuridico è stato ritenuto solo carente di autonomia patrimoniale.

Questa conclusione appare, però, in contrasto con quella giurisprudenza della Corte di giustizia che paragona il trust a una società ovvero con le decisioni della stessa Corte di cassazione che considerano il trust strumento tipico¹⁴ del nostro ordinamento e definiscono l'incarico del trustee come un ufficio.¹⁵

A tal proposito, ricordiamo che la nota sentenza [26 ottobre 2016, n. 21614](#), con cui la Corte di cassazione ha introdotto il principio di tassazione in uscita rispetto alle imposte sulle successioni e donazioni, ebbe addirittura modo di sancire che il trust autodichiarato produce solo un effetto avente «efficacia segregante» e costituisce una forma di «donazione indiretta» con la quale «il disponente provvederà a beneficiare i suoi discendenti non direttamente», ma attraverso il trustee.

E questo effetto fondamentale si verifica in quanto «il trustee non è proprietario, bensì amministratore» di detti beni «che non possono che essere trasferiti ai beneficiari in esecuzione del programma negoziale stabilito per la donazione indiretta».

Pertanto, se si tratta di un ufficio, il patrimonio gestito dal soggetto incaricato ha necessariamente la sua autonomia. Difatti, nel caso di cambio del trustee, il patrimonio segregato in trust passa direttamente al nuovo trustee che assume l'incarico di gestirlo, seppur con i modi, le forme e gli effetti tipici di questo strumento.

Siffatta ricostruzione, in realtà, sembra proprio conformarsi alla definizione di autonomia patrimoniale ammessa dal nostro ordinamento giuridico.

Il piano d'indagine, pertanto, va integrato, partendo da quanto sostenuto da un'altra [sentenza](#) della stessa sezione della Corte di cassazione, la quale affrontando un caso di soggettivazione relativo ai fondi comuni di investimento, ha affermato che «Nel nostro ordinamento è possibile, anche in assenza del formale riconoscimento della personalità, che, come avviene nelle associazioni non riconosciute e nelle società di persone, un ente possa essere considerato un centro di imputazione di rapporti giuridici, titolare di obblighi e diritti anche sul piano processuale. Tuttavia, perché una tale situazione sia

ipotizzabile, occorre individuare nella normativa vigente degli elementi significativi in questo senso...». Elementi che, secondo la giurisprudenza della Corte¹⁶ si possono rinvenire perfino nei fondi speciali per la previdenza e l'assistenza costituiti ex art. 2117 cod. civ., ai quali è stata riconosciuta la qualifica di centri d'imputazione di rapporti giuridici, anche in assenza di un riconoscimento della loro personalità giuridica.

I fondi predetti, in realtà, rappresentano un chiaro esempio di vincolo di destinazione. Si caratterizzano per l'effetto di segregazione patrimoniale che si realizza rispetto ai beni del datore di lavoro e del dipendente, e di conseguenza rispetto ai loro creditori e sono regolati da uno statuto che costituisce un obbligo negoziale.¹⁷

Orbene, questi fondi,¹⁸ gestiscono miliardi di euro e parte di siffatte ingenti risorse sono investite in immobili che, a loro volta, sono soggetti a tassazione,¹⁹ diretta, indiretta e locale. Imposizione che viene imputata al fondo che è il soggetto passivo che procede con i pagamenti e con le dichiarazioni, e che è dotato di un ufficio gestorio.

Di tutta evidenza la similitudine di questi fondi con il trust, anche rispetto alla individuazione dei presupposti della segregazione e dell'autonomia patrimoniale. Segregazione che sussiste sia rispetto al datore di lavoro che ai beneficiari del fondo ossia i dipendenti. Medesimo fenomeno si realizza con il trust rispetto al trustee e ai beneficiari. Analogie che si rinvengono anche nella dinamica relativa all'organo gestorio che assume obbligazioni e oneri di rendiconto verso i beneficiari del fondo, così come fa il trustee verso i beneficiari del trust. E ancora possiamo notare facilmente la simmetria in ordine al tema delle responsabilità che nei fondi viene disciplinata dal regolamento e dalla legge italiana, mentre nel caso del trust il rimando è all'atto istitutivo e alla legge regolatrice.

Anche da questo punto di osservazione, gli elementi significativi che definiscono il trust quale centro di imputazione di rapporti giuridici autonomi ai fini fiscali, possono essere facilmente riscontrati nei richiami alla soggettivazione del trust innanzi illustrati, che spaziano dalle imposte dirette alle indirette. Ma in particolar modo risulta dirimente l'analisi del Codice del Terzo settore, che ha incluso il trust tra gli enti ivi previsti e disciplinati (art. 4:... gli altri enti di carattere privato diversi dalle società...).

La soggettivazione del trust ente del Terzo settore, intesa come individuazione di un patrimonio autonomo, non è stata attuata dal legislatore solo dal punto di vista civilistico, ma anche dal punto di vista tributario ovvero rispetto alle imposte indirette e ai tributi locali.

Infatti, l'art. 80 del codice del Terzo settore, rubricato «Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali» al comma 1 individua l'ambito soggettivo a cui applicare le disposizioni in parola ossia «... agli enti del Terzo settore...» tra i quali sono implicitamente annoverati i trust.²⁰ Inoltre, al comma 6 in materia di tributi locali

precisa che «Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore (...) sono esenti dall'imposta municipale propria...».

È, quindi, chiaro che i trust enti non commerciali del Terzo settore sono esenti dall'IMU sugli immobili posseduti. Pertanto, in questo ambito opera una piena soggettivazione del trust, intesa nel senso di patrimonio autonomo e centro di imputazione di interessi, sia ai fini civilistici sia rispetto alle imposte e ai tributi locali.

Quella del Terzo settore è una norma speciale ed è assiomatico che il trust ente del Terzo settore si caratterizza per essere un vero e proprio centro di imputazione di rapporti giuridici, titolare di obblighi e diritti.

Di converso, se il trust ente non commerciale non dovesse rientrare tra gli enti del Terzo settore, non si applicherà la norma agevolativa, e l'IMU graverà sempre sull'ente non commerciale.

Non si può allora negare che il trust ha in sé i requisiti di separazione e autonomia patrimoniale richiesti dalla Corte ai fini della sua configurazione come soggetto tributario in senso generale. E così come indicato dalla richiamata sentenza della Cassazione in tema di fondi comuni di investimento, anche quest'ultima norma speciale, gli elementi significativi derivanti dalla legge che vertono nel senso della soggettivazione tributaria del trust ai fini IMU sono numerosissimi.

Secondo il noto brocardo *lex specialis derogat generali* è pacifico che una norma speciale (l'esenzione IMU degli enti del Terzo settore, tra cui ci sono i trust) non possa che derogare una fattispecie generale (la tassazione ai fini IMU dei trust, e non dei trustee).

Sul tema esaminato, allora, si rende più che opportuna una forma di interpretazione evolutiva e costituzionalmente orientata della fattispecie, ammessa pacificamente in ambito tributario,²¹ che porti a una soggettivazione generalizzata del trust in tutto l'ambito fiscale, soprattutto perché coerente con gli indirizzi espressi dalla stessa giurisprudenza di legittimità in merito al riconoscimento della personalità giuridica e dell'autonomia patrimoniale.

* La seconda parte del lavoro verrà pubblicata nel prossimo numero di questa *Rivista*.

Note

1. CTP Parma, 6 giugno 2012, n. 89, CTP Salerno, [26 giugno 2018, n. 2531](#).
2. L. Lovecchio, *Imu: rapporti con le imposte erariali, indeducibilità e casi particolari di soggettività passiva*, C.T., 2012, 2006, CNDC, Aa.Vv., *Studio: trust e immobili - ICI - Agevolazioni, esenzioni*, 2010.
3. [Interpello Comune di Roma del 23 marzo 2016, n. 8](#).
4. Cass., [20 giugno 2019, n. 16550](#) e Cass., [19 gennaio 2021, n. 728](#).

5. Cass., ord. [27 luglio 2020, n. 15988](#).
6. L. 27 dicembre 2019, n. 160, [art. 1, comma 740](#).
7. Codice del Terzo Settore - D. Lgs., [3 luglio 2017, n. 117](#) e ss.mm.ii.
8. C. Giust., [14 settembre 2017, C-646/15](#).
9. La Legge di Bilancio 2020 (L. 27 dicembre 2019, n. 160) ha modificato i soggetti obbligati al versamento delle imposte patrimoniali estere IVIE e IVAFE, estendendo l'obbligazione a tutti i soggetti tenuti al monitoraggio fiscale
10. C. Giust., [20 giugno 1996, C-155/94](#).
11. Agenzia delle Entrate, [circ. del 6 agosto 2007, n. 48/E](#).
12. Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Stati Uniti, L. [3 marzo 2009, n. 20](#).
13. Agenzia delle Entrate, [circ. 22 gennaio 2008, n. 3/E](#).
14. Cass., [12 settembre 2019, n. 22758](#).
15. Cass., [13 giugno 2008, n. 16022](#).
16. Cass., 17 maggio 2003, n. 7755.
17. Cass., 23 agosto 2000 n. 11015.
18. Attualmente regolamentati dal [D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252](#).
19. L'[art. 17 del D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252](#) disciplina proprio il regime tributario di questi fondi, che sono soggettivizzati ai fini delle imposte dirette e indirette.
20. [Manfredonia, G. Sepio](#), *Le parole del non profit. Trust del Terzo settore senza distribuzione di utili*, i *Quotidiani del Fisco*, 6 giugno 2018; [N.D. Latrofa](#), *Dal trust charitable al trust Ente del terzo settore*, in questa *Rivista*, 2020, 27.
21. Cass., [12 giugno 2020, n. 11322](#).

Nunzio Dario Latrofa (1969), avvocato tributarista e trustee professionale in Taranto.

Si occupa di diritto e fiscalità dei trust, di contenzioso tributario e di questioni fiscali connesse ad operazioni di M&A, tassazione domestica e internazionale, terzo settore e passaggio generazionale.

Già docente presso la «Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze», è relatore in diversi master e corsi di diritto e contenzioso tributario e di diritto dei trust. Temi per i quali ha pubblicato articoli, e-books e contributi scientifici.

È socio dal 1999 dell'Associazione «Il trust in Italia» ove è membro del C.d.A. e Presidente del «Registro dei Trustee e Guardiani Professionali».

dario@studiolatrofa.com