

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

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 II*, in *Trusts*, 2022, 759.

DOI: 10.35948/1590-
5586/2022.162

© 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. La pattuizione privatistica sull'onere del pagamento dell'IMU e il principio di capacità contributiva* - § 2. L'errata convinzione che la soluzione adottata

sia utile ad applicare la potestà impositiva senza margini di incertezza - § 3. Le agevolazioni IMU nel caso di immobili in trust - § 4. Conclusioni

§ 1. La pattuizione privatistica sull'onere del pagamento dell'IMU e il principio di capacità contributiva*

L'analisi che segue non si occuperà del tema della responsabilità del trustee per il mancato pagamento dei tributi e in particolare dell'IMU.

Prima, però, non possiamo esimerci dall'effettuare alcune riflessioni in ordine alle affermazioni della Corte di cassazione riportate nella sentenza [20 giugno 2019, n. 16550](#) secondo cui le parti, nella loro autonomia, potranno liberamente «... 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».

Questa asserzione appare piuttosto una forzatura argomentativa atta a tentare di giustificare la ricostruzione dell'imposizione gravante sul trustee, ai fini del rispetto del principio di capacità contributiva.

Inoltre, secondo la richiamata tesi dei giudici di legittimità, nel negozio istitutivo del trust le parti possono decidere chi deve pagare l'IMU. È chiaro, pertanto, che per il giudice il negozio istitutivo del trust è paragonabile a un contratto bilaterale tra disponente e trustee, quando al contrario è indiscusso che si tratta di un atto unilaterale.

Le conclusioni a cui giungono le tre pronunce della Corte di cassazione oggetto di questo commento, in ordine al soggetto inciso dall'ICI e dall'IMU in caso di bene immobile conferito in trust, però, sembrano porsi in contrasto con il divieto di traslazione dell'imposta, che tanto ha interessato la giurisprudenza e la dottrina negli ultimi decenni.

In particolare, tre sentenze di cui due delle Sezioni Unite della Corte di cassazione sembrano confermare la nullità di un accordo tra disponente e trustee circa la corresponsione delle imposte.

Con la sentenza [5 gennaio 1985, n. 5](#) la prima sezione della Corte di cassazione ha considerato generalmente vietato e nullo, ai sensi dell'[art. 1418, comma 1](#), cod. civ. e per contrasto con l'art. 53 Cost., qualunque patto con il quale un soggetto, ancorché senza effetti nei confronti dell'erario, riversi su altro soggetto, pur se diverso dal sostituto, dal responsabile d'imposta e dal cosiddetto contribuente di fatto il peso della propria imposta, sia che si tratti di imposta diretta che di imposta indiretta.

Questa interpretazione restrittiva è stata leggermente attenuata dalla successiva sentenza [18 dicembre 1985, n. 6445](#), con la quale le Sezioni Unite hanno affermato che il patto traslativo d'imposta «è nullo per illiceità della causa e contraria all'ordine pubblico

solo quando esso comporti che effettivamente l'imposta non venga corrisposta al fisco dal percettore del reddito».

Con la più recente sentenza [8 marzo 2019, n. 6882](#), la Corte di cassazione a Sezioni Unite, seguendo il principio stabilito dalla sentenza n. 6445 del 1985 e da tutte le successive pronunce, per un verso, ha sottolineato che nel nostro sistema costituzionale tributario «... non basta oggettivamente che sia soddisfatta l'obbligazione tributaria verso il fisco, ma occorre altresì che tale obbligazione sia adempiuta dal soggetto tenuto a corrisponderla». Ha poi coerentemente confermato che la disposizione contrattuale che onera il conduttore di una somma pari a quella del pagamento delle imposte relative all'immobile locato non deve essere intesa quale patto traslativo dell'imposta che esonera il percettore del reddito dalla contribuzione fiscale, ma piuttosto come una componente del canone locativo, il cui ammontare è liberamente quantificabile dalle parti.

In pratica, quello affrontato dalle Sezioni Unite da ultimo citate, è il caso in cui il proprietario dell'immobile locato paga l'IMU, e poi si rivale sul conduttore attraverso una pattuizione che gli consenta di recuperare una somma pari a detta imposta e, quindi, di rivalersi di quanto già corrisposto al fisco.

È chiaro, però, che tutte queste ipotesi e tesi, non violano il principio di capacità contributiva perché i due soggetti sono, da una parte, il vero e unico pieno proprietario dell'immobile che paga le imposte, che incidono direttamente nella sua sfera personale come contropartita agli incassi e, dall'altra parte, abbiamo il locatario, che di fatto rimborsa al proprietario pieno una somma pari all'IMU, che però è considerata una parte del prezzo di affitto.

Nel caso del trust invece questo meccanismo non può operare nel rispetto del principio della capacità contributiva e del divieto di traslazione delle imposte.

Infatti, il trustee, che è solo il proprietario formale, i cui beni in trust e i redditi del trust non entrano nel suo patrimonio, si vedrebbe inciso da un'imposta che non gli può essere richiesta in quanto relativa a beni di cui non gode in alcun modo e che, invece, dovrebbe gravare sul fondo in trust e così, in via mediata, sui beneficiari.

In questo caso è chiaro che il contribuente di fatto, così come inteso dalla citata sentenza n. 5 del 1985, è in via indiretta, tramite i beni in trust, il beneficiario che ha un diritto equitativo sui beni in oggetto; l'accettazione dell'ufficio di trustee non può comportare un effetto sostitutivo nei confronti di colui che realmente beneficia o beneficerà economicamente dei beni in trust.

Richiedere, allora, al trustee imposte e tasse per un presupposto che non gli appartiene, equivale a traslarle illecitamente. In linea con le Sezioni Unite, una simile pattuizione e

un simile effetto sono nulli per illiceità della causa e violano il dettato dell'art. 53 della Costituzione.

In ultima analisi, la tesi della Corte di cassazione che vede nel trustee il soggetto inciso dall'ICI e dall'IMU è in aperto contrasto con principi inderogabili del nostro ordinamento, quale quello sulla capacità contributiva e il suo corollario che dispone il divieto di traslazione dell'imposta, così come interpretato più volte dal massimo consesso giurisdizionale.

Concludendo, non possiamo dimenticare che una simile interpretazione sarebbe lesiva anche del diritto alla proprietà privata sancito dall'art. 1 al protocollo addizionale CEDU, dall'[art. 17](#) della Carta di Nizza sui diritti fondamentali dell'Unione Europea e dall'art. 42 della nostra Costituzione, che riservano sola alla legge dello Stato la possibilità di limitare o privare una persona della sua proprietà.

Di certo, una sentenza, seppur della Corte di cassazione, che interpreta un sistema di norme e non una legge specifica che, fra l'altro, si basa solo su argomenti irrisolti, parziali e asistematici non può portare a ledere il diritto alla proprietà privata del trustee, che a causa dell'ufficio ricoperto non può essere in alcun modo inciso da un'imposta relativa a un bene che è suo solo formalmente e dal quale non può ritrarre in alcun modo reddito o utilità.

§ 2. L'errata convinzione che la soluzione adottata sia utile ad applicare la potestà impositiva senza margini di incertezza

Una riflessione conclusiva va fatta in merito alle motivazioni di tipo pratico che hanno indotto il giudice a ritenere la soggettivazione del trustee la soluzione migliore al fine di esercitare la potestà impositiva, senza margini di incertezze.

Questa scelta, a ben vedere, conduce a risultati diametralmente opposti.

In primo luogo, ricordiamo che è la stessa Corte di cassazione [16 febbraio 2021, n. 3986](#) che ha rimandato all'atto istitutivo e alla legge regolatrice applicabile al trust l'individuazione del soggetto che deve corrispondere le imposte e di colui che ne risponde in caso di mancato versamento.

È del tutto evidente, quindi, che il collegamento legge regolatrice-atto istitutivo crea palesi forme di incertezza e disegualianza in ordine alle responsabilità e al soggetto colpito dall'imposta.

Infatti, operando così, a seconda della legge scelta dal disponente ovvero in base alle regole stabilite dall'atto istitutivo, avremo conseguenze differenti; avremo trustee responsabili o irresponsabili ovvero trustee che pagano le imposte e che non le pagano, a seconda dei casi.

In pratica, si domanda al privato la possibilità di determinare la sussistenza o meno dell'obbligazione tributaria in capo a un soggetto diverso (il trust o il trustee), ma per lo stesso presupposto (il possesso di un immobile).

Se si seguisse questa tesi, se il trust, per esempio, dovesse essere regolato dalla legge di San Marino, che limita le responsabilità del trustee al fondo in trust anche per fattispecie extracontrattuali, in caso di mancato versamento dei tributi ICI o IMU, il comune si potrebbe rivalere solo sul fondo in trust.

Se, invece, dovessimo avere un trust regolato dalla legge inglese, avremmo l'effetto contrario, ossia il trustee sarebbe responsabile personalmente con il suo patrimonio, con la possibilità di rivalsa sul fondo.

Le differenze nel modello internazionale sono ancora più evidenti, perché per le obbligazioni contratte dal trustee nella sua qualità, a seconda della legge scelta, risponde solo il fondo in trust,¹ con alcune peculiarità quali, ad esempio, la circostanza che il trustee abbia informato l'altra parte contraente che egli stava agendo in tale veste (Turks & Caicos² - Jersey³ - Belize⁴ - Malta⁵ - Dubai⁶ - Mauritius⁷ - Labuan⁸) o che l'altra parte comunque sapesse di tale qualità (Guernsey,⁹ BVI¹⁰) o che avrebbe potuto saperlo (Cook Islands¹¹).

E ancora il trust del Québec ha previsto nel patrimonio il fulcro centrale del trust ed esclude il trustee dalla proprietà dei beni. E per finire ricordiamo gli «statutory trust» del Delaware dove vi è una chiara separazione del trustee dal fondo in termini di proprietà, ma anche in ordine alla responsabilità.

È del tutto evidente che una interpretazione simile non può in alcun modo essere definita utile a esercitare la potestà impositiva senza margini di incertezze, ma anzi ne crea di nuove, di difficile soluzione.

È proprio per evitare questo effetto che il legislatore ha deciso di soggettivizzare il trust ai fini IRES, come ha ben sottolineato lo stesso giudice ricordando che «l'attribuzione al trust della qualità di soggetto passivo ai fini IRES evita pertanto che si determinino incertezze sul presupposto impositivo e sul soggetto che deve presentare la dichiarazione dei redditi»; soggettivazione che si auspica venga finalmente estesa anche nel campo delle imposte locali in quanto non può far altro che agevolare l'individuazione del soggetto passivo (il trust) e il recupero delle imposte (dal fondo in trust).¹²

§ 3. Le agevolazioni IMU nel caso di immobili in trust

Prima di avviarci alle doverose conclusioni è opportuno effettuare qualche riflessione rispetto al sistema delle esenzioni e delle agevolazioni IMU invocabili in caso di immobili conferiti in trust.

Come noto, i soggetti passivi ai fini IMU sono i possessori di beni immobili, intendendosi in tal senso il proprietario, l'usufruttuario, il titolare di diritto d'uso, il titolare del diritto di abitazione (coniuge superstite, socio della cooperativa edilizia a proprietà divisa assegnatario di alloggio), il titolare del diritto di enfiteusi e di superficie, il locatario dei beni concessi in leasing, il concessionario di aree demaniali e il genitore assegnatario della casa familiare.¹³

Mentre non sono soggetti passivi il nudo proprietario, il titolare di diritti di godimento (come l'inquilino o il comodatario), il locatore finanziario e il genitore non assegnatario della casa coniugale.

Da questa elencazione emerge con evidenza come l'IMU sia strutturata tenendo ben presente il principio di capacità contributiva, e nel caso di scissione tra intestazione formale e utilizzo del bene, l'imposta incide sull'utilizzatore o possessore.

Un problema pratico ricorrente, come si evince dall'ordinanza [27 luglio 2020, n. 15988](#) in analisi, attiene al riconoscimento delle agevolazioni per gli immobili destinati ad abitazione principale e concessi, a diverso titolo, a un beneficiario del trust.

Nella vertenza in questione, il comune ha negato l'applicabilità di dette agevolazioni, in quanto ritenute riservate e limitate alle sole persone fisiche. E la Corte ha rigettato il ricorso del contribuente, sostenendo che l'agevolazione in parola presuppone l'esatta coincidenza tra residente e possessore dell'immobile, circostanze che il ricorrente non ha dimostrato sussistere in corso di causa.

A ben vedere, il diritto alle agevolazioni legate all'abitazione principale dal punto di vista oggettivo presuppone che l'immobile sia iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano e non sia di lusso. Mentre, per quanto riguarda l'aspetto soggettivo, è richiesto che il possessore dell'immobile e i componenti del suo nucleo familiare vi dimorino abitualmente e vi risiedano anagraficamente.

Il presupposto soggettivo, però, ricade su tutti coloro che sono ritenuti dalla normativa IMU possessori, innanzi elencati.

Allora di certo saranno agevolabili gli immobili in trust gravati da diritto di usufrutto, nel quale l'usufruttuario dimori e risieda. Oppure l'immobile in trust concesso al genitore affidatario dei figli o a cui sia stato concesso il diritto di abitazione. Sempre che in questi immobili i titolari dei rispettivi diritti vi risiedano e ivi trasferiscano la loro residenza con i componenti il nucleo familiare.

Il trustee, come noto, può essere titolare del potere di *appointment* per mezzo del quale, ad esempio, potrebbe concedere a un beneficiario il diritto d'uso dell'immobile, il diritto di abitazione o l'usufrutto. Perciò, in tutti questi casi, se si dovessero verificare gli aspetti dinamici del trasferimento della residenza e dell'abitazione con il nucleo familiare, l'agevolazione per abitazione principale non potrà essere negata.

Sarà opportuno, pertanto, procedere con la registrazione di questa decisione del trustee nel libro degli eventi, e sarà anche utile dimostrare queste attribuzioni con atti aventi data certa¹⁴ o comprovati dalle dovute trascrizioni o registrazioni fiscali.

§ 4. Conclusioni

Il tema della soggettivazione del trust, sia dal punto di vista civilistico che fiscale, sta vivendo un momento di grande fermento intellettuale in diverse nazioni. Questo è un percorso che sicuramente progredirà, riservandoci interessanti risultati.

In Italia, rispetto al trust sono stati fatti passi da gigante, ma soprattutto dal punto di vista fiscale, come nel caso delle imposte locali, mancano ancora alcuni piccoli tasselli utili a completare un quadro armonico d'insieme.

Le sentenze della Corte di cassazione, purtroppo, non aiutano ai fini di una visione sistematica della tassazione dei trust e, quindi, della certezza del diritto, anzi creano involontariamente maggior insicurezza. Si auspica, perciò, una revisione dell'indirizzo sin qui segnato dalla Corte che porti alla soggettivazione del trust ai fini di tutto il settore delle imposte.

* La prima parte di questo lavoro è stata pubblicata in questa *Rivista*, 2022, 552.

Note

1. M. Lupoi, *I trust nel diritto civile*, in R. Sacco (cur.), *Trattato di diritto civile*, Vol. II, Torino, 2004, 329.
2. [Turks & Caicos, Trusts Ordinance 1990, sect. 31.](#)
3. [Trusts \(Jersey\) Law 1984, sect. 32.](#)
4. [Trusts Act 1992 of Belize sect. 6.](#)
5. [Trustee Act of Malta, art. 32.](#)
6. [Trust Law of Dubai \(DIFC\), art. 66 e 67.](#)
7. Trustee Act 2001 of Mauritius, sect. 36 (1), (2) and (5).
8. Labuan Trustee Act 1996, sect. 26 (1), (2) and (3).
9. [Trusts \(Guernsey\) Law 2007, sect. 42.](#)
10. [British Virgin Islands, Trustee ordinance, sect. 97.](#) Inoltre, detta *section* prevede che i terzi possono comunque soddisfarsi sul fondo in trust senza dover dimostrare che il trustee è responsabile della violazione compiuta.
11. [Cook Islands, Trustees Company Act 1981-82, sect. 31C \(2\).](#)
12. Esempi pratici che dimostrano che la tesi della Cassazione può portare all'impossibilità di recupero delle imposte vedasi N.D. Latrofa, *Responsabilità del trustee per l'adempimento di obbligazioni tributarie quando sia privo di cassa*, in questa *Rivista*, 2022, 162.
13. L. 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, comma 743.

14. Sarà facilmente apponibile una marca temporale o si potrebbe utilizzare un sistema di certificazione attraverso la *blockchain*.

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