

Richiesta di IMU al trustee cessato (CTP Bari, 21 febbraio 2022)

Nunzio Dario Latrofa

Presentazione

Cita come: N. D. Latrofa, *Richiesta di IMU al trustee cessato (CTP Bari, 21 febbraio 2022)*, in *Trusts*, 2022, 672.

DOI: 10.35948/1590-5586/2022.151

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

Massima

In caso di trust in cui sono stati conferiti beni immobili, il soggetto passivo dell'IMU è il trustee, al quale va notificato l'avviso di accertamento. Del tutto irrilevante è l'intervenuta sostituzione del trustee e il conseguente trasferimento del fondo in trust, in ordine alla responsabilità del pagamento dei tributi già sorti in precedenza che rimane un obbligo dell'ex trustee. Nella fase esecutiva, però, questi potrà eccepire condizioni che impediscono l'esecuzione nei suoi confronti.

§ 1. Premessa

La Corte di cassazione, con tre distinte pronunce,¹ ha precisato che il trust, nell'ambito delle imposte locali quali l'ICI e l'IMU, a differenza che nel sistema delle imposte dirette, non è stato soggettivizzato dal legislatore e che, pertanto, il soggetto passivo di detti tributi è da identificarsi col trustee.

Un evento che può verificarsi nel corso della durata di un trust è quello relativo al trustee che viene a trovarsi senza cassa e che, pertanto, potrebbe essere costretto a gestire un patrimonio immobiliare, rendendosi involontariamente inadempiente ai fini del versamento dell'IMU.

In questo caso, però, stante il su richiamato indirizzo giurisprudenziale di legittimità, la posizione del trustee diventa molto delicata, soprattutto nel caso in cui, non solo non abbia avuto la possibilità di versare l'IMU durante il proprio incarico, ma successivamente venga anche sostituito nel suo ufficio.

Le Corti di merito, dal loro canto, hanno cominciato ad applicare i principi dettati dalla Corte di cassazione, individuando nel trustee il soggetto passivo dell'IMU, ma anche prendendo atto di alcune peculiarità dello strumento giuridico trust che possono portare a inattese conseguenze sul piano della riscossione.

§ 2. Il caso sottoposto al giudizio della Commissione tributaria provinciale di Bari

Nel 2015, un professionista istituì due trust a favore dei propri figli, nati da due diversi matrimoni, entrambi regolati dalla legge di Jersey, nei quali vennero conferiti alcuni immobili.

Il disponente, purtroppo, venne improvvisamente colpito da una grave malattia che gli impedì di continuare la propria attività lavorativa, causandogli non pochi problemi finanziari che bloccarono anche il programma di apporti di denaro da attribuire al fondo in trust.

Il trustee si ritrovò senza cassa e presentò le proprie dimissioni. La sostituzione nell'ufficio, però, richiese alcuni anni, per evidenti difficoltà nel reperire un successore.

Successivamente, il Comune di Trani notificò all'ex trustee un avviso di accertamento per l'IMU non versata, relativo all'anno d'imposta 2015. Questi impugnò l'atto, contestando la propria carenza di legittimazione passiva, in quanto non ricopriva più l'ufficio di trustee, e nel merito la non applicabilità del tributo, argomentando in vario modo.

In primo luogo, nella impugnativa, è stata valorizzata la caratteristica di segregazione del trust. Per altro verso, è stato enfatizzato l'assoluto divieto per il trustee di trarre alcun vantaggio diretto o indiretto dal fondo in trust. È stato, infatti, sottolineato che il particolare tipo di possesso degli immobili da parte del trustee - che li detiene non per sé, ma per adempiere a un'obbligazione fiduciaria a vantaggio dei beneficiari - non è in modo alcuno paragonabile al possesso previsto dalla normativa IMU. Il trustee, infatti, non ha alcun usufrutto sui beni, non li può usare, non vi può abitare, non ha alcun diritto superficario o di enfiteusi, il suo, in realtà, è un possesso paragonabile a quello di un nudo proprietario, che non è soggetto all'IMU.

Di conseguenza il ricorrente ha contestato la propria estraneità alle vicende patrimoniali dei beni in trust, sostenendo che la previsione di una responsabilità diretta di un trustee per l'IMU, soprattutto se non riveste più detto ufficio, viola il diritto alla proprietà privata [ex art. 17 della Carta dei diritti fondamentali \(Carta di Nizza\)](#) ovvero dell'art. 1, Primo protocollo addizionale CEDU, in combinato disposto con gli artt. 42 e 53 della Costituzione. Conclusione, questa, avvalorata anche dalla natura dell'incarico assunto dal trustee che, come previsto dalla richiamata legge regolatrice² e sottolineato dalla Corte di cassazione,³ è da considerarsi un ufficio.⁴

§ 3. La sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Bari

La Commissione tributaria provinciale di Bari che si è espressa con la sentenza del [21 febbraio 2022, n. 350](#), è stata chiamata a pronunciarsi in merito alla vicenda innanzi

descritta dove un trustee privo di cassa, successivamente sostituito nel suo ufficio, ha impugnato un avviso di accertamento con il quale un Comune gli ha richiesto il pagamento dell'IMU relativa al periodo in cui egli era in carica.

La Commissione nel rigettare il ricorso presentato dall'ex trustee, ha sostenuto che la sua responsabilità per il mancato versamento dell'IMU non è influenzata in alcun modo dal fatto che nel 2019 vi sia stato il subentro di un nuovo trustee, la cui posizione è da considerarsi irrilevante rispetto al periodo d'imposta 2015, oggetto di accertamento.

A queste conclusioni, la Commissione è giunta richiamando i principi stabiliti dalle su menzionate pronunce della Corte di cassazione in tema di ICI e IMU e trust. Essa ha sottolineato che l'avviso di accertamento è stato correttamente emesso e notificato nei confronti del soggetto che nel 2015 ricopriva la qualifica di trustee e, di conseguenza, la richiesta di chiamata in causa del nuovo trustee effettuata dal ricorrente non è stata accolta.

Anche i richiami alla normativa straniera effettuati dal ricorrente relativi alla limitazione di responsabilità del trustee, sono stati ritenuti non rilevanti ai fini della decisione in quanto la predetta normativa è stata considerata deputata a governare esclusivamente i rapporti tra disponente, trustee e beneficiari, e, quindi, estranea e ininfluyente sulle obbligazioni tributarie.

In ultima analisi, i giudici tributari hanno precisato che le eccezioni sollevate da parte ricorrente potranno comunque trovare ingresso durante la fase esecutiva dove l'ex trustee potrà eccepire, ove sussistenti, condizioni che impediscono l'aggressione dei propri beni.

§ 4. Conclusioni

La CTP di Bari ha quindi ritenuto l'ex trustee privo di cassa responsabile per il pagamento dell'IMU non versata durante il suo incarico, ma ha anche sottolineato che nella fase esecutiva il trustee potrà opporre eccezioni atte a impedire che l'esecuzione riguardi i propri beni.

Questa decisione appare fin da subito irrazionale, sia dal punto di vista sistematico che pratico, in quanto sembra porre sullo stesso piano il presupposto impositivo e il tema della responsabilità.⁵ Di conseguenza rende incerta anche la fase esecutiva perché, per un verso, cerca di addossare al trustee una «inconsueta» forma di responsabilità tributaria,⁶ in palese violazione del principio di capacità contributiva e del diritto di tutela della proprietà privata, statuiti anche dalla CEDU e dalla carta di Nizza, ma, dal canto opposto, attesta che comunque il trustee nella fase della riscossione potrà dimostrare che detta sua responsabilità non sussiste o sarà in grado di eccepire che i propri beni non sono aggredibili perché, ad esempio, l'atto di trust prevede che il pagamento delle imposte debba essere effettuato solo con il fondo.

Le conclusioni a cui giunge la CTP di Bari si basano sul criticato⁷ indirizzo della Suprema Corte, secondo cui la soggettivazione del trustee non impedisce alle parti di «... prevedere nel negozio istitutivo del trust, chi deve sostenere in termini sostanziali, l'onere economico delle imposte...». ⁸ In questo modo la Corte di cassazione, per un verso, ha di fatto certificato che il trustee potrebbe non essere responsabile delle imposte del trust, ma, nel contempo, sembra aver implicitamente ipotizzato anche una forma di accollo automatico e liberatorio che sarebbe diretta conseguenza dell'accettazione dell'ufficio di trustee, diverso da quello non liberatorio, previsto dall'art. 8, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Questa impostazione appare in contrasto con i principi stabiliti dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, che con la sentenza [8 marzo 2019, n. 6882](#) hanno 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» che nel caso in analisi non è il trustee.

Infatti, esaminando le pronunce dei giudici di legittimità, si evince che nell'IMU il presupposto d'imposta è legato al «... dato oggettivo, immediato e contingente costituito (...) dall'esercizio sugli immobili di un diritto reale o di un possesso ad esso corrispondente». ⁹ E, come innanzi sottolineato, proprio perché i beni in trust sono segregati rispetto ai beni personali del trustee - considerato che questi non può godere in alcun modo degli stessi e il suo incarico è quello di un ufficio che può gli essere revocato, sottostandogli i beni - non sembra possibile ipotizzare alcun possesso dei beni in trust in capo al trustee che corrisponda alla piena proprietà, a un diritto reale o a un diritto a esso equiparato, così come disposto ai fini IMU. Piuttosto, questo tipo di possesso, dal punto di vista fiscale, è più simile alla nuda proprietà, che non è tassata ai fini IMU.

In definitiva, sembra potersi sostenere che in capo al trustee, in realtà, manca il presupposto impositivo ai fini IMU e non sarebbe ipotizzabile alcuna forma di traslazione o accollo d'imposta.

In ultima analisi, pare preferibile la tesi secondo cui solo attraverso la *fictio juris* della soggettivazione ai fini fiscali del trust, già attuata per le imposte dirette, è possibile evitare ogni tipo di incertezza,¹⁰ sia rispetto alla fase endoprocedimentale di accertamento che in merito alla fase di riscossione e si auspica un cambio di rotta giurisprudenziale che vada nel senso testé delineato.

Note

1. Cass., [20 giugno 2019, n. 16550](#), Cass., [19 gennaio 2021, n. 728](#) e Cass., ord., [27 luglio 2020, n. 15988](#).

2. La [Trusts \(Jersey\) Law 1984](#), all'art. 21, 4 (b) dispone che: «un trustee non deve - (i) direttamente o indirettamente ricavare alcun utile personale dal suo ufficio di trustee».

3. Cass., [13 giugno 2008, n. 16022](#).

4. L. Santoro, *Il trust in Italia*, Milano, 2009, 237; G. Terranova, *La sostituzione del trustee. Un'analisi di diritto comparato*, Milano, 2020, 52.

5. D. Latrofa, *Responsabilità del trustee per l'adempimento di obbligazioni tributarie quando sia privo di cassa*, in questa *Rivista*, 2022, 162.

6. Questa tipologia di responsabilità, non prevista dalla normativa in tema di IMU, non sembra rientrare in alcuna delle fattispecie di responsabilità dipendente o paritetica.

7. 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 questo numero della *Rivista*.

8. Cass., 20 giugno 2019, n. 16550, cit.

9. Cass., ord. [16 febbraio 2021, n. 3986](#).

10. In un caso identico la CTP di Taranto con la sentenza [6 aprile 2022, n. 378](#) ha deciso che «la notifica dell'atto impugnato diretta al Trustee senza la specificazione della sua qualifica rende inefficace l'avviso di accertamento esecutivo in esame essendo incerto l'ambito di efficacia della futura azione con riferimento ai beni sui quali la stessa è diretta».