Giurisprudenza

Trust, il soggetto passivo dell'Imu deve essere individuato nel trustee

22 Settembre 2020

I giudici di legittimità hanno ritenuto corretta la sentenza di appello che aveva negato le agevolazioni previste per l'abitazione principale in relazione agli immobili conferiti

immagine generica trust

Nell'ambito del diritto tributario e ai fini dell'imposta sui redditi delle società, l'articolo 73 del Tuir statuisce che, dato che il presupposto dell'Ires è il possesso di un reddito, il trust è soggetto all'Ires, individuandolo come una entità fiscalmente separata tanto dal disponente che dal trustee.

Invece, nel caso dell'Imu, il legislatore non è intervenuto per attribuire al trust una soggettività tributaria. Il presupposto impositivo dell'Imu, infatti, è il possesso di beni immobili nel territorio dello Stato a qualsiasi uso destinati, e il soggetto passivo è individuato nel proprietario o titolare di altro diritto reale. In assenza di personalità giuridica manca del resto al trust il requisito indispensabile per essere titolare di diritti reali, tanto che, per perseguire gli scopi propri dell'istituto, i beni vengono trasferiti appunto ad una persona fisica. Di conseguenza, il soggetto passivo dell'Imu per i beni conferiti in un trust traslativo deve essere individuato nel trustee.

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 15988 del 27 luglio 2020, ha chiarito un rilevante profilo in tema di soggettività passiva e spettanza delle agevolazioni fiscali, ai fini Imu, in caso di beni immobili conferiti in un Trust.

Nel caso di specie, un Trust impugnava, davanti alla Ctp due avvisi di accertamento Imu, relativi agli anni 2013 e 2014, emessi dal Comune.

Il giudice di primo grado accoglieva il ricorso limitatamente alle sanzioni, ritenendo comunque non sussistenti i presupposti per l'applicazione delle agevolazioni fiscali per l'abitazione principale, applicabili unicamente al possessore dell'immobile persona fisica, requisito nella specie mancante. Avverso tale sentenza il Trust proponeva appello e la Ctr lo rigettava, sulla premessa che il Trust

frapponeva, durante la sua esistenza, uno schermo giuridico invalicabile tra il patrimonio dei disponenti e dei beneficiari e il suo, con la conseguenza che gli attuali inquilini (futuri beneficiari del trust) non godevano comunque di alcun diritto reale sull'immobile in discussione.

Contro tale sentenza il Trust proponeva infine ricorso per cassazione, deducendo che la sentenza di appello aveva erroneamente negato le agevolazioni previste dalla normativa Imu per l'abitazione principale in riferimento agli immobili conferiti.

La critica si appuntava in particolare sul fatto che fosse stata attribuita la qualità di soggetto passivo dell'Imu al Trust, negandogli poi però l'agevolazione per la prima casa, essendo questa limitata alle sole persone fisiche.

Sosteneva invece il ricorrente che il Trust non è soggetto passivo dell'imposta e che possessore, ai fini Imu, è il beneficiario, a cui pertanto avrebbero dovuto essere riconosciute le agevolazioni per l'abitazione principale.

Secondo la Suprema corte la censura era infondata.

Evidenziano i giudici di legittimità che, in punto di fatto, i disponenti avevano conferito, per la durata di 30 anni, alcuni beni immobili al Trust, al fine di corrispondere un reddito o dei vitalizi ai beneficiari, o di alienare i beni e successivamente impiegare il denaro a vantaggio degli stessi beneficiari.

Tanto premesso, la Corte rileva che i beni dati in trust non incrementano il patrimonio del Trustee, costituendo un patrimonio separato rispetto al restante suo patrimonio.

E, al tempo stesso, su di essi, i disponenti cessano di esercitare poteri e diritti che, da questo momento, sono esercitati dal Trustee.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, infatti, il trust traslativo non è un ente dotato di personalità giuridica, ma un insieme di beni e rapporti destinati ad un fine determinato e formalmente intestati al trustee, che è colui che dispone del diritto e in quanto tale interviene nei rapporti con i terzi, agisce e resiste in giudizio e risponde delle sanzioni amministrative dovute dal proprietario (Cassazione n. 3456/2015, n. 25478/2015 e n. 28363/2011), laddove la peculiarità dell'istituto risiede nello "sdoppiamento del concetto di proprietà", tipico dei paesi di common law, per cui la proprietà legale del trust, attribuita al trustee, ne rende quest'ultimo unico titolare dei relativi diritti (sia pure nell'interesse dei beneficiari e per il perseguimento dello scopo definito), ma i beni restano segregati e quindi diventano estranei non soltanto al patrimonio del disponente, ma anche a quello personale del trustee, che deve amministrarli e disporne secondo il programma del trust (Cassazione n. 9320/2019).

Inquadrate così il tema, la Cassazione evidenzia che, nell'ambito del diritto tributario e ai fini dell'imposta sui redditi delle società, l'articolo 73 del Tuir statuisce che anche il trust è soggetto all'Ires, individuandolo come una entità fiscalmente separata tanto dal disponente che dal trustee. Ciò, tuttavia, rileva la Corte, non incide ai fini della questione in giudizio, atteso che il presupposto dell'Ires è il possesso di un reddito e 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.

Invece, sottolinea la Cassazione, nel caso dell'Ici (oggi Imu), non essendovi alcuna ragione per ricorrere a una simile fictio, il legislatore non è intervenuto per attribuire al trust una soggettività tributaria. Il presupposto impositivo dell'Ici, infatti, come dispone l'articolo 1 del Dlgs n. 504/1992, è il possesso di beni immobili nel territorio dello Stato a qualsiasi uso destinati, e il soggetto passivo è individuato, ai sensi dell'articolo 3 del medesimo decreto, nel proprietario o titolare di altro diritto reale, e ciò consente di esercitare la potestà impositiva senza margini di incertezze, anche se i beni sono stati trasferiti a un trustee.

Per tali motivi, rileva la Corte, era del resto da respingere l'ipotesi che dal riconoscimento della qualità di soggetto passivo ai fini Ires discenda una capacità generalizzata del trust di essere soggetto passivo anche di altri tributi, dato che questa tesi appare in contrasto con il divieto, posto dall'articolo 14 preleggi, di interpretazione analogica delle norme eccezionali, qual è quella che, a fini specifici e determinati dallo stesso legislatore, riconosce una limitata forma di soggettività, ai soli fini tributari, ad una organizzazione priva di personalità giuridica.

Ne deriva che non può, in ogni caso, leggersi l'articolo 73 del Tuir nel senso che il legislatore abbia attribuito al trust la personalità giuridica, nè, tantomeno, può la giurisprudenza elevare a soggetto giuridico i centri di interessi e rapporti che non lo sono, posto che l'attribuzione della soggettività giuridica è appannaggio del solo legislatore (Cassazione n. 25767/2015).

In assenza di personalità giuridica manca pertanto al trust il requisito indispensabile per essere titolare di diritti reali, tanto che, per perseguire gli scopi propri dell'istituto, i beni vengono trasferiti appunto ad una persona fisica, laddove l'atto di dotazione o provvista del trust, comportante il trasferimento del bene o del diritto al trustee, determina un trasferimento effettivo della proprietà al trustee, sia pure con i vincoli citati, che sono in ogni caso indifferenti ai fini della Imu, il cui presupposto è il possesso del bene e non le modalità di sua utilizzazione.

In particolare, il trustee, che diviene proprietario dei beni in trust, acquista quindi tutti i poteri e i doveri del proprietario, limitati soltanto dall'uso che egli deve fare di questi beni, secondo le disposizioni del trust. E, di conseguenza, il soggetto passivo dell'Imu dei beni conferiti in un trust

traslativo deve essere individuato proprio nel trustee, pur senza pregiudizio per l'autonomia delle parti di prevedere, nel negozio istitutivo del trust, chi deve sostenere, in termini sostanziali, l'onere economico delle imposte e in che misura il trustee può rivalersi delle spese sostenute per l'amministrazione.

Individuare il soggetto passivo dell'Imu nel trustee, al quale sia stato trasferito il bene dal disponente, e che pertanto riveste la qualità di proprietario, non viola quindi, di per sé, il principio della segregazione patrimoniale, non comportando aggressione dei beni in trust da parte dei creditori personali del trustee e gravando l'imposta sullo specifico bene di cui il trustee ha il possesso e alla cui amministrazione e gestione egli è tenuto, laddove tra i suoi "compiti" rientra senz'altro anche il dovere di assolvere agli oneri gravanti sulla proprietà.

Altrettanto infondata, rileva la Cassazione, era del resto anche la tesi subordinata, fatta valere dal ricorrente, secondo cui le agevolazioni legate alla natura del bene spettavano allora ai beneficiari finali del Trust, dato che tale assunto contrasta con la normativa in tema di Imu, che presuppone l'esatta coincidenza tra "residente" e "possessore dell'immobile", per quanto sopra detto non ravvisabile in capo ai beneficiari.

In conclusione, si può evidenziare che l'istituto del trust ha ricevuto una propria disciplina ad opera del legislatore tributario per quel che riguarda l'imposizione diretta e per quel che riguarda l'imposizione indiretta, ma non ai fini dei tributi locali.

Il trust, secondo lo schema tipico emergente dall'art. 2 della Convenzione dell'Aja dell'1 luglio 1985, resa esecutiva in Italia con legge n. 364/1989, come visto, concretizza un'entità patrimoniale, costituita da un insieme di rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente, in rapporto a beni posti sotto il controllo di un *trustee*, nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato, laddove, comunque, ai fini Imu, ciò che rileva non è la manifestazione di ricchezza, ma appunto il trasferimento, anche temporaneo, del possesso degli immobili a favore del *trustee*.

di

Giovambattista Palumbo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/trust-soggetto-passivo-dellimu-deve-essere-individuato-nel-trustee>