ICI/IMU E TRUST

Secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, 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 resite in giudizio e risponde delle sanzioni amministrative dovute dal proprietario (Cass. Civ. Sez. I, n. 3456/2015; Cass. Civ. Sez. V n. 25478/2015; Cass. Civ. Sez. II n. 28363/2011).

Come già affermato dalla Corte di Cassazione, la peculiarità dell'istituto risiede nello "sdoppiamento del concetto di proprietà", tipico dei paesi di common law**: 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 (Cass. Civ. Sez. III n. 9320/2019).**

Nell'ambito del diritto tributario e ai fini dell'imposta sui redditi delle società, l'art. 73 del TUIR statuisce che anche il trust è soggetto all'IRES, individuandolo come una entità fiscalmente separata tanto dal disponente che dal trustee.

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, specie ove si consideri che il trust non ha una regolamentazione nella legislazione nazionale e le varie forme che esso può assumere.

Invece, nel caso dell'ICI (oggi IMU), il legislatore non è intervenuto per attribuire al trust una soggettività tributaria, non essendovi alcuna ragione giustificatrice di ricorrere a una simile fictio.

Il presupposto impositivo dell'ICI, infatti, come dispone l'art.1 del D.Lgs. 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'art. 3, 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 ad un trustee.

Si potrebbe invero ipotizzare 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.

Questa tesi appare però contrastare con il divieto, posto dall'art. 14 delle 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.

E', infatti, un concetto ormai elaborato dalla dottrina che il legislatore possa disporre della soggettività tributaria prescindendo dalle altre forme di soggettività, e che il sostrato minimo sul quale il legislatore può costruire la soggettività tributaria stessa è la separazione o l'autonomia patrimoniale, e non già la soggettività civilistica.

Ne deriva che non può, in ogni caso, leggersi l'art. 73 del TUIR nel senso che il legislatore abbia attribuito al trust la personalità giuridica, né, 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 (cfr. in arg. Cass. Sez. Un. 25767/2015); in assenza di personalità giuridica, manca 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.

Vale qui la pena di ricordare che il trust si articola normalmente in diversi momenti negoziali, e cioè l'atto istitutivo del trust, di natura non traslativa di beni o diritti ma meramente preparatoria, enunciativa e programmatica e l'atto di dotazione o provvista del trust, comportante trasferimento del bene o del diritto al trustee (e non ad altre entità più o meno definite) in funzione della realizzazione degli obiettivi prefissati e con i vincoli ad essa pertinenti.

Questo secondo momento negoziale determina un trasferimento effettivo della proprietà al trustee, sia pure con i vincoli di cui si è detto, che sono indifferenti ai fini della imposta in questione, il cui presupposto è il possesso del bene e non le modalità della sua utilizzazione.

La segregazione patrimoniale, inquadrata nel contesto delle finalità perseguite dall'istituto, comporta l'effetto di rendere i beni conferiti in trust non aggredibili dai creditori personali del disponente né da quelli del trustee, ma ciò non esclude che il trustee debba amministrare e quindi che debba fare fronte a tutte le spese di amministrazione; **in particolare il trustee, che diviene proprietario dei beni in trust, acquista tutti i poteri e i doveri del proprietario, limitati soltanto dall'uso che egli deve fare di questi beni, secondo le disposizioni del trust.**

Di conseguenza, il soggetto passivo dell'ICI (oggi IMU) dei beni conferiti in un trust traslativo deve essere individuato nel trustee. E ciò 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 (in particolare, Cassazione – Sez. Tributaria – sentenza n. 16550 del 20/06/2019).

Conclusivamente, può dirsi che l'ICI (oggi IMU) è un tributo di natura patrimoniale, che considera come base imponibile il valore del bene immobile, a prescindere, in linea generale, da qualsivoglia condizione personale del titolare del diritto e dall'uso che si faccia del bene.

Di conseguenza, individuarne il soggetto passivo nel trustee, al quale sia stato trasferito il bene dal disponente, e che pertanto riveste la qualità di proprietario, ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. 504/1992, non viola 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 ed alla cui amministrazione e gestione egli è tenuto.

Il che comporta anche dovere di assolvere agli oneri gravanti sulla proprietà.

Il regime delle spese di gestione, delle anticipazioni, dei rendiconti e degli (eventuali) rimborsi è poi regolato in conformità al titolo ed alla legge applicabile.

E' opportuno tenere conto dei suddetti principi giuridici più volte ribaditi e confermati dalla Suprema Corte di Cassazione, sia in sede civile che tributaria.

Lecce, 22 giugno 2019

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione
www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it