

L'Imposta Municipale Unica (IMU) in ambito trust

L'argomento in esame merita approfondimento alla luce dell'indiscusso crescente impiego nel nostro paese dello strumento giuridico anglosassone di destinazione patrimoniale definito "trust interno".

Preliminarmente, per meglio comprendere la ratio delle ragioni per le quali la soggettivazione passiva IMU in ambito trust è trasfusa in capo ad un determinato soggetto, come si vedrà in prosieguo, si consiglia la lettura dell'e-book "**Il trust**" quale breve guida dedicata a tale istituto dello stesso autore.

E' noto, dunque, che la disciplina fiscale italiana in ambito trust risulta essere posticcia e confusa per non aver ancora ricevuto ad oggi una organica legge sul trust tanto in ambito civilistico quanto in ambito fiscale che ne delinei gli ambiti oggettivi prima e soggettivi poi prescindendo dal pensiero dell'interprete il quale avanza inesorabilmente alimentando di tal guisa una letteratura parlata alquanto inappropriata e volgare. Di tanto ci si accorge in fatti, allorché occorra confrontarsi con la realtà delle cose in ambito IMU la quale disciplina a sua volta nulla dispone in tema di trust assistendo di tal guisa a florilegi di ipotesi del tutto singolari basate su intuito piuttosto che dottrina o valide ragioni economiche di fatto e di diritto.

In termini di IMU, come noto, non si colgono disposizioni alcune in ambito trust pertanto è d'obbligo un esame della legislazione per addivenire in via analogica ad una ragionevole ipotesi di soggettivazione passiva fiscale e tributaria in occasione di immobili segregati in trust destinati alla soddisfazione di un fine meritevole di tutela legale ex art 1322 C.C., quale appunto l'abitazione principale sicura e duratura nel tempo in luogo di inappropriate interpretazioni prive di ragioni giuridiche e tributarie.

La legislazione IMU/TRUST

Giova rammentare al riguardo che l'IMU è stata introdotta nell'ambito della legislazione attuativa del federalismo fiscale del Governo Berlusconi IV. Infatti, l'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011 n. 214 ne ha anticipato, in via sperimentale, l'istituzione giusta l'art. 8 del D. Lgs. 14 marzo 2011 n. 23. Il comma 1 del citato Art. 13 stabilisce in fatti che la nuova imposta è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale dall'anno 2012 e fino al 2014 in base agli artt. 8 e 9 dello stesso decreto legislativo 23/2011, in quanto compatibili, mentre l'applicazione a regime di detta imposta è fissata a decorrere dall'anno 2015.

A norma del comma 1 del richiamato Art. 8 l'IMU sostituisce l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle

persone fisiche (IRPEF) e le relative addizionali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti i beni non locati laddove questi ricomprendono sia i fabbricati sia i terreni; per cui, detti immobili rientrano nell'oggetto dell'imposta non solo nel caso in cui non risultino locati ma anche in quello in cui non siano affittati. Tale affermazione trova il suo fondamento nel necessario coordinamento che deve essere effettuato tra il medesimo Art. 8, comma 1 ed il comma 9 del successivo Art. 9 in cui si fa un generico riferimento agli immobili, senza distinguere tra fabbricati e terreni.

Risulterà agevole rammentare preliminarmente che l'Art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 che ne anticipa l'attuazione mutua l'impianto della soppressa disciplina ICI di cui al D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e ss. mm.. Si rileva, in fine, che il comma 1 del citato art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ritiene applicabili gli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, in quanto compatibili per cui il relativo vaglio lo si deve effettuare senza tenere di conto il D. Lgs. n. 504 del 1992 che istituiva l'ICI.

In tale contesto, si deve anche richiamare il comma 13 dell'Art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, il quale stabilisce, tra l'altro, che resta ferma la disposizione recata dall'art. 14, comma 6 del D. Lgs. n. 23 del 2011, secondo la quale è confermata la potestà regolamentare in materia di entrate degli enti locali di cui all'art. 52 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

L'attuale formulazione dell'art. 14, comma 6 del D. Lgs. 23/2011 in commento, è il frutto della modifica apportata dall'art. 4, comma 1, del D. L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44. La precedente versione della norma prevedeva, invece, il richiamo anche all'art. 59 del D. Lgs. n. 446 del 1997, relativo alla potestà regolamentare in materia di ICI, disposizione che, dunque, non può trovare applicazione per l'IMU.

Va, comunque, ribadito che ai fini IMU il potere conferito dall'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, deve essere coordinato con la disciplina del nuovo tributo che pone dei limiti stringenti alla potestà regolamentare, soprattutto in considerazione della previsione della riserva della quota erariale di cui al comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011.

Il presupposto d'imposta

Il richiamato Art. 13, c. 2, del D. L. 201/11, prevede che il presupposto impositivo dell'IMU è costituito dal possesso di qualunque immobile, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa. In questa nuova accezione devono, quindi, essere ricondotti anche i terreni incolti. Pertanto il richiamo effettuato dal citato art. 13 è inteso, infatti, al solo scopo di mantenere anche ai fini IMU le definizioni utilizzate ai fini ICI, e precipuamente:

- 1) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il

fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato;

- 2) per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità.

Si deve precisare che concorre a completare tale definizione l'art. 36, comma 2, del D. L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il quale stabilisce che un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo. Occorre tenere presente che l'art. 13, comma 2, del D. L. n. 201 del 2011, richiama l'agevolazione di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992, e al contempo specifica i soggetti beneficiari della stessa. Pertanto, non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali; per terreno agricolo, infine, si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile¹.

I Soggetti passivi

L'art. 9, comma 1, del D. Lgs. n. 23 del 2011, cui fa rinvio l'art. 13, comma 1, del D.L. n. 201 del 2011, stabilisce che sono soggetti passivi:

- 1) il proprietario di fabbricati; aree fabbricabili; terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- 2) il titolare sugli stessi del diritto reale di uso; abitazione; enfiteusi; superficie;
- 3) il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;
- 4) il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

¹ È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse [2082, 2083]. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge [2557]

Giurisprudenza e prassi IMU/TRUST

Al momento non è nota giurisprudenza e prassi salvo:

- la sola *Sentenza della CTP di Parma, sez. IV, 6 giugno 2012, n. 89* la quale ammette la soggettivazione passiva ICI del trust, *per analogia legis alla luce dell'Art. 73 del TUIR il quale a sua volta lo definisce soggetto passivo d'imposta IRES*, e per l'effetto dunque non ritiene applicabili le esenzioni per gli enti aventi finalità assistenziali giacché lo stesso trust nulla deduceva in merito ex lettera i) c. 1, art. 7, D. Lgs. n. 504/92;
- l'Interpello del *Comune di Roma N. 8 del 23 marzo 2016 (IMU/TASI Trust e soggettività passiva riguardo l'esatta individuazione del soggetto passivo ai fini IMU e TASI)*;
- l'Interpello del *Comune di Tuglie (LE) Istanza di Interpello n. 917-229/2016 - Advisory Trust & Auditing Srl; Rilascio parere in merito alla soggettivazione passiva in caso di immobili disposti in trust e posseduti dai beneficiari individuati*.

Da un lato la Sentenza CTP Parma in relazione alla domanda conferma, in via analogica, quanto asserito dall'Art. 73 del TUIR, ossia che il soggetto passivo d'imposta in ambito ICI e, dunque, in ambito IMU -*considerata la trasfusione della normativa*- è il trust dal momento che ad esso risulta (asseritamente) essere intestato l'immobile. Ma così non parrebbe essere ove rispondesse al vero, come è vero, che il trust non possiede alcuna autonoma soggettivazione giuridica conseguentemente ad esso risulterebbe impossibile la trascrizione di un atto di acquisto di immobili.

Ancora, dall'esame puntuale dei due Interpelli testé citati non emerge esaustivamente ciò che in concreto viene domandato, ossia: *in ipotesi di beni immobili in trust chi in concreto riveste la soggettivazione passiva IMU ed in capo a chi far valere la pretesa erariale*.

Non v'è chi non veda come le elucubrazioni mentali dei due dirigenti comunali chiamati a rendere il parere d'interpello in ordine alla esatta individuazione della soggettivazione passiva IMU in ambito trust, siano, in generale, fortemente contaminate da una pressoché ignoranza giuridica dell'istituto destinatorio anglosassone e del suo diritto, da precomprensioni e da pregiudizi del quale appunto dimostrano di sapere poco o nulla della estrinseca funzione di semplice (ma allo stesso tempo impegnativo) istituto di destinazione patrimoniale per fini meritevoli di tutela legale, ma, soprattutto, e ciò è ancor più grave, ignorano che, il soggetto centrale attorno al quale ruota l'impianto negoziale e con esso il trust fund è il Beneficiario nella sua unica funzione giuridicamente tutelata al quale verosimilmente il trustee attribuirà i beni del fondo al termine finale di durata del negozio il quale beneficiario peraltro, nell'interregno ove previsto dal programma negoziale, può possedere, per utilizzarlo, un bene immobile.

In particolare si pensi all'Interpello del Comune di Roma la quale soluzione prospettata risulta essere del tutto destituita di fondamento alla luce di quanto ivi si legge, segnatamente, laddove afferma che i beni risultano essere intestati al trust mentre invece sono intestati al Trustee per stessa affermazione dell'interpellante infatti il Comune di Roma (stando alla lettura del documento) afferma una cosa non vera e la afferma in modo inconsapevole, ad avviso di chi scrive, al solo scopo di rendersi edotto della materia citando, a suffragio della propria tesi, l'unica sentenza nota e divulgata quella appunto della richiamata CTP di Parma anch'essa dalle risultanze alquanto dubbie e fuorvianti dal momento che vi risulta indistinto tanto il trust quanto il trustee.

Tuttavia, a tutto voler concedere, riesce difficile accettare l'affermazione ivi contenuta secondo la quale il trust sia intestatario del bene; delle due l'una, o il Conservatore ha commesso un errore nel trascrivere l'atto di disposizione in capo al trustee e, dunque, deve procedere a correzione, o vi è presenza di errori di battitura i quali inducono in errore chi legge (tesi questa alla quale chi scrive aderisce). Il trust, è bene precisare, non è istituto entificato e, dunque, non è soggetto giuridico in funzione del quale possa essere eseguita l'intestazione dell'immobile, intestazione di converso eseguibile esclusivamente in capo al trustee del trust o a persona nel suo interesse giusta la Convenzione de l'Aja in tale ambito.

Analogamente il Comune di Tuglie (LE). Addirittura questi, nella "soluzione prospettata", confonde l'istituto giuridico italiano del contratto fiduciario con l'istituto giuridico anglosassone del trust e dubita della sua applicabilità nel nostro ordinamento mostrando di ignorare del tutto la *Legge 16 ottobre 1989, n. 364 di Ratifica ed esecuzione della convenzione sulla legge applicabile ai trusts e sul loro riconoscimento, adottata da L'Aja il 1° luglio 1985. (Pubblicata nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 261 del 8 novembre 1989)*. Anch'esso, per mera comodità, al pari del Comune di Roma, fa propria la sentenza della più volte citata CTP di Parma, la quale, nel caso di specie, non rileva affatto.

Orbene, considerando ora il percorso ragionato dall'Agenzia delle Entrate con le richiamate circolari 48/E del 2007 e 3/DF del 2012 con le quali stabilisce rispettivamente la soggettivazione passiva del trust in ambito IRES *giusta l'Art 7 del TUIR* e la trasfusione della soggettività passiva in capo al coniuge separato al quale è stata assegnata la ex casa coniugale *giusta la disciplina contenuta fino all'annualità d'imposta 2013 nel comma 10 dell'art. 13 del decreto legge n. 201 del 2011 e successivamente (dal 2014) nel comma 2 dello stesso art. 13*, appare ragionevole applicare il medesimo principio, il quale, nel primo caso, cataloga il trust in tre differenti tipologie fiscali, ossia applica il principio della trasparenza fiscale del che si ha trust:

- 1)** *Trasparente in caso di beneficiari determinati di reddito, ossia colui il quale possiede un diritto determinato di pretendere -riveniente dalla disposizione negoziale impressa dal disponente- in capo al quale è trasfusa la*

soggettivazione passiva IRE e, dunque, sconta l'imposta personale sul reddito;

- 2) Opaco in caso di beneficiari non determinati di reddito per il quale la soggettivazione passiva per esclusione rimane in capo al trust medesimo e, dunque sconta l'imposta sul reddito societario IRES. Tanto, in quanto il beneficiario non determinato di reddito non possedendo il diritto di pretendere non è rilevante ai fini fiscali;*
- 3) Misto in caso di compresenza di ambo i beneficiari ai quali medesimi si applicano rispettivamente le discipline su citate;*

Ed allora, in via analogica e a pieno titolo, deve essere applicato il principio della trasparenza fiscale in capo al beneficiario individuato di possesso dell'immobile incluso nel *trust fund* e per l'effetto dunque ad esso è trasfusa la soggettivazione passiva IMU con relative agevolazioni prima casa ed esenzioni proprie ove spettanti.

Considerato ancora che il trust risulta essere un insieme di rapporti e di beni formalmente intestati al Trustee nell'esclusivo interesse del beneficiario quale unico soggetto al quale è destinato il fondo in trust al termine finale di durata del negozio giuridico giusta la Convenzione de l'Aja in tale ambito, nella fattispecie in esame, si determina ancora, in analogia juris, la medesima condizione per la quale al coniuge separato assegnatario è trasfusa la soggettivazione passiva ex D. L. n. 16/2012, Art. 4, c. 12/quinquies, riconoscendo di fatto in capo ad esso il diritto di abitazione della ex casa coniugale e, dunque, dell'agevolazione abitazione principale con relative pertinenze.

Riepilogando in fine quanto fin qui dedotto, ossia in considerazione della Circolare 48/E la quale esegue una tripartizione fiscale del trust in funzione della tipologia dei beneficiari per cui rende soggetti passivi d'imposta il soggetto a vantaggio del quale si genera una capacità contributiva, e, in considerazione di altra Circolare la 3/DF del 28/05/2012 la quale trasfonde ragionevolmente al coniuge separato la soggettivazione passiva IMU alla luce del possesso/utilizzo della ex casa coniugale (v. infra) di tal guisa riconosce egli un diritto di abitazione -pur non essendo un diritto reale- sul semplice presupposto del possesso/utilizzo, non si comprenderebbe il motivo per il quale tali analogie non potrebbero essere applicate in ambito Imu/trust secondo lo schema seguente:

- 1) la soggettivazione passiva IMU in ipotesi di **trust trasparente**, per tale intendendo un trust con beneficiari individuati di possesso di un'immobile, è trasfusa in colui che lo possiede alla luce del diritto di abitazione il quale si è venuto a costituire contestualmente alla sua individuazione e, conseguentemente ad esso spettano anche le relative agevolazioni ed esenzioni ex D. Lgs. n. 504/92, Art. 7, l. i), c. 1, il quale manda esenti gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR ove spettanti;

- 2) la soggettivazione passiva IMU, in ipotesi di **trust Opaco**, *per tale intendendo un trust con beneficiari non individuati di possesso dell'immobile*, è trasfusa in via residuale in capo al trust medesimo in quanto già soggetto passivo di imposta IRES giusta il richiamato Art. 73 del TUIR senza poter godere delle agevolazioni prima casa -*condizione quest'ultima spettante alla persona fisica*- ma poter godere delle esenzioni innanzi citate in qualità di ente non commerciale, ove spettante;
- 3) la soggettivazione passiva IMU, in ipotesi di trust Misto, *per tale intendendo un trust nel quale vi è la compresenza di beneficiari tanto individuati quanto non individuati di possesso dell'immobile*, è trasfusa rispettivamente al beneficiario individuato di possesso dell'immobile che lo possiede di fatto e al trust in quanto tale per gli immobili del fondo che vi residuano senza poter godere delle agevolazioni ma con le richiamate esenzioni ove spettanti.

Tuglie, li 25/12/2018

Dr. Vincenzo Crusi*