

## Il trustee è soggetto passivo ai fini IMU

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Russo - Sent. n. 16550 dell'8 maggio 2019, dep. il 20 giugno 2019)

**IMU - Soggetti passivi - Trust segregativo di immobile - Soggettività passiva del trustee - Sussistenza**

*Nell'ipotesi in cui il proprietario istituisca un trust per la segregazione del proprio immobile, il soggetto passivo ai fini IMU è il trustee in quanto titolare del diritto di proprietà, seppur l'esercizio sia circoscritto alle volontà recate nell'atto istitutivo. L'IMU infatti è un'imposta a carattere patrimoniale, il cui presupposto va ravvisato nel possesso dell'immobile inteso quale titolarità del diritto di proprietà o di altro diritto reale, che nel trust traslativo è in capo al trustee, mentre il trust è un istituto privo di soggettività giuridica.*  
(Oggetto della controversia: avviso di accertamento ICI, anno 2009)

### Svolgimento del processo

1. - B.M. ha impugnato l'avviso di accertamento relativo al pagamento dell'ICI 2009 emesso dal Comune di Bassano del Grappa. La Commissione Territoriale Provinciale ha parzialmente accolto il ricorso della contribuente, ricalcolando le sanzioni, ma rigettando l'eccezione di carenza di legittimazione passiva per il pagamento del tributo dedotta dalla B., la quale aveva affermato che i beni oggetto di imposta sono di proprietà del trust Pauso, della quale ella è solo il trustee, e comunque di proprietà effettiva di un terzo. La contribuente ha appellato la sentenza e la Commissione Territoriale Regionale del Veneto, con sentenza depositata il 23 settembre 2013, non notificata, ha respinto l'appello.

2. - La B. ha proposto ricorso per cassazione avverso la predetta decisione, affidato a due motivi. Non si è costituito il Comune. Alla pubblica udienza dell'8 maggio 2019, il P.G. ha chiesto il rigetto del ricorso, e il procuratore della ricorrente ha insistito in ricorso.

### Motivi della decisione

3. - Con il primo motivo la parte lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3 e della Convenzione internazionale dell'Aja del 1985 sul trust, art. 3, nonché della legge di recepimento (indicata come Legge n. 67 del 1989, in realtà Legge n. 364 del 1989) e degli artt. 1362 e 1363 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3 ed all'art. 360 c.p.c., n. 5, per contraddittorietà della motivazione.

Il giudice di secondo grado ha ritenuto che la B. sia il soggetto passivo dell'ICI per i beni in questione, in quanto proprietaria degli immobili conferiti in trust, nella qualità di trustee, che li amministra nell'interesse altrui. Inoltre il giudice d'appello ha ritenuto infondata la tesi della B. circa la effettiva appartenenza ad un terzo (M.B.) degli immobili in questione e sul punto la parte non propone ricorso. Osserva la CTR che la Legge n. 540 del 1992, art. 3, dispone esplicitamente che soggetti passivi dell'ICI sono i proprietari o titolari di diritti reali sui beni e quindi l'avviso di accerta-

mento emesso nei confronti della B. deve ritenersi legittimo, mentre il trust è un "soggetto passivo sconosciuto dalla normativa ICI".

La parte, nell'illustrare il motivo del ricorso, premette una disamina generale della natura e degli effetti del trust ed in particolare dell'effetto segregativo che è proprio dell'istituto per cui i beni conferiti in trust restano separati dal patrimonio personale del trustee, e lamenta che il giudice d'appello (nell'individuare il trustee come soggetto passivo dell'ICI) abbia erroneamente inquadrato "la natura giuridica del contratto, appalesando una corrispondenza inesistente tra il patrimonio separato e quello del trustee". Lamenta quindi l'omissione dei criteri ermeneutici di cui agli artt. 1362 e 1363 c.c. Con questa formula la parte deduce, in sostanza, che ove fosse ritenuta soggetto passivo ICI per i beni conferiti in trust verrebbe meno l'effetto segregativo.

3.1 - Il giudice d'appello nell'accertare che i beni sono di proprietà della B., in conformità alla trascrizione nei registri immobiliari e al catasto, statuizione che non è stata impugnata, ha fissato i presupposti per qualificare il trust di cui si tratta quale trust traslativo, vale a dire, secondo lo schema delineato dalla Legge n. 364 del 1989, art. 2, di ratifica della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, un negozio in cui avviene il trasferimento dei beni dal disponente al trustee, il quale ne diviene proprietario, con il dovere di amministrarli e gestirli secondo le condizioni e finalità dell'atto istitutivo, ed a beneficio dei soggetti in esso indicati. Questo è il concetto di base dal quale muovere, pur nelle difficoltà di ricostruzione sistematica dell'istituto, posto che il trust è un istituto di *common law* non regolato dalla legge interna, i cui effetti possono essere riconosciuti in Italia, alle condizioni fissate dalla Convenzione dell'Aja del 1985, strumento di diritto internazionale privato diretto a risolvere il conflitto in ordine alla legge applicabile al trust, o meglio ai trust, declinati al plurale dalla legge nazionale, art. 1, così rendendo evidente la natura multiforme dell'istituto. Di contro, la Convenzione dell'Aja parla di trust al singolare, in quanto, ai fini del riconoscimento e individuazione della legge applicabile, ricostruisce un concetto unitario di trust, applicabile a tutti i "rapporti giuridici"

(al plurale) aventi le caratteristiche indicate dalla Convenzione, artt. 2 e 3.

Ciò premesso, si osserva che la contribuente, nell'odierno ricorso, non insiste nell'affermare che i beni sono di proprietà di un terzo, ma non offre neppure ulteriori dettagli sul negozio istitutivo e in particolare non specifica la scelta della legge applicabile, la durata del *trust* stesso, se ella abbia obbligo - ed in che termini - di ritrasferire i beni ai beneficiari, se essi siano già stati individuati, (e quindi se si tratta di un *trust* opaco o di un *trust* trasparente) quale sia la regolamentazione contrattuale del regime delle spese di gestione e pagamento delle imposte e se - in ipotesi - vi sia una particolare regolamentazione della responsabilità patrimoniale del *trustee* per atti e fatti compiuti nell'esercizio della propria funzione. Nondimeno, data la qualifica di *trust* traslativo, da considerare ormai punto fermo, queste omissioni non ostano a che la Corte verifichi se è corretto individuare, nella fattispecie, il soggetto passivo dell'ICI (oggi IMU) nel *trustee* cui sono stati trasferiti in proprietà i beni, ovvero se ciò - come la ricorrente deduce - stravolga la natura del contratto, facendo venire meno l'effetto segregativo.

3.2 - Si premette che secondo la giurisprudenza di questa Corte 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 (Cass. civ. Sez. I, n. 3456/2015; Cass. civ. Sez. V 25478/2015 Cass. civ. Sez. II n. 28363/2011). Come già affermato da questa Corte, 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 T.U.I.R. statuisce che anche il *trust* è soggetto all'IRES, individuandolo come una entità fiscalmente separata tanto dal disponente che dal *trustee*. Ciò tuttavia non incide sulla questione oggi in esame, atteso che il presupposto dell'IRES è il possesso di un reddito, inteso come sua acquisizione certa e definitiva al patrimonio del soggetto. 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 il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, 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*.

3.3. - 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 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. È 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 T.U.I.R. 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.

3.4. - La difesa della ricorrente è fondata su una generica esposizione dell'istituto del *trust* e sull'effetto segregativo che ne consegue, lamentando che la CTR avrebbe appalesato "una corrispondenza inesistente tra il patrimonio separato e quello del *trustee*" e in ciò consisterebbe la violazione della Convenzione Aja come recepita dalla Legge n. 364 del 1989.

Ciò però non è sufficiente a mettere in discussione la sua qualità di soggetto passivo dell'imposta, atteso che 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.

3.5 - 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 li-

nea 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 del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, 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, dati che in ricorso non sono stati esplicitati. Il motivo è quindi infondato.

6. - Con il secondo motivo si lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo, e la violazione dell'art. 1322 c.c.

La parte deduce che la novella del Codice civile ha introdotto una bipartizione nell'ambito della "(non) categoria dei negozi destinatori, che oggi vengono distinti in negozi

tipici di destinazione e negozi atipici di destinazione, rispecchiando la distinzione genarle in materia di contratti e atti già presente nel nostro codice".

Il motivo è inammissibile. La deduzione di cui sopra è una mera enunciazione, limitandosi la parte ad un generale commento sulla natura degli atti di destinazione generale che - corretto o meno che sia - non è rivolto criticare alcuna delle *rationes decidendi* poste a base della sentenza impugnata.

Il ricorso è pertanto da rigettare. Nulla sulle spese in difetto di costituzione.

## P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quater*, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*.

## Commento

Emiliano Marvulli

La sentenza della Corte di cassazione n. 16550/2019 in commento è particolarmente interessante perché affronta per la prima volta la questione della soggettività passiva ai fini IMU nell'ipotesi in cui l'immobile sia segregato dal proprietario originario in un *trust*, partendo da quello che è oramai un assunto per cui il *trust* è un istituto privo di soggettività giuridica.

L'intervento è tanto più significativo se si considera che le linee tracciate contribuiranno a uniformare l'azione degli enti locali che fino ad oggi, come si evince dai documenti di prassi rinvenuti, hanno individuato il soggetto passivo ICI (ora IMU) con modalità non sempre in linea con il dettato normativo, ma più che altro sorrette da esigenze di semplificazione amministrativa.

Il tema attiene quindi al corretto riconoscimento del soggetto passivo debitore dell'imposta comunale sugli immobili, importante perché serve a individuare il soggetto nei confronti dei quali l'ente impositore può rivolgere la propria pretesa impositiva, considerato che la normativa IMU non prevede una ipotesi specifica di *trust*. Questo ha creato incertezze che hanno indotto gli enti impositori a individuare come soggetto

passivo il *trust* medesimo, pur nell'assenza di una norma espressa, o il *settlor* in quanto proprietario originario dell'immobile o addirittura i beneficiari nella veste di futuri destinatari del *trust fund*.

La giurisprudenza prevalente di legittimità ha chiarito, in primo luogo, che il *trust* c.d. traslativo è un negozio giuridico attraverso cui avviene il trasferimento di un bene dal *settlor* al *trustee*, che diviene titolare del diritto di proprietà con il dovere di amministrare i beni secondo le condizioni e finalità fissate nell'atto istitutivo, a beneficio di uno o più beneficiari o per il conseguimento di uno specifico scopo. Il trasferimento può avvenire contestualmente all'atto istitutivo o con atto dispositivo successivo.

Per di più oggetto del *trust* non è dar vita a un soggetto dotato di autonoma personalità giuridica, quanto piuttosto istituire un patrimonio destinato ad un fine prestabilito (1), con la diretta conseguenza che il *trust* non può ritenersi in alcun modo titolare di diritti (2).

La soggettività giuridica non può neanche essere desunta per relazione dal dettato dell'art. 73 del T.U.I.R., che attribuisce al *trust* la soggettività passiva ai (soli) fini delle imposte dirette, per-

(1) Così Cass. 9 maggio 2014, n. 10105.

(2) Così Cass. 18 dicembre 2015, n. 25478; Id., 20 febbraio 2015, n. 3456; Id., 27 gennaio 2017, n. 2043.

ché, se il legislatore avesse voluto attribuirgli, lo avrebbe fatto in maniera esplicita, posto che l'attribuzione della soggettività giuridica è appannaggio del solo legislatore (3).

Ne consegue, pertanto, che il *trustee* è l'unico soggetto legittimato nei rapporti con i terzi, non in quanto legale rappresentante, ma quale soggetto titolare del diritto di disporre dei beni segregati, ed è titolare del diritto di proprietà del fondo segregato.

Tale ragionamento porta alla conclusione che, nel caso di beni immobili conferiti in un *trust* traslativo, il soggetto passivo ai fini IMU è il *trustee* in quanto titolare dei diritti e dei doveri tipici del proprietario, limitati solo dall'uso che dei beni deve fare secondo le disposizioni contenute nell'atto istitutivo.

A nulla rileva che il legislatore non sia intervenuto per attribuire una specifica soggettività tributaria (4), come ha fatto nel caso delle imposte dirette, in quanto la lettera del D.Lgs. n. 504/1992 istitutivo dell'ICI (5) individua già come presupposto impositivo dell'imposta il possesso del bene e come soggetto passivo il titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale che, nel caso di un *trust*, non può che essere il *trustee*. *Mutatis mutandis* al *trust* non è imputabile né il requisito del "possesso" né la qualifica di proprietario o titolare di diritti reali.

La decisione in commento consente di trarre un'altra importante considerazione, anche se manca nella sentenza uno specifico riferimento in tal senso. Secondo gli Ermellini il *trustee* è soggetto passivo ai fini IMU nel caso in cui il bene immobile sia stato segregato in un "*trust* traslativo" perché, trattandosi di imposta a carattere patrimoniale, la debenza del tributo è legata al possesso dell'immobile.

Ne consegue che in tutti gli altri casi in cui il negozio non comporti un trasferimento di pro-

prietà e il bene resti vincolato nel patrimonio del disponente, come avviene ad esempio nel caso di "*trust* autodichiarato" in cui non c'è alcun trasferimento di beni dal disponente al *trustee* perché il ruolo di *trustee* è assunto dallo stesso *settlor*, resta il debitore d'imposta il *settlor* medesimo così come lo era prima dell'istituzione del *trust*.

In senso difforme ai principi enucleati dalla Corte di cassazione si segnalano alcune sentenze di merito, secondo cui l'IMU "deve essere corrisposta da chi possiede gli immobili a qualsiasi titolo, che nel caso in specie, pur essendo di proprietà del *Trustee*, la capacità contributiva e la relativa imposta deve essere riferita al *Trust*, al quale sono stati trasferiti gli immobili in piena proprietà, conseguentemente ne discende la soggettività passiva dell'imposta IMU" (6).

Anche gli enti locali tendono a considerare il *trust* come soggetto passivo ai fini dell'imposta immobiliare e a riguardo si segnalano due interventi di prassi.

Il primo riguarda il Comune di Rimini (7), secondo cui, seppur il "il tributo è dovuto, sugli immobili 'segregati' nel *trust*, dal *trust* stesso", la soggettività ai fini IMU "viene meno quando è trasferita al *trust* la sola nuda proprietà degli immobili". In tale ultima ipotesi la soggettività passiva IMU rimane in capo al disponente, "quale titolare di diritto reale di abitazione".

Il secondo intervento è del Comune di Roma Capitale (8) che, riconoscendo l'esistenza della soggettività passiva del *trust* ai fini IMU in analogia alla soggettività passiva prevista ai fini delle imposte dirette dall'art. 73 del T.U.I.R., nega quella in capo al *trustee* perché "non manifesta alcuna capacità contributiva propria relativamente al cespite immobiliare posseduto ..., che appare riferibile direttamente e più correttamente al *trust*".

(3) Cfr. Cass., SS.UU., 22 dicembre 2015, n. 25767 in cui il Collegio ha affermato che l'attribuzione di soggettività passiva non può neanche essere affermata in base alla "c.d. giurisprudenza normativa, talvolta evocata quale fonte concorrente di diritto, violerebbe il principio costituzionale di separazione dei poteri ove non si contenesse all'interno dei limiti ben definiti di clausole generali previste nella stessa legge, espressive di valori dell'ordinamento (buona fede, solidarietà, ecc.)."

(4) Sul tema cfr. E.M. Bartolazzi Menchetti, "Soggettività passiva del *trust* ai fini dell'ICI", in *Boll. trib.*, 2013, pag. 610.

(5) L'IMU è prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 23/2011 e dall'art. 13 del D.L. n. 201/2011, con rinvio alla disciplina dell'ICI di cui al D.Lgs. n. 504/1992.

(6) Così Comm. trib. prov. di Brescia 23 maggio 2017, n. 342. In senso conforme Comm. trib. prov. di Parma, 6 giugno 2012, n. 89/04/12.

(7) Interpello del 13 giugno 2013, n. 3/2013 - prot. n. 110698.

(8) Interpello del 23 marzo 2016, n. 8/2016.