

OBBLIGAZIONI E CONTRATTI

TRIBUTI LOCALI

OBBLIGAZIONI E CONTRATTI

TRIBUTI LOCALI

Trusts, 2019, 6, 660 (dottrina)

LA CORTE DI CASSAZIONE SULLA MANCANZA DI SOGGETTIVITÀ FISCALE DEL TRUST, AI FINI ICI/IMU E IN GENERALE

di Alessia Martelli (*)

La Corte di cassazione si pronuncia per la prima volta sul tema della soggettività passiva del trust ai fini ICI, escludendola espressamente ed individuando nel solo trustee al quale sia stato trasferito il bene, e che pertanto riveste la qualità di "proprietario", ai sensi dell'art. 3 del Decreto ICI, il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria.

L'arresto si pone in controtendenza rispetto alle riflessioni di una parte della dottrina, condivise dalla giurisprudenza tributaria di merito, inclini, al contrario, ad ammettere l'autonoma soggettività fiscale del trust anche in ambito ICI/IMU, in considerazione della mancanza di capacità contributiva del trustee rispetto ai beni in trust.

La Cassazione aderisce ad una interpretazione "formale" del collegamento tra presupposto e soggetto passivo ICI/IMU, la quale esclude ogni rilevanza alle valutazioni circa l'effettiva portata della facoltà dominicali attribuite al trustee, e nega, in forza del divieto disposto dall'art. 14 preleggi, l'applicabilità analogica dell'art. 73 T.U.I.R. al di fuori dell'ambito IRES, escludendo la possibilità di configurare una "capacità generalizzata del trust di essere soggetto passivo anche di altri tributi".

Secondo la corte, il principio di segregazione non è violato "di per sé" dall'individuazione nel trustee del soggetto passivo d'imposta, e non esclude che il trustee debba amministrare anche in qualità di titolare di diritti reali e, quindi, fare fronte alle spese ed assolvere gli oneri, anche fiscali, gravanti sulla proprietà.

The Corte di cassazione expressly states that for ICI purposes a trust is not, by itself, a taxable entity, and that the trustee is the only legitimate taxable person. The judgment is not consistent with the reflections of some authors, corroborated by several judgments of the Commissioni tributarie, both favorable to recognize the principle according to which the Italian tax system would have designated trusts as taxable entities in general terms.

Such reflections are based on the role of art. 73 T.U.I.R. and on the analysis of the trustee's lack of ability to pay taxes, determined by the distinction between legal and beneficial ownership.

On the other hand, the Corte di cassazione, by virtue of the prohibition of analogical application of exceptional rules provided by art. 14 preleggi, denies the applicability of art. 73 T.U.I.R. to taxes other than IRES, and adheres to a "formal" interpretation of ICI rules which excludes any relevance to assessments concerning the actual extent of the property rights granted to the trustee.

The principle of segregation is not endangered by the issue of the individuation of the trustee as the only legitimate taxable person, and the same principle does not exclude the trustee's duty to administer the trust property and to pay all related expenses and taxes.

Sommario: Il caso e la decisione - Il presupposto e il soggetto passivo dell'ICI/IMU: il "possesso" del "proprietario". La posizione della Cassazione - Il principio generale della mancanza di soggettività al di fuori dell'IRES e il rapporto tra soggettività fiscale e segregazione

Il caso e la decisione

La Sezione Tributaria della Corte di cassazione, con la sentenza 20 giugno 2019, n. 16550 ⁽¹⁾, si pronuncia per la prima volta sul tema della soggettività passiva del trust ai fini ICI, escludendola espressamente ed individuando nel solo trustee al quale sia stato trasferito il bene, e che pertanto riveste la qualità di proprietario, ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 ("Decreto ICI"), il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria. La controversia origina dall'emissione di un avviso di accertamento ICI 2009, relativo ad immobili in trust, nei confronti della trustee persona fisica, da questa impugnato per carenza di legittimazione passiva.

La Commissione tributaria provinciale adita accoglieva parzialmente il ricorso, ricalcolando le sanzioni ma rigettando l'eccezione di carenza di legittimazione passiva per il pagamento del tributo.

La contribuente impugnava il rigetto nel merito davanti alla Commissione tributaria regionale Veneto la quale, qualificato il trust come trust traslativo ⁽²⁾, e accertata la proprietà dei beni in capo alla trustee, in conformità alla trascrizione nei registri immobiliari e alle risultanze catastali, respingeva integralmente l'appello.

La contribuente proponeva, dunque, ricorso per cassazione, lamentando un'erronea ricostruzione della dinamica negoziale del trust da parte del giudice di appello e deducendo, in sostanza, che il riconoscimento della qualità di soggetto passivo ICI in capo al trustee comporti una violazione del principio di separazione patrimoniale tra il patrimonio in trust e quello del trustee.

La Corte rigetta integralmente le prospettazioni della ricorrente, sulla base di un'articolata motivazione. La Cassazione premette che è pacifico il trust traslativo non sia un ente dotato di personalità giuridica, né di soggettività giuridica civilistica ⁽³⁾, 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, e prosegue evidenziando che la peculiarità dell'istituto risiede nello "sdoppiamento del concetto di proprietà": la proprietà legale del trust, attribuita al trustee, rende quest'ultimo soggetto 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.

La Corte qualifica quindi l'ICI come 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. Tale natura rende eventuali vincoli sulla proprietà, indifferenti ai fini della imposta, il cui presupposto ⁽⁴⁾ è il possesso del bene e non le modalità della sua utilizzazione.

Il soggetto passivo dell'imposta ⁽⁵⁾ è individuato dalla legge nel proprietario o titolare di altro diritto reale, e ciò consente, secondo la Corte, di esercitare la potestà impositiva senza margini di incertezze, anche se i beni sono stati trasferiti ad un trustee. Nel caso di trust traslativo, pertanto, il soggetto qualificabile ai fini ICI come "proprietario" e soggetto passivo del tributo, deve essere individuato non già nel trust ma nel trustee, unico soggetto che 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.

Il presupposto e il soggetto passivo dell'ICI/IMU: il "possesso" del "proprietario". La posizione della Cassazione

La Cassazione, nello svolgere i suoi argomenti sul presupposto e sul soggetto passivo dell'ICI, effettua numerosi richiami espliciti all'IMU, introdotta dal D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 ("Decreto IMU") ed attualmente vigente ⁽⁶⁾.

La dottrina e la prassi ⁽⁷⁾ hanno evidenziato, sin dai primi commenti sulla disciplina della nuova imposta, le differenze tra i due tributi ⁽⁸⁾ e la conseguente necessità di procedere con cautela nell'applicazione e nell'interpretazione delle nuove norme sull'IMU in analogia o a norme ICI, e, anche sotto il profilo giurisprudenziale, a "considerare ereditato dall'IMU soltanto il *corpus* di sentenze e pronunciamenti che hanno interessato la normativa ICI riferita in modo esplicito o per relazione diretta al nuovo tributo" ⁽⁹⁾.

In relazione alla definizione del presupposto e dei soggetti passivi, tuttavia, il legislatore dell'IMU ha sostanzialmente utilizzato il medesimo schema giuridico utilizzato per l'ICI, e gli artt. 8 ⁽¹⁰⁾ e 9 ⁽¹¹⁾ del Decreto IMU, in tema di presupposto e soggetto passivo della nuova imposta, ricalcano in maniera sostanzialmente fedele il tenore letterale degli artt. 1 ⁽¹²⁾ e 3 ⁽¹³⁾ del Decreto ICI, consistendo gli unici elementi significativi di differenziazione nell'esenzione totale per l'abitazione principale e le pertinenze della stessa ⁽¹⁴⁾, il cui possesso non integra presupposto dell'IMU, e nella nuova definizione, più restrittiva ⁽¹⁵⁾, che la legge fornisce di queste ultime. La sostanziale identità delle norme specifiche sul presupposto e sui soggetti passivi, e i richiami all'IMU attualmente applicabile reiteratamente effettuati nella sentenza in commento ⁽¹⁶⁾, consentono di ritenere i principi di diritto enunciati in tema di ICI applicabili anche alla nuova IMU.

Il presupposto di entrambi i tributi è individuato nel possesso di immobili, senza ulteriori specificazioni, e i soggetti passivi sono individuati nel proprietario ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi, superficie, il concessionario di aree demaniali e il locatario in caso di locazione finanziaria.

Tra le riflessioni sull'esatta interpretazione del termine "possesso" ai fini della normativa ICI/IMU ⁽¹⁷⁾, si può distinguere un primo orientamento dottrinale ⁽¹⁸⁾ il quale, privilegiando un criterio formale di collegamento tra presupposto e soggetto passivo, ha rilevato come la nozione di possesso debba essere considerata in senso meramente generico, quale sinonimo della formale titolarità dei diritti reali individuati dal legislatore o, comunque, di quelle altre situazioni giuridiche previste dalla norma, non essendo coincidente né con l'accezione civilistica, quale potere di fatto su una cosa corrispondente all'esercizio della proprietà o di un diritto reale di godimento (art. 1140 c.c.), né con l'accezione accolta dall'art. 26, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("T.U.I.R.").

Ciò nella considerazione che "diversamente dalla disciplina dell'imposizione sui redditi (fondiari), dove la lettera della legge può ingenerare il dubbio se il soggetto cui imputare il reddito sia il titolare del diritto o l'effettivo possessore, nell'ICI è disposto in modo chiaro che soggetti passivi sono i titolari dei diritti reali", indipendentemente dal fatto che godano della corrispondente situazione possessoria ⁽¹⁹⁾.

Altra parte della dottrina ⁽²⁰⁾, al contrario, privilegia un criterio non formale di collegamento tra presupposto e soggetto passivo, interpretando l'imposta come un "tributo sull'uso" anziché sul possesso, sulla base di argomenti quali l'esclusione della soggettività passiva del nudo proprietario e, al contrario, la soggettività del locatario finanziario, i quali varrebbero a dimostrare l'intenzione del legislatore di non trascurare del tutto i profili reddituali del tributo, assegnando rilevanza non già al bene patrimoniale in sé, ma in quanto idoneo a produrre reddito. A tale secondo orientamento, incline ad interpretare il possesso ai fini ICI come "possesso produttivo", ossia con il godimento del cespite immobiliare, aderisce la Corte costituzionale ⁽²¹⁾, la quale ha evidenziato che il tributo in oggetto colpisce coloro i quali beneficino dei servizi e delle attività gestionali forniti dall'ente territoriale mediante il godimento del cespite immobiliare.

La Cassazione, nella sentenza in commento, aderisce ad una interpretazione "formale" del collegamento tra presupposto e soggetto passivo dell'ICI/IMU, la quale esclude nettamente e *a priori* ogni rilevanza alle valutazioni circa l'effettiva portata della facoltà dominicali attribuite al trustee.

In relazione specifica all'ambito dell'ICI/IMU, la sentenza si pone in controtendenza rispetto alle riflessioni di buona parte della dottrina ⁽²²⁾, condivise dalla giurisprudenza tributaria di merito ⁽²³⁾, inclini, da un lato, ad evidenziare la necessità di adottare un criterio di collegamento tra imposta, presupposto e soggetto passivo non meramente formale e svincolato dalla mera intestazione, al fine di far correttamente emergere ed imputare la capacità contributiva, dall'altro lato, ad ammettere l'autonoma soggettività fiscale del trust in ambito ICI/IMU, anche in ragione dei richiami testuali al T.U.I.R. effettuati dalle norme in tema di esenzioni del Decreto ICI e del Decreto IMU ⁽²⁴⁾, richiami che confermerebbero che la normativa in questione conosce, dunque indirettamente riconosce, il trust come soggetto.

Come è stato evidenziato, nel caso di trust (traslativo), per quanto la titolarità dei poteri di disposizione ed amministrazione spetti senz'altro al trustee, il godimento dell'immobile da parte di quest'ultimo è

esclusivamente funzionale al soddisfacimento dell'interesse dei beneficiari o dello scopo del trust, ai quali, in ogni caso, il trustee risulta sostanzialmente estraneo.

Questa circostanza, conseguenza dello "sdoppiamento del concetto di proprietà" cui fa riferimento la stessa Corte ⁽²⁵⁾, comporta "una dissociazione tra il soggetto (il trustee) che realizza formalmente il presupposto e il soggetto (il trust o i beneficiari) che manifesta la capacità contributiva palesata dal presupposto medesimo" ⁽²⁶⁾.

Tali rilevi non sono presi in considerazione dalla Cassazione, la quale, peraltro, ribadisce la natura (non mista patrimoniale-reddituale ma) esclusivamente patrimoniale dell'ICI/IMU, idonea come tale a rendere il tributo del tutto insensibile alle vicende soggettive e alle "condizioni personali" del titolare del diritto, tra le quali rientrerebbero anche le vicende relative alla natura della "proprietà", del "possesso" e del "godimento" del trustee rispetto ai beni in trust.

Il principio generale della mancanza di soggettività al di fuori dell'IRES e il rapporto tra soggettività fiscale e segregazione

Nella sentenza in commento la Cassazione formula due principi aventi valenza generale, applicabili anche al di fuori dell'ambito IMU/ICI, l'uno in tema di soggettività fiscale "generale" del trust e l'altro sul rapporto tra quest'ultima e la separazione/segregazione patrimoniale.

Il primo principio è quello per cui non è possibile configurare, sulla base dell'art. 73 T.U.I.R., una "capacità generalizzata del trust di essere soggetto passivo anche di altri tributi" diversi dall'IRES, in ragione del divieto, posto dall'art. 14 preleggi, di applicazione analogica di norme eccezionali. Tale è, secondo la Corte, l'art. 73 T.U.I.R., il quale, "a fini specifici e determinati dallo stesso legislatore, riconosce una limitata forma di soggettività, ai soli fini tributari, ad un'organizzazione priva di personalità giuridica".

La Cassazione precisa che il legislatore tributario può senz'altro "costruire la soggettività tributaria sul sostrato minimo della separazione o autonomia patrimoniale anche a prescindere da quella civilistica", come, appunto, disposto in ambito IRES, attribuendo al trust (c.d. opaco) una soggettività fiscale limitata ("a fini specifici").

Tuttavia, il potere di elevare a soggetto giuridico i centri di interessi e rapporti è riservato al legislatore e si deve escludere la possibilità di pervenire al medesimo risultato tramite l'interpretazione giurisprudenziale.

La mancata previsione, in ambito ICI, di una norma analoga all'art. 73 T.U.I.R. sarebbe frutto di una precisa scelta legislativa, non avendo il legislatore ritenuto necessario ricorrere alla *fictio* cui è ricorso in ambito IRES "al solo scopo di evitare incertezze sul presupposto impositivo e sul soggetto che deve presentare la dichiarazione dei redditi".

In ragione della differente articolazione dei presupposti dei due tributi, ad opinione della Corte, tali incertezze non sono configurabili in relazione all'ICI.

Anche in questo caso, la conclusione della Corte e la sua motivazione si pongono in contrasto con le riflessioni della dottrina maggioritaria ⁽²⁷⁾, condivise da una parte della giurisprudenza di merito, tributaria e non ⁽²⁸⁾, circa la configurabilità di una generale soggettività fiscale del trust a seguito ed in conseguenza dell'attribuzione della soggettività IRES, sostenuta per molteplici ragioni tra cui la rilevanza sistematica dell'art. 73 T.U.I.R., la necessità di garantire coerenza del sistema e la corretta imputazione del principio di capacità contributiva ⁽²⁹⁾.

Al contrario, la conclusione cui perviene la Sezione tributaria si armonizza perfettamente, condividendone il presupposto, vale a dire la mancanza di soggettività giuridica "generale" del trust, e il contesto, vale a dire i diritti e rapporti aventi natura reale e riferiti ad immobili, da un lato con l'orientamento dominante della giurisprudenza civilistica sulla soggettività del trust ai fini della trascrizione immobiliare ⁽³⁰⁾, dall'altro con l'orientamento della stessa Corte sul tema, per certi versi assimilabile ⁽³¹⁾, della trascrizione immobiliare in favore di fondi immobiliari ⁽³²⁾.

In effetti, anche in tema di fiscalità ICI/IMU dei fondi immobiliari sono sorti dubbi ⁽³³⁾ circa la corretta imputazione della soggettività passiva analoghi a quelli esposti in tema di trust, originati dall'analoga mancanza di una norma specifica, dall'atipica allocazione delle facoltà dominicali e dalla mancanza di soggettività del "proprietario sostanziale" (o titolare del "possesso produttivo").

Quanto rilevato dalla Corte, nella sentenza in commento, circa l'impossibilità di interpretare analogicamente, dunque in maniera trasversale a diversi tributi, le norme sulla soggettività fiscale, è, a ben vedere, un concetto di assai ampia applicazione e valenza sistematica, riferibile non solo ad imposte diverse dall'ICI/IMU in relazione all'istituto del trust ma anche in relazione ad istituti diversi dal trust.

La seconda riflessione generale formulata dalla Corte è che il principio di segregazione patrimoniale "non è sufficiente" a mettere in discussione la qualità di soggetto passivo del trustee, e che la stessa "non esclude" che il trustee debba amministrare i beni trasferitigli e, quindi, fare fronte a tutte le spese di amministrazione. La soggettività passiva del trustee, secondo la Corte, 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 è tenuto, il che comporta anche il dovere di assolvere agli oneri gravanti sulla proprietà, anche fiscali".

Sulla scorta delle considerazioni della Corte si può rilevare che il principio di segregazione è destinato, in effetti, ad assumere maggiore rilevanza operativa in un momento successivo a quello della corretta individuazione del soggetto passivo, inteso quale soggetto che manifesta la capacità contributiva, e cioè quando entri in gioco la responsabilità patrimoniale del trust e/o del trustee. Inoltre, precisa la Cassazione, l'affermazione della soggettività passiva ICI del solo trustee non pregiudica 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.

L'affermazione della soggettività passiva del trustee ai fini di imposte diverse dalle imposte sui redditi non incide, quindi, sul regime delle obbligazioni del trustee stesso, disciplinate dall'atto istitutivo e dalle norme applicabili in base alla sua legge di costituzione, relative all'amministrazione della *trust property*.

Si può, difatti, ragionevolmente escludere che la soluzione di certezza e immediatezza adottata dalla Cassazione, basata sulla formale titolarità dei diritti reali, intenda incidere sull'imputazione finale del carico tributario, espressamente lasciata alla libera negoziazione tra le parti, o sulla responsabilità contrattuale o patrimoniale del trustee rispetto ai terzi e ai creditori, inclusa l'Amministrazione finanziaria.

(*)) Avvocato in Bologna

(1) Pubblicata *infra*, pag. 682 ss.

(2) Vale a dire, secondo la ricostruzione della Corte, 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.

(3) La Corte individua la propria giurisprudenza di riferimento nelle sentenze della Sez. II n. 28363 del 2 dicembre 2011, in questa *Rivista*, 2013, pag. 280, secondo cui il verbale di accertamento della violazione del Codice della strada commessa a mezzo di autoveicolo conferito in trust è correttamente notificato al trustee, nella sentenza della Sez. I n. 3456 del 20 gennaio 2015, che dalla mancanza di soggettività del trust fa derivare l'esclusione della qualità di litisconsorte necessario del trustee nel procedimento per la dichiarazione di fallimento della società che vi ha conferito l'intera sua azienda, e nella sentenza della stessa quinta Sezione tributaria n. 25478 del 18 dicembre 2015, in questa *Rivista*, 2016, pag. 177, nella quale è affermato che la mancanza di soggettività del trust rileva anche nelle controversie nelle quali si discute di pretese erariali. Cfr. anche, in senso conforme, Cass., Sez. II, 2 settembre 2016, n. 17519, in questa *Rivista*, 2017, pag. 39, che conferma che non è il "trust", in persona del suo legale rappresentante, a poter assumere le vesti di parte in senso sostanziale del processo, quanto piuttosto il suo trustee, e Cass., Sez. III, 27 gennaio 2017, n. 2043, in questa *Rivista*, 2017, pag. 283, che dichiara illegittimo il pignoramento immobiliare eseguito nei confronti del trust in persona del trustee, anziché nei riguardi di quest'ultimo, perché diretto ad un debitore inesistente, a ciò conseguendo il potere del giudice dell'esecuzione di disporre d'ufficio la chiusura anticipata della procedura.

(4) I presupposti dell'ICI e dell'IMU sono individuati rispettivamente dall'art. 1 del Decreto ICI e dall'art. 8, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale ("Decreto IMU"), *infra* § 2.

(5) I soggetti passivi dell'ICI e dell'IMU sono individuati rispettivamente dall'art. 3, Decreto ICI e dall'art. 9, Decreto IMU, *infra* § 2.

(6) L'imposta municipale propria è stata introdotta dal D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 ("Decreto IMU"), il quale ne prevedeva l'applicazione a regime a partire dal 2014. Con l'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, *Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*, l'applicazione dell'IMU è stata anticipata in via sperimentale al 1° gennaio 2012. L'IMU ha sostituito, oltre l'ICI, per la componente immobiliare l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati.

(7) *Il bilancio 2012 - Istruzioni per l'uso*, documento pubblicato dalla Direzione Scientifica IFEL (Istituto per la finanza e l'economia locale della Fondazione Anci) in data 30 gennaio 2012, disponibile sul sito della fondazione IFEL (www.fondazioneifel.it); S. Baruzzi, "IMU: le principali problematiche interpretative analizzate dall'IFEL", in *Guida al bilancio 2012 - in il fisco* n. 11/2012, pagg. 1-1608.

(8) Dovuta in primo luogo all'effetto sostitutivo della componente immobiliare IRPEF attribuito alla seconda.

(9) Cfr. Documento IFEL citato [*supra*, nota 6].

(10) Art. 8, secondo comma, Decreto IMU "L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale".

(11) Art. 9, primo comma, Decreto IMU "Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto".

(12) Art. 1, Decreto ICI "Presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa".

(13) Art. 3, Decreto ICI "Soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'art. 1, ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività. Nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto".

(14) Assente nella disciplina ICI, la quale prevedeva, all'art. 8, secondo comma, la sola detrazione per l'abitazione principale, da intendersi, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica.

(15) La definizione di abitazione principale e di pertinenze dell'abitazione principale è contenuta nel secondo comma dell'art. 13, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201: per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

(16) Oltretutto, come si vedrà, più in generale l'applicabilità del principio di non estensione della soggettività IRES a tutte le imposte diverse da quest'ultima, *infra* § 3.

(17) Si precisa che gli orientamenti dottrinali cui si farà in seguito riferimento sono stati prevalentemente elaborati durante la vigenza e sul tema dell'ICI, ma che, in considerazione di quanto *infra* rilevato, ed in particolare in relazione ai richiami all'IMU effettuati dalla stessa sentenza in commento, verranno considerati riferibili anche alle analoghe norme sul presupposto e sul soggetto passivo dell'IMU.

(18) S. Mencarelli, "Diritto civile e diritto tributario nella disciplina del presupposto dell'imposta comunale degli immobili", in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, pag. 428. In particolare in relazione al trust cfr. G. Franson, "La disciplina del trust nelle imposte dirette", in *Riv. dir. trib.*, 2007, pag. 242, il quale ritiene che, in ragione del predetto criterio formale di collegamento soggettivo, il soggetto passivo dell'IMU vada correttamente individuato nel trustee.

(19) G. Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, pag. 64.

(20) M. Basilavecchia, "Profili eccentrici di soggettività passiva nell'ICI: l'utilizzatore nel *leasing*, i concessionari demaniali, il diritto di abitazione, il fallimento, l'eredità giacente", in *Finanza loc.*, n. 2/2004, pag. 66 e "Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili", in *Rass. trib.*, 1997, pag. 1359.

(21) Corte costituzionale, sentenza 22 aprile 1997, n. 111, in cui si legge che "l'imposizione ICI non tende a colpire solo i proprietari ma, più in generale, i titolari delle situazioni previste dall'art. 3, in quanto idonee, nella loro varietà, ad individuare di norma coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei Comuni, a beneficio dei quali il gettito viene, a regime, destinato, in sostituzione di altri tributi contestualmente soppressi".

(22) T. Tassani, *I trust nel sistema fiscale italiano*, Pisa, 2012, pag. 64; G. Corasaniti, "La soggettività passiva del trust ai fini delle imposte diverse da quelle sui redditi", in *Teoria e pratica della fiscalità dei trusts*, 2008, pag. 75; G. Di Campli, "Il trust nell'imposta municipale propria", in questa *Rivista*, 2012, pag. 5. Conforme CNDCEC, *Studio Trust e immobili - ICI Agevolazioni esenzioni*, dicembre 2010, pag. 5, che afferma come la soluzione interpretativa in oggetto sia quella "assolutamente condivisa in dottrina e dalla stessa Amministrazione finanziaria".

(23) Comm. trib. prov. Campania Salerno, Sez. I, sent. 26 giugno 2018, n. 2531, in questa *Rivista*, 2019, pag. 87, in cui la Comm. trib. prov. accoglie la domanda di annullamento dell'avviso IMU notificato al trustee per carenza di legittimazione passiva; Comm. trib. prov. Piemonte Alessandria Sez. III, sent. 19 luglio 2017, n. 194/3/17, in *il fisco*, 2017, pag. 4092, con nota di S. Carunchio, "Annullabile la notifica al trustee in cui non sia indicata detta qualifica", in cui la Comm. trib. prov. accoglie il ricorso per l'annullamento dell'accertamento ICI per vizio di invalidità della relativa notificazione, precisando che l'avviso di accertamento con il quale sia contestato un versamento inferiore al dovuto, in relazione ad un bene conferito in trust, non può e non deve essere notificato né al trust né al trustee *sic et simpliciter*, addebitandogli personalmente le conseguenze dell'asserito mancato pagamento, ma deve essere notificato al trustee nella sua predetta qualità, addebitando l'onere al patrimonio del trust; Comm. trib. prov. Emilia-Romagna Parma, Sez. IV, sent. 6 giugno 2012, in questa *Rivista*, n. 2/2013, con nota di G. Di Campli, "Riconosciuta la soggettività passiva del trust ai fini ICI".

(24) In particolare, l'art. 7, comma 1, lett. i) del Decreto ICI, richiamato dall'art. 9, comma 8, secondo periodo del Decreto IMU, dispone l'esenzione dall'imposta per gli "immobili utilizzati dai soggetti di cui

all'art. 87 comma 1, lett. c) T.U.I.R. (attuale art. 73, comma 1, lett. c), T.U.I.R., *N.d.R.*), quando destinati esclusivamente allo svolgimento di determinate attività (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della Legge 20 maggio 1985, n. 222).

(25) *Supra* § 1.

(26) E. Della Valle, "Brevi note in tema di fiscalità del trust", in *Giur. it.*, 2008, pag. 12.

(27) T. Tassani, [*supra*, nota 21], pag. 54 ss., secondo cui "se si considera l'evoluzione dottrinale e della prassi amministrativa successiva alla modifica dell'art. 73 T.U.I.R., è possibile rinvenire una tendenza nel senso di ritenere che la soggettivazione del trust nelle imposte sui redditi abbia avuto un effetto di 'irradiazione' negli altri tributi"; Zizzo, "Note minime in tema di trust e soggettività passiva", in *il fisco*, 2003, pag. 4658; G. Corasaniti, *La soggettività* [*supra*, nota 21]; G. Di Campli, *Il trust* [*supra*, nota 21]. Secondo CNDCEC, Studio Trust e immobili [*supra*, nota 21] ICI Agevolazioni esenzioni, dicembre 2010, pag. 5, "Il riconoscimento della soggettività passiva ai fini ICI discende dal riconoscimento della soggettività tributaria ai fini delle imposte dirette".

(28) Cfr. Comm. trib. prov. di Milano, 21 aprile 2015, in questa *Rivista*, 2015, pag. 403, secondo cui il trustee non può essere ritenuto soggetto passivo d'imposta posto che non amministra i beni in trust nel proprio interesse; Comm. trib. prov. di Pavia, 17 novembre 2014, ha ritenuto illegittima la cartella esattoriale notificata alla società fiduciaria in proprio e non nella sua qualità di trustee; Comm. trib. prov. Como, 30 settembre 2014, secondo cui l'Ufficio legittimamente notifica l'avviso di liquidazione al trust, poiché esso è un soggetto passivo d'imposta. Cfr. anche Comm. trib. reg. Lombardia, 11 gennaio 2018, n. 89, in questa *Rivista*, 2018, pag. 336, secondo cui, sebbene il trust difetti di personalità giuridica, è legittimo notificare un atto impositivo al trust in persona del trustee e Tribunale di Ravenna, 8 agosto 2017, n. 750, in questa *Rivista*, 2018, pag. 178, secondo cui è nullo il precetto notificato al trustee senza la specificazione di tale qualità. *Contra*, negano la soggettività fiscale del trust, Comm. trib. prov. di Milano, 27 marzo 2018, n. 1365, in questa *Rivista*, 2018, pag. 546, che ritiene che l'emissione e la notifica della cartella di pagamento al trust siano nulle per inesistenza del soggetto passivo intimato e carenza di legittimazione passiva del trust; Comm. trib. prov. di Milano, 5 ottobre 2017, n. 5711 in questa *Rivista*, 2018, pag. 330; Comm. trib. prov. di Milano, 25 marzo 2015, in questa *Rivista*, 2016, pag. 302; Comm. trib. prov. di Roma, 5 dicembre 2017, n. 26284, in questa *Rivista*, 2018, pag. 544, che sostiene che l'agevolazione prezzo-valore è applicabile all'acquisto di un bene immobile ad uso abitativo da parte del trustee, atteso che l'immobile viene acquistato da una persona fisica che non agisce nell'esercizio di attività commerciale, artistica o professionale.

(29) T. Tassani, [*supra*, nota 21], pag. 55.

(30) Il quale la esclude sulla base della mancanza di soggettività generale del trust e ritiene valida la trascrizione a favore del trustee: cfr. Corte d'Appello di Trieste, 30 luglio 2014, in *Vita Not.*, n. 1/2015, pag. 215; Trib. Reggio Emilia, 25 marzo 2013, in questa *Rivista*, 2013, pag. 636 e 25 febbraio 2014, n. 307 in questa *Rivista*, 2014, pag. 433; Tribunale di Bassano del Grappa, 29 maggio 2013, in questa *Rivista*, 2014, pag. 441; Trib. Voghera, ord. 25 febbraio 2010, in questa *Rivista*, 2010, pag. 278; Tribunale di Udine, ordinanza 4 novembre 2013, in questa *Rivista*, 2013, pag. 437. *Contra*, nel senso della trascrivibilità in favore del trust, Decreto Trib. Torino, 20 febbraio 2011, in questa *Rivista*, 2011, pag. 627, e Decreto del medesimo Tribunale 10 marzo 2014, in questa *Rivista*, 2014, pag. 430. Per un riepilogo delle posizioni dottrinali e giurisprudenziali sul tema, D. Muritano, "Conflitti giurisprudenziali in tema di trascrizione del trust" e L. Bullo, "La trascrizione del trust", in www.federnotizie.it.

(31) Cfr. M. Rizzuti, "Trust . La soggettività dei patrimoni destinati ai fini della trascrizione", in *Giur. it.*, 2017, pag. 1817, secondo il quale "la soluzione che nega in radice la soggettività dei patrimoni destinati è stata recepita dalla giurisprudenza sui trusts, il che invero non stupisce, se si considera come il fondo comune di investimento non sia altro che la traduzione nel nostro sistema dell'investment trust del diritto inglese".

(32) Cass. civ. 15 luglio 2010, n. 16605, *ex multis* in *Giur. it.*, 2011, pag. 331 ss., con nota di L. Boggio, "Fondi comuni di investimento, separazione patrimoniale, interessi protetti e intestazione di beni immobili".

(33) D.P. Sposato, "ICI/IMU a carico dei fondi immobiliari e non della società di gestione", in *Corr. Trib.*, 2013, pag. 3664; M. del Vaglio, "La soggettività tributaria dei fondi immobiliari ed il ruolo della SGR nelle ipotesi di sostituzione nel rapporto di gestione", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2018, pag. 441; conferma la soggettività tributaria della sola SGR, in tema di imposta di registro, Cass. civ., Sez. V, 19 giugno 2013, n. 15319, in *Notariato*, 2013, pag. 556. Cfr. anche Comm. trib. prov. di Roma, n. 16247/2018 in *GT - Riv. giur. trib.*, 2019, pag. 76, con nota di M. del Vaglio e D. Bonomo, "Assenza del presupposto impositivo della SGR che ha cessato il rapporto di gestione per la sopravvenuta liquidazione giudiziale".