

N° 6 / 2018

“Tributi locali in Pillole”

servizio di aggiornamento fiscale in materia di

I.M.U. ed altri Tributi locali

Rassegna giurisprudenziale

a cura di Massimiliano Franchin, Giovanni Chittolina e Paolo Salzano



IMU aree fabbricabili: il comproprietario non coltivatore non versa l'Imposta

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 17337 del 3 luglio scorso è intervenuta in tema di soggettività passiva IMU per aree edificabili: il tema è quello del terreno in comproprietà tra coltivatori diretti e non. In particolare, i Giudici hanno evidenziato come la finzione di non edificabilità delle aree (applicabile ai terreni individuati nello strumento urbanistico come edificabili, ma non tassabili se posseduti e condotti da CD) va estesa anche ai comproprietari privi della qualifica di coltivatore diretto.

La sentenza in commento conferma sostanzialmente l'ormai consolidato pensiero della giurisprudenza di legittimità, secondo la quale la finzione opera a condizione che almeno uno dei comproprietari rispetti tutti i requisiti previsti dalla legge, ricorrendo i quali il terreno soggiace all'imposta prescindendo dalla sua obiettiva potenzialità edificatoria. Nella sentenza si legge che: *«la considerazione, in questi casi, dell'area come terreno agricolo ha quindi carattere oggettivo e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali. Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisiti»*.

Ad integrazione del pensiero sopraesposto poi i Giudici precisano che, nel caso di specie, dove il terreno viene dato in al comproprietario coltivatore, *“si realizza un accordo con efficacia obbligatoria che comporta per il comunista assegnatario l'esclusiva disponibilità del bene, senza interferenza degli altri comunisti concedenti, e ciò ha riflessi anche sul piano fiscale”*.

Corte di Cassazione, sentenza n.17337 del 3 luglio 2018

Il tema trattato dalla sentenza in commento è, ahimè, assolutamente noto: secondo la Cassazione basta che uno solo dei comproprietari abbia i requisiti per estendere i vantaggi a tutti gli altri. Si tratta di una posizione che, a nostro parere, pare davvero poco ragionevole, in

quando estende un'agevolazione concessa a chi materialmente lavora la terra a soggetti che sono dei meri investitori, visto che posseggono il terreno senza lavorarlo; questi soggetti potranno però beneficiare della qualifica edificabile in futuro quando eventualmente si deciderà di cedere tale terreno.

La posizione è criticabile, ma risulta oltremodo consolidata in giurisprudenza, per cui occorre tenerne debitamente conto in sede di verifica su posizioni analoghe a quella analizzate nella sentenza commentata.



Tassa Rifiuti: se l'edificio non è ultimato la Tassa non si paga

Nel caso in cui un edificio risulti in costruzione, fino al momento in cui non viene presentato il Docfa per l'accatastamento, il Comune non può inviare un avviso di pagamento per la Tassa Rifiuti. Questo in buona sostanza il pensiero della Commissione Regionale della Puglia che si sono espressi con la sentenza 3646/10/2017.

I Giudici hanno accolto il ricorso presentato da un contribuente al quale erano stati recapitati avvisi di accertamento per omesso versamento della Tassa Rifiuti: in sede di giudizio egli aveva dimostrato che gli atti si riferivano ad un periodo nel quale il fabbricato oggetto di verifica era ancora in corso di costruzione e non era ancora stato presentato il Docfa relativo all'accatastamento.

La Commissione ha osservato come, in base all'articolo 62 del Dlgs 507/1993, il presupposto impositivo della Tarsu **“è l'occupazione di locali nel territorio comunale nel quale sia attivato, in regime di privativa, il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani da parte del Comune”** e ancora che *“la tassa è dovuta indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio... purché il servizio sia istituito e sussista la possibilità della utilizzazione”*. Riassumendo, quindi, nel momento in cui ha inizio l'occupazione dei locali, il contribuente è tenuto a presentare idonea dichiarazione indipendentemente dal fatto che poi i locali vengano effettivamente utilizzati. La detenzione o il possesso dei locali è già di per sé una condizione per la quale la Tassa trova applicazione anche se, nel caso di locali o aree che non possono produrre rifiuti, per loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obbiettivo condizioni di non utilizzabilità, possono essere applicate delle deroghe, così come disposto dall'art.62 del suddetto decreto.

Come spesso accade, al fine di ottenere l'esenzione o eventuali riduzioni di tariffa, l'onere di fornire la giustificazione spetta al contribuente che, mediante la dichiarazione, porta a conoscenza dell'Ente lo stato di fatto del locale soggetto a tassazione.

Non esiste infatti alcun criterio per il quale eventuali esenzioni o riduzioni operino automaticamente e spetta all'Ente verificare quanto dichiarato dal contribuente al fine di ottenere le agevolazioni previste.

Nel caso in esame, però, i Giudici hanno ritenuto l'omissione della dichiarazione una condizione insufficiente al fine dell'emissione di avvisi di accertamento poiché il contribuente aveva dimostrato in giudizio che l'immobile non era stato ancora ultimato e che quindi mancavano i presupposti per l'applicazione del tributo non essendo il fabbricato utilizzabile e quindi idoneo a produrre rifiuti.

Ctr Puglia, sentenza n. 3646/10/2017



Notifica a mezzo poste private: ennesima pronuncia della Cassazione

Con l'ordinanza n.13855 del 31 maggio scorso la Corte di Cassazione si è nuovamente pronunciata in materia di notificazione degli atti a mezzo poste private che nel caso di specie ha riguardato la notifica del ricorso introduttivo del giudizio tributario. I Giudici, seguendo un orientamento ormai consolidato, hanno affermato che la notifica effettuata mediante un servizio gestito da un licenziatario privato deve ritenersi come mai eseguita cioè **inesistente**. La Corte, nell'espone le proprie motivazioni, fa riferimento in primis all'art. 4, co. 1, lett. a), del D. Lgs 261/1999 il quale, sottolineano i Giudici, pur liberalizzando i servizi postali, ha posto comunque una riserva in via esclusiva a Poste Italiane Spa per le notificazioni di atti giudiziari di cui alla L. 890/1982, nell'ambito dei quali vanno inclusi a pieno titolo anche gli atti tributari sostanziali e processuali. E' vero anche però che l'art. 1, co. 57, lett. b) della Legge 4/8/2017 n. 124 ha disposto, a decorrere dal 10/09/2017, l'abrogazione dell'esclusiva a Poste Italiane Spa nella notificazione degli atti giudiziari. Tuttavia, osserva la Corte, non si può attribuire alcuna efficacia retroattiva alla suddetta norma innovatrice la cui efficacia appunto si manifesta dopo il 10/09/2017 anche se, continuano i Giudici, *"...fino a quando non saranno adottati i regolamenti che andranno a disciplinare il servizio universale di posta connesso alle licenze individuali degli operatori le notifiche degli atti giudiziari da parte dei soggetti privati dovranno continuare a ritenersi inesistenti"*.

Ricapitolando possiamo concludere asserendo che, per la Cassazione, per quanto riguarda la notifica a mezzo poste private, la Legge 4/8/2018 n. 124 non può essere applicata retroattivamente alla data del 10.9.2017 e che comunque le notifiche successive a questa data sono da considerarsi nulle fino all'entrata in vigore dei regolamenti da adottarsi dall'AGCOM per la disciplina del servizio universale da parte dei privati.

Corte di Cassazione, ordinanza n.13855 del 31 maggio 2018

L' approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Il trattamento IMU e TASI degli immobili disposti in trust

Capita sempre più frequentemente di riscontrare immobili che vengono “intestati” ad un trust. Si tratta di una soluzione che normalmente viene adottata dai contribuenti al fine di ottenere la protezione del proprio patrimonio da eventuali aggressioni di soggetti terzi: in tale obiettivo il trust ha soppiantato la soluzione più tradizionale del fondo patrimoniale.

Il trust

Il Trust è un istituto giuridico con cui una o più persone, dette disponenti, trasferiscono beni e diritti sotto la disponibilità del trustee, il quale assume l'obbligo di amministrarli nell'interesse di uno o più beneficiari o per un fine determinato.

Il disponente è colui che, avendo la proprietà di determinati beni o diritti, decide di conferirli in trust dettandone le regole di gestione e devoluzione e scegliendo la legge regolatrice del trust.

Di norma, dopo la istituzione del trust ed il successivo conferimento di beni, il disponente esce di scena e lascia la gestione del fondo in mano al trustee; in sede di redazione dell'atto istitutivo il disponente può comunque riservarsi alcuni obblighi o diritti.

Il trustee è il titolare del fondo in trust ed amministra lo stesso nel rispetto delle “finalità” stabilite dal disponente in sede di redazione dell'atto istitutivo. Egli, oltre agli obblighi previsti dall'atto istitutivo, deve rispettare una serie di obblighi generali previsti dalla natura dell'istituto; in particolare egli dovrà preservare ed ove possibile incrementare il fondo in trust, dovrà agire con imparzialità nei confronti dei diversi beneficiari e ovviamente non dovrà trarre vantaggi diretti o indiretti (salvo il compenso che può essergli riconosciuto).

I beneficiari di un trust sono coloro i quali hanno diritto ad ottenere vantaggi dal Trustee; il beneficiario può essere beneficiario del fondo (colui al quale l'atto di trust attribuisce diritti od aspettative sul fondo) o beneficiario del reddito (colui che ha diritto o la possibilità di ottenere i frutti prodotti dal trust).

Spesso è presente un guardiano, che ha il ruolo di vigilare sull'operato del trustee nell'interesse dei beneficiari o per la esatta realizzazione dello scopo del trust.

Il trust e la soggettività IMU

Il trust offre certamente una efficace soluzione di tutela del patrimonio familiare. Uno dei beni che tipicamente vengono disposti in trust è **l'abitazione che il disponente (o talvolta i beneficiari) utilizzano quale propria abitazione principale.**

Sul punto occorre osservare come la disciplina IMU (e TASI) nulla disponga al riguardo; anzi, l'IMU è imposta è costruita sul concetto di possesso, in quanto il soggetto passivo è (generalmente) il titolare di un diritto reale sull'immobile. Risulta quindi complicato coordinare il prelievo comunale con un istituto di matrice anglosassone.

Malgrado la disciplina IMU nulla disponga sul tema, pare condiviso il fatto che la **soggettività passiva dei beni disposti in trust sia da allocare in capo al trust stesso.** Infatti, malgrado il trust non possieda personalità giuridica (in base alla convenzione dell'Aja è infatti definito come "rapporto giuridico"), nella scelta del Legislatore assume piena soggettività fiscale ai fini delle imposte dirette (art. 73 TUIR), come entità fiscalmente separata tanto dal disponente quanto dal trustee.

A maggior ragione, la soggettività passiva deve essere riconosciuta ai fini IMU, in quanto tributo basato sulla "intestazione" del bene.

L'effetto principale della segregazione dei beni in trust è che terzi creditori non possono aggredirli, in quanto soggetti al trustee, poiché gli stessi beni si vedono impresso un "vincolo di destinazione", decisa liberamente dal disponente. Detti beni sono sottoposti ad un "vincolo di separazione": i beni diventano di proprietà del trustee ma non si "confondono" con i beni personali di proprietà del trustee stesso (per esempio, se egli muore o fallisce, i beni del Trust di cui egli è proprietario non cadono in successione, né entrano nella massa fallimentare). Come quindi ribadito dalla Cassazione nella sentenza 3456/15, *«il trust 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 l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi non quale legale rappresentante, ma come colui che dispone del diritto»,* per cui *«l'effetto proprio del trust non è quello di dare vita ad un nuovo soggetto di diritto, ma quello di istituire un patrimonio destinato ad un fine prestabilito».*

Il trust, sotto il profilo fiscale, come detto, è entità autonoma, tenuta al pagamento di:

- imposte sui redditi prodotti dai beni di cui viene dotato. L'art. 73 c. 1 lett. c) del Tuir (DPR 917/86) individua tra i soggetti tenuti al pagamento dell'Ires *“gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato”*. Il Legislatore, infatti, con la finanziaria 2007 (L. 296/06) sceglie di considerare soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi direttamente il trust, che viene individuato come soggetto IRES. Aniché limitare il trust ad un semplice vincolo giuridico sul bene, si è deciso di *“personificare”* il trust ai fini del prelievo reddituale.
- Imposta sulle successioni e donazioni in sede di trasferimento dei beni dal disponente al trust. Nella CM 48/E/07 si afferma come *“L'atto dispositivo con il quale il settlor vincola i beni in trust è un negozio a titolo gratuito.”* E quindi *“il conferimento di beni nel trust (o il costituito vincolo di destinazione che ne è l'effetto) va assoggettato, pertanto, all'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale, sia esso disposto mediante testamento o per atto inter vivos.”* Quindi il Legislatore ha inteso dare rilevanza alla fuoriuscita dalla sfera patrimoniale del disponente del bene disposto in trust.

Questo ad evidenziare una demarcazione netta, nell'intento del Legislatore per quanto riguarda i rapporti tributari, del trust da tutti gli attori in campo (disponente, beneficiari a vario titolo, e trustee).

A giustificazione di tale conclusione vale un utile confronto con quanto previsto ai fini dell'applicazione dell'IVIE (imposta sul Valore degli Immobili all'Estero): si tratta di un tributo del tutto simile all'IMU, introdotto proprio per rendere analoghe le conseguenze fiscali derivanti dal possesso degli immobili in Italia ed all'estero. Gli immobili posseduti sul suolo nazionale scontano infatti l'IMU, mentre gli immobili all'estero scontano l'IVIE, che presenta regole non dissimili.

Nella CM 28/E/12 si afferma infatti come l'IVIE trovi applicazione nel caso in cui i beni siano detenuti tramite società fiduciaria nonché nei casi in cui detti beni siano formalmente intestati ad entità giuridiche (i.e. trust) che agiscono quali persone interposte, mentre l'effettiva disponibilità delle attività è da attribuire a soggetti (persone fisiche) residenti. Affermando, quindi, che l'imposta è dovuta dalle persone fisiche quando il trust è *“interposto”*, ossia è un

istituto viziato nella costituzione e/o nella gestione, si conclude che se il trust è genuino l'imposta deve essere pagata dal trust stesso.

Infatti, il trust è caratterizzato da uno spossessamento da parte del disponente, il quale ha creato una segregazione di parte del proprio patrimonio, affidandola alla gestione di un trustee. Ancora, la CM 38/E/13, in tema di monitoraggio fiscale e compilazione del quadro RW, circa la disponibilità dei beni all'estero, afferma *“Si ricorda che i trust opachi e trasparenti residenti in Italia, non fittiziamente interposti, ricompresi tra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, sono in linea di principio tenuti agli adempimenti di monitoraggio fiscale per gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria da essi detenuti.”* Anche in tale sede, il trust viene individuato come possessore dei beni.

L'esenzione per abitazione principale

Più delicata (e discussa) è la questione riguardante la **possibilità di applicare le agevolazioni** (attualmente l'esenzione) che IMU e TASI riconoscono a favore dell'immobile che il contribuente abbia destinato ad abitazione principale.

Esempio

Si pensi al tipico caso dove il disponente è proprietario di una villa che risultava abitazione principale; egli istituisce un trust, il cui beneficiario è il figlio, disponendo al suo interno detta villa, che continua ad essere abitata dal disponente (e magari anche dal figlio).

Detto immobile continua ad essere esente? Anche sotto tale profilo la disciplina sui tributi locali nulla dispone.

Ciò posto, le valutazioni proposte in merito alla soggettività passiva del trust possono condurre anche alla soluzione circa l'utilizzo dei benefici per la “prima casa”: se si conviene, come si deve convenire, che il soggetto passivo è il trust, **le agevolazioni applicabili sono unicamente quelle che la normativa permette di riconoscere a tale soggetto.**

Sul punto consta un noto precedente giurisprudenziale noto, ossia la sentenza 89/4/12 pronunciata dalla Commissione provinciale di Parma il 6.6.2012, nella quale i giudici hanno confermato la soggettività passiva del trust, senza la possibilità di applicare le agevolazioni che teoricamente possono essere vantate dal disponente; nella sentenza richiamata si afferma che *“va segnalato come il bene possa essere ritenuto esente ICI solo ed esclusivamente quando lo stesso viene conferito ad un ente (trust) con finalità assistenziali”* a rimarcare il fatto che le

agevolazioni devono essere verificare in capo al trust stesso (la controversia, in quella sede riguardava l'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 7 lett. i) del D.Lgs. 504/92).

Evidentemente, l'agevolazione per abitazione principale non è verificabile in capo ad un soggetto che non sia una persona fisica.

Pare di poter riassumere la questione affermando come le agevolazioni soggettive (come ad esempio l'esenzione per abitazione principale), in quanto legate al contribuente, non possono essere riconosciute al trust, mentre quelle oggettive, in quanto legate all'immobile, invece si.

Più recentemente la Commissione Tributaria di Brescia si è pronunciata nella medesima direzione (Sez. 2, sentenza n. 342/2017 del 23 maggio 2017), affermando come al Trust non spetta l'agevolazione fiscale per l'abitazione principale, anche se il beneficiario risiede nell'immobile soggetto ad IMU. Le agevolazioni fiscali per l'abitazione principale possono essere applicate a condizione che il possessore dell'immobile sia una persona fisica, mentre la disciplina IMU non cita in alcun modo il trust.

In definitiva, tra le varie conseguenze nel disporre un bene nel trust vi è anche quella riguardante la perdita dell'esenzione sull'immobile.

Certamente costruire un trust risponde ad esigenze più ampie rispetto a quelle del risparmio fiscale, ma considerando i livelli di prelievo sui tributi locali (e considerando che il prelievo di ripete ogni anno), le somme in ballo potrebbero non essere trascurabili (con una rendita di € 3.000 l'imposta potrebbe superare € 5.000 all'anno).

Vi è un altro modo per gestire l'introduzione del bene in trust salvaguardando l'esenzione?

Al riguardo va osservato che ben diverse sarebbero le conseguenze se all'interno del trust fosse disposta esclusivamente la nuda proprietà dell'immobile, mentre il disponente si fosse riservato l'usufrutto, ovvero il diritto di abitazione; in questo caso, infatti, soggetto passivo IMU e TASI continuerebbe ad essere il disponente stesso e, se questo dovesse continuare ad utilizzare l'abitazione come principale, egli manterrebbe il diritto a fruire dell'esenzione.

La TASI

Con riferimento al tributo sui servizi, occorre segnalare come il trust non presenti particolarità.

Il tributo deve infatti essere diviso tra il possessore (il trust a cui viene attribuita la piena proprietà dell'immobile) ed il detentore, ossia il soggetto che lo utilizza (ad esempio il beneficiario o il disponente, se a questi è riservato l'utilizzo dell'immobile). Qualora l'immobile

fosse destinato a abitazione principale da parte del detentore, quest'ultimo beneficerebbe dell'esenzione per la quota di propria competenza, mentre il trust continuerebbe ad essere soggetto passivo in relazione alla propria.

Se in trust fosse disposta la sola nuda proprietà dell'immobile, mentre il disponente si fosse riservato l'usufrutto, soggetto passivo, oltre che per l'IMU anche per la TASI, sarebbe il disponente stesso; se l'immobile fosse sua abitazione principale, il tributo non sarebbe dovuto.

Notizie Flash

le ultime novità in materia di Tributi

a cura di Massimiliano Franchin

Acconto IMU, le “tappe” del ravvedimento operoso

Fino allo scorso 2 luglio era possibile ravvedere l'acconto IMU non versato mediante il ravvedimento sprint. Fino al 18 luglio però il contribuente può ancora regolarizzare la sua posizione, utilizzando l'istituto del Ravvedimento operoso breve con il quale la sanzione viene calcolata nella misura di 1/10 del 15%. Di seguito vediamo nel dettaglio le modalità operative del ravvedimento operoso partendo dal giorno successivo alla scadenza della rata.

Il versamento deve essere fatto applicando gli interessi di legge, pari allo 0,3%, e le sanzioni pari al 30% del tributo non versato, ridotte alla metà (15%) nel caso in cui il pagamento avvenga entro i 90 giorni.

A tale misura, come detto, nei primi 14 giorni, si applica la riduzione ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, quindi il primo giorno successivo la scadenza, la sanzione è pari al 1%, il secondo giorno al 2%, sino ad arrivare al quindicesimo dove la sanzione è pari appunto al 15%; tale rimarrà sino al novantesimo giorno di ritardo. La sanzione torna alla propria misura ordinaria del 30% a decorrere dal novantunesimo giorno successivo la scadenza.

Alla sanzione così determinata si applicano le riduzioni previste dall'articolo 13, comma 1, del Dlgs 471/1997 e 13, comma 1, lettere a), a-bis) e b) Dlgs 472/1997 ottenendo quindi le seguenti percentuali:

- **Ravvedimento sprint** (scadenza 2 luglio 2018) sanzione dello **0,1%** del tributo non versato per ciascun giorno di ritardo se il versamento è effettuato entro 14 giorni dalla scadenza;
- **Ravvedimento breve** (applicabile dal 3 al 18 luglio 2018) sanzione dell'**1,5%** del tributo non versato se il versamento è effettuato dopo 15 giorni, ma entro i 30 giorni, dalla scadenza;

- **Ravvedimento medio** (applicabile dal 19 luglio al 17 settembre 2018) sanzione dell'**1,67%** del tributo non versato se il versamento è effettuato dopo 30 giorni, ma entro i 90 giorni, dalla scadenza;
- **Ravvedimento lungo** (applicabile dal 18 settembre al 1° luglio 2019) sanzione del **3,75%** del tributo non versato se il versamento è effettuato dopo i 90 giorni dalla scadenza.

Al fine di evitare interruzioni nel servizio, si ricorda di comunicare eventuali variazioni degli indirizzi di posta elettronica.