

“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



ICI: risultanze catastali, inagibilità, importanza della dichiarazione

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 15642/2019 ha ribadito il concetto per il quale la base imponibile ICI è determinata sulle risultanze catastali che vengono determinate dall’Agenzia del Territorio e sono vincolanti in egual misura sia per il contribuente che per il Comune. Nell’eventualità che il contribuente intenda richiedere la modifica dei valori catastali di un immobile di sua proprietà impugnando l’atto di accatastamento, lo può fare solo ed esclusivamente rivolgendosi all’Ente preposto, ovvero il Catasto.

I Giudici ribadiscono inoltre che, per ottenere l’agevolazione prevista per gli immobili inagibili, è onere del contribuente presentare la documentazione necessaria affinché si possa di fatto certificare tale condizione. Il contribuente deve quindi rivolgersi al Comune presentando idonea dichiarazione al fine di ottenere l’agevolazione prevista per legge per gli immobili cosiddetti inagibili così come stabilito dall’art. 8, comma 1, Dlgs 504/1992. In caso contrario, per il calcolo della base imponibile ICI, si utilizzeranno le risultanze catastali.

In buona sostanza la Corte ha deciso che in mancanza di iniziativa da parte del contribuente, è corretto l’avviso di accertamento per la maggiore imposta calcolato dal Comune sulla base del valore catastale, essendo irrilevante la presenza di condizioni di fatto che avrebbero dato diritto alla riduzione.

Corte di Cassazione, sentenza n. 15642/2019



ICI: gli immobili di “Geova”

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 17250/2019, ha stabilito che, nel caso di fabbricati dichiarati esenti dall’Imposta Comunale sugli Immobili perché destinati a luogo di culto, l’eventuale presenza di attività diverse dev’essere provata dall’Ente accertatore.

La vicenda trae origine dal ricorso presentato dalla Congregazione dei Testimoni di Geova in merito a tre avvisi di accertamento ICI per gli anni di imposta dal 2005 al 2007. Gli atti riguardavano degli immobili inclusi nella categoria E/7, esenti quindi dal versamento dell'Imposta così come disposto dall'art. 7, paragrafo d, del DLgs 504/1992. La Congregazione possedeva altri locali dichiarati esenti poiché correlati ad attività religiosa secondo perizie giurate, ed altri immobili destinati ad attività assistenziali.

I primi due gradi di giudizio avevano visto l'Ente soccombente, da qui il ricorso in Cassazione. Secondo l'Ente accertatore, gli immobili oggetto di accertamento non venivano utilizzati solamente per il culto bensì vi si svolgevano attività zootecniche e agricole ed alcuni erano destinati a foresteria dei ministri di culto quindi a destinazione abitativa. Per i Giudici di Cassazione, il semplice sospetto che si svolgano attività di altra natura all'interno o nelle pertinenze di tali immobili è privo di ogni rilevanza. Sono infatti necessarie delle prove che la filiera di queste attività straordinarie porti ad un'attività commerciale. Per quanto concerne invece la destinazione abitativa, la Corte ha ricordato che sia le attività assistenziali che quelle recettive possono essere assimilabili alle attività religiose, come normato dall'ex art.16, lett. a) relativo alla Legge 222/1985 riguardante le *"Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi"* poiché rientra nelle possibilità di un ente religioso destinare una abitazione ad un soggetto ed ai relativi familiari, al fine di svolgere attività di *"formazione del clero e dei religiosi"* e non attività commerciale.

Corte di Cassazione, sentenza n.17250/2019



ICI: l'albergo inutilizzato e pronto alla demolizione

La Cassazione, con l'ordinanza n. 16684/2019, ha stabilito che l'albergo destinato alla demolizione e non più in attività versa comunque l'ICI. La vicenda si riferisce ad un immobile destinato ad attività ricettiva, non più esercitata, e destinato in futuro ad essere demolito; per tale fabbricato il Comune chiedeva il versamento dell'Imposta Comunale sugli Immobili. I primi due gradi di giudizio davano ragione al contribuente poiché l'immobile dal 2008 non era più in esercizio e andava demolito anche se, su una piccola porzione di superficie edificabile i giudici ritenevano che si dovesse versare l'Imposta. Il Comune quindi si è rivolto alla Cassazione, adducendo a motivazione il fatto che i giudici tributari e regionali avevano erroneamente

interpretato la normativa ICI, non tenendo conto del presupposto principale per il versamento dell'Imposta ovvero il possesso di fabbricato che, nel caso in esame, era esistente e regolarmente accatastato.

I Giudici della Corte hanno innanzitutto ricordato che *“In tema di imposta comunale sugli immobili, l'art.1, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in nessun modo ricollega il presupposto dell'imposta all'idoneità del bene a produrre reddito o alla sua attitudine ad incrementare il proprio valore o il reddito prodotto, assumendo rilievo il valore dell'immobile, ai sensi del successivo art. 5, ai soli fini della determinazione della base imponibile, e quindi della concreta misura dell'imposta, con la conseguenza che deve escludersi che un'area edificabile soggetta ad un vincolo urbanistico che la destini all'espropriazione sia per ciò esente dall'imposta”*.

La Cassazione ha ribadito inoltre come il Dlgs 504/1992, dispone che *“ai fini dell'imposta di cui all'art. 1 (...) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano”* e che *“l'imposta è ridotta del 50% per cento per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni (...) l'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione”*.

In buona sostanza, da quanto sopraesposto, si evince che è irrilevante ai fini ICI l'idoneità dell'immobile a produrre reddito poichè la norma consente soltanto di ridurre l'imposta del 50%, ma non di escludere dall'imposta un fabbricato inagibile o inabitabile (sempre che di fatto non sia utilizzato). In aggiunta a ciò inoltre, i Giudici evidenziano come l'iscrizione nel catasto edilizio dell'unità immobiliare, rappresenta di per sé l'elemento sufficiente affinché sia considerata fabbricato e, di conseguenza, assoggettato all'ICI.

Corte di Cassazione, ordinanza n.16684/2019



La competenza per le ingiunzioni fiscali

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 158 depositata il 25 giugno scorso ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 2, del decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150 (Disposizioni complementari al codice di procedura civile in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione, ai sensi dell'articolo 54 della legge

18 giugno 2009, n. 69), nella parte in cui dopo le parole *“È competente il giudice del luogo in cui ha sede l’ufficio che ha emesso il provvedimento opposto”* non prevede le parole *“ovvero, nel caso di concessionario della riscossione delle entrate patrimoniali, del luogo in cui ha sede l’ente locale concedente”*.

La vicenda trae origine dal fatto che il Tribunale ordinario di Genova ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell’art. 32, comma 2, del decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150 (Disposizioni complementari al codice di procedura civile in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione, ai sensi dell’articolo 54 della legge 18 giugno 2009, n. 69), in riferimento all’art. 24 della Costituzione.

La norma è censurata nella parte in cui, con riguardo alla riscossione coattiva delle entrate patrimoniali degli enti pubblici locali, nello stabilire che per le controversie in materia di opposizione all’ingiunzione di cui all’art. 3 del regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, *“è competente il giudice del luogo in cui ha sede l’ufficio che ha emesso il provvedimento opposto”*, sancisce, secondo l’interpretazione datane dalla giurisprudenza di legittimità, l’applicazione di tale regola anche nel caso in cui l’ingiunzione sia stata emessa dal concessionario al quale l’ente pubblico locale ha affidato il servizio di riscossione delle proprie entrate patrimoniali.

Ne consegue che per la determinazione della competenza territoriale deve farsi riferimento al luogo ove è presente la sede dell’ufficio del concessionario, che può ricadere in un circondario diverso da quello in cui ricade la sede dell’ente locale concedente, e ciò determinerebbe, secondo il giudice, una condizione di sostanziale impedimento all’esercizio del diritto di azione garantito dall’art. 24 della Costituzione, in ragione dei principi affermati dalla sentenza n. 44 del 2016.

Pertanto, l’art. 32 comma 2 del DLgs. 150/2011 deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui, successivamente alle parole *“È competente il giudice del luogo in cui ha sede l’ufficio che ha emesso il provvedimento opposto”*, **non prevede** le parole *“ovvero, nel caso di concessionario della riscossione delle entrate patrimoniali, del luogo in cui ha sede l’ente locale concedente”*.

Corte Costituzionale, sentenza n.158/2019

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

L'IMU degli immobili in trust viene versata dal trustee

Il trust è uno strumento giuridico di sempre più diffuso utilizzo, utilizzato (anche) al fine di ottenere una segregazione patrimoniale che consente di tutelare i beni disposti in trust. Si tratta infatti ottenere una soluzione che normalmente viene adottata dai contribuenti al fine di beneficiare di tale protezione del proprio patrimonio da eventuali aggressioni di soggetti terzi: in tale obiettivo il trust ha soppiantato la soluzione più tradizionale del fondo patrimoniale.

Vi sono però dei problemi di ordine tributario nel gestire il prelievo con riferimento a tali immobili, anche in relazione ai tributi locali; ci siamo già occupati in un precedente numero di tale problematica, riferendoci in particolar modo alla possibilità (o, per meglio dire, all'impossibilità) di beneficiare dell'esenzione IMU e TASI a favore dell'abitazione principale.

Con questo intervento torniamo sul tema per dare conto di una presa di posizione della Cassazione relativa al tema della soggettività: ci è tenuto materialmente ad effettuare il versamento in relazione a tali beni?

Con la recente **sentenza 16550 del 20 giugno 2019** i giudici della Suprema Corte si esprimono proprio sul tema dell'individuazione del soggetto passivo IMU quando l'immobile sia stato disposto in un trust: la Cassazione risolve la controversia **chiamando il trustee al versamento del tributo**, in quanto soggetto a cui vengono imputati diritti ed obblighi tipici del proprietario.

Le figure del trust

Prima di tutto vale la pena di rammentare quali sono le caratteristiche di un trust, ma soprattutto quali sono le figure che lo qualificano.

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 (pur con alcune criticità che possono derivare da tale possibile ingerenza).

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; l'atto istitutivo è infatti il documento che regola la gestione e la destinazione dei beni introdotti nel trust. Il trustee, 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 incrementarlo) 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 per la funzione svolta).

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.

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 e la soggettività IMU

Il tema della soggettività IMU del trust (ma medesime considerazioni devono essere estese anche alla TASI) è stato da sempre dibattuto, non essendovi certezza circa il soggetto tenuto a pagare l'imposta con riferimento agli immobili disposti in trust: l'imposta deve essere versata ad opera del trust stesso, ovvero del trustee?

Posto che dal punto di vista sostanziale nulla cambia (comunque il trustee addebita al trust le somme spese riferibili alla gestione dei beni, secondo quanto stabilito nel documento che regola il funzionamento del trust), occorre valutare come gestire nel migliore dei modi il versamento del tributo, ove evitare di incorrere in possibili contestazioni da parte del Comune di ubicazione dell'immobile.

Malgrado la disciplina IMU nulla disponga sul tema, pareva essere condiviso in dottrina il fatto che la soggettività passiva dei beni disposti in trust fosse 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.

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 della tesi che voleva attribuire al trust la soggettività IMU veniva portato il 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 (quali il 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 concludeva 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.

La sentenza

Tale impostazione viene però stravolta ad opera della cassazione, con la recente sentenza 16550 del 20 giugno 2019.

Contrariamente a quanto sopra affermato, la Cassazione ha preferito la diversa posizione, che riconosce al trustee la soggettività passiva in relazione all'imposta municipale.

La Suprema Corte parte infatti dall'assunto che il trust non è ente dotato di personalità giuridica, ma in realtà è un insieme di rapporti destinati ad un fine determinato; il trustee è colui che dispone dei diritti e, in quanto tale, interviene nei rapporti con i terzi, agisce e resiste in giudizio e risponde delle sanzioni amministrative dovute al proprietario.

Malgrado si tratti di un istituto peculiare dei paesi anglosassoni che non ha un corrispondente in Italia (il trust è infatti applicabile in Italia in forza della convenzione Aja del 1989), è possibile affermare che in tale schema il titolare dei diritti corrispondenti a quelli del proprietario è il trustee, diritti che deve esercitare con determinate regole e con un determinato scopo.

Quindi, **allocati in capo al trustee i diritti del proprietario, la tassazione ai fini IMU viene di conseguenza.**

I giudici di legittimità notano infatti che solo ai fini IRES è prevista una disciplina specifica di tassazione in capo al trust (art. 73 Tuir) che lo qualifica quale soggetto passivo IRES; questo però non è sufficiente ad attribuire al trust la soggettività passiva per tutti gli altri tributi, in quanto andrebbe contro al principio contenuto nell'art. 14 delle preleggi, che vieta l'interpretazione analogica di norme eccezionali.

L'art. 73 attribuisce infatti al trust la soggettività tributaria (IRES) ma non certo una soggettività giuridica; quindi, 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 ad una persona fisica (appunto, il trustee).

A nulla vale il fatto che in capo al trustee i beni siano segregati dal suo patrimonio: queste è un effetto giuridico particolare della costituzione del trust, che evita che i creditori particolari del trustee possano aggredire i beni del trust. In ogni caso, si deve considerare che il trustee diviene proprietario dei beni in trust e acquista tutti i poteri e i doveri del proprietario, limitati soltanto dall'uso che egli deve fare di questi beni, secondo le regole previste per il trust.

La Cassazione osserva che l'ICI e l'IMU (malgrado la controversia riguardasse il precedente tributo, i giudici affermano correttamente che le medesime considerazioni devono valere anche per l'attuale imposta locale sugli immobili, attesa l'identità delle disposizioni che riguardano

l'individuazione della soggettività passiva) sono tributi di natura patrimoniale che prescindono dalla condizione personale del possessore e dall'uso che viene fatto dell'immobile.

Il soggetto passivo è quindi da individuarsi nel trustee, senza che questo comporti alcuna conseguenza sul regime di segregazione patrimoniale previsto nel trust.

La TASI

Con riferimento al tributo sui servizi, occorre segnalare come il trust non presenti particolarità, ma si deve tener in giusta considerazione la posizione espressa dalla Cassazione nella sentenza 16550/19.

Il tributo deve infatti essere diviso tra il possessore (il trustee 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).

Notizie Flash

le ultime novità in materia di Tributi

a cura di Massimiliano Franchin

AGGIORNAMENTO COEFFICIENTI 2019 PER IMU E TASI

Il Ministero dell'economia e delle finanze con il decreto 6 maggio 2019, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.116 del 20 maggio 2019 ha reso noto l' "aggiornamento dei coefficienti, per l'anno 2019, per i fabbricati appartenenti al gruppo catastale D ai fini del calcolo dell'Imposta municipale propria (IMU) e del Tributo per i servizi indivisibili (TASI)".

Di seguito la tabella:

per l'anno 2019 = 1,02	per l'anno 2005 = 1,29	per l'anno 1991 = 1,88
per l'anno 2018 = 1,03	per l'anno 2004 = 1,37	per l'anno 1990 = 1,97
per l'anno 2017 = 1,04	per l'anno 2003 = 1,41	per l'anno 1989 = 2,06
per l'anno 2016 = 1,04	per l'anno 2002 = 1,47	per l'anno 1988 = 2,15
per l'anno 2015 = 1,05	per l'anno 2001 = 1,50	per l'anno 1987 = 2,33
per l'anno 2014 = 1,05	per l'anno 2000 = 1,55	per l'anno 1986 = 2,51
per l'anno 2013 = 1,05	per l'anno 1999 = 1,57	per l'anno 1985 = 2,69
per l'anno 2012 = 1,08	per l'anno 1998 = 1,60	per l'anno 1984 = 2,87
per l'anno 2011 = 1,11	per l'anno 1997 = 1,64	per l'anno 1983 = 3,05
per l'anno 2010 = 1,13	per l'anno 1996 = 1,69	per l'anno 1982 = 3,23
per l'anno 2009 = 1,14	per l'anno 1995 = 1,74	anni precedenti = 3,23
per l'anno 2008 = 1,18	per l'anno 1994 = 1,79	
per l'anno 2007 = 1,22	per l'anno 1993 = 1,83	
per l'anno 2006 = 1,26	per l'anno 1992 = 1,85	

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