

N° 7 / 2020

“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



TASSA RIFIUTI: assimilazione dei rifiuti speciali all'urbano

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 15983/2020 ha stabilito che la Tassa sui Rifiuti va versata anche se l'assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani prevista nel provvedimento comunale è solamente qualitativa. Non determina l'esonero dal versamento, quindi, la mancanza del criterio quantitativo nel provvedimento di assimilazione dei rifiuti, semmai una riduzione tariffaria in base a criteri di proporzionalità.

La vicenda prende i natali da avvisi di accertamento Tarsu per gli anni 2011 e 2012 impugnati dalla contribuente poiché, secondo la ricorrente, la delibera comunale di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani non indicava i limiti quantitativi dei rifiuti. Sulla questione, nel corso degli anni, le pronunce sono state di parere contrastante: da un lato a favore dell'individuazione delle caratteristiche qualitative e quantitative dei rifiuti speciali da assimilare agli urbani, dall'altro, a favore dell'assoggettamento delle superfici produttive di rifiuti speciali assimilati anche in assenza dei parametri quantitativi e qualitativi, spettando al contribuente solo una riduzione tariffaria in base a criteri di proporzionalità.

Nel caso di specie il provvedimento comunale inquadra solamente criteri di tipo qualitativo dei rifiuti assimilati agli urbani tralasciando quelli di tipo quantitativo. La Cassazione, a riguardo, ha ritenuto che, nonostante questa "mancanza", il tributo trova applicazione limitando l'esenzione alle sole zone in cui si formano in via esclusiva rifiuti speciali non assimilati.

Sulla questione riguardante il provvedimento comunale di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani è opportuno segnalare un decreto in fase di approvazione che allarga la definizione di rifiuto urbano non limitandone più la provenienza al solo rifiuto domestico ma allargandola anche ad altre fonti. In buona sostanza si creerà un elenco allargato di attività economiche soggette al pagamento della TARI garantendo però al tempo stesso un allargamento del servizio da parte dei Comuni.

Corte di Cassazione, sentenza n.15983/2020

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 13354/2020, ha confermato che, la discarica di rifiuti dev'essere necessariamente accatastata e l'accatastamento va classificato nella categoria catastale D/7.

I Giudici hanno chiarito ancora una volta che non vi sono motivi per i quali può essere richiesta la classificazione nella categoria catastale E, soprattutto se il motivo è la natura pubblicistica dell'attività svolta. La discarica è destinata allo svolgimento di un'attività economica e quindi gestita con logiche imprenditoriali, a differenza di "immobili" improduttivi di reddito e quindi classificabili nella categoria E, esenti dal versamento dell'IMU per esplicita previsione normativa. Sul punto occorre ricordare che *"...nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati a uso commerciale, industriale, a ufficio privato ovvero a usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale"*. La Corte ha sottolineato come sia del tutto irrilevante la destinazione del fabbricato a un'attività di pubblico interesse in quanto, questo aspetto, non esclude che questa sia comunque esercitata secondo parametri essenzialmente imprenditoriali, ovvero volti alla copertura dei costi e del capitale investito con i ricavi conseguito attraverso l'applicazione delle tariffe. Nel testo dell'ordinanza infine si legge: *"questa Corte ha coerentemente già affermato, in relazione a un caso del tutto analogo, che una discarica pubblica oggetto di sfruttamento economico per la gestione di rifiuti solidi urbani e la captazione di biogas, in quanto connotata da autonomia funzionale e reddituale, costituisce un'unità immobiliare urbana soggetta ad accatastamento e rientra nella categoria D/7 - non in quella residuale E, concernente gli immobili a particolare destinazione pubblica - in quanto svolge attività industriale secondo parametri economico-imprenditoriali, senza che assuma rilevanza l'eventuale destinazione dell'immobile anche ad attività di pubblico interesse"*.

Corte di Cassazione, ordinanza n.13354/2020

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 14279/2020, ha stabilito che un immobile di interesse storico-artistico e al tempo stesso inagibile, gode della doppia agevolazione prevista, essendo le due agevolazioni fiscali cumulabili, data la differente finalità che perseguono. La vicenda trae

origine da un avviso di accertamento IMU notificato ad un contribuente proprietario di un immobile di interesse storico-artistico e dichiarato inagibile. Il contribuente aveva impugnato l'atto sostenendo di dover usufruire del cumulo delle riduzioni del 50% previste per le due fattispecie. Di diverso parere il Comune che evidenziava tra le altre cose un chiarimento in merito da parte del MEF nel 2012. La commissione regionale aveva accolto le tesi del comune evidenziando come l'agevolazione prevista per i fabbricati di interesse storico o artistico, la cui ratio è quella di consentire ai proprietari un'adeguata conservazione e tutela del patrimonio storico e artistico nazionale, nonché di compensarli per il vincolo imposto dalla legge, non è cumulabile con quella relativa ai fabbricati inagibili, avendo i due benefici finalità analoghe ed avendo la norma carattere eccezionale. La Corte di Cassazione ha invece ribaltato la sentenza di secondo grado accogliendo le doglianze del contribuente e chiarendo le intenzioni del legislatore. Secondo i Giudici infatti, il legislatore, con l'agevolazione Imu sugli immobili di interesse storico e artistico, intende sgravare i proprietari dagli ingenti costi di ristrutturazione a cui sono soggetti mentre con l'agevolazione per i fabbricati inagibili viene incontro ai proprietari che, per cause a essi non imputabili, non possono utilizzarli. In buona sostanza si tratta di due riduzioni fiscali con finalità diverse e quindi non sovrapponibili. Non esiste inoltre alcun specifico riferimento alla non cumulabilità delle due agevolazioni da parte del legislatore. La sentenza in commento smentisce la tesi ministeriale sulla non applicabilità del cumulo della riduzione del 50% in caso di immobili storici e inagibili, così come affermato a Telefisco 2012 e 2016.

Corte di Cassazione, sentenza n.14279/2020

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Immobile in Trust: non si applicano le agevolazioni per abitazione principale

Con diverse pronunce emanate negli ultimi tempi, la Cassazione sta definendo la soggettività tributaria del Trust in materia di tributi locali, aspetto che il legislatore non ha puntualmente definito:

- poco più di un anno fa, con la sentenza 16550 del 20 giugno 2019, i giudici della Suprema Corte si sono espressi sul tema dell'individuazione del soggetto passivo IMU quando l'immobile sia stato disposto in un trust. La Cassazione ha risolto la controversia chiamando il trustee al versamento del tributo, in quanto soggetto a cui vengono imputati diritti ed obblighi tipici del proprietario;
- più recentemente, con la sentenza 15988 del 27 luglio 2020, la Cassazione torna sul tema del rapporto tra trust e prelievo locale, affermando che non spettano le agevolazioni per abitazione principale.

In definitiva, pertanto, occorre concludere che quando il disponente si spossa del bene disponendolo in trust, quest'ultimo diviene soggetto passivo e deve provvedere al versamento dell'IMU, senza applicare alcuna riduzione qualora esso sia utilizzato come abitazione principale dal disponente o dal beneficiario.

L'articolazione del 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.

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 incrementare) il fondo a disposizione del trust e delle sue finalità, 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 o 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 vedono impresso un "vincolo di destinazione", deciso 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).

Il trust e la soggettività IMU

Il tema della soggettività IMU del trust 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 (ovvero, dal punto di vista dell'ente impositore, al fine di pretendere il tributo dal soggetto che effettivamente era tenuto a versarlo).

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).

Questo poteva suggerire una soggettività anche sotto il profilo del prelievo locale.

Tale convinzione viene però stravolta ad opera della Cassazione con la sentenza 16550 del 20 giugno 2019: diversamente dall'impostazione appena esaminata, 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; pertanto, 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.

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.

Nessuna esenzione per abitazione principale

La sentenza 16550/19 è focalizzata sul tema della soggettività passiva IMU, ma nulla afferma in merito all'applicabilità o meno delle agevolazioni sull'immobile, in particolar modo i benefici previsti con riferimento all'abitazione principale (attualmente si tratta dell'esenzione IMU), questione che potrebbe porsi nella prassi.

È noto infatti che l'immobile che viene più frequentemente disposto in trust è l'abitazione principale utilizzata dal disponente o dal beneficiario.

Sul punto constava un noto precedente giurisprudenziale, 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 (come detto, oggi occorre dire che la soggettività è in capo al trustee), 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 verificate 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).

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.

Più recentemente, in tema di applicazione dell'agevolazione per abitazione principale, 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.

Il fatto che il trustee (che normalmente è una persona fisica) oggi debba considerarsi soggetto passivo, certo non cambia le considerazioni: comunque egli, non abitando l'immobile, non avrà diritto a fruire dell'esenzione per abitazione principale.

Sul punto consta la posizione espressa dalla Cassazione con la recente sentenza 15988 del 27 luglio 2020, la prima di cui si ha conoscenza con la quale la giurisprudenza di legittimità di è espressa sul tema della non applicabilità delle agevolazioni per abitazione principale all'immobile disposto in trust.

Anche in tale ultima pronuncia la Cassazione si dilunga sul tema della soggettività, confermando in pieno l'impostazione già proposta con la precedentemente commentata sentenza 16550/19, attribuendo al trustee l'incombenza del pagamento dell'IMU sull'immobile attribuito, di cui possiede i diritti reali, seppure segregato dalla generalità del suo patrimonio.

La vicenda esaminata nella sentenza 15988/20 riguarda però un immobile utilizzato quale abitazione principale dal beneficiario del trust (oltre che un'autorimessa impiegata in maniera

pertinenziale); in relazione a tale controversia sorge un ulteriore tema che riguarda appunto la possibilità di fruire delle agevolazioni per abitazioni principale e relative pertinenze con riferimento a tali immobili utilizzati dal beneficiario.

Nella sentenza si legge infatti:

“Parimenti infondata la tesi subordinata fatta valere dal ricorrente secondo cui spetterebbero agli immobili sottoposti a Trust le agevolazioni legate alla natura del bene e alla sua destinazione con riferimento ai beneficiari del Trust e a ciascun immobile.

Si tratta di un assunto che contrasta con la normativa in tema di Imu che presuppone l'esatta coincidenza tra "residente" e "possessore dell'immobile" non ravvisabile in capo ai beneficiari.

Va peraltro osservato che l'aliquota ridotta allo 0,4 nel testo vigente per l'anno di imposta 2013 (art 13 d.l. 201/2011) era prevista unicamente per l'abitazione principale intendendosi per tale l'immobile nel quale il possessore o il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente.

Correttamente pertanto alla luce del quadro normativo sopra esposto deve ritenersi la decisione assunta della CTR sul punto.”

Quindi a nulla vale che l'immobile sia utilizzato dal beneficiario quale propria abitazione principale, in quanto il soggetto passivo è il trustee; non assume alcuna rilevanza, infatti, l'impiego che dell'immobile ha fatto una figura diversa dal soggetto passivo.

E se il trustee abitasse nell'immobile?

Una ulteriore considerazione potrebbe nascere quando l'immobile fosse abitato dal trustee; tale utilizzo, evidentemente, non può essere fatto liberamente dal trustee, visto che i beni devono essere impiegati per raggiungere le finalità del trust e in conformità alle regole previste nell'atto istitutivo e di quello di dotazione del trust.

Va però osservato che il diritto per il trustee ad utilizzare direttamente il bene in trust potrebbe discendere, ad esempio, da una concessione qualificata quale remunerazione per l'attività prestata nell'amministrazione del fondo disposto in trust; anziché ricevere una remunerazione monetaria, il trustee potrebbe ottenere il diritto ad utilizzare l'immobile.

Sul punto si deve osservare che in tal caso vi sarebbe identità tra il soggetto passivo dell'imposta e chi utilizza l'immobile quale abitazione principale; ciò porterebbe a concludere circa l'applicabilità dell'esenzione IMU in quanto vengono rispettati i requisiti posti dal legislatore.

Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi
a cura di Massimiliano Franchin*

Tosap e Cosap dei mercati nel periodo di lockdown

La legge di conversione del decreto rilancio ha arricchito l'art. 181 del Dl 34/2020 con l'introduzione dei commi 1-bis e 1-quater, i quali prevedono l'esenzione dal pagamento della Tosap temporanea (e del Cosap) in favore dei titolari di concessioni o autorizzazioni concernenti l'utilizzo del suolo pubblico per l'esercizio del commercio su aree pubbliche, di cui al Dlgs 114/1998. L'esenzione della tassa temporanea spetta a tutti i titolari di concessioni o autorizzazioni, vale a dire ai soggetti intestatari di concessioni di posteggio sui mercati o aree destinate al commercio ambulante, per il periodo dal 1° marzo al 30 aprile 2020, a prescindere dall'effettiva chiusura del mercato o comunque del divieto per questi soggetti di recarsi presso i posteggi assegnati. Per il calcolo andrà quantificata la parte di tributo non dovuto, facendo riferimento al numero di giorni o di ore contenute nel provvedimento autorizzatorio riferite al periodo marzo-aprile 2020. La quota del tributo esente si ritiene debba essere calcolata al netto delle riduzioni spettanti. Nel caso di pagamento già effettuato come spesso accade anche in forza di una riduzione per pagamenti anticipati, la norma stabilisce che i Comuni rimborsano le somme versate nel periodo indicato.

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