

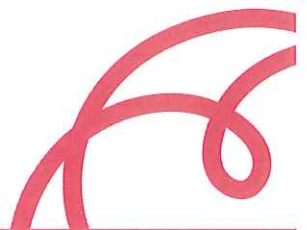


Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Studio

TRUST E IMMOBILI I.C.I. - AGEVOLAZIONI ESENZIONI

Dicembre 2010





A cura della Commissione
"IL TRUST"

Presidente

Domenico Antonio Mazzone

Componenti

Maurizio Bastianelli

Sandro Cerato

Michela Cignolini

Patrizia Crocicchio

Giuseppe Lepore

Paolo Ruta

Giorgio Semino

Segreteria tecnica

Laura Pascarella

Mandato 2008-2012

Area di delega

Diritto Tributario e Rapporti con l'Amministrazione
Finanziaria

Consigliere Delegato

Roberto D'Imperio

Consiglieri Co-Delegati

Stefano Marchese e Paolo Moretti



SOMMARIO

1.	Premessa	4
2.	La soggettività passiva dell'imposta comunale sugli immobili	4
3.	Trust soggetto passivo	5
4.	Esenzione	6



1. Premessa

Nell'operatività del trust non è infrequente la circostanza che fra i beni affidati rientrino degli immobili. Occorre quindi, porre l'attenzione a come questi debbano essere trattati ai fini dell'imposta comunale sugli immobili ("ICI") ed in particolare se sia configurabile l'applicazione di agevolazioni prima casa o di altre agevolazioni di tipo soggettivo.

E' opportuno preliminarmente riepilogare, in sintesi, quali siano le caratteristiche dell'imposta e dei regimi agevolativi, con particolare riferimento agli enti non commerciali.

2. La soggettività passiva dell'imposta comunale sugli immobili

La normativa in materia di ICI (D. Lgs. 504/1992) concede ai Comuni margini di discrezionalità nell'applicazione dell'imposta, esercitati mediante l'approvazione di appositi regolamenti (ai sensi dell'art. 52 D. Lgs. 446/1997). La presente analisi fa riferimento alla normativa generale e alla prevalente prassi applicativa, prescindendo dallo specifico contenuto dei singoli regolamenti comunali.

Il presupposto dell'ICI è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e 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.

Per delineare meglio chi sia il possessore, il legislatore ha definito all'art. 3 quali siano i soggetti passivi dell'imposta, individuandoli nei seguenti soggetti:

- a) Proprietario;
- b) titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie;
- c) locatario (in caso di locazione finanziaria);
- d) concessionario (in caso di concessione).



3. Trust soggetto passivo

Il D. Lgs. 504/1992 non prevede tra le fattispecie oggetto del tributo l'ipotesi di immobili in trust. La particolarità di detta fattispecie consiste nella dissociazione tra la soggettività giuridica (propria del trustee il quale, pur nei limiti posti dall'atto istitutivo di trust e dalla legge regolatrice, risulta giuridicamente proprietario degli immobili) e la soggettività tributaria (che ai fini delle imposte dirette è attribuita, dall'art.73 del TUIR, al trust quale ente – prevalentemente - non commerciale). In altri termini, è stata riconosciuta la soggettività passiva del trust, entificando quindi l'istituto, ma ai soli fini tributari.

Il riconoscimento della soggettività passiva ai fini ICI discende quindi dal riconoscimento della soggettiva tributaria ai fini delle imposte dirette.

La dissociazione tra soggetto giuridico e soggetto tributario, propria del trust, non deve creare perplessità in quanto, proprio in materia di ICI, il D. Lgs 504/1992 già espressamente prevede anche la possibilità di dissociazione fra soggettività passiva ICI e proprietà dell'immobile (ad esempio, con riferimento agli immobili in leasing finanziario, alle cooperative a proprietà indivisa e al concessionario). La tassazione ai fini ICI del trust in luogo del trustee, risulta quindi conforme all'interpretazione sistematica della disciplina dell'ICI¹.

La soluzione interpretativa sopra descritta, che considera soggetto passivo ai fini ICI il trust entificato e non il trustee, risulta assolutamente condivisa in dottrina e dalla stessa amministrazione finanziaria.

La soggettività passiva del trust ai fini ICI, che sicuramente sussiste nell'ipotesi di immobili in trust in piena proprietà, viene meno quando è trasferita in trust la sola nuda proprietà degli immobili. In tale ultimo caso, in perfetta coerenza con la disciplina generale dell'ICI, i soggetti passivi ICI sono i titolari dei diritti reali di cui all'art. 3 del D. Lgs. 504/1992.

¹ Sotto il profilo sistematico, al fine di individuare chi sia il soggetto passivo, è preferibile aderire alla disciplina stabilita ai fini delle imposte sui redditi, tanto più che la stessa viene esplicitamente richiamata dall'art.7, primo comma, lettera i), dell'articolo 7 del D. Lgs. 504/1992 in tema di soggetti titolari dell'esenzione ICI: "art. 7) Esenzioni. 1. Sono esenti dall'imposta: ...

i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".



4. Esenzioni

E' interessante invero verificare se e quali esenzioni dal tributo competano al trust.

Per quanto riguarda le esenzioni ICI, esse spettano anche agli immobili in trust quando sono legate alla **natura del bene** o alla sua **destinazione**. È quello che si verifica nei seguenti casi:

- a) fabbricati del gruppo E "a destinazione particolare" (stazioni per servizi di trasporto, costruzioni per specifiche esigenze pubbliche);
- b) i fabbricati con destinazione a usi culturali esenti dall'Irpef e dall'IRES (sedi aperte al pubblico di musei, biblioteche, archivi, ecc.), art. 5-bis, D.P.R. 601/1973;
- c) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio di culti ammessi dallo Stato e loro pertinenze;
- d) i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e recuperati per attività assistenziali di cui alla L. 5.2.1992, n. 104, per il periodo di impiego diretto per tali finalità;
- e) i terreni agricoli ricadenti nelle aree montane o di collina di cui all'art. 15, L. 27.12.1977, n. 984;
- f) gli immobili, utilizzati esclusivamente da enti non commerciali (di cui all'art. 73, , primo comma, lettera c) del TUIR) e destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive ovvero attività che non hanno esclusiva natura commerciale.

Invero nel caso di un trust "charitable", ove gli scopi rientrino tra quelli di cui alla lettera f), si può ritenere che l'esenzione spetti essendo coesistenti la natura di ente non commerciale e lo scopo "charitable".

Esistono poi esenzioni di carattere soggettivo o, in altri termini, legate a particolari situazioni in cui si trovi il soggetto passivo ICI, che difficilmente possono essere applicate al trust.



Ad esempio, l'agevolazione ICI per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale spetta solo al contribuente persona fisica² e non ad enti (quale il trust) o società. In altri termini, l'agevolazione non potrà essere riconosciuta al trust anche qualora il trustee o il trust pongano la residenza o la sede dell'amministrazione del trust in immobili di proprietà del trust medesimo. L'agevolazione non spetterà al trust nemmeno nell'ipotesi in cui l'immobile in trust venga adibito ad abitazione principale di uno dei beneficiari, stante anche la mancata corrispondenza tra soggetto passivo ICI (il trust) è soggetto per il quale l'immobile costituisce dimora abituale (il beneficiario).

Oltre all'agevolazione per l'abitazione principale, altre agevolazioni di carattere soggettivo sono le seguenti:

- 1) Unità immobiliari, appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari (nonché agli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP).

In questo caso vi è quindi una dissociazione tra il proprietario dell'immobile e il soggetto che ne ha il possesso come abitazione principale.

Se quindi è il possesso dell'immobile il titolo che rende soggetti passivi, perché non valutare per analogia il caso di una cooperativa a proprietà indivisa assimilandola a un trust e i soci ai beneficiari?

I soci hanno un diritto ad utilizzare il bene avendone il possesso.

I beneficiari hanno un diritto ove vested o, qualora, il trustee abbia il potere di destinare l'immobile in trust ad abitazione principale di uno o più beneficiari.

² L'art. 8, secondo comma, ultimo periodo, del D. Lgs. 504/1992 prevede con estrema chiarezza che "per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente". È di tutto evidenza che il concetto di dimora abituale risulta estraneo ad enti e società.



La ragione della mancata estensione della disciplina degli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa agli immobili in trust, deriva dalla circostanza che le norme sulle esenzioni, poiché hanno natura speciale e derogatoria, sono di stretta interpretazione e non possono per questo motivo essere applicate al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate (cfr. R.M. 5.6.2008, n. 12/DPF).

2) Agevolazioni, in presenza di particolari condizioni, per le abitazioni locate.

L'art. 2, quarto comma, della L.431/1998 prevede che i comuni possono deliberare aliquote dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) più favorevoli per i proprietari che concedono in locazione, a titolo di abitazione principale, immobili alle condizioni definite dagli accordi, definiti in sede locale, fra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative³.

Di tale agevolazione, a differenza delle due precedentemente indicate, potrà godere anche il trust in quanto i presupposti previsti dalla legge (immobile in locazione in presenza di particolari requisiti) sono configurabili anche con riferimento agli immobili in trust.

Con riferimento alle altre agevolazioni più ricorrenti in materia di immobili si osserva quanto segue:

- a) agevolazione del 36% sulle ristrutturazioni edilizie: spetta esclusivamente ai soggetti IRPEF pertanto non risulta configurabile in capo al trust. Rimane, sulla base delle regole ordinarie, la possibilità che sugli immobili in trust l'agevolazione possa essere usufruita dalle persone fisiche che conducono in locazione ovvero risultino comodatari di detti immobili.

³ La norma prevede inoltre che: a) i comuni che adottano tali delibere possono derogare al limite minimo stabilito, ai fini della determinazione delle aliquote, dalla normativa vigente al momento in cui le delibere stesse sono assunte; b) i comuni di cui all'articolo 1 del decreto-legge 30 dicembre 1988, n. 551, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 1989, n. 61, e successive modificazioni, per la stessa finalità di cui al primo periodo possono derogare al limite massimo stabilito dalla normativa vigente in misura non superiore al 2 per mille, limitatamente agli immobili non locati per i quali non risultino essere stati registrati contratti di locazione da almeno due anni. L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto in alcuni casi specifici il mantenimento delle agevolazioni ICI in relazione alla destinazione d'uso dell'immobile (cfr. R.M. 07.04.2005 n.1/DPF).



- b) agevolazioni del 55% sul risparmio energetico: nel rispetto delle condizioni previste, della medesima agevolazione possono usufruire anche i soggetti IRES. Pertanto detta agevolazione risulta configurabile anche con riferimento agli immobili in trust.