



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI NOVARA

SEZIONE 6

riunita con l'intervento dei Signori:

-
-
-
-
-
-
-

Presidente

Relatore

Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n.
spedito il 20/06/2012

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010502439/2011 IRPEF-ADD.REG. 2006
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010502439/2011 IRPEF-ADD.COM. 2006
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010502439/2011 IRPEF-ALTRO 2006
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

proposto dal ricorrente:

.....

difeso da:

.....

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N°

UDIENZA DEL

03/12/2012 ore 09:00

SENTENZA

N°

73/06/13

PRONUNCIATA IL:

3 DIC. 2012

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

21 MAG. 2013

Il Segretario

CONCLUSIONI DELLA RICORRENTE

"Chiede che codesta On. le Commissione Tributaria Provinciale voglia:

- in via preliminare, annullare l'avviso di accertamento per i motivi 1, 2 e 3;
- nel merito annullare l'avviso di accertamento per gli altri motivi;
- in subordine, non applicare le sanzioni e scomputare quanto pagato sullo stesso reddito dal Trust

Con il favore delle spese da liquidarsi secondo la nota spese allegata"

CONCLUSIONI DEL RESISTENTE

"L'Ufficio chiede a codesta onorevole Commissione Tributaria Provinciale gli adizio"

FATTO E SVOLGIMENTO DEL CONTENZIOSO

Nel mese di ottobre 2011, l'AGENZIA DELLE ENTRATE- DIREZIONE PROVINCIALE DI NOVARA eseguiva accessi alla sede del TRUST costituito nel dalle sorelle quali disponenti, ed agli uffici della società le cui azioni erano possedute dal Trust stesso.

Acquisita documentazione da parte del Trustee (la società) soggetto fiduciario nominato dalle disponenti, che aveva anche presentato memoria difensiva ex art 12 legge 212/00) l'Ufficio notificava alle disponenti avviso di accertamento per il recupero delle imposte e degli oneri accessori sui dividendi distribuiti dalla al Trust nell'anno d'imposta 2006, sul presupposto che esso trust dovesse essere considerato soggetto interposto fittiziamente

In tale ambito, disconosceva al trust stesso la natura di soggetto passivo d'imposta in ordine ai proventi recuperati a tassazione, perché privo dei requisiti richiesti a fini tributari dalla legge 296/06, e la qualifica di trust opaco utilizzata in sede di dichiarazione dei redditi.

Con ricorso tempestivamente proposto, la sig.ra impugnava l'avviso di accertamento n. notificatole in data 9.1.12 ex art. 140 c.p.c. (deposito effettuato il precedente 21.12.11) chiedendo che fosse annullato in quanto illegittimo per violazione dell'art. 12 legge 212/00 (notifica antecedente l'esaurimento del termine di 60 giorni previsto dalla norma) nonché degli artt. 7 legge 212/00 e 43 d.p.r. 600/73 (difetto di motivazione) e per intervenuta prescrizione della pretesa erariale.

Nel merito, affermava l'infondatezza della ricostruzione dell'Ufficio nella parte in cui prospettava una nozione di trust a fini fiscali diversa da quella civilistica, ed insisteva sulla correttezza della propria posizione ribadendo la natura di trust opaco del Trust (configurato in modo da escludere un diritto delle disponenti/beneficiarie all'attribuzione di dividendi, erogati discrezionalmente dal trustee).

Rilevava, inoltre, l'assenza di un risparmio d'imposta a proprio favore, l'irretroattività della nuova nozione fiscale di trust delineata dalla circolare n. 61/e del 2010 e, se del caso, la tassabilità dei dividendi prodotti dalla in capo al trustee – la . - quale effettivo possessore del reddito generato.

Chiedeva, quindi, l'annullamento dell'atto impugnato per le ragioni di merito svolte, in subordine la disapplicazione delle sanzioni e lo scomputo di quanto pagato sullo stesso reddito dal Trust .

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate per resistere alle domande della ricorrente e chiederne il rigetto.

Quanto alle eccezioni preliminari procedurali, rilevava che la motivazione dell'accertamento conteneva un'adeguata replica alle osservazioni contenute nella memoria difensiva ex art. 12, l'enunciazione delle ragioni che rendevano urgente la notifica dell'atto e la riproduzione del contenuto essenziale dell'autorizzazione all'accesso preliminare concessa dalla Procura della Repubblica di Milano.

Quanto alla prescrizione, precisava che l'effetto interruttivo dell'avviso di accertamento doveva essere riconnesso alla data di consegna dell'atto al messo notificatore, vale a dire al 21.12.2011.

Nel merito, l'Ufficio ribadiva che il trust , così come configurato con la chiara individuazione dei soggetti beneficiari (le stesse sorelle , disponenti) a fini fiscali dovesse essere qualificato come *trasparente* con la conseguente applicabilità dell'art. 73 Tuir in ordine all'imputazione dei redditi, indipendentemente dall'effettiva percezione.

In tal senso, in mancanza dell'effettiva realizzazione del principio essenziale di segregazione patrimoniale aveva disconosciuto al Trust la natura di autonomo soggetto passivo d'imposta.

A conferma, l'Ufficio faceva rilevare che le caratteristiche del Trust, così come configurato, si discostavano in più punti dallo schema delineato dalla Convenzione dell'Aja del 1985, ratificata con legge n. 364 del 1989.

Per il resto, la richiesta subordinata di tassazione in capo al Trustee, soggetto privo di capacità contributiva, non era comunque accettabile perché in contrasto con l'art. 37 III comma d.p.r. 600/73 applicato nell'accertamento.

Concludeva come sopra riportato.

Replicava la ricorrente con memoria illustrativa 18.10.12.

La controversia così radicata era, quindi, discussa e decisa alla pubblica udienza del 3 dicembre 2012.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La questione preliminare di prescrizione sollevata dalla ricorrente al punto 3, concerne, in realtà, la decadenza dal potere accertativo ed ha priorità logica rispetto a quelle dedotte ai punti 1 e 2 (invio anticipato dell'accertamento rispetto al termine dilatorio previsto dall'art. 12 legge 212/00 e difetto di motivazione sotto il profilo della mancata allegazione degli atti di riferimento) riguardanti la validità dell'atto notificato sotto il profilo della sua corretta formazione e deve quindi essere esaminata per prima.

Al riguardo, rileva la Commissione che secondo quanto risulta dalla relata in cauce all'avviso, il messo di conciliazione ha consegnato l'atto direttamente a mani della sig.ra [redacted] rinvenuta al domicilio fiscale di [redacted] n. [redacted], sicché modalità e termini previsti dall'art. 140 c.p.c., sui quali si sofferma l'Ufficio nella memoria di costituzione non entrano in considerazione.

Peraltro, il principio di *anticipazione* cui fa cenno l'Agenzia è effettivamente affermato dalla Corte di Cassazione, da ultimo in particolare nell'ordinanza n. 26053/2011 secondo la quale gli effetti della notificazione si producono, per il notificante, al momento della consegna dell'atto all'agente notificatore (compreso il personale del servizio postale) e, per il destinatario, al momento della ricezione, ha carattere generale e vale non solo per gli atti processuali ma anche con riferimento agli atti d'imposizione tributaria

In sostanza, attraverso l'affermazione di tale principio (risalente alla pronuncia n. 477/02 della Corte Costituzionale sulla necessità di coordinare le garanzie di conoscibilità dell'atto da parte del destinatario con l'interesse

del notificante a non vedersi addebitato l'esito intempestivo di un procedimento parzialmente sottratto ai suoi poteri d'impulso) si intende evitare che un evento decadenziale possa derivare in conseguenza del ritardo nel compimento di un'attività riferibile a soggetti diversi – ufficiale giudiziario, ufficiale postale e, nei casi consentiti, messo di conciliazione - quindi estranea alla sfera di disponibilità dal notificante stesso.

Sennonché, in tale ambito è comunque necessario che il soggetto richiedente comprovi la data di consegna dell'atto all'agente notificatore: onde, in caso di contestazione ovvero di consegna in epoca successiva alla scadenza di un termine decadenziale sia consentito verificare la tempestività dell'incarico.

Nel caso di specie, risulta *per tabulas* (cfr. nota prodotta dall'Ufficio all'udienza di discussione) che l'avviso di accertamento sia stato consegnato al Comune di per la successiva notifica entro il 31.12.2011 alla sig.ra, ex art. 60 d.p.r. 600/73, in data 21.11.11: vale a dire, in tempo utile rispetto alla scadenza del termine decadenziale in maturazione. (vale a dire, entro l'ultimo giorno del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per l'anno 2006 ex art. 43 d.p.r. 600/73).

L'eccezione è, quindi, infondata e deve essere respinta.

Le altre questioni preliminari, come si è detto, concernono la legittimità dell'accertamento sotto il profilo della sua corretta formazione, e possono essere esaminate congiuntamente.

Quanto al primo punto, il termine dilatorio di 60 giorni per l'emissione di atto accertativo conseguente a processo verbale di constatazione è derogabile, come noto, in caso di *particolare e motivata urgenza*: nella fattispecie, ravvisata dall'Ufficio *nell'imminente scadenza del termine per l'azione d'accertamento sull'anno d'imposta 2006 e quindi la tutela del credito erariale* (cfr. pag. 14 avviso impugnato).

Siffatta motivazione può essere ritenuta congrua, ove si consideri che l'Ufficio novarese ha agito sulla base di segnalazioni provenute dalla Direzione Centrale Accertamento in epoca successiva ai due accessi per acquisizione del 26 e 27 ottobre 2011: quindi, necessariamente in prossimità della scadenza termini.

Ne consegue che l'invio anticipato dell'avviso di accertamento non intendesse ovviare ad una *colpevole inerzia* dell'Amministrazione, impegnata in una complessa indagine in origine nei confronti dei coniugi Iammetti, e sia invece ricollegabile a ragioni oggettive, apprezzabili ai fini della deroga prevista dal comma 7 del citato art. 12 legge 212/00.

Si consideri, sul punto, che la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 1699 del 5.10.2012 citata dalla ricorrente nella memoria illustrativa 18.10.2012, si pronuncia nel senso della nullità, secondo un orientamento delineato dalla Corte Costituzionale nell'ordinanza n. 244/2009 e recepito dalla stessa Cassazione nella precedente decisione n. 22310/2010, in un caso di notifica anticipata *non motivata* secondo quanto previsto dalla norma: quindi, in fattispecie diversa da quella in esame.

Quanto al difetto di motivazione sotto il profilo della mancata allegazione all'avviso notificato di atti riferiti (violazione degli artt. 7 legge 212 e 42 d.p.r. 600/73) rileva la Commissione che l'accertamento in esame reca una lunga disamina dell'attività istruttoria sia sotto il profilo formale, con l'indicazione degli elementi di fatto e diritto a sostegno della ricostruzione (disconoscimento della natura di trust opaco e quindi dell'autonoma soggettività d'imposta del TRUST), sia per quanto attiene l'esito dei vari accessi effettuati alla sede legale del trust stesso e della partecipata, così consentendo alla ricorrente di prendere conoscenza delle ragioni alla base della pretesa impositiva.

Invero, nella memoria illustrativa 18.10.12 la difesa lamenta, in particolare, che l'avviso di accertamento non riproduca il contenuto di tutti i documenti allegati al PVC redatto nei confronti del Trust, e che l'Ufficio non abbia messo a disposizione tutto quanto richiesto in sede di accesso agli atti ex lege 241/90 del febbraio 2012 (doc. 7 allegato al ricorso).

Lamenta, inoltre, difetto di motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso alla sede del trust: documento prodotto in copia coperta da *omissis*.

Ad avviso della Commissione, siffatte considerazioni non inficiano l'operato dell'Ufficio, che ha assolto l'onere motivazionale riproducendo il contenuto essenziale degli atti citati, non sussistendo un tassativo obbligo di

allegazione integrale degli stessi (cfr. al riguardo Cass. Sentenza n. 5082/2011).

In riferimento all'autorizzazione della Procura della Repubblica di Milano all'accesso alla sede del Trust (doc. 8 Ufficio) occorre infine rilevare che la sentenza delle Sezioni Unite citata dalla ricorrente (così come la sentenza n. 17957/12 della sez. trib. prodotta in udienza) si riferisce al diverso caso di autorizzazione basata su informazioni anonime.

Ritiene, peraltro, la Commissione che nella fattispecie le ragioni sottostanti all'accesso siano agevolmente ricavabili dall'ampia illustrazione svolta nello stesso atto impugnato: in sostanza, l'Agenzia intendeva valutare la posizione fiscale del trust con particolare attenzione alla sua autonoma soggettività ed ai riflessi di carattere tributario, interessanti anche la posizioni di disponente e beneficiaria dello stesso, ed ha di conseguenza chiesto ed ottenuto l'autorizzazione ad un accesso di tipo domiciliare.

Si trattava, in particolare, nell'occasione di *acquisire documentazione contabile ed extracontabile sulla costituzione del trust, sull'attività svolta in concreto dallo stesso nel 2006, con particolare attenzione all'origine e alla corretta indicazione dei redditi di capitale denunciati per lo stesso periodo d'imposta* (v. pag. 8 dell'accertamento): ed evidentemente in tali termini è stata formulata la richiesta d'accesso poi autorizzata.

In definitiva, le eccezioni preliminari in esame sono entrambe infondate.

Nel merito, la ricorrente ha affermato in primo luogo l'infondatezza dell'operato dell'Ufficio in quanto tendente a prospettare una nozione di trust a fini fiscali diversa da quella civilistica, lamentando una carenza di adeguata illustrazione / prova dell'argomento.

In secondo luogo e nel dettaglio, si è soffermata sui vari elementi di anomalia indicati dall'Ufficio a sostegno della tesi secondo la quale si tratterebbe in realtà di trust *trasparente*, con conseguente traslazione della tassazione in capo alle disponenti beneficiarie.

Sul primo aspetto, occorre innanzi tutto precisare che il *trust* è un contratto con cui un soggetto disponente (*trustor* o *settlor*) trasferisce la proprietà di uno o più beni a un soggetto fiduciario (*trustee*) il quale dispone e amministra i diritti reali acquisiti (secondo le indicazioni stabilite nel rapporto giuridico), per uno scopo predeterminato o nell'interesse di un *beneficiary* titolare di un

diritto personale, cui potranno trasferirsi in piena proprietà i beni alla fine del *trust*.

Tale istituto giuridico, civilisticamente *pensato* con finalità di amministrazione e protezione del patrimonio familiare da vicende imprenditoriali o familiari, tutela dei minori e dei soggetti incapaci, in deroga alle restrizioni previste dalle disposizioni testamentarie che prevedono godimenti limitati dei beni, ovvero del patrimonio per finalità successorie, con destinazione a eredi specifici o a persone estranee alla famiglia, è stato introdotto nell'ordinamento tributario nazionale dalla legge finanziaria 296/2006, che modificando l'articolo 73 del titolo II, capo I del Tuir ha ampliato il novero dei soggetti passivi.

In tale ambito, si distingue tra *trust trasparenti*, con beneficiari "individuati", i cui redditi vengono agli stessi imputati per trasparenza e *trust opachi*, senza beneficiari di reddito "individuati", i cui redditi vengono direttamente attribuiti al *trust* medesimo.

I beneficiari dei redditi sono tassati per trasparenza se, oltre a essere individuati, sono titolari del diritto di pretendere dal *trustee* l'assegnazione di quella parte di reddito che viene loro imputata per trasparenza. Tali redditi sono inclusi tra i redditi di capitale ai sensi dell'articolo 44, comma 1, lettera g-sexies, del Dpr 917/1986 e tassati per competenza

I *trust opachi*, invece, sono tassati in base ai redditi attribuiti, senza traslazione in capo ai beneficiari

Così sinteticamente delineato il trattamento tributario dell'istituto, rileva la Commissione che nel caso in esame l'Ufficio ha disconosciuto al Trust la qualità di soggetto passivo sul presupposto che i poteri conferiti al guardiano ed ai disponenti fossero talmente ampi rispetto alla necessaria autonomia del trustee da assorbire l'essenziale principio di segregazione patrimoniale, affermandone la natura effettiva di soggetto interposto fittiziamente onde ottenere un risparmio d'imposta sulla tassazione dei dividendi della società (5% ex art. 4/1 lett. Q d.lgs. 344/03 in combinato disposto con l'art. 89 d.p.r. 917/89 sul reddito da capitale dichiarato dal Trust in luogo del 40% di tassazione diretta in capo al

perettore persona fisica ed assoggettamento ad aliquota progressiva ex art. 47 T.U.I.R. - v. pag. 11 dell'avviso di accertamento).

Sotto tale profilo, l'operato dell'Ufficio può dirsi, dal punto di vista formale, legittimo perché fondato sul disposto dell'art. 37 d.p.r. 600/73: l'Agenzia si è limitata a disconoscere la soggettività fiscale del trust ritenendolo effettivamente *trasparente* sulla base di un'articolata disamina delle sue caratteristiche, di conseguenza imputando i redditi ai beneficiari, siccome previsto in particolare dalla circolare n. 48/07.

Si tratta, semmai, di verificare se le anomalie come tali individuate dall'Agenzia siano tali da sostenere la tesi affermata, ovvero da indurre a ritenere il trust opaco anziché trasparente.

Al riguardo, rileva la Commissione che gli elementi sui quali centra la propria attenzione l'Ufficio rientrano nei limiti previsti dalla Convenzione dell'Aja ove si consideri, come messo in rilievo dalla ricorrente, che:

la possibilità per i disponenti di modificare i beneficiari è funzionale ad esigenze di flessibilità in ambito familiare e successorio, onde tenere conto dell'evoluzione degli eventi nel tempo, e la stessa eventualità che i disponenti finiscano per coincidere con i beneficiari è ammessa dalla prassi operativa e dalla migliore dottrina;

la possibilità di ottenere l'anticipata estinzione del trust non è libera, deve essere congiunta e comunque non è costituita statutariamente come diritto;

le manifestazioni di volontà (desideri) delle disponenti non sono vincolanti per il trustee, che deve comunque aver riguardo alle finalità del trust.;

l'ampiezza dei poteri del guardiano concerne, in sostanza, la facoltà di esprimere pareri in ordine a particolari atti, analogamente a quanto accade anche in ambito societario (poteri dell'assemblea e del socio accomandante ex art. 2320 c.c.)

il contenuto del libro degli eventi non deve necessariamente riportare ogni accadimento, ma solo quelli modificativi degli elementi indicati nell'atto

costitutivo, mentre gli atti di ordinaria e straordinaria amministrazione sono annotati a libri giornale del trust;

la revocabilità del trustee può essere giustificata dalla lunga durata prevista per il trust stesso, e dall'opportunità di mantenere nel tempo un rapporto di fiducia con il soggetto incaricato;

altri elementi, quali l'asserito ruolo meramente formale del Prof.

presidente e socio della società trustee, l'esiguità del compenso al trustee e la dichiarazione di titolarità effettiva ai fini della normativa anti-riciclaggio hanno rilievo meramente formale, senza una effettiva incidenza sui poteri del trustee.

In definitiva, ad avviso della Commissione il trust in esame è dotato delle caratteristiche essenziali di legge, autonomia del trustee e segregazione patrimoniale, né comunque le anomalie asserite dall'Ufficio valgono ad inficiarne la soggettività fiscale.

Neppure si può attribuire al trust la qualità di *trasparente* per il solo fatto che le beneficiarie siano espressamente indicate, posto che l'erogazione di redditi alle stesse è affidato ex art. 35 atto costitutivo a valutazione discrezionale del trustee (come confermato, in linea di fatto dal diniego opposto a specifica domanda- doc.tl 5 e 6 ricorrente).

Ne consegue che il ricorso in esame è fondato *in parte qua*; sicché, l'avviso di accertamento impugnato deve essere annullato, con assorbimento di ogni altra eccezione e domanda proposta in via subordinata.

Quanto alle spese di lite, la non agevole soluzione delle questioni prospettate ne giustifica la compensazione integrale.

Ciò premesso e ritenuto, la Commissione Tributaria Provinciale di Novara sez. VI, definitivamente pronunciando

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Compensate le spese

Novara, 3 dicembre 2012

Il Relatore



Il Presidente

