

Edizione di mercoledì 27 maggio 2015

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Intreccio fra monitoraggio e Ivafe in RW](#)

di Nicola Fasano

CONTENZIOSO

[Senza speranze la difesa dell'Agenzia sul difetto di sottoscrizione](#)

di Fabrizio Dominici

IVA

[L'IVA sulla cessione di container di provenienza extracomunitaria](#)

di Marco Peirolo

ACCERTAMENTO

[L'atto simulato blocca il redditometro](#)

di Maurizio Tozzi

PATRIMONIO E TRUST

[Trust liquidatorio e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte](#)

di Sergio Pellegrino

BACHECA

[Pochi giorni alla partenza degli eventi sulla voluntary](#)

di Euroconference Centro Studi Tributarî

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Intreccio fra monitoraggio e Ivafe in RW

di **Nicola Fasano**

Uno dei quadri del modello Unico che desta sempre qualche apprensione nel corso della campagna dichiarativa è sicuramente l'RW, stante il **regime sanzionatorio** che, per quanto ridotto con la L. 97/2013, resta sempre **insidioso**: l'omessa o infedele compilazione del quadro, infatti, comporta l'applicazione della sanzione dal 3 al 15% in caso di investimenti e attività detenute in Paesi non Black list, e dal **6 al 30%** in caso di investimenti e attività posseduti in **Paesi Black list**.

Quest'anno poi, la compilazione dell'RW 2015 si interseca con la procedura di **voluntary disclosure** tramite cui i contribuenti stanno regolarizzando le violazioni commesse fino a Unico 2014 (periodo di imposta 2013). Per le attività oggetto di emersione resta ferma la **compilazione del quadro RW**, con le regole ordinarie, di **Unico 2015** relativo al periodo di imposta 2014. A tal fine, ovviamente, è opportuno **attendere** quanto meno la **presentazione della istanza** di collaborazione volontaria (se non addirittura la definizione della stessa, ricorrendo poi al ravvedimento).

Ad ogni modo, il quadro RW deve essere compilato, ai fini del monitoraggio fiscale, dalle **persone fisiche** (oltre che enti non commerciali, associazioni, società semplici) **residenti** in Italia che detengono **investimenti all'estero e attività estere** di natura finanziaria a titolo di proprietà o di altro diritto reale indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione e, in ogni caso, ai fini IVIE e IVAFE (non dovute dai soggetti diversi dalle persone fisiche).

Sono **esonerati** dagli obblighi sul monitoraggio fiscale (ma non dalla compilazione ai fini Ivafe eventualmente dovuta), fra l'altro, i contribuenti residenti in Italia che prestano la propria **attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera** ed in altri Paesi limitrofi con riferimento agli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese **in cui svolgono la propria attività** lavorativa.

Tale esonero viene riconosciuto solo qualora l'attività lavorativa all'estero sia stata svolta in via continuativa per la **maggior parte del periodo di imposta** e a condizione che **entro sei mesi** dall'interruzione del rapporto di lavoro all'estero, il lavoratore non detenga più le attività all'estero. Diversamente, se il contribuente entro tale data non ha riportato le attività in Italia o dismesso le stesse, **è tenuto ad indicare tutte le attività** detenute all'estero durante l'intero periodo d'imposta.

Va ricordato che l'obbligo di monitoraggio non sussiste per i **depositi e conti correnti** bancari costituiti all'estero il cui valore **massimo complessivo** raggiunto **nel corso del periodo**

d'imposta non sia superiore a 10.000 euro (art. 2, co. 4-bis, D.L. 4/2014), anche se resta fermo l'obbligo di compilazione del quadro laddove sia dovuta l'IVAFE che per conti correnti e libretti di risparmio si applica nella **misura fissa** di 34 euro. Tale imposta non è dovuta qualora il **valore medio di giacenza annuo** risultante dagli estratti conto e dai libretti **non sia superiore a 5.000 euro**. A tal fine occorre tener conto di **tutti** i conti o libretti detenuti all'estero dal contribuente presso il medesimo intermediario. Nel caso in cui il contribuente possieda rapporti **cointestati**, al fine della determinazione del predetto limite si tiene conto dell'ammontare **riferibile pro quota** al contribuente.

Ai fini dell'esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale, pertanto, anche quest'anno pare **confermato** il limite di **valore massimo dei 10.000 euro** complessivi, seppur l'art. 2, della L. 186/2014 abbia innalzato il suddetto limite **a 15.000 euro**. Tuttavia, le **istruzioni** del Modello Unico 2015, più volte aggiornate su altre tematiche, ad oggi **continuano a fare riferimento alla soglia dei 10.000 euro**. Ne dovrebbe conseguire, pertanto, salvo correzioni in extremis, che il limite dei **15.000 euro troverà applicazione a partire da Unico 2016**.

Il quadro RW **non va compilato** per le attività finanziarie e patrimoniali **affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti** e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati **assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva** dagli intermediari stessi. Sotto questo aspetto, pertanto, continua ad avere rilievo preminente **l'applicazione di imposte** (a titolo definitivo o in acconto) da parte dell'intermediario, in difetto gli obblighi RW devono essere comunque espletati.

Sotto il profilo **oggettivo**, infine si deve evidenziare che l'IVAFE a partire dal periodo di imposta 2014 è dovuta **solo sui prodotti finanziari** e non più su tutte le attività finanziarie, al fine di equiparare l'ambito oggettivo di tale imposta all'omologa interna, rappresentata dal bollo che si applica, appunto sui soli prodotti finanziari oltre che conti correnti e libretti di risparmio.

Da ciò dovrebbe conseguire che, pur in attesa di conferme sul punto da parte dell'Agenzia, stante l'assenza di precisazione nelle istruzioni dell'RW, l'IVAFE **non è dovuta** per attività come i **metalli preziosi** allo stato grezzo o monetato, nonché le **partecipazioni a società assimilabili alle nostre srl** (mentre resta dovuta sulle azioni), e i **finanziamenti**.

Resta inteso che in relazione a tali attività **permangono gli obblighi di monitoraggio** fiscale, per cui si dovrà barrare la **nuova casella 20** "solo monitoraggio" del quadro.

Particolare attenzione infine deve essere prestata ai casi in cui il contribuente sia considerato "titolare effettivo", secondo quanto chiarito dalla C.M. 38/E/2013, soprattutto rispetto a veicoli come i trust o a **società in Paesi diversi da quelli collaborativi** (perché ad esempio detiene più del 25% del capitale sociale) in quanto gli assets da monitorare in questo caso diventano i **beni sottostanti** e non la partecipazione in sé, al suo valore nominale.

CONTENZIOSO

Senza speranze la difesa dell'Agazia sul difetto di sottoscrizione

di **Fabrizio Dominici**

L'atto portante la pretesa fiscale è atto amministrativo suscettibile di incidere sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente e quindi esso deve contenere tutti gli elementi essenziali tipici degli atti provenienti dalla pubblica Amministrazione ed aventi carattere di provvedimento definitivo. Tra questi elementi, il legislatore ha voluto che la **sottoscrizione** del capo dell'Ufficio, ovvero, per le imposte dirette, quella di altro funzionario delegato appartenente alla carriera dirigenziale, fosse elemento essenziale.

Che la sottoscrizione dell'atto amministrativo fosse un elemento essenziale è pensiero da tempo condiviso anche dalla Corte di legittimità, che sin dal 2000, né ha statuito la nullità insanabile, allorquando la sottoscrizione è riferibile a soggetto non legittimato. Orbene, come noto,

con la sentenza n. 37/2015, la Corte costituzionale ha sancito l'**illegittimità** degli atti con cui sono stati nominati i dirigenti nominati in assenza di superamento del relativo concorso pubblico e di conseguenza degli atti da essi sottoscritti.

Detti dirigenti a vario titolo sono:

- **i direttori provinciali "reggenti";**
- **i dirigenti "incaricati"** che sottoscrivono gli atti su delega dei reggenti.

A sostegno della fondatezza della tesi sull'illegittimità degli atti sottoscritti da dirigenti "decaduti", dopo la nota sentenza della Consulta, tra le altre si è espressa la Commissione tributaria regionale di Milano con la sentenza n. 2184/13/2015, sentenza che si aggiunge ad altro analogo intervento della Commissione tributaria provinciale di Milano sentenza n. 3222/25/2015, della Commissione tributaria provinciale di Frosinone sentenza n. 414/02/2015, della Commissione tributaria provinciale di Brescia sentenza n. 277/1/2015 ed alle sentenze 1789/02/2015 e 1790/02/2015 della Commissione tributaria provinciale di Lecce.

Secondo la Ctr di Milano la nullità degli atti amministrativi, sottoscritti da dirigenti illegittimi, deve essere rilevata alla luce ed in virtù dell'insegnamento della giurisprudenza di legittimità succedutasi negli anni, che né ha sancito la non applicabilità dell'articolo 21 octies, comma 2 della legge 241/90, (sulla non annullabilità dei provvedimenti adottati in violazione di norme sul procedimento o sulla forma qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto

adottato), chiarendo, tra l'altro, che gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate **non hanno natura vincolante** ma discrezionale. Secondo la citata giurisprudenza, che richiama le statuizioni in precedenza espresse dalla Corte di Cassazione, la **nullità dell'atto può essere rilevata d'ufficio** dal Giudice in quanto *"... si verificherebbe un'ipotesi di nullità assoluta del provvedimento..."* ai sensi dell'articolo 21 septies della legge 241/90, essendo l'atto viziato da difetto assoluto di attribuzione rilevabile in ogni stato e grado del giudizio anche d'ufficio. D'altronde è lo stesso Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000 (pubblicato nella G.U. n. 36 del 13 febbraio 2001) ed aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 57 del 27 dicembre 2012, che all'art. 1, comma 2 a stabilire che:

- l'Agenzia si conforma ai principi della Legge n. 241 del 07 agosto 1990, ...;
- l'accesso al ruolo di dirigente dell'Agenzia avviene, per i posti vacanti e disponibili, con procedure selettive pubbliche sia dall'esterno che dall'interno, nel rispetto dei principi di cui all'art. 35 del succitato decreto legislativo n. 165 del 30 marzo 2001 (art. 12, comma 1).

Pertanto,

se i dirigenti sono stati nominati in base alle specifiche leggi dichiarate incostituzionali gli atti che hanno sottoscritto o le deleghe che hanno conferito sono tutti illegittimi, in base alla Legge n. 241 del 07 agosto 1990, espressamente richiamata dall'art. 1, comma 2, del citato Regolamento di amministrazione.

Si rammenta inoltre che la Corte di Cassazione, ha avuto modo di precisare che:

1. la figura del capo dell'Ufficio deve sempre coincidere con quella del dirigente titolare;
2. la figura del personale appartenente alla nona qualifica professionale, soltanto in casi eccezionali, può sostituire il dirigente in caso di assenza o impedimento o può tenere la reggenza dell'Ufficio, in attesa della destinazione del dirigente titolare;
3. è onere (sempre) dell'Amministrazione finanziaria dimostrare e documentare il possesso dei requisiti contestati.

Secondo il conforme insegnamento della Corte di legittimità, a nulla può valere la difesa dell'Ufficio diretta a far rilevare che l'atto deve comunque essere riferito all'Ufficio di appartenenza, perché, secondo detto insegnamento, tale fattispecie è attribuibile solo alla

illeggibilità della firma, (ipotesi totalmente diversa da quella oggetto del presente giudizio), né tantomeno è ammesso il principio di conservazione dell'atto illegittimo. Allo stesso modo e sempre secondo l'insegnamento della Suprema Corte, non è invocabile la figura del cd. “**funzionario di fatto**”, poiché detta fattispecie risulta applicabile solo e allorquando gli atti adottati dal funzionario risultano favorevoli ai terzi destinatari, (es. i rimborsi fiscali), ma non di certo quando, gli atti sono sfavorevoli al contribuente, come anche chiarito dalla giurisprudenza di merito, che sul punto ha richiamato la giurisprudenza amministrativa.

IVA

L'IVA sulla cessione di container di provenienza extracomunitaria

di **Marco Peirolo**

I *container* sono contenitori aventi misure standardizzate che vengono utilizzati per il trasporto di merci su navi, camion, treni e aerei.

Di interesse è il regime applicabile, ai fini doganali e IVA, ai *container* di provenienza extracomunitaria, se ceduti quando gli stessi si trovano nel territorio dello Stato italiano.

Secondo un orientamento giurisprudenziale, tali cessioni – avendo per oggetto beni “allo stato estero” – non soddisfano il presupposto territoriale e, quindi, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

In proposito, occorre osservare, in primo luogo, che i *container* **non si considerano mezzi di trasporto** (art. 38, par. 3, del Reg. UE n. 282/2011) e, in secondo luogo, che gli stessi sono **assoggettati ad un regime automatico di ammissione temporanea**, in quanto destinati al traffico internazionale, essendo utilizzati per il movimento di beni “*spediti da e per l'estero e da riesportare o reimportare tal quali, per essere impiegati per il trasporto, il condizionamento ed il contenimento di merci in importazione ed in esportazione anche temporanea*” (art. 214, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 43/1973 – Testo unico delle leggi doganali).

Per effetto del regime di ammissione temporanea, applicabile anche in assenza di una specifica autorizzazione, i *container* possono essere utilizzati nel territorio doganale comunitario **in esonero dai dazi all'importazione** siccome destinati alla riesportazione entro il termine stabilito dalle Autorità doganali; ai sensi dell'art. 140 del Reg. CEE n. 2913/1992 (Codice doganale comunitario), tale termine – di regola pari a 24 mesi – può essere ridotto con l'accordo dell'interessato, oppure prorogato entro limiti ragionevoli.

La disciplina doganale esposta è in linea con la corrispondente normativa comunitaria; in particolare, l'art. 557, par. 3, del Reg. CEE n. 2454/1993 rinvia alla Convenzione di Ginevra del 21 gennaio 1994, sul trattamento doganale dei *pool container* utilizzati nel trasporto internazionale, approvata dalla decisione del Consiglio UE n. 95/137/CE. L'art. 4 della suddetta Convenzione prevede, per i *container*, un regime di franchigia dai dazi e dalle tasse all'importazione.

Nell'arco temporale della non imponibilità previsto dalla legge doganale, i *container* possono essere **ceduti a terzi** senza perdere, per ciò solo, l'applicazione del suddetto regime agevolativo. A tal fine, gli atti di disposizione compiuti nel menzionato periodo di tolleranza – durante il quale sono effettuati speciali controlli da parte dell'Autorità doganale, che deve

essere informata delle operazioni affinché sia mantenuta l'agevolazione – sono da considerare esenti solo in quanto non abbiano l'effetto di modificare la suddetta naturale funzione di contenitori per il traffico internazionale delle merci, cui è condizionata l'agevolazione stessa e, quindi, **non siano immessi nel mercato interno alla stregua di qualunque altro bene mobile.**

Secondo la Corte di Cassazione, l'**inosservanza di tali condizioni** comporta, oltre all'insorgenza dell'**obbligazione doganale**, ai sensi dell'art. 204 del Codice doganale comunitario, anche l'**applicazione dell'IVA**, in base all'art. 7-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 (Cass., 28 gennaio 2015, n. 1567; Cass., 6 maggio 2009, n. 10387; Cass., 4 maggio 2009, n. 10179; Cass., 2 luglio 2008, n. 18069; Cass., 12 luglio 2006, n. 15817).

La rilevanza ai fini IVA delle cessioni di container, da intendersi vincolati al regime della temporanea importazione, è stata **confermata anche dall'Amministrazione finanziaria.**

Con la R.M. 18 febbraio 1998, n. 13/E, è stato infatti precisato che “(l)a circostanza che i beni, durante la loro permanenza in Italia, non siano scortati da alcun documento doganale né siano soggetti a dichiarazione o cauzione, è del tutto irrilevante e non li differenzia, sotto il profilo del regime applicabile, da quelli presenti temporaneamente in Italia in «perfezionamento attivo». Di conseguenza, “le cessioni dei beni in questione rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi del secondo comma dell'art. 7 del più volte richiamato D.P.R. n. 633 del 1972” (ora art. 7-*bis*, comma 1, dello stesso decreto).

È il caso di sottolineare che se i beni in temporanea importazione sono ceduti a soggetti IVA di altri Paesi membri dell'Unione europea, ferma restando la territorialità dell'operazione – come recentemente confermato dalla Corte di giustizia nella causa C-446/13 del 2 ottobre 2014 – **la cessione non assume natura intracomunitaria** non avendo per oggetto beni originari dell'Unione o ivi immessi in libera pratica.

Come, infatti, indicato dalla prassi amministrativa, “per la realizzazione di operazioni intracomunitarie (sia acquisti che cessioni) assume rilevanza, tra l'altro, la circostanza che oggetto della transazione sia un bene originario della Comunità o ivi immesso in libera pratica” (R.M. 7 settembre 1998, n. 127/E e risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 20 novembre 2001, n. 185). Conseguentemente, secondo la R.M. n. 127/E/1998, “non configurando tali operazioni l'ipotesi di cessioni intracomunitarie, le stesse devono essere **assoggettate all'imposta (...)**”.

Va da sé, pertanto, che qualora l'operatore nazionale abbia erroneamente considerato le suddette operazioni quali cessioni intracomunitarie dovrà operare le opportune rettifiche, **anche in relazione alla costituzione ed utilizzo del plafond** (risoluzione n. 185/E/2001).

ACCERTAMENTO

L'atto simulato blocca il redditometro

di **Maurizio Tozzi**

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la **sentenza n. 1866 depositata il 15 gennaio 2015**, torna sul tema delicato della **simulazione dell'atto o del pagamento** in rapporto all'accertamento redditometrico, consolidando il filone giurisprudenziale che ritiene tale presupposto **non fondato** per procedere al recupero di maggiori imponibili in capo al contribuente. La posizione assunta dai giudici romani non può che condividersi in quanto basata sul precetto insuperabile **dell'articolo 53 della Costituzione**, secondo cui la tassazione deve avvenire in relazione al reale reddito percepito (nel caso di specie, disponibile in quanto "manifestato") dal contribuente. Il redditometro, anche nella nuova configurazione, rientra nell'alveo degli accertamenti presuntivi, i cui presupposti possono avere maggiore o minore fondamento sia in esito al contraddittorio preventivo obbligatorio, sia in ordine agli elementi fattuali del caso concreto analizzato. Quanto al contraddittorio, è noto che la giurisprudenza della **Corte di Cassazione**, in particolare quella sviluppata in materia di studi di settore, ha ormai focalizzato i seguenti assunti:

- l'Ufficio ha l'obbligo di convocare il contribuente;
- questi, in sede di contraddittorio preventivo, ha la facoltà di **documentare gli accadimenti e spiegare la non fondatezza della pretesa del fisco**. In tal caso si ha totale **inversione dell'onere probatorio** e spetta all'Amministrazione finanziaria, che intende procedere all'accertamento, illustrare nella motivazione dell'avviso di accertamento le ragioni del mancato accoglimento delle tesi di parte e della possibilità di applicazione delle presunzioni al caso concreto analizzato;
- se invece il contribuente non partecipa al contraddittorio o non vi produce elementi difensivi, l'Ufficio è autorizzato a procedere all'accertamento sulla base delle presunzioni analizzate, spettando poi all'organo giudicante la valutazione della complessiva vicenda.

Relativamente, invece, agli elementi fattuali è evidente che soprattutto il nuovo redditometro, basato sull'ammontare delle effettive spese sostenute, ha una forza presuntiva maggiore, ferma restando la più ampia possibilità difensiva del contribuente e soprattutto la **non corrispondenza immediata** "spesa=reddito". A ben vedere, infatti, le spese possono essere sostenute con le modalità più svariate, dall'impiego di proventi di precedenti disinvestimenti all'utilizzo del **risparmio** accumulato nel tempo, dal ricorso a redditi **non tassabili** o forfettari alla percezione di redditi a tassazione sostitutiva, dalla disponibilità di **prestiti** familiari o bancari alle vincite al gioco, fino ad arrivare alle diverse **tecniche di acquisto**, ossia rateazioni, ricorso a finanziarie, concessioni di leasing, etc.. Dopo di che sicuramente rilevante è l'assenza dell'effettiva movimentazione di denaro in relazione alla spesa sostenuta: se l'atto è simulato

o lo è il pagamento, è evidente che **nessuna disponibilità di effettiva ricchezza è emersa**, non potendosi pertanto procedere all'applicazione della presunzione redditometrica.

Ciò è quanto stato ribadito dalla CTR Lazio, sulla falsariga di precedenti interventi giurisprudenziali. Nel passato si sono registrate diverse posizioni importanti sul tema, di seguito riassunte in sintesi:

- Corte di Cassazione, ordinanza n. 17805 del 2012. La Suprema Corte, pur ricordando che la **sottoscrizione di un atto pubblico** contenente la dichiarazione di pagamento di una somma di denaro da parte del contribuente, *“può costituire elemento sulla cui base determinare induttivamente il reddito da quello posseduto, in base all'applicazione di presunzioni semplici”*, sottolinea come sia sempre possibile per il contribuente fornire la **dimostrazione** della mancanza di una disponibilità patrimoniale, essendo questa meramente apparente. Nello specifico, **qualora l'immobile sia acquistato con denaro proprio del disponente ed intestazione ad altro soggetto**, si configura la **donazione indiretta dell'immobile** e non del denaro impiegato per l'acquisto;
- CTR del Lazio, sentenza dell'11 ottobre 2011, n. **237/37/11**, riguardante **l'acquisto di quote societarie tra coniugi** con prova di simulazione adeguatamente fornita. L'organo giudicante sottolinea che *“L'Agenzia si è fermata solo alla lettura formale del contratto di compravendita senza valutare il quadro probatorio prodotto dalla parte, che appare invece essenziale e convincente. È inoltre pacifica l'opponibilità al Fisco del contratto simulato non essendo il Fisco parte del contratto (vedasi art. 1415 c.c. comma 1) e Cassaz. sent. n. 5991/2006 come infra riportata). Se l'Agenzia avesse valutato le prove fornite dalla contribuente in ordine alla simulazione dell'atto, non avrebbe proceduto ad accertamento inteso quale capacità reddituale dell'acquirente”*;
- ancora, Corte di Cassazione, proprio la sentenza n. **5991 del 17 marzo 2006**, che ha sancito che una volta dimostrato il mancato pagamento del prezzo *“l'effettuata acquisizione dei beni, non denoterebbe una reale disponibilità economica, suscettibile di valutazione ai fini fiscali, poiché il contratto stipulato in ragione della sua natura simulata, avrebbe una causa gratuita anziché quella onerosa apparente”*;
- Corte di Cassazione, sentenza n. 21442 depositata il 10 ottobre 2014. La prova difensiva è soddisfatta, tra l'altro, anche mediante la dimostrazione che **il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore**. Tra le prove contrarie ammesse vi è anche la dimostrazione che il versamento degli importi contestati **non è avvenuto** e che pertanto *“non sussiste una reale disponibilità economica, essendo questa meramente apparente, per avere l'atto in questione natura simulata”*.

In tale filone giurisprudenziale si conferma la sentenza n. 1866 in commento, che ha analizzato il caso di un acquisto di un appartamento effettuato tra fratelli mediante l'intervento del genitore del contribuente. In particolare, il fratello acquirente aveva rilasciato alla sorella un assegno di 400 mila euro esclusivamente a titolo di garanzia del successivo pagamento poi **in realtà** effettuato dal padre, con dimostrazione della simulazione del pagamento rappresentata dalla circostanza che a distanza di anni tale assegno non è mai stato incassato. La Commissione interpellata, nell'accettare la tesi difensiva, ha evidenziato come

sia da escludere che “(...) *la somma derivi dal conseguimento di redditi ulteriori rispetto a quelli dichiarati nell’anno d’imposta interessato e in quelli precedenti*”, con la conseguenza della **totale assenza** dei presupposti per effettuare l’accertamento da redditometro.

PATRIMONIO E TRUST

Trust liquidatorio e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

di **Sergio Pellegrino**

Riprendiamo la nostra rubrica sul trust analizzando la sentenza del Tribunale di Udine del 28 febbraio 2015 con la quale è stata affermata l'illegittimità dei trust interni.

Nei precedenti contributi della [rubrica dedicata al trust](#) abbiamo cercato di delineare gli elementi essenziali per istituire un , ossia un trust che come ha unico elemento di internazionalità la legge regolatrice straniera prescelta.

La **legittimità del trust interno** non dovrebbe naturalmente essere minimamente in discussione, ma ogni tanto capita di imbattersi in pronunce giurisprudenziali che sostengono la **tesi opposta** e cioè che non sia possibile istituire un trust in Italia sulla base di quanto prevede la **Convenzione de L'Aja**, che legittimerebbe soltanto il **riconoscimento in Italia di trust istituiti all'estero**.

Sentenze di questo tipo, **sebbene sporadiche e non condivisibili**, debbono comunque essere conosciute per confutarne le conclusioni.

L'ultima in ordine di tempo è la pronuncia della **Sezione Civile del Tribunale di Udine**, in composizione monocratica, **n.12.875 del 28 febbraio 2015**.

In una controversia relativa alla successione nel patrimonio di un noto imprenditore, la compagna di questi aveva chiesto che fosse accertata l'invalidità, o comunque l'inefficacia nei suoi confronti ai sensi dell'articolo 2902 del codice civile, di **una serie di atti negoziali con i quali i figli di primo letto del de cuius avevano istituito due trust disponendovi i propri beni immobili**.

Il giudice evidenzia come l'**orientamento prevalente** a livello dottrinale e giurisprudenziale, anche di legittimità, sia quello di ritenere che i **trust interni possano essere istituiti** sulla base della legge 264 del 1989 che ha ratificato la Convenzione de L'Aja, ma egli tuttavia "*ritiene di aderire alla **tesi minoritaria** secondo cui lo scopo della Convenzione dell'Aja (e quindi della legge di ratifica) è solo quello di permettere ai trust costituiti nei paesi di common law di operare anche nei*

sistemi di civil law”.

La conclusione viene giustificata evidenziando come la Convenzione non imponga agli Stati contraenti il riconoscimento dei trust interni e di conseguenza, non potendosi attribuire valore normativo diverso a quello desumibile dalla Convenzione alla legge di ratifica, quest'ultima **non potrebbe rappresentare la fonte normativa** della “*pretesa legittimità dei trust interni*”.

Alla luce di queste considerazioni, la sentenza afferma che i **trust in questione “non possono essere riconosciuti dal nostro ordinamento o, meglio, che i relativi atti di costituzione devono essere dichiarati nulli per impossibilità giuridica dell’oggetto, in quanto volti a creare una forma di segregazione patrimoniale non prevista e non consentita dal nostro ordinamento (v. art. 2740, comma 2°, c.c., che non consente limitazioni della responsabilità se non nei casi stabiliti dalla legge)”**.

La **nullità degli atti istitutivi** rende evidentemente nulli, per mancanza di causa o per impossibilità giuridica del risultato voluto dalle parti, anche gli **atti di disposizione** con i quali i disponenti conferirono i loro beni immobili nei rispettivi trust, e questo indipendentemente da qualsiasi valutazione sulla meritevolezza degli interessi perseguiti.

La sentenza, come detto, lascia perplessi, se non altro per il fatto che la **Cassazione** si è pronunciata sino ad oggi quasi una cinquantina di volte su tematiche legate a *trust interni*, ammettendone, evidentemente, la piena legittimità.

Con la ratifica della Convenzione dell’Aja, l’Italia ha legittimato il riconoscimento dei trust nel nostro Paese, e questo a prescindere da dove il trust venga istituito: sul punto non possiamo avere dubbi, nonostante talora capiti qualche “infortunio” interpretativo.

BACHECA

Pochi giorni alla partenza degli eventi sulla voluntary

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

A partire dal **prossimo 9 giugno** partiranno i seminari [Voluntary disclosure: l'analisi finale](#), organizzati da **Euroconference e Unione Fiduciaria** in 5 città (Verona, Firenze, Torino, Bologna e Milano).

Unione Fiduciaria è la **prima fiduciaria italiana** per patrimoni con intestazione fiduciaria, è stata costituita nel 1958 ed amministra 12 miliardi di euro. La Società, nella cui compagine sociale sono presenti trenta importanti Banche Italiane del mondo delle Popolari, vanta rapporti consolidati anche con le più importanti banche estere ed è naturalmente protagonista di spicco nella complessa operazione della *voluntary disclosure*.

L'obiettivo del seminario è quello di **dare ai Partecipanti tutti gli strumenti necessari** per affrontare l'impegnativo lavoro che li attende nei mesi estivi per poter supportare adeguatamente i propri Clienti: entro il prossimo 30 settembre, infatti, i contribuenti che decidono di aderire alla voluntary disclosure dovranno perfezionare la procedura.

Il programma della giornata, dopo l'inquadramento normativo e l'analisi della prassi dell'Agenzia, prevede un dettagliato esame delle **problematiche penali**, in particolare con riferimento al reato di autoriciclaggio, così come di quelle legate agli **adempimenti antiriciclaggio**. Si analizzeranno poi le differenze fra **voluntary "internazionale" e voluntary "domestica"** e l'iter operativo da seguire per realizzare il rimpatrio giuridico. Verrà poi illustrata la realizzazione delle **procedura in pratica**: i calcoli, la presentazione della richiesta adesione al programma di *voluntary disclosure* e della relativa relazione di accompagnamento.

Ampio spazio verrà inoltre dedicato all'illustrazione di **casi operativi**, così come all'esame delle **casistiche di studio** sottoposte dai partecipanti.

CORPO DOCENTE

Fabio Cagnola – Avvocato – Studio Bana e Associati – Milano

Fabrizio Vedana – Avvocato – Vice Direttore Generale di Unione Fiduciaria S.p.A.

Marco Finn – Avvocato – Direttore Unione Fiduciaria S.p.A. Roma

Giuseppe Marino – Avvocato Professore Università di Milano – Studio Marino e Associati

ORARIO

09.30 – 13.00 / 14.00 – 17.30

SEDI E DATE

Verona – 9/06/2015

Firenze – 10/06/2015

Torino – 11/06/2015

Bologna – 18/06/2015

Milano – 19/06/2015

PROGRAMMA

- Il contesto internazionale e gli accordi tra Stati
- Il disposto della Legge 186/2014 e le indicazioni della prassi dell'Agenzia delle Entrate
- Voluntary “internazionale” e voluntary “domestica”
- Gli aspetti penali: il reato di autoriciclaggio
- Gli obblighi antiriciclaggio di banche, fiduciarie e professionisti
- I chiarimenti del MEF e la prassi operativa
- La procedura in pratica: i calcoli, la presentazione della richiesta adesione al programma di voluntary disclosure e della relativa relazione di accompagnamento
- Voluntary e attività patrimoniali (immobili, partecipazioni, ...)
- Il rimpatrio giuridico: iter operativo e illustrazione degli schemi contrattuali
- Analisi di casi operativi
- Esame delle casistiche di studio dei partecipanti