

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI LOMBARDIA

VENTUNESIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

SERVETTI GLORIA - Presidente e Relatore

ATANASIO RICCARDO - Giudice

VICUNA VEZIO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2410/2021

depositato il 01/07/2021

- avverso la pronuncia sentenza n. 448/2020 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PAVIA

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PAVIA

proposto dall'appellante:

B.V.M.

STRADA G. 12 27058 V. P.

difeso da:

BATTAGLIESE GUIDO LUIGI

VIA GIUSEPPE SACCONI 9 20139 MILANO MI

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADD.REG. 2014

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADD.COM. 2014

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2014

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

PREMESSO, IN FATTO, CHE:

- Con ricorso depositato il 17.07.2020 la contribuente B.V.M. impugnava innanzi alla CTP di Pavia l'avviso di accertamento n. (...), emesso ai sensi dell'[art. 41 bis](#) del [D.P.R. n. 600 del 1973](#), con il quale l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Pavia aveva accertato un maggior reddito da fabbricati pari ad Euro 36.549,32, chiedendone l'annullamento con vittoria di spese e onorari;
- va premesso che nel 2013 la ricorrente, unitamente al coniuge M.C. e al comune figlio M.G. (quali tre disponenti), aveva costituito un Trust (v. atto a Notaio Enrico Chiodi Daelli, allegato al fascicolo processuale telematico) in cui i sigg. M.G. e sua moglie, M.P., erano stati nominati trustee, mentre i loro figli, Riccardo e V.M. (rispettivamente nati nel (...) e nel (...)) erano indicati quali beneficiari finali;
- l'accertamento traeva, dunque, origine dall'attività di verifica svolta dai funzionari dell'Ufficio, per l'anno di imposta 2014, nei confronti del Trust P.G.R.V. 83 (c.f. (...)), che aveva portato alla redazione di un PVC regolarmente notificato alle parti e allegato all'avviso impugnato: infatti, al termine delle operazioni, i funzionari incaricati avevano rilevato in capo al suddetto Trust l'assenza di elementi essenziali di autonoma riconoscibilità e di conseguenza lo avevano ritenuto, ai fini fiscali, soggetto inesistente e interposto e, quindi, non titolare della soggettività tributaria passiva;
- sulla base di ciò, i redditi percepiti dal Trust venivano mediante l'avviso in parola imputati, ai sensi dell'[art. 37](#), comma 3, del [D.P.R. n. 600 del 1973](#) e di quanto previsto dalla Circolare n. 61 E/2010, ai soggetti intestatari degli immobili in esso conferiti, quindi alla ricorrente B. e agli altri disponenti, M.C. (poi deceduto) e M.G., quest'ultimo anche trustee che in tale veste provvedeva a presentare deduzioni difensive;
- dopo la notifica dell'avviso, invece, in data 17 ottobre 2019 la ricorrente presentava istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'[art. 6](#), comma 2, del [D.Lgs. n. 218 del 1997](#), ma ometteva di presenziare all'invito rivolto dall'Ufficio, senza alcuna, anche solo successiva, giustificazione;
- su tali premesse in fatto, nel ricorso la contribuente lamentava 1. Eccesso di potere per violazione e falsa applicazione dell'[art. 42](#), comma 1, del [D.P.R. n. 600 del 1973](#) (mancanza di valida delega; inesistenza dell'atto per carenza della funzione dirigenziale in capo al firmatario); 2. Violazione e falsa applicazione dell'[art. 37](#), comma 3, del [D.P.R. n. 600 del 1973](#) e dell'[art. 73 TUIR](#). Inesistenza dei presupposti di fatto e di diritto; 3. Erroneità dell'accertamento, carenza, illogicità ed erroneità della motivazione;
- costituitosi regolare contraddittorio con l'Ufficio che depositava le proprie controdeduzioni, con sentenza n. 448/2020 resa in data 10 novembre - 1 dicembre 2020 l'adita CTP di Pavia respingeva il ricorso, osservando come l'attività di verifica avesse posto in chiara luce elementi di fatto idonei a delineare il trust in questione come soggetto fittiziamente interposto, dal momento che i beni immobili conferiti avevano continuato a essere, in sostanza, gestiti come in precedenza per far fronte a tutte le necessità dell'intero nucleo familiare (residente nel medesimo immobile e fruitore, per il proprio sostentamento, dei soli redditi da locazione derivanti dai cespiti conferiti) e senza che fosse stata tenuta una contabilità ordinaria conforme a quanto richiesto dalla normativa di riferimento;
- avverso tale sentenza ha proposto tempestivo gravame la B., invocandone l'integrale riforma sulla base dei seguenti motivi: 1. Violazione e falsa applicazione dell'[art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992](#) e

dell'[art. 118](#) disp. att. c.p.c.: omessa pronuncia sul primo motivo di ricorso e riproposizione del motivo; 2. Violazione e falsa applicazione dell'[art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992](#) e dell'[art. 118](#) disp. att. c.p.c.: motivazione meramente apparente - inesistenza, insufficienza ed erroneità della motivazione; 3. Violazione e falsa applicazione dell'[art. 52](#), comma 2, [D.P.R. n. 633 del 1972](#): inutilizzabilità delle prove acquisite con accesso illegittimo all'abitazione del contribuente; 4. Riproposizione del motivo di ricorso relativamente a violazione e falsa applicazione dell'[art. 42](#), comma 1, [D.P.R. n. 600 del 1973](#), comportante la nullità dell'atto impositivo per mancanza di valida delega, ed ancor prima la inesistenza giuridica dell'atto impositivo per carenza della funzione dirigenziale e relativi poteri connessi di chi ha sottoscritto l'avviso di rettifica, in mancanza della sua qualifica di dirigente, motivi integralmente pretermessi dagli anteriori Giudici;

- ha più precisamente osservato l'appellante come la motivazione della sentenza impugnata si compendia in poche righe, tanto da essere sostanzialmente inesistente e intrinsecamente inidonea a fare percepire le ragioni che stanno alla base della decisione, stante la radicale mancanza della ratio decidendi in ordine ai punti decisivi, così come non appare sufficiente il solo rilievo della presunta "violazione della normativa in tema di tenuta dei libri e documenti contabili", che muove da un presupposto - l'obbligo della tenuta dei libri contabili - affermato assertivamente, senza alcuna argomentazione di sostegno, dal momento che il trust in questione non è un ente commerciale e come tale, in base sia all'[art. 73](#) comma 1, [TUIR](#) sia alla circolare interpretativa dell'Amministrazione Finanziaria 48/E del 26 agosto 2007, si sottrae all'obbligo della tenuta delle scritture contabili ([art. 13 D.P.R. n. 600 del 1973](#)), all'apertura della partita Iva e all'applicazione dell'Irap;

- non ha mancato l'appellante di ribadire che le prove acquisite in sede di accesso domiciliare sono inutilizzabili nei confronti dell'esponente, in quanto l'accesso è stato autorizzato ed eseguito nei confronti di un soggetto passivo diverso dall'esponente - il PVRG 83 TRUST - nonché per altra tipologia di imposta (Ires e non Irpef, IRAP, IVA), per l'effetto ponendosi l'operato degli accertatori in violazione dei principi regolatori in materia come anche precisati nei più recenti arresti della Suprema Corte di Cassazione (ord. 15 gennaio 2020, n. 612), con cui è stata espressamente ribadita l'inutilizzabilità delle prove acquisite durante un accesso presso la residenza del contribuente, laddove, nell'indagine effettuata dai verificatori incaricati, "gli elementi offerti dagli accertatori siano inidonei ad integrare gravi indizi";

- si è costituito nel grado l'Ufficio appellato, in primo luogo ribadendo la piena legittimità del soggetto firmatario dell'avviso di accertamento in esame e all'uopo integrando le prove documentali mediante allegazione di due atti emessi proprio nel periodo in esame, peraltro non mancando di richiamare l'orientamento ormai consolidato della suprema Corte secondo il quale sono legittimi gli atti dell'Agenzia delle Entrate sottoscritti da funzionari di terza area, pur se privi della qualifica dirigenziale;

- nel merito, ha nuovamente illustrato struttura e finalità dell'istituto del trust, inteso alla segregazione dei patrimoni, senza trascurare che una delle modalità più frequenti per conseguire scopi illeciti è quella dei c.d. sham trust, ossia l'utilizzo dei trust "simulati" o "fittizi" per i quali gli elementi di prova della fittizietà sono stati individuati nelle Circolari n. 43 E/2009 e 61 E/2010, che rappresentano manifestazioni del potere di controllo di ogni Amministrazione finanziaria: nel caso di specie, non sono presenti i requisiti essenziali che caratterizzano il trust di cui all'art. 2 della Convenzione dell'Aja, dal momento che i beni in trust non costituiscono una massa distinta e autonoma rispetto al patrimonio del trustee, peraltro in questo caso coincidente con la persona di uno dei disponenti;

- fissata l'odierna udienza di trattazione del gravame, parte appellante ha tempestivamente chiesto procedersi nelle forme della pubblica udienza mediante collegamento da remoto, sì che all'esito della discussione, garantita a mente dell'[art. 27](#), comma 2, [D.L. n. 137 del 2020](#) applicabile nel perdurante stato emergenziale, la Commissione si è riservata la decisione.

RITENUTO, IN DIRITTO, CHE:

- Deve preliminarmente essere disattesa l'eccezione, qui riproposta da parte appellante, di nullità dell'atto impositivo per carenza di delega in capo al soggetto che ebbe a sottoscriverlo;

- infatti, secondo il più recente orientamento della Corte di legittimità (cfr. [Cass. Sez. 5, n. 11013/2019](#)) la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento a un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex [art. 42](#) del [D.P.R. n. 600 del 1973](#) ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'Ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa;

- inoltre, è stato ritenuto ([Cass. Sez. 5, n. 5177/2020](#)) che, in tema di accertamento tributario ai sensi dell'[art. 42](#), primo e terzo comma, [D.P.R. n. 600 del 1973](#), gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'[art. 8](#), comma 24, del [D.L. n. 16 del 2012](#), convertito dalla [L. n. 44 del 2012](#); nessun dubbio, poi, che si tratti di delega di firma e non di funzioni, atteso che costituisce un atto di natura organizzativa intercorrente tra organi del medesimo ufficio in rapporto di subordinazione gerarchica e avente titolo nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente ad esso preposto, e non tra le persone fisiche che rivestono le rispettive funzioni, sicché (si sottolinea) persino il trasferimento della persona fisica del delegante non incide, caducandolo, sul provvedimento organizzativo da lui emesso in virtù del quale l'atto firmato dal delegato, ancorché frutto dell'attività decisionale di quest'ultimo, resta formalmente imputato all'organo ([Cass. 02/02/2021, n. 2221](#));

- nel caso di specie, infine e con riguardo a profili di fatto, l'Ufficio ha allegato in questo grado atti di delega a firma dei dirigenti, l'uno con validità sino a 30 giugno 2019 e l'altro da tale data sino al 31 dicembre dello stesso anno, entrambi a favore del firmatario dell'avviso di accertamento impugnato, capo area appartenente alla terza area funzionale;

- l'eccezione, di cui al proposto motivo di gravame, deve pertanto essere disattesa, per il duplice ordine di ragioni dianzi riferito;

- parimenti infondata deve stimarsi la doglianza inerente alla pretesa inutilizzabilità della documentazione rinvenuta nel corso della verifica, atteso che il luogo in cui l'hanno i verificatori reperita non si identifica con il domicilio della contribuente bensì con la sede del trust quale indicata in atti, quanto a dire quella del soggetto nei cui confronti l'indagine era stata avviata (con autorizzazione della A.G. anche ai fini dell'accesso);

- per quanto attiene al merito, giova rammentare che il trust in oggetto, originato dalla segregazione, mediante conferimento allo stesso, di beni immobili di proprietà di ciascuno dei tre disponenti, si caratterizza per lo svolgimento della sola attività di locazione degli immobili stessi e delle relative pertinenze, per la coincidenza nella persona di M.G. della qualità di disponente (unitamente ai suoi genitori) e di trustee (insieme alla propria moglie), per la titolarità di codice fiscale, la presentazione delle dichiarazioni dei redditi (da locazione) e il versamento delle inerenti imposte;

- da tali caratteristiche deriva che trattasi di trust opaco, dal momento che, ai fini delle imposte sui redditi, si possono distinguere (cfr. [Circolare n. 48/E/2007](#)) due tipologie di trust: 1. quelli opachi, laddove i trust non presentano beneficiari di reddito individuati e i redditi vengono direttamente attribuiti al trust medesimo; 2. quelli trasparenti, nel cui atto costitutivo sono individuati i beneficiari del reddito e questo viene di conseguenza imputato per trasparenza ai beneficiari;

- da evidenziare che in caso di trust trasparente questi non è considerato come un autonomo soggetto di imposta, con l'effetto che il reddito comunque conseguito dal trust viene assoggettato a tassazione in capo al beneficiario come reddito di capitale (lett. g-sexies) del co. 1 dell'[art. 44 del TUIR](#)), con applicazione delle aliquote progressive dell'Irpef in caso di beneficiario persona fisica in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi, ovvero, in mancanza, in parti uguali (co. 2, [art. 73 TUIR](#));

- nel caso in esame il trust (a compagine strettamente familiare) è stato definito opaco e come tale si è comportato sotto il profilo impositivo e fiscale, ma i verificatori e, in seguito, l'Ufficio hanno riscontrato plurimi elementi indicativi di come i beneficiari percepissero, in realtà e sotto diverse forme, i proventi derivanti dal trust;

- tra i molteplici elementi di valore indiziario (v. il dettaglio analitico del Pvc, originato dal riscontro della documentazione reperita nel corso della verifica) vanno annoverati gli stretti legami familiari sottesi ai rapporti economici (i due nuclei familiari risiedono nel medesimo stabile e non risultano componenti dediti ad attività lavorativa), il disponente, nonché trustee, M.G. risulta unico erede del patrimonio immobiliare del padre M.C. (a seguito della sua morte intervenuta in data 18 luglio 2014, avendo la madre, attuale appellante, rinunciato alla sua quota), i trustee M.G. e M.P.M. non rappresentano efficace garanzia di autonomia e indipendenza per il trust, in quanto il primo è del pari disponente e l'altro coniuge convivente del medesimo, non è stata rinvenuta, né in sede di accesso alla sede né tramite accesso informatico, alcuna corrispondenza o comunicazione tra trustee e disponenti, non è mai stata istituita la figura del "guardiano", pur espressamente previsto nell'atto istitutivo del trust, la cui funzione è proprio quella di vigilare sull'operato dei trustee;

- va significativamente aggiunto l'elemento costituito dai prelievi di cassa e bancari in funzione dell'interesse dei beneficiari (per spese mediche, viaggi di vario genere, assicurazioni personali, spese per ristoranti, voucher INPS, utenze domestiche ecc.), neppure oggetto di contestazione e tutte confluite nel rendiconto annuale del trust, il che altro non significa se non che il reddito a quest'ultimo imputato è stato sistematicamente utilizzato per il sostentamento tanto dei soggetti beneficiari quanto dei disponenti e degli stessi trustee, con la produzione di una innegabile confusione tra il patrimonio del trust e quello personale di questi ultimi;

- giova peraltro ribadire che nell'interpretazione attuale il trust non è considerato soggetto giuridico dotato di una propria personalità, essendo stata ad esso attribuita soltanto una autonoma soggettività tributaria, rilevante ai fini dell'imposta tipica delle società, degli enti commerciali e non commerciali dall'articolo 1, commi 74-76 della L. n. 396 del 2007, sicché da tale accolto principio sistematico discende essere unicamente il trustee il soggetto legittimato ai rapporti esterni con i terzi, e non nella veste di titolare di un potere di rappresentanza, per definizione insussistente, bensì

nella veste di chi dispone in maniera esclusiva del patrimonio vincolato, costituito dai beni o diritti trasferitigli al fine di consentirgli l'acquisizione temporanea di diritti e poteri del proprietario, ancorché limitati o finalizzati alla connessa gestione/amministrazione nel perseguimento degli scopi enunciati nel negozio istitutivo al fine di procurare l'attribuzione definitiva dei beni a chi risulta il beneficiario;

- non erra, pertanto, l'Ufficio allorché sottolinea che l'art. 4 dell'atto istitutivo del trust in oggetto ne statuisce la finalità e che i redditi prodotti si sarebbero dovuti conservare affinché i beneficiari ne potessero godere al termine del trust opaco, mentre le riferite consuetudinarie distrazioni di somme rappresentano il reddito del trust occultamente distribuito ai disponenti, ai trustee e ai beneficiari finali: ciò, detto altrimenti, conforta l'assunto che i trustee (e M.G., in particolare anche settlor) hanno dato origine a una gestione dell'ente del tutto coincidente con quella propria del patrimonio immobiliare in precedenza intestato ai disponenti, dal quale tutto il composito nucleo traeva sostentamento ma senza obbligo di rendicontazione e, soprattutto, senza alcun vincolo di segregazione del compendio;

- a fronte di tali emergenze, e delle inerenti analisi ed eccezioni riportate nel contesto del Pvc, l'appellante non ha fornito alcuna specifica e pertinente argomentazione, limitandosi a sostenere la presenza di idonei giustificativi di spesa e l'assenza di ogni obbligo di tenuta di una formale contabilità;

- la tesi dell'Ufficio, fatta motivatamente propria dall'antecedente Commissione, pare trovare altresì conferma nella recente [Risposta ad interpello dell'Agenzia delle entrate n. 381 del 2019](#) ove è stato precisato che "affinché un trust possa essere qualificato soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi costituisce elemento essenziale l'effettivo potere del trustee di amministrare e disporre dei beni a lui affidati dal disponente": in tale prospettiva, poiché il trust sarebbe riconducibile, dal punto di vista tributario, a un fenomeno di soggettività se e in quanto organizzazione di beni non appartenenti ad altro soggetto passivo e dotata di "autonomia", laddove emerga che il trustee sia privo di tale autonomia nell'esercizio dei propri poteri sul trust fund, seppure formalmente separato e non riconducibile al patrimonio di altri, risulterebbe in sostanza appartenente ad altro soggetto passivo e non potrebbe, dunque, trovare applicazione la soggettivizzazione passiva del trust di cui all'[art. 73 del Tuir](#);

- ciò premesso, se non si può escludere che esistano ipotesi di trust che - sebbene perseguano interessi meritevoli di tutela e risultino compatibili con le regole e i principi stabiliti dal sistema privatistico - non sono, in concreto e nel loro aspetto gestionale, dotati di sufficiente autonomia nell'amministrazione e disposizione dei beni in trust e dei relativi redditi, sotto il profilo fiscale non possono gli stessi intendersi forniti di adeguata autonoma soggettività;

- in simili casi, nei quali in realtà resta inficiata l'integrità stessa della segregazione del patrimonio, non può non negarsi soggettività passiva al trust ex [art. 73 del Tuir](#), considerando la fattispecie, da un punto di vista fiscale, come se si fosse di fronte ad un tradizionale negozio fiduciario (in cui il fiduciario è il trustee) e, di conseguenza, i beni costituenti il trust fund e i correlati redditi debbono essere attribuiti al disponente/disponenti ovvero a uno o più beneficiari;

- né può omettersi di osservare che in tutti i casi di nominee agreement aventi la mera denominazione di trust, caratterizzati dalla circostanza che il trustee è, di fatto, tenuto a seguire la volontà altrui nell'attività di amministrazione e disposizione dei beni in trust e dei relativi redditi, è direttamente consequenziale inferire il difetto di quei requisiti minimi pretesi dall'ordinamento per attribuire rilevanza all'effetto segregativo e, quindi, riconoscere l'esistenza stessa del trust;

- nell'operata ricostruzione non sono, dunque, gli anteriori giudici incorsi in alcuna erronea valutazione degli elementi in fatto e in diritto;

- per quanto attiene, ora, all'ulteriore motivo di doglianza, l'Ufficio ha ben chiarito di avere utilizzato i dati forniti dalla stessa ricorrente in risposta al questionario del 2019 e di avere, sulla scorta della ricostruzione dei conferimenti così come esplicitata nel Pvc, meramente attribuito alla odierna appellante la quota di reddito rapportata a quella di proprietà che la medesima vantava anteriormente alla stipula dell'atto costitutivo dell'anno 2014, correttamente scomputando dalle imposte dovute la quota di 1/3 di quelle già versate dal trust;

- se è vero, allora, che i redditi sono stati attribuiti in pari misura alle persone fisiche che, nella veste di disponenti, hanno costituito il trust, è parimenti vero che l'appellante non ha offerto alcuna convincente argomentazione a favore dell'adozione di un diverso e, in caso, più pertinente criterio distributivo, mentre resta incontrovertibile l'applicazione del principio che, ove il reddito abbia già scontato una tassazione a titolo di imposta in capo al trust che lo ha realizzato, lo stesso non concorre alla formazione della base imponibile in caso di imputazione per trasparenza;

- il proposto appello deve, conclusivamente, essere respinto in quanto i motivi enunciati non sono valsi a superare le conclusioni cui è l'antecedente Commissione pervenuta;

- quanto al regime delle spese processuali, la soccombenza dell'appellante non è tuttavia di ostacolo a una statuizione di integrale compensazione, in ragione dell'assoluta peculiarità dell'oggetto della controversia in punto di merito e della persistente mancanza di univoci precedenti giurisprudenziali nonché di una esaustiva elaborazione dell'istituto.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano,

respinge l'appello e, per l'effetto, conferma la sentenza n. 448/2020 della CTP di Pavia;

spese del grado compensate.

Conclusione

Così deciso in Milano, in camera di consiglio, il 7 marzo 2022.