



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI NAPOLI

SEZIONE 13

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>DINACCI</u>	<u>FILIPPO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>RABUANO</u>	<u>ARMINIO SALVATORE</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>FRATELLO</u>	<u>ANTONELLA</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 5568/2017
depositato il 19/05/2017

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° TF31R1000004/2017 ASSENTE 2009
- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° TF31R1000004/2017 ASSENTE 2010
- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° TF31R1000004/2017 ASSENTE 2011
- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° TF31R1000004/2017 ASSENTE 2012
- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° TF31R1000004/2017 ASSENTE 2013

contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI NAPOLI

proposto dai ricorrenti:

VIA

difeso da:
DEL PEZZO DI CAIANELLO GAETANO
VIALE GRAMSCI 17/B 80123 NAPOLI NA

difeso da:
FORQUET ENRICA
VIALE GRAMSCI 17/B 80122 NAPOLI NA

SEZIONE

N° 13

REG.GENERALE

N° 5568/2017

UDIENZA DEL

23/10/2017 ore 09:00

N° 15654/2017

PRONUNCIATA IL:

23-10-2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

10 NOV 2017

Il Segretario

A/15



[Handwritten signature]

[Handwritten mark]



(segue)

SEZIONE

N° 13

REG.GENERALE

N° 5568/2017

UDIENZA DEL

23/10/2017 ore 09:00

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'A' followed by a vertical stroke.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'A' followed by a vertical stroke.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso *ex art.* 20 D.lgs. 546/92 Andrea ha impugnato l'atto di irrogazione sanzioni n. TF3IR1000004/2017, notificato in data 20.02.17, per la complessiva somma di euro 61.875,00 e relativo all'omessa compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi per gli anni d'imposta 2009, 2010, 2011, 2012, 2013.

Con l'atto impugnato, l'A.E. contestava al per gli anni di imposta 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 l'illegittimo possesso di attività finanziarie all'estero, in particolare il possesso di fatto della Mpumalanga s.a. con conseguente violazione degli obblighi previsti dal cd. monitoraggio fiscale di cui al D.L. 167/90. Il ricorrente rappresentava preliminarmente che:

-in data 1.08.00 Arturo senior, con mandati fiduciari alla società svizzera Finaquis e alla società Beston, costituiva la Mpumalanga s.a. con sede in Lussemburgo con lo scopo di svolgere un investimento immobiliare a Ischia;

-in data 22.12.00 la Mpumalanga acquistava il 50% della Itavent Management s.p.a.;

-il 19.07.01 la Mpumalanga acquistava il 99,50% della Fingest spa da Andrea

-il 27.05.02 Arturo per il tramite della Fingest spa e della Mpumalanga s.a. acquistava il 50% dell'Immobiliare Sant'Angelo spa. Precisava che la Itavent e Immobiliare Sant'Angelo erano rispettivamente la società di gestione e la società proprietaria del complesso turistico termale denominato Park Hotel Miramare situato nell'isola di Ischia, località Sant'Angelo;

-con riferimento a quest'operazione Andrea riferiva di aver partecipato esclusivamente alla stesura degli accordi per subentrare nel cd. gruppo Miramare nei quali assumeva impegni contrattuali per sé o per persona giuridica da nominare e egli nominò Mpumalanga. In conclusione affermava di aver stipulato i contratti con i Calise quale fiduciario del fratello Arturo e depositava una serie di documenti a supporto della propria asserzione.

Andrea esponeva, inoltre, quanto segue.

1. Trasferimento della Mpumalanga s.a. da Arturo senior ad Alessandro

Il contribuente rappresentava che nel 2005 Arturo senior, perdendo interessi a mantenere rapporti economici in Italia, cedeva la propria partecipazione in Mpumalanga al fratello Alessandro al prezzo di euro 1.000.000, pagamento avvenuto in data 23.11.06 mediante transazione su banca Aletti. Alessandro reperiva la provvista di denaro attraverso un contratto di finanziamento di pari importo stipulato tre giorni prima con la Finadan s.p.a., successivamente rimborsato mediante accensione di un mutuo bancario presso MPS. Alessandro indicava nel quadro RW della propria dichiarazione la partecipazione nella società Mpumalanga.

2. Trasferimento della Mpumalanga s.a. da Alessandro al Trust Futuro.

Dopo la morte di Arturo senior, Alessandro nel redistribuire le proprietà tra i fratelli decideva di costituire due trust, uno avente come beneficiario Arturo junior, figlio di Andrea, il secondo avente come beneficiari i due figli del defunto Arturo,

Nel 2007, il primo trust, denominato Trust Futuro di cui il beneficiario era Arturo junior, acquisiva da Alessandro la Mpumalanga s.a.

Infatti, il 28 giugno 2007, Alessandro dava disposizioni alla Beston di vendere la sua unica azione e alla Finaquis di vendere tutte le azioni di Mpumalanga al Trust Futuro al prezzo di euro 1.100.000 e dava disposizioni alla Finaquis di bonificare il suo conto presso la Banca popolare di Ancona per euro 1.000.000.

Nel secondo trust, denominato Sole Trust, i cui beneficiari erano i due figli minori del defunto Arturo senior, Antonio conferiva una quota pari a 1/3 del capitale sociale della Holding di famiglia, Finadan s.p.a., di cui i due germani superstiti, Andrea e Alessandro, già detenevano quote di pari valore detenute in Mpumalanga negli anni 2005 e 2006.

Rispetto alle contestazioni dell'A.E. secondo cui il Trust Futuro sarebbe solo una forma di interposizione soggettiva, precisava che il Trust, con sede in Nuova Zelanda, aveva come disponente Antonio guardiano Andrea e beneficiario Arturo Dotoli junior.

Andrea dopo la narrazione dei fatti, sottolineava che la Mpumalanga dal 2000 al 2004 apparteneva al fratello Arturo, nel 2005 e nel 2006 al fratello Alessandro, e nel 2007 al Trust Futuro.

Nel dettaglio Andrea contestava le presunzioni dell'A.E. secondo cui il trust denominato Futuro fosse un mero schema fittizio e che la partecipazione di Mpumalanga fosse riferibile giuridicamente al ricorrente e svolgeva le seguenti considerazioni:

1) con riferimento alla convenzione tra Andrea e la famiglia Calise rappresentava che egli aveva redatto accordi precontrattuali con il Gruppo Miramare assumendo impegni per sé o per persona giuridica da nominare e, nel rispetto di tale disposizione, designava la Mpumalanga, società del fratello Arturo.

In particolare Arturo con mandato fiduciario della società Finaquis s.a. e Beston Enterprises Inc costituiva la Mpumalanga s.a. e, tramite essa, acquistava il 50% della Itavent Management s.p.a. e il 50% della Immobiliare Sant'Angelo s.p.a., tramite Fingest spa, rimanendo il restante 50% delle due società in proprietà della famiglia Calise;

2) relativamente al ricorso per sequestro giudiziario di Calise evidenziava che esso conteneva una ricostruzione artata e parziale dei fatti peraltro contrastanti con il reale contenuto delle operazioni;

3) in relazione all'apertura del conto corrente bancario della Fingest spa presso la filiale Lussemburghese della Seb, Andrea deduceva che la predetta apertura di conto avveniva nel 2009, anno in cui la Mpumalanga, controllante al 100% della Fingest spa, risultava già acquisita dal Trust Futuro che era

stato istituito dal disponente Antonio [redacted] Andrea [redacted] in qualità di esercente la potestà genitoriale nei confronti del figlio Arturo Junior, interveniva nella sottoscrizione del conto.

Contestava, inoltre, il rilievo dell'A.E. secondo cui la rimessa di euro 500.000 provenienti dalla Mpumalanga era superiore ai redditi lordi dichiarati dalla stessa Mpumalanga negli esercizi 2007 e 2008 di ammontare complessivo di 265.885,53 euro. In particolare Andrea [redacted] rappresentava che si doveva tener conto delle complessive disponibilità economiche della Mpumalanga e anche degli utili di oltre 808.284,93 realizzati nel 2005;

4)per quanto riguarda la quantificazione degli interessi dovuti dalla Fingest alla controllante Mpumalanga s.a. in relazione al finanziamento infruttifero deduceva che si trattava di accordi tra controllata e controllante e che era normale l'esistenza di accordi relativi alla determinazione degli interessi;

5)per quanto riguarda l'organo direttivo della Fingest spa che sarebbe stato insensibile ai mutamenti che avevano riguardato il socio di maggioranza, in particolare con riferimento alla contestazione che la Fingest, gestita fin dal 1989 senza soluzione di continuità dall'amministratore unico Antonio D'Angelo, non avesse subito mutamenti nell'organo direttivo nonostante nel 2001 fosse intervenuta la cessione da parte di Andrea [redacted] del 99,50% del capitale della società, Andrea [redacted] evidenziava che la stessa Agenzia rilevava *"tale circostanza, sebbene anomala in via di principio, in prima istanza potrebbe apparire plausibile, in considerazione del fatto che il legal owner, o proprietario formale, della Mpumalanga s.a. era dapprima Arturo fratello di Andrea e successivamente vi era subentrato Alessandro D [redacted] livo fratello di Andrea"*;

6)in relazione al presunto mancato pagamento del prezzo di cessione della Mpumalanga tra Arturo e Alessandro [redacted] Andrea [redacted] dimostrava il pagamento da parte di Alessandro [redacted] della somma di euro 1.000.000 e la sua provenienza;

7)in relazione al pagamento di un prezzo esiguo per la cessione della Mpumalanga da Arturo ad Alessandro [redacted] precisava che le transazioni erano avvenute in un contesto familiare e, quindi, tra soggetti che non perseguivano finalità speculative. Peraltro, sulla base delle somme ricevute in conseguenza della cessione delle quote della Mpumalanga al Trust Futuro, Alessandro [redacted] dichiarava regolarmente le somme nel quadro RW e concludeva due operazioni immobiliare riconosciute dall'A.E.

8)in relazione ai fatti relativi alla Sublimex A.S. evidenziava che l'A.E. nell'atto di irrogazione della sanzione aveva sostenuto che Andrea [redacted] fosse il dominus di fatto della Mpumalanga s.a. e co-fiduciante della Sublimex a.g. con sede legale in Vaduz (Liechtenstein).

Il [redacted] rappresentava di aver sottoscritto nel 2005 presso la società Sublimex una "rubrica fiduciaria" al fine di far transitare su di essa l'acquisizione e il successivo incasso di alcuni crediti commerciali da una società napoletana operante nel settore delle opere pubbliche, crediti che sarebbero derivati da contenziosi in essere con la Pubblica Amministrazione.

Tali crediti vennero a maturazione nel corso del 2008 e, dunque, detenendo tali crediti all'estero Andrea si era poi avvalso delle agevolazioni previste dal cd. "scudo fiscale" pagando le imposte previste e rimpatriandole poi tramite la Fiduciaria Cordusio.

Tali fatti erano compiutamente descritti nell'avviso di accertamento a carico di Andrea relativamente al periodo di imposta 2009.

Andrea censurava l'atto dell'A.E. nella parte in cui concludeva "per gli anni dal 2007 al 2013 le disponibilità sono costituite dal corrispettivo percepito dal Futuro Trust in ragione del trasferimento integrale dei titoli rappresentativi del capitale sociale della Mpumalanga s.a. avvenuto nel 2007" atteso che come "ampiamente illustrato e provato la Mpumalanga s.a. essendo venduta al Futuro Trust da Alessandro Dotoli e non da Andrea e il corrispettivo della cessione fu pagato sul conto corrente intestato ad Alessandro Dotoli presso la Banca Popolare di Ancona Filiale Napoli. È dunque evidente che nessuna disponibilità di denaro all'estero può essere imputata ad Andrea Dotoli per la vendita della Mpumalanga s.a. da parte del fratello Alessandro al Futuro Trust" quindi chiedeva l'annullamento dell'atto di irrogazione della sanzione

L'ufficio si costituiva in giudizio, ripercorreva tutte le fasi dell'accertamento svolto e chiedeva il rigetto del ricorso.

Con memorie di replica, contestava le deduzioni dell'A.E. relativamente alla natura fittizia dell'operazione di compravendita delle partecipazioni nella Mpumalanga s.a. e precisava:

-che sulla questione, ai fini delle imposte dirette, era stata investita la Commissione Tributaria Regionale della Campania che con sentenze n. 7830/17 e 7828/6/2017 depositate il 25.09.17 aveva accolto le doglianze di Andrea

-che il corrispettivo della vendita delle partecipazioni della Mpumalanga al trust Futuro era stato incassato in Italia presso la Banca Popolare di Ancona;

-che in forza del corrispettivo Alessandro aveva potuto realizzare degli investimenti in Italia.

Infine, rimarcava relativamente al Trust, sedente in Nuova Zelanda che il disponente era Antonio il guardiano era Andrea e il beneficiario Arturo Secondo quanto previsto nell'atto istitutivo del trust il guardiano non aveva poteri gestori, decisionali, ma solo poteri di veto rispetto all'attività del trustee e, in quanto tutore legale del proprio figlio minore Arturo, il guardiano era legittimato ad apparire nei confronti dei terzi.

Nel corso dell'udienza del 23 ottobre 2017 le parti si riportavano alle rispettive difese e memorie e il collegio si riservava per la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.Premessa

Il collegio ritiene opportuno procedere a una preliminare disamina della normativa applicabile al fine di verificare la fondatezza della motivazione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate e, quindi, la effettiva riferibilità giudica ad Andrea delle quote della Mpumalanga s.a. e del relativo

patrimonio con il conseguente obbligo dello stesso di dichiarare ai sensi dell'art. 4 D.L. 167/90 la titolarità delle partecipazioni societarie nel quadro RW della dichiarazione dei redditi per gli anni d'imposta 2009, 2010, 2011, 2012, 2013.

2. Normativa applicabile

Il testo dell'art. 4 D.L. 167/90, conv. con modifiche con L. 227/90 rubricato "*Dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività*" in vigore dal 15 gennaio 2000, disponeva nella sua originaria formulazione, *ratione temporis* applicabile ai fatti di causa: "*1. Le persone fisiche, gli enti non commerciali, e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia che al termine del periodo d'imposta **detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria**, attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione dei redditi. Agli effetti dell'applicazione della presente disposizione si considerano di fonte estera i redditi corrisposti da non residenti, soggetti all'imposta sostitutiva di cui all'articolo 2, commi 1-bis e 1-ter, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, o soggetti alla ritenuta prevista nel terzo comma dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre, n. 600, nonché i redditi derivanti da beni che si trovano al di fuori del territorio dello Stato*".

Il testo dell'art. 4 modificato dalla L. 6 agosto 2013, n. 97, prevede che: "*1. Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, **detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria**, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti indicati nel precedente periodo che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, **siano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, lettera u), e dall'allegato tecnico del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231***".

La questione che si è posta all'attenzione della dottrina e della giurisprudenza è la definizione del concetto di detenzione contenuta nel testo originario dell'art. 4 e, quello di titolarità effettiva contenuta nel testo riformato dello stesso articolo, concetti che individuano i soggetti obbligati alla compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi avente a oggetto l'indicazione della "disponibilità" d'investimenti o attività finanziarie in Stati esteri.

È costante l'orientamento della Corte di Cassazione secondo cui si deve esaminare la *ratio* della normativa sul c.d. monitoraggio fiscale espressamente enunciato nel preambolo del decreto legge citato e, cioè, la straordinaria necessità e urgenza di adottare disposizioni di natura fiscale atte a consentire la possibilità di controllo di talune operazioni finanziarie da e verso l'estero, anche in vista della predisposizione di meccanismi di cooperazione e di scambio d'informazioni tra i paesi comunitari, nonché di talune importazioni ed esportazioni al seguito di denaro, titoli o valori per contenere l'uso del contante.

La giurisprudenza di legittimità, avuto riguardo all'indicata *ratio legis* e, in mancanza di disposizioni interne al provvedimento legislativo di segno contrario, ha ritenuto che la dichiarazione ex art. 4 cit. debba essere necessariamente resa:

a) dall'intestatario formale;

b) dal beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero;

c) da colui che, all'estero, abbia avuto la disponibilità di fatto di somme risorse economiche, finanziarie non proprie (confronta Cass. 9320/2003 e 10332/2007. La corte di legittimità con le pronunce indicate ha affermato, in piena aderenza alla lettera della legge che pone quale presupposto della sanzione la mera "detenzione" di investimenti all'estero, che l'obbligo di dichiarazione di cui all'art. 4 D.L. n. 167 del 1990, è posto in capo: a) all'intestatario formale; b) al beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero; c) tenuto conto della *ratio* della previsione normativa, a colui che, all'estero, abbia avuto la disponibilità di fatto di somme di danaro non proprie. Si veda anche Cass. 26848/2014 secondo cui: *"Al riguardo si ritiene di condividere pienamente le ragioni indicate dalla citata sentenza di questa Corte 17051/2010, secondo la quale, in particolare, detta infondatezza discende dal principio (già affermato da Cass. 9320/2003 e 10332/2007) secondo cui, avuto riguardo alla "ratio legis" (c.d. monitoraggio fiscale) perseguito dalla disposizione in esame, anche i soggetti non beneficiari effettivi dei trasferimenti debbono ritenersi destinatari dell'obbligo di indicare, nella propria dichiarazione dei redditi, gli investimenti all'estero e/o le attività estere di natura finanziaria detenute al termine del periodo d'imposta; e ciò tutte le volte che tali soggetti abbiano la disponibilità e/o la possibilità di movimentazione di detti investimenti e/o attività; il controllo delle operazioni finanziarie da e verso l'estero, perseguito dal legislatore, può invero essere efficacemente ottenuto sol dando alla nozione di "detenzione" un significato onnicomprensivo, perché anche la detenzione nell'interesse altrui ...costituisce idoneo strumento (voluto pure dal detentore nell'interesse altrui) di occultamento, e quindi di sottrazione al controllo degli investimenti e delle attività finanziarie indicati nella norma; alla stregua di quanto sopra, si palesano, conseguentemente, del tutto irrilevanti (a prescindere dalla loro effettiva sussistenza) i fatti ("fiduciari dei conti esteri... erano altri"; "non era intestatario di alcuno dei conti... non aveva poteri di firma") addotti dal ricorrente, essendo sufficiente ad integrare l'obbligo in esame anche il fatto... di aver trasmesso istruzioni e volontà dell'effettivo titolare, perché tale attività (tenuto conto della imprescindibile fiducia che egli doveva necessariamente godere in considerazione, almeno e comunque, della rilevante entità dei valori movimentati e della complessità delle operazioni effettuate) integra, comunque, una vera e propria movimentazione degli investimenti e/o delle attività finanziarie, rilevante ai fini della norma").*

Il collegio evidenzia, sulla base delle analisi svolte in dottrina, che dalla *ratio* della L. n. 227/1990, relativa al monitoraggio fiscale, si evince che essa è indirizzata ai soli "beni" suscettibili di produrre redditi e, per addivenire a tale obiettivo, collega la natura reddituale del prelievo ad un soggetto che ha una relazione giuridica qualificata con la fonte reddituale e con il conseguente reddito.

L'esigenza di monitorare i trasferimenti di valuta è sorta con la liberalizzazione valutaria, allo scopo di evitare che i capitali nazionali, grazie all'apertura delle frontiere valutarie, si sottraessero agli obblighi d'imposizione tributaria sfuggendo al controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La disciplina del monitoraggio fiscale ha una "logica reddituale" e introduce un complesso meccanismo di controlli che, senza ostacolare la libertà dei movimenti di capitale fra persone residenti negli Stati dell'Unione, possa consentire a questi ultimi di assoggettare a tassazione, sulla base del principio del c.d. "reddito mondiale", anche i redditi di fonte estera posseduti dai rispettivi residenti

L'art. 4, co. 1 D.L. n. 167 del 1990 fa riferimento al concetto di detenzione, che deve essere interpretato come possesso, essendo la disciplina sul monitoraggio fiscale preordinata alla esatta ricostruzione della capacità contributiva dei residenti e la detenzione collegata espressamente dalla norma alla "suscettibilità di produrre redditi in Italia".

Quindi, sono tenuti agli obblighi di monitoraggio:

- a) i titolari delle attività, cespiti patrimoniali o finanziari potenzialmente generatori di reddito in Italia;
- b) coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione effettiva nel proprio interesse.

Deve escludersi, invece, che debbano rendere la dichiarazione in esame coloro che abbiano la disponibilità di fatto degli investimenti e delle attività finanziarie.

Tale assunto si basa sulla necessaria lettura coordinata dell'art. 4 cit. con l'art. 37, commi 3 e 4, D.P.R. n. 600 del 1973 che riconduce l'imposizione al soggetto interponente, che ha l'effettiva disponibilità del reddito, e non al soggetto interposto, formale percettore del reddito, con il logico corollario che anche gli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale devono essere posti a carico del soggetto che ha la "effettiva disponibilità" delle consistenze patrimoniali e finanziarie estere e non al soggetto interposto formalmente possessore dello stesso.

L'art. 4 cit. presuppone dunque, una relazione giuridica, intestazione delle somme, o di fatto, possesso o detenzione, che non si esaurisce nella semplice possibilità di disporre delle relative somme attraverso prelievi o versamenti.

La normativa sul monitoraggio fiscale ha la finalità di riconoscere all'Amministrazione finanziaria uno strumento per accertare eventuali redditi non dichiarati.

In considerazione di ciò si deve escludere l'obbligo di compilazione del quadro RW per i soggetti incaricati esclusivamente di un mero potere dispositivo in ordine alle predette attività. Non si rinviene, infatti, in capo a questi soggetti alcun presupposto di emersione d'imponibile per le attività finanziarie delle quali hanno mandato a disporre per conto del soggetto intestatario.

In tal senso in letteratura è stato affermato che *"i soggetti che hanno la possibilità di movimentare capitali all'estero (ad esempio amministratori che hanno il potere di firma su conti correnti della società in uno Stato estero), ma che non siano beneficiari (ossia possessori) dei relativi redditi non dovrebbero compilare, relativamente a dette consistenze/trasferimenti, il quadro RW della propria dichiarazione dei redditi"*.

Il concetto di detenzione e titolarità effettiva assume particolare rilievo con riferimento al trust, come è nel caso sottoposto all'esame di questa Commissione atteso che l'A.E. riconosce al ricorrente la titolarità effettive delle partecipazioni nella società con sede estera che sono solo formalmente intestate a un trust.

È necessario precisare che il combinato disposto degli artt. 37 co. 3,4 D.P.R. 600/73, art. 4 co. 1 D.L. 167/90 consente di superare tutte le forma giuridiche che possono precludere, tramite l'applicazione

della relativa normativa, l'esatta individuazione del soggetto titolare effettivo del cespite capace di produrre reddito.

In questo senso il collegio ritiene fondate le interpretazioni dell'A.E. con le Circ. n. 10/E del 13 marzo 2015, contenente le prime indicazioni relative alla procedura di collaborazione volontaria, e la Circ. 27 dicembre 2010, n. 61/E che nel caso in cui il potere di gestire e disporre dei beni permanga in tutto o in parte in capo al disponente, attribuisce al trust la natura di struttura meramente interposta rispetto a tale soggetto al quale vanno pertanto imputati, secondo i principi generali, i redditi solo formalmente prodotti dal trust. Questo si verifica, secondo le circolari in esame, nel caso di trust revocabile, di eterodirezione dell'attività del trustee o, nel caso di fixed trust non discrezionale, qualora il beneficiary abbia la "effettiva disponibilità" dei beni segregati.

Si deve segnalare peraltro che la Corte di legittimità (cfr. Cass., sez. VI civ., ord. 24 febbraio 2015, n. 3735; conforme Cass., sez. VI civ., ord. 24 febbraio 2015, n. 3737) ha chiarito, sia pure ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni, che il negozio istitutivo del trust è valido ed efficace solo se è previsto il vincolo di destinazione, vincolo che conforma i diritti, i poteri, le facoltà e gli obblighi del trustee all'attuazione di esso, e che connota la causa propria del trust.

Pertanto, quando il trust sia un semplice schermo formale e la disponibilità dei beni che ne costituiscono il patrimonio sia da attribuire ad altri soggetti, disponenti o beneficiari del trust, lo stesso deve essere considerato come un soggetto meramente interposto e il patrimonio nonché i redditi da questo prodotti deve essere ricondotto ai soggetti che ne hanno l'effettiva disponibilità.

Si rendono necessarie due precisazioni.

L'art. 44 co. 1 lett. g) *sexies* TUIR n. 917/86, disposizione in vigore dall'1.01.2007 inserita nel testo originario della disposizione con l'art. 1, comma 75, L. 27 dicembre 2006, n. 296, con riferimento al trust considera redditi di capitale quelli imputati al beneficiario di trust ai sensi dell'articolo 73, comma 2, anche se non residente. L'art. 73 co. 2 cit. prevede che *"Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali"*.

La L. n. 97/13 del 2013, modificando l'art. 4 cit., ha imposto la dichiarazione RW anche ai c.d. "titolari effettivi" delle attività estere che, ai sensi dell'art. 1, co. 2, lett. u) D.Lgs. n. 231 del 2007, sono individuati nella persona fisica per conto della quale è realizzata un'operazione o un'attività, ovvero, nel caso di entità giuridica, la persona o le persone fisiche che, in ultima istanza, possiedono o controllano tale entità, ovvero ne risultano beneficiari secondo i criteri di cui all'allegato tecnico al decreto.

Tale decreto all'art. 2, 1° comma, lett. b), individua i beneficiari *"in caso di entità giuridiche quali le fondazioni e di istituti giuridici quali i trust, che amministrano e distribuiscono fondi: 1) se i futuri beneficiari sono già stati determinati, la persona fisica o le persone fisiche beneficiarie del 25 per cento o più del patrimonio di un'entità"*

giuridica; 2) se le persone che beneficiano dell'entità giuridica non sono ancora state determinate, la categoria di persone nel cui interesse principale è istituita o agisce l'entità giuridica; 3) la persona fisica o le persone fisiche che esercitano un controllo sul 25 per cento o più del patrimonio di un'entità giuridica".

Il combinato disposto delle due norme estende quindi gli obblighi dichiarativi ai beneficiari "determinati" di trust, se destinatari o controllanti più del 25% del patrimonio del trust, e persino ai beneficiari "indeterminati" purché sia individuata la categoria degli stessi (diversamente il trust sarebbe invalido), incombendo in quest'ultimo caso l'obbligo dichiarativo sulla categoria dei beneficiari indistintamente individuata.

In sintesi, dalla lettura sistematica delle norme, si evince che il soggetto obbligato a rendere la dichiarazione di cui all'art. 4 D.L. 167/90, conv. con modifiche con L. 227/90, nel caso in cui il presupposto impositivo sia rappresentato dalla titolarità di partecipazioni in società con sede all'estero, è colui il quale senza spendere il proprio nome sia titolare dell'interesse di natura economica che il bene, rappresentato proprio dalla partecipazione, è diretto a soddisfare.

Tale interpretazione è la proiezione applicativa, nel diritto tributario, del complesso delle norme diritto societario che dettano il regime delle gestione "indiretta" dell'attività di impresa, le quali costituiscono il fondamento teorico della figura dell'"imprenditore occulto" riconosciuta dalla giurisprudenza della Corte di legittimità (cfr. Cass. 15346/16 che ha ammesso la figura dell'imprenditore occulto. In particolare la Cassazione ha affermato: "Ora, in tutti i casi in cui la società di fatto risponde ai canoni della cd. società occulta - come nella specie la corte d'appello ha accertato, ancorché senza evocare esplicitamente il corrispondente istituto giuridico, mediante sottolineatura dell'essere stati i soci animati dall'intento di far operare, infine, le singole società eterodirette "come strumenti strategici per un interesse sovradimensionato", corrispondente alla realtà fattuale propria del rapporto interno, senza "bisogno alcuno di renderla nota" - non ha senso porsi il problema della spendita del nome ai fini del riconoscimento della sua esistenza e operatività. Non ha senso perché - come da tempo si riconosce - è propria di quella fattispecie giustappunto la concordata volontà dei soci che ogni rapporto con i terzi venga posto in essere per conto della società ma non in suo nome. Sicché, fermo l'attuale esplicito riconoscimento di fallibilità di siffatto tipo sociale post riforma puntualmente determinato dall'art. 147, comma 5, legge fall., ma in verità da sempre riconosciuto dalla giurisprudenza -, è assolutamente pacifico che in casi del genere, gli atti di impresa, se esistenti in termini oggettivi, sono sempre posti in essere "per conto" di un soggetto diverso da quello che appare. E se ricorrono gli altri elementi previsti dall'art. 2247 c.c. l'esistenza della società di fatto (occulta) non può essere messa in dubbio. Non a caso questa corte già in epoca lontana (v. Sez. 1 n. 977-76, n. 2895-72) ha avuto modo di rappresentare, in fattispecie di estensione alla società di fatto - e al socio occulto di essa - del fallimento dichiarato nei confronti di imprenditore individuale, che la società di persone, realmente esistente ma occulta, risponde di fronte ai terzi anche in difetto della cosiddetta esteriorizzazione, ossia della prova di un comportamento dei soci apparenti idoneo a determinare in concreto l'inculpabile affidamento dei terzi circa l'esistenza della società").

In particolare, la teoria dell'impresa indiretta ha il proprio fondamento nel seguente quadro normativo.

L'art. 2267 c.c. prevede che: "1. I creditori della società possono far valere i loro diritti sul patrimonio sociale. Per le obbligazioni sociali rispondono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società e, salvo patto contrario, gli altri soci".

La norma in parola non distingue tra soci palesi e soci occulti, pertanto, anche i soci occulti, titolari dell'interesse imprenditoriale connesso all'attività economica svolta, rispondono delle obbligazioni delle società.

Solo la limitazione della responsabilità deve essere resa manifesta ai terzi per escludere che i soci, palesi

o occulti, rispondano delle obbligazioni sociali.

L'art. 2297 c.c. prevede per le società in nome collettivo irregolare la responsabilità per le obbligazioni sociali di tutti i soci non operando nessuna distinzione tra soci palesi e soci occulti.

L'art. 2615 co. 2 c.c. stabilisce che per le obbligazioni assunte dagli organi del consorzio per conto dei singoli consorziati rispondono questi ultimi solidalmente col fondo consortile. In caso d'insolvenza nei rapporti tra i consorziati il debito dell'insolvente si ripartisce tra tutti in proporzione delle quote.

Il legislatore fissa la responsabilità dei consorziati per i debiti che sono stati assunti dagli organi del consorzio in ragione del legame esistente tra atti costitutivi della posizione debitoria e interesse dei consorziati, i quali, in caso di insolvenza del consorzio, rispondono pro quota dei relativi debiti.

Questa lettura è corroborata dall'art. 2208 c.c.

L'art. 2208 c.c., in tema di preposizione institoria, che rappresenta una forma di sostituzione giuridica nell'esercizio dell'impresa, prevede: *“1. L'institore è personalmente obbligato se omette di far conoscere al terzo che egli tratta per il preponente; tuttavia il terzo può agire anche contro il preponente per gli atti compiuti dall'institore, che siano pertinenti all'esercizio dell'impresa a cui è preposto”*.

Il legislatore prevede la responsabilità del titolare dell'impresa per i debiti “pertinenti” all'esercizio dell'impresa attribuendo rilevanza alla titolarità dell'interesse economico e dispone la responsabilità solidale del preponente che spendendo il proprio nome abbia ommesso di far conoscere al terzo che egli ha trattato per il preponente.

L'art. 2339 co. 2 c.c. dispone che: *“1. I promotori sono solidalmente responsabili verso la società e verso i terzi: 1) per l'integrale sottoscrizione del capitale sociale e per i versamenti richiesti per la costituzione della società; 2) per l'esistenza dei conferimenti in natura in conformità della relazione giurata indicata nell'articolo 2343; 3) per la veridicità delle comunicazioni da essi fatte al pubblico per la costituzione della società. 2. Sono del pari solidalmente responsabili verso la società e verso i terzi coloro per conto dei quali i promotori hanno agito”*.

La relazione ministeriale n. 950 precisava che: *“Ad evitare poi evasioni al giusto rigore di questa disposizione (dell'art. 2339 comma 1°), si stabilisce, infine, che con i promotori rispondono del pari e verso la società e verso i terzi anche coloro per conto dei quali essi hanno agito”*.

Pertanto, il legislatore, applicando una regola equitativa, ha fissato uno stretto collegamento tra responsabilità e interesse imprenditoriale.

Si deve sottolineare che l'art. 2362 nella sua formulazione originaria prevedeva la responsabilità illimitata del socio unico di società per azioni e la Relazione ministeriale al codice civile al n. 943 giustificava la disposizione nei seguenti termini: *“Il codice dispone che nel caso d'insolvenza della società l'unico socio risponda senza limitazione per le obbligazioni sociali sorte nel periodo in cui le azioni della società risultano essere state tutte di sua proprietà (art. 2362). In tal modo il mezzo escogitato per limitare la propria responsabilità non potrà più funzionare nel momento in cui esso può costituire un'insidia per i creditori, mentre restano eliminate le incerte questioni che oggi si dibattono per raggiungere tale risultato attraverso l'istituto della simulazione o ricorrendo alla difficile*

prova che la costituzione della società sia prerodinata a perpetrare una frode ai creditori dell'unico socio".

Il legislatore prevedeva espressamente lo "squarterio" del velo societario nel caso di obbligazioni sociali sorte nel corso del periodo in cui l'intera partecipazione al capitale era concentrata in capo a un unico socio (su questa disposizione cfr. Cass. 2602/70: *"Il problema della Costituzione di società per azioni preordinata, con il concorso di finti soci, al concentramento delle azioni in sola persona, non va risolto sul terreno della simulazione (la quale non si cela nel mezzo prescelto, realmente voluto, ma nel risultato da raggiungere, ossia nel permettere al vero titolare dell'azienda l'Esercizio dell'impresa nel proprio esclusivo interesse con responsabilità limitata al valore del capitale versato), ma piuttosto sul terreno della responsabilità sussidiaria, personale ed illimitata, del socio effettivo, la quale amplia la garanzia patrimoniale dei terzi (ciò, in analogia con quanto disposto dall'art 2362 cod civ per l'ipotesi del concentramento delle azioni in unica mano in epoca successiva alla Costituzione della società). D'altra parte, nei rapporti esterni è indifferente l'appartenenza delle quote sociali (dato che il frazionamento in azioni del capitale sociale, contro cui possono agire i terzi per il soddisfacimento delle obbligazioni sociali, fa di ciascuna di queste un valore mobiliare destinato alla circolazione) a questa od a quella persona, non comportando alcuna ripercussione sull'esistenza dell'ente, sulla sua personalità giuridica e sulla sua autonomia patrimoniale").*

Quindi, sul piano del diritto tributario, l'art. 53 Cost. con il principio di capacità contributiva, l'art. 4 conv. con modifiche con L. 227/90, l'art. 37 commi 3 e 4, D.P.R. n. 600 del 1973 impongono di verificare con riferimento alle partecipazioni di società sedenti all'estero e al relativo patrimonio, il titolare effettivo dell'interesse economico superando il criterio della spendita del nome, con il logico corollario, secondo la tesi della gestione indirette dell'attività di impresa, che la qualità di imprenditore e, quindi, di titolare effettivo della partecipazione societaria e del relativo patrimonio deve riconoscersi a chi, pur non spendendo il proprio nome, assume la gestione dell'impresa e acquisisce i relativi risultati economici.

3. Risultanze istruttorie.

Tanto premesso sul piano della normativa applicabile, si deve verificare se secondo le prospettazioni dell'A.E. il Trust Futuro, formale titolare delle partecipazioni della società Mpumalanga s.a., sia un mero schermo utilizzato da Andrea [redacted] come strumento tramite il quale detenere e controllare effettivamente sia le partecipazioni sia il patrimonio della stessa Mpumalanga come indicato dall'A.E. (cfr. pagg. 24-25 avviso impugnato).

Dall'istruttoria documentale, in particolare dall'atto impugnato emerge che l'A.E. ha fondato la propria determinazione sui seguenti elementi:

a) convenzione sottoscritta il 28.03.2001 da Andrea [redacted] da una parte e Linda e Alessandra Calise dall'altra, avente per oggetto la prosecuzione degli interventi finanziari mirati al salvataggio finanziario della struttura turistica "Gruppo Miramare" mediante l'apporto di capitali da parte di Andrea [redacted]

L'accordo in questione concerneva la sottoscrizione dell'aumento di capitale sociale della Itavent Management s.p.a. per euro 1.700.000 in merito al quale era espressamente convenuto che esso "è stato

interamente sottoscritto in parti uguali da due persone giuridiche facenti capo rispettivamente ad Andrea da una parte e Linda e Alessandra dall'altra".

Le persone giuridiche erano

-MPUMALANGA S.A.A per quanto riguarda Andrea

-S. Michele S.A. per Linda e Alessandra

Queste società, nella medesima persona di Mirka Cesnik, sottoscrivevano in data 22.12.00 l'intero capitale sociale della Itavent Management spa

b)ricorso per sequestro giudiziario proposto da Alessandra Calise contro Andrea

In data 15 settembre 2008, Alessandra Calise adiva il tribunale di Napoli per ottenere il sequestro giudiziario della partecipazione azionaria corrispondente al 50% del capitale sociale della Itavent spa formalmente intestata alla San Michele s.a., nonché della partecipazione azionaria corrispondente al 50% del capitale sociale nella Immobiliare S. Angelo spa, formalmente intestata alla San Angelo s.a.

Andrea era chiamato in causa, dalla Calise, quale *beneficial owner* della Mpumalanga s.a. e quindi di titolare di fatto, attraverso quest'ultima società, delle partecipazioni che la ricorrente intendeva sequestrare a tutela dei propri diritti.

In particolare, la ricorrente rappresentava nell'atto: *"Sulla base di tali accordi il Dotoli entrò, dunque, direttamente nella gestione dei beni aziendali, sostenendo, tra l'altro, l'opportunità di intestare formalmente le partecipazioni di ciascun gruppo familiare a società estere da costituirsi ad hoc. Ed in effetti, sulla base di quanto proposto dal Dotoli, nell'agosto del medesimo anno venne costituita la San Michele S.A. in Lussemburgo dalle sig.re Alessandra e Linda Calise. In data 1.08.00 il a sua volta, per il tramite del fratello Arturo procede analogamente alla costituzione in Lussemburgo della Mpumalanga s.a.; società che avrebbe fatto da schermo alla partecipazione del Dotoli nella Itavent Management. A conferma della natura di puro schermo della Mpumalanga s.a. si producono in copia:*

- Trust Agreement tra Arturo Dotoli e Finacquis s.a. datato 1.08.00;*
 - Trust Agreement tra Arturo e Beston Enterprises Inc datato 1.08.00;*
 - Statutory Auditor Agreement tra Arturo i e Paddock s.a. dell'1.08.00;*
 - Declaration of beneficial ownership tra Arturo Dotoli e Paddock s.a. dell'1.08.00;*
 - domiciliation Agreement tra Arturo Dotoli e Paddock s.a.*
 - Director's Agreement tra Arturo e Paddock s.a. dell'1.08.00*
- Atto costitutivo della Mpumalanga sa datato 1.08.00".*

c)conto corrente bancario n. 53047/09 detenuto dalla Fingest spa presso la filiale lussemburghese della SEB.

In data 12.01.09, la Fingest s.p.a. sottoscriveva il contratto di conto corrente bancario indicato nella persona dell'a.u. A. D'Angelo.

La prima rimessa di denaro di 500.00 euro era disposta dalla Mpumalanga il 27.02.09.

Andrea sebbene fosse estraneo alla Mpumalanga e alla Fingest spa, aveva sottoscritto il contratto di conto corrente dichiarando di essere l'esclusivo beneficial owner dei 500.00 confluìti sul conto.

Infatti, quale esercente della patria potestà del figlio minore Arturo nella sezione del contratto dedita alla normativa contro il riciclaggio di denaro e contro il finanziamento del terrorismo dichiarava di: -essere l'effettivo beneficiario economico al 100%; di impegnarsi a comunicare prontamente alla banca tutti i cambiamenti relativi agli aventi diritto; che l'origine dei fondi era frutto della propria attività imprenditoriale; di non esercitare un mandato pubblico.

L'Ufficio precisava che su specifica richiesta formulata ad Andrea questi non chiariva in modo preciso l'attività imprenditoriale che aveva con la Mpumalanga s.a. rispondendo che *"la dichiarazione rilasciata alla SEB è stata rilasciata in quanto esercente della patria potestà del figlio minore Arturo"*.

Dall'attività di accertamento dell'Ufficio tuttavia risultava che:

- la Mpumalanga s.a. al momento della sottoscrizione del contratto di conto corrente bancario apparteneva integralmente al Futuro Trust con sede in Nuova Zelanda di cui Arturo figlio di Andrea, era l'unico beneficiario designato dal disponente Antonio padre di Andrea;
- l'acquisto di tale partecipazione al prezzo di 1.100.00, secondo quanto affermato dalla parte in sede di contraddittorio, sarebbe avvenuto il 6.07.07 con le disponibilità finanziarie conferite dal disponente originario;
- i redditi lordi dichiarati dalla Mpumalanga s.a. negli anni 2007 e 2008 ammontavano complessivamente a 265.886,53

L'Ufficio svolgeva le seguenti considerazioni: *"Dunque, alla luce di tali constatazioni, ossia del fatto che il capitale impiegato per l'acquisto della partecipazione della Mpumalanga S.A. era estraneo all'attività imprenditoriale del beneficiario del trust e che i redditi dichiarati dalla Mpumalanga s.a. nel periodo di possesso erano di gran lunga inferiori a 500.000 euro, appare evidente che Andra L nel dichiarare "che l'origine dei fondi era frutto della propria attività imprenditoriale" si riferisse alla propria attività imprenditoriale esercitata per interposta persona attraverso la Mpumalanga s.a."*

Questa conclusione era avvalorata secondo l'Ufficio da altri due elementi:

- a) l'acquisto di tutte le azioni della Mpumalanga s.a. da parte del trust sarebbe avvenuto a un prezzo estremamente simbolico in quanto di gran lunga inferiore alla quarta parte del patrimonio netto della partecipata, la Fingest spa, che tra il 2006 e il 2007 ammontava a 4.271.074 euro;
- b) comportamento riluttante e poco collaborativo della parte nel corso dei vari contraddittori, infatti alla richiesta di esibire l'atto con il quale il 99,50% delle partecipazioni al capitale sociale della Fingest s.p.a. era stato trasferito dal alla Mpumalanga s.a. risalente al 2000, il contribuente aveva risposto *"tale contratto al momento non è stato ancora reperito; alla richiesta di documentare l'acquisto della partecipazione della Mpumalanga da parte del trust e la provenienza dei capitali impiegati per tali acquisti la parte ha dichiarato che*

l'acquisto è avvenuto nel 2007 dalle società fiduciarie con i soldi apportati dal disponente ma di non essere in grado di documentare tali dichiarazioni?'. L'ufficio deduceva che Andrea [redacted] nella veste di tutore legale del figlio minore e di guardiano del trust, sarebbe stato ampiamente legittimato a procurarsi gli atti e i documenti richiesti;

d) iter amministrativo adottato per la quantificazione degli interessi passivi dovuti dalla Fingest spa alla controllante Mpumalanga s.a. in relazione al finanziamento fruttifero in essere.

La Paddock s.a., società di servizi deputata da Arturo [redacted] alla gestione amministrativa e contabile della Mpumalanga s.a. di fatto fungeva da mero esecutore delle disposizioni impartite da [redacted] nei riguardi della Mpumalanga.

Il principale punto di riferimento della Mpumalanga s.a. era l'Avv. Gaetano Del Pezzo di Caianello consulente di fiducia dei fratelli Andrea e Alessandro [redacted] come si evince dalla comunicazione da parte di Alessandro [redacted] in data 25.10.05 del proprio domicilio presso lo studio dell'Avv. Del Pezzo di Caianello alla Paddock s.a. e dalla corrispondenza intercorsa tra la Paddock s.a. e la Mpumalanga.

È risultato inoltre che l'Avv. G. Del Pezzo di Caianello rivestiva un ruolo chiave anche in merito alla quantificazione e certificazione degli interessi dovuti dalla Fingest spa alla Mpumalanga s.a. in relazione ai finanziamenti in essere negli anni 2009 e 2010.

e) infruttuosità perenne e incondizionata del credito originario di lire 5.818.000.000 vantato da Andrea [redacted] nei confronti della Fingest spa nella veste ufficiale di ex socio.

Al 31.12.01, Andrea [redacted] vantava un credito di lire 5.818.000.000 nei confronti della Fingest spa composto da:

- lire 2.000.000 a titolo di utili deliberati il 30.04.00 ma non distribuiti;

- lire 1.718.000.000 già esistenti all'1.01.01 a titolo di finanziamento soci infruttifero;

- lire 2.100.000.000 prestati a titolo di finanziamento soci infruttifero nel corso dell'anno 2001 ossia nello stesso anno in cui il socio finanziatore Andrea [redacted] si sarebbe spogliato integralmente della partecipazione al capitale della Fingest spa a favore della Mpumalanga s.a.

La restituzione delle somme era concordata nel seguente modo:

- i 2.000.000.000 di lire dovevano essere restituiti, come concordato nel 2010, in 240 rate mensili posticipate a partire dal 30.1.11 senza applicazione di interessi;

- la restituzione della somma di 3.818.000.000 era avvenuta secondo un piano decorrente dal 2002 e la restituzione del saldo di 287.083.20 esistente al 31.12.10 era stato convenuto in 240 rate mensili posticipate a partire dal 30.1.11 senza applicazione di interessi.

Secondo l'Ufficio da questi fatti si desumeva che Andrea [redacted] si era esposto al rischio d'impresa della Fingest spa per oltre un decennio in maniera passiva e a titolo gratuito tenendo il comportamento di dominus della Mpumalanga.

f) pagamento ad Andrea [redacted] di somme di denaro dovute dalla Fingest spa alla Mpumalanga s.a.

Dal raffronto dei saldi contabili di chiusura di bilancio al 31.12.08 con quelli ripresi nella contabilità dell'anno 2009 era emerso che la Fingest spa distraeva la somma di 195.000 dal contro mastro n. 158.1 intestato alla Mpumalanga e rubricato "Finanziamenti passivi da controllant?" sul conto mastro "soci c/apporti" n. 151.8 rubricato "soci conto finanziamento infruttifero" ma relativo solo ed esclusivamente ad Andrea

Rispetto alla richiesta di chiarimenti da parte dell'Agenzia, in data 15 novembre 2013 perveniva dall'A.U. Antonio D'Angelo una mail in cui si precisava che l'origine del disallineamento dei conti era dovuto ad una errata imputazione di conti che successivamente erano stati allineati.

L'Ufficio osservava rispetto alla risposta:

a) tutti i programmi di contabilità prevedono in automatico la coincidenza dei saldi di chiusura di una annualità con quelli di apertura dell'annualità successiva, il disallineamento dei dati si ottiene tramite una procedura specifica;

b) nell'anno 2009 e negli anni successivi gli interessi sul debito nei confronti della Mpumalanga s.a. erano stati conteggiati dal debitore Fingest spa su un capitale a debito che non comprendeva l'importo di euro 195.00 immotivatamente sottratto dal debito nei confronti della controllante ed attribuito al debito nei confronti di Andrea. Questo errore di conteggio era plausibile per il debitore Fingest spa ma non per il creditore Mpumalanga s.a. che per gli anni 2009, 2010 e 2011 aveva percepito interessi attivi calcolati su un capitale inferiore di euro 195.000 rispetto all'effettivo suo credito vantato nei confronti della società controllata;

b) il credito vantato da Andra nei confronti della Fingest spa, comprensivo anche del suddetto importo di euro 195.00 negli anni 2009, 2010 era stato restituito quasi totalmente dalla società verificata. Sull'importo residuo al 31 dicembre 2010, pari a euro 287.083 era intervenuto un accordo di restituzione in 240 rate mensili posticipate a partire dal 30 gennaio 2011. Quindi la società verificata aveva concordato la restituzione rateale anche della somma di euro 195.000 per la quale il creditore non era Andrea ma la Mpumalanga s.a.

Si era trattato, quindi, di un'operazione di spostamento del debito dalla società Mpumalanga s.a. ad Andra tesa a far rientrare in Italia capitali detenuti all'estero per un importo di euro 195.000 che evidenzia l'unicità sostanziale del e della società Mpumalanga.

g) totale indipendenza dell'organo direttivo della Fingest spa dai significativi mutamenti che hanno riguardato direttamente il socio di maggioranza.

La Fingest spa dal 1989 era gestita, senza soluzione di continuità dall'A.U. Antonio D'Angelo, nonostante il 99,50% del capitale sociale della stessa, nel lontano 2001, fosse stato trasferito da Andrea alla lussemburghese Mpumalanga s.a.

Per il periodo dal 24.10.05 al 28.06.07 era subentrato Alessandro come documentato da:

-Trust agreement (o mandato fiduciario) del 24.10.05 tra Alessandro in qualità di promoter dell'incorporanda società lussemburghese Mpumalanga s.a. e la fiduciaria svizzera Finaquis s.a., avente per oggetto l'acquisto e la gestione di n. 319 azioni di detta società (Mpumalanga) del valore nominale unitario di 100 euro (trattasi delle attività finanziarie del valore di 1.000.000 di euro dichiarate nel modello RW presentato dallo stesso Alessandro negli anni 2005 e 2006);

-Shares Transfer Contract (o contratto di trasferimento di azioni) del 28.06.07 tra la Finaquis s.a. e il "the futuro Trust" con sede nel Jersey avente per oggetto la cessione delle n. 320 azioni della Mpumalanga s.a. al prezzo di 1.100.00 euro);

-lettera del 28.06.07 spedita da Alessandro alle fiduciarie Finaquis s.a. e Beston Enterprises inc. contenente tra l'altro le seguenti istruzioni relative alle azioni della Mpumalanga s.a.: 1)trasferire l'unica azione tenuta dalla Beston Enterprises inc alla Finaquis s.a.; 2)trasferire le 320 azioni detenute dalla Finaquis s.a. al Trust Futuro al prezzo di 1.100.00; 3)trasferire 1.000.000 di euro sul proprio conto corrente italiano.

Secondo l'A.E. la compravendita delle azioni Mpumalanga da parte di Alessandro presentava i crismi di un'operazione meramente strumentale tesa a dare una parvenza di legittimità a dei capitali esteri da rimpatriare e investire in Italia e dall'altro a riallocare geograficamente la partecipazione in capo al medesimo titolare effettivo, Andrea

L'assunto è stato fondato sui seguenti argomenti:

--Alessandro non aveva documentato la provenienza della somma di 1.000.000 di euro impiegata per l'acquisto di tutte le n. 319 azioni appartenenti alla Mpumalanga;

--la compravendita delle azioni Mpumalanga, acquistate per 1.000.000 di euro e cedute per 1.100.000 euro, era avvenuta a un prezzo meramente convenzionale atteso che, il solo valore contabile delle stesse e, quindi, al netto del plusvalore costituito dall'avviamento, era pari a circa 4.000.000 di euro all'atto dell'acquisto e a circa 4.200.000 euro in sede di vendita;

--Andrea era il titolare effettivo della Mpumalanga quando le n. 319 della stessa sono pervenute ad Alessandro ed era, altresì, il titolare effettivo del trust a cui Alessandro aveva trasferito l'intero pacchetto azionario della Mpumalanga composto da n. 320 azioni;

--Alessandro infine, immediatamente dopo aver provveduto al rimpatrio della somma di 1.000.00 di euro derivante dalla cessione integrale delle azioni Mpumalanga aveva effettuato due cospicue operazioni finanziarie in Italia.

In concreto, il ritorno dei titoli rappresentativi dell'intero capitale sociale della Mpumalanga s.a. nella sfera giuridica di Andrea era avvenuta mediante la costituzione del Futuro Trust preordinato all'acquisto delle azioni Mpumalanga nonché ad essere amministrato e rappresentato da Andrea attraverso la duplice funzione legale di guardiano del trust e di tutore legale del proprio figlio minore Arturo unico beneficiario del Trust

Dalle analisi era emerso che:

-il Fondo in trust del Futuro Trust era composto esclusivamente dalle partecipazioni nella Mpumalanga s.a. e da una giacenza di denaro contante di circa 200.00 euro;

-il trustee, senza il consenso preventivo del guardiano Andrea non poteva: alienare partecipazioni in società; alienare immobili e costituire garanzie reali su di essi; concludere contratti per un corrispettivo eccedente i 30.000; impiegare, ipotecare o vincolare beni inclusi nel Fondo in trust per mutuare somme a un Beneficiario o per garantire obbligazioni di un Beneficiario; locare beni immobili o consentirne comunque il godimento a soggetti diversi dai beneficiari per un periodo eccedente i sei anni.

-Andrea quale tutore legale del figlio minore Arturo era *ex lege* legittimato ad apparire in prima persona nei confronti dei terzi senza doversi consultare o essere autorizzato da chichessia.

4. Conclusioni del Collegio.

Il collegio ritiene che gli elementi dedotti dall'Ufficio a sostegno della natura meramente simulata del trust siano fondati, atteso che le circostanze di fatto analizzate sono idonee a fondare la prova, tramite una pluralità di elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, il ruolo di Andrea quale titolare esclusivo dell'attività di impresa riferibile solo formalmente al trust Futuro e alla Mpumalanga.

Invero, dall'analisi degli elementi di seguito indicati e dedotti dall'ufficio, circostanze aventi il carattere della precisione, gravità, intesa come capacità di un'interpretazione di resistere alle obiezioni di segno contrario, e concordanza, emerge che Andrea è stato, per il periodo di imposta indicato nell'atto impugnato, il titolare effettivo delle partecipazioni della Mpumalanga e del relativo patrimonio, esercitando il potere di "governare" in modo incondizionato la società e il potere di acquisire i risultati economici della relativa attività.

Il primo elemento è rappresentato dalla sottoscrizione del Conto corrente bancario n. 53047/09 detenuto dalla Fingest spa presso la filiale lussemburghese della SEB da parte di Andrea

In particolare, come emerge dall'atto impugnato, il 12.01.09, la Fingest s.p.a. sottoscriveva il contratto di conto corrente bancario indicato nella persona dell'a.u. A. D'Angelo. In data 27.02.09 era disposta la prima rimessa di denaro di 500.00 euro dalla Mpumalanga.

Andrea sottoscriveva il contratto di conto corrente dichiarando di essere l'esclusivo beneficiario owner dei 500.00 confluìti sul conto.

In particolare, il ricorrente, spendendo la qualità di esercente la patria potestà del figlio minore Arturo nella sezione del contratto dedicata alla normativa contro il riciclaggio di denaro e contro il finanziamento del terrorismo dichiarava di:

-essere l'effettivo beneficiario economico al 100%;

di impegnarsi a comunicare prontamente alla banca tutti i cambiamenti relativi agli aventi diritto;

che l'origine dei fondi era frutto della propria attività imprenditoriale.

Su specifica richiesta dell'Ufficio, Andrea non chiariva in modo preciso l'attività imprenditoriale che aveva con la Mpumalanga s.a. e rispondeva che *“la dichiarazione rilasciata alla SEB è stata rilasciata in quanto esercente della patria potestà del figlio minore Arturo”*.

Il collegio evidenzia che tale condotta di Andrea rivela che questi, sottoscrivendo il contratto di conto corrente, ha acquisito il potere di disporre in modo pieno e autonomo della somma di euro 500.000 proveniente dalla Mpumalanga.

In definitiva, tramite questa operazione, rappresentata dal trasferimento della somma di denaro dalla Mpumalanga alla Fingest su un conto corrente controllato direttamente dal questi ha acquisito la somma di euro 500.000 dalla Mpumalanga.

Le osservazioni del ricorrente sono privi della capacità di contrastare la gravità della presunzione.

Invero, il ha affermato nell'atto introduttivo del presente giudizio: *“in relazione all'apertura del conto corrente bancario della Fingest spa presso la filiale Lussemburghese della Seb, Andrea evidenziava che la predetta apertura di conto avveniva nel 2009, anno in cui la Mpumalanga, controllante al 100% della Fingest spa, risultava già acquisita dal Trust Futuro che era stato istituito dal disponente Antonio Dotoli. Andrea Dotoli, in qualità di esercente la potestà genitoriale nei confronti del figlio Arturo Junior, interveniva nella sottoscrizione del conto. Contestava, inoltre, il rilievo dell'A.E. secondo cui la rimessa di euro 500.000 provenienti dalla Mpumalanga era superiore ai redditi lordi dichiarati dalla stessa Mpumalanga agli esercizi 2007 e 2008 di ammontare complessivo di 265.885,53 euro. In particolare Andrea rappresentava che si doveva tener conto delle complessive disponibilità economiche della Mpumalanga e anche degli utili di oltre 808.284,93 realizzati nel 2005”*.

Il collegio osserva che l'operazione del trasferimento della somma di euro 500.000 dalla Mpumalanga alla Fingest s.a. è priva, in assenza di prove contrarie, di una reale giustificazione, in particolare non sono stati evidenziati: a) la ragione del finanziamento dalla Mpumalanga alla Fingest; b) l'utilizzazione della somma da parte della Fingest per la realizzazione del suo oggetto sociale; c) i vantaggi economici che dall'operazione sarebbe derivati alla Mpumalanga.

Inoltre, non è stata precisata la ragione per la quale il avrebbe dovuto sottoscrivere il conto corrente spendendo la qualità di guardiano del trust e di esercente la potestà genitoriale di Arturo beneficiario del Trust Futuro, atteso che:

- 1) l'operazione era priva di utilità, sia diretta sia indiretta, per il Trust;
- 2) la somma di euro 500.000 non era destinata a incrementare il del Trust Futuro ma, in ragione delle sottoscrizioni del contratto di conto corrente, era stata attribuita alla Fingest e ad Andrea
- 3) se la somma fosse stata acquisita al Trust e, quindi, in favore del beneficiario Arturo sarebbe stato necessario l'intervento del trustee.

Infine, il [redacted] ha rappresentato che la provvista di euro 500.000 trasferita da Mpumalanga alla Fingest s.a. erastata formata anche tramite gli utili, superiori a euro 808.284,93, realizzati nel 2005 dalla Mpumalanga.

Tenuto conto che nel 2009 la partecipazione della Mpumalanga era formalmente in capo al trust, emerge che parte degli utili formati nel 2005 invece di essere attribuiti al Trust, quale socio della Mpumalanga, erano attribuiti nel 2009, per espressa dichiarazione del ricorrente, alla Fingest e quindi ad Andrea [redacted] unici titolari del conto corrente sul quale le somme erano confluite.

In conclusione, il collegio evidenzia che la somma di euro 500.000 appartenente alla Mpumalanga e formata, in parte, tramite utili da destinarsi al socio della stessa, il Trust Futuro, erano trasferiti alla Fingest e ad Andrea [redacted]

Il secondo elemento è rappresentato dal pagamento da parte della Fingest ad Andrea [redacted] di somme di denaro dovute alla Mpumalanga s.a.

L'A.E. nell'atto impugnato ha evidenziato che dal raffronto dei saldi contabili di chiusura di bilancio al 31.12.08 con quelli ripresi nella contabilità dell'anno 2009 è emerso che la Fingest spa distraeva la somma di 195.000 dal contro mastro n. 158.1 intestato alla Mpumalanga, rubricato "Finanziamenti passivi da controllanti", sul conto mastro "soci c/apporti" n. 151.8 rubricato "soci conto finanziamento infruttifero" ma relativo solo ed esclusivamente ad Andrea [redacted]

Rispetto alla richiesta di chiarimenti da parte dell'Agenzia, in data 15 novembre 2013 perveniva dall'A.U. di Fingest, Antonio D'Angelo una mail in cui si precisava che l'origine del disallineamento dei conti era dovuto ad una errata imputazione di conti che successivamente erano stati allineati.

Il [redacted] nel proprio ricorso non ha dedotto nulla rispetto a questa specifica circostanza,

Il collegio ritiene fondate le osservazioni dell' Ufficio [redacted] con l'atto impugnato:

a) nell'anno 2009 e negli anni successivi gli interessi sul debito nei confronti della Mpumalanga s.a. sono stati conteggiati dal debitore Fingest spa su un capitale a debito che non comprendeva l'importo di euro 195.00 immotivatamente sottratto dal debito nei confronti della controllante ed attribuito al debito nei confronti di Andrea [redacted] Quindi, Mpumalanga s.a. per gli anni 2009, 2010 e 2011 ha percepito

interessi attivi calcolati su un capitale inferiore di euro 195.000 rispetto all'effettivo suo credito vantato nei confronti della società controllata, Fingest, senza che la Mpumalanga presentasse osservazioni, interessi che, invece, sono stati attribuiti al [redacted] in conseguenza della assegnazione a quest'ultimo di una maggior somma, pari a 195.000, rispetto a quella dovuta;

b) il credito vantato da Andrea [redacted] nei confronti della Fingest spa, comprensivo anche del suddetto importo di euro 195.00 negli anni 2009, 2010, come ha evidenziato l'A.E. nell'atto impugnato e non contestato dal Dotli, è stato restituito quasi totalmente. Invero, l'Ufficio ha rilevato che sull'importo residuo al 31 dicembre 2010, pari a euro 287.083 era intervenuto un accordo di restituzione in 240 rate mensili posticipate a partire dal 30 gennaio 2011. Quindi la società Fingest aveva concordato la

restituzione rateale anche della somma di euro 195.000 per la quale creditore non era Andrea ma la Mpumalanga s.a.

Infine, in questo contesto di elementi indiziari risulta particolarmente significativa la circostanza non specificamente contestata dal Dotli, che il principale punto di riferimento della Mpumalanga s.a. era l'Avv. Gaetano Del Pezzo di Caianello consulente di fiducia dei fratelli Andrea e Alessandro come si evince dalla comunicazione da parte di Alessandro in data 25.10.05 del proprio domicilio presso lo studio dell'Avv. Del Pezzo di Caianello alla Paddock s.a., società preposta alla gestione della Mpumalanga, e dalla corrispondenza intercorsa tra la Paddock s.a. e la Mpumalanga.

È risultato inoltre che l'Avv. G. Del Pezzo di Caianello rivestiva un ruolo chiave anche in merito alla quantificazione e certificazione degli interessi dovuti dalla Fingest spa alla Mpumalanga s.a. in relazione ai finanziamenti in essere negli anni 2009 e 2010, essendo stata prodotta la corrispondenza, in particolare la mail 28.04.110 tra l'Avv. Del Pezzo di Caianello e l'A.U. della Fingest D'Angelo.

Infine la commissione evidenzia come rispetto all'attività della Mpumalanga, gli utili risultano essere stati attribuiti formalmente al trust Futuro, quale titolare della partecipazione, esclusivamente il 27.07.11 per la somma di CHF 15.300 e 8.700.

In conclusione, per le ragioni esposte, deve ritenersi che, nel periodo d'imposta 2009-2013, Andrea è stato il titolare effettivo delle partecipazioni della Mpumalanga s.a. e del relativo patrimonio, acquisendo gli utili dell'attività d'impresa e gestendo di fatto i relativi beni.

5. Spese processuali.

Il collegio condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali di euro 2.000 oltre oneri.

P.Q.M.

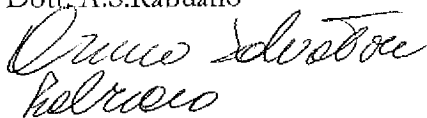
-rigetta il ricorso;

-condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali di euro 2000 oltre oneri.

Napoli, 23 ottobre 2017.

Il Giudice

Dott. A.S. Rabuano



Il Presidente
Dott. F. Di Nacci

