

# TI\_GERICHTE 80.2019.319 vom 15. Dezember 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-12-15, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2019.319](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.319)

FR: TI\_GERICHTE 80.2019.319 du 15 décembre 2022

IT: TI\_GERICHTE 80.2019.319 del 15 dicembre 2022

## Regeste

Reddito imponibile: trust irrevocabile, costituito dalla moglie a favore del marito trasferitosi all'estero, elusione fiscale

## Erwägungen

### E. 1

irrevocabile Trust, acquisite in via definitiva con la cessione del patrimonio della signora RI 1 al trust. Dal profilo fiscale si è concretizzato quindi il trasferimento del patrimonio del trust da un soggetto autonomo all'altro, operazione considerata una donazione". Secondo i reclamanti il trust in questione sottostava al diritto statunitense, il quale gli conferiva personalità giuridica. Secondo la \_\_\_\_\_ il trust sarebbe rientrato tra i soggetti a cui si applica la convenzione, ragione per cui i redditi del trust dovevano essere imputati al beneficiario, che in casu era domiciliato negli Stati Uniti. Inoltre, secondo il principio della trasparenza, il conferimento di un patrimonio al trust avrebbe rappresentato una donazione al beneficiario, non imponibile trattandosi del marito. Per tale ragione e per effetto del domicilio del beneficiario all'estero, alla Svizzera non competerebbe l'imposizione della sostanza del trust. Inoltre dall'atto costitutivo del trust sarebbe risultato – inopinabilmente – che RI 1 si fosse spogliata in modo irrevocabile del patrimonio apportato al trust. F. a. Il 18.2.2019 si è tenuta un'audizione presso l'UT “ (...) al fine di chiarire i motivi che hanno portato alla vertenza ”. b. Con scritto 20.2.2019 l'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni si rivolgeva alla \_\_\_\_\_, confermando che, sulla base dell'Atto costitutivo del trust, lo stesso dovesse essere qualificato come trust revocabile in capo alla disponente. Ciò per vari motivi. Innanzitutto, al momento della costituzione del trust (il 4.5.2015), RI

### E. 2

a ed., Basilea 2017, n. 22 ad art. 8 LIFD). Fintantoché i coniugi si limitano a disporre di abitazioni separate (come per esempio nel caso di un “matrimonio del weekend”), senza tuttavia rinunciare all'unione coniugale, non si tratta di una separazione di fatto (cfr. la sentenza citata, consid. 2.3; v. anche Simonek , in: Zweifel/Beusch/Matteotti [a cura di], Internationales Steuerrecht, Basilea 2015, n. 203 ad art. 23 A, B, p. 1574).

#### E. 2.1

Occorre preliminarmente osservare che le decisioni di tassazione IC/IFD 2015 e 2016 sono state trasmesse ad entrambi i coniugi: il marito, a far tempo da fine giugno 2015 si è trasferito negli Stati Uniti ed è ivi domiciliato.

#### E. 2.2

Se i coniugi vivono in comunione domestica, ma uno è domiciliato in Svizzera e l'altro all'estero, solo quello residente in Svizzera è assoggettato all'imposta in Svizzera e deve essere tassato sul suo reddito complessivo. Vista l'esistenza di una comunione domestica, il coniuge residente in Svizzera deve essere tassato con la tariffa per i coniugi; se vive con i figli, la tariffa per i genitori è applicabile. Gli spetta inoltre la deduzione per coniugi (cfr. Circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni n. 30 del 21 dicembre 2010, Imposizione dei coniugi e della famiglia secondo la legge federale sull'imposta federale diretta, cap. 2.1). Secondo la consolidata giurisprudenza del Tribunale federale, nel caso di coniugi viventi in comunione domestica, dei quali uno vive in Svizzera e l'altro all'estero, i proventi del coniuge residente all'estero devono essere presi in considerazione per la determinazione dell'aliquota d'imposta da applicare al reddito del coniuge in Svizzera (cfr. la circolare citata, con riferimento alla sentenza n. 2C\_523/2007 del 5 febbraio 2008, in RF 63/2008 p. 364; Paschoud/de Vries Reilingh, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD,

### **E. 2.3**

Ora RI 2 nel 2016 non era contribuente svizzero, ma lo era unicamente la moglie. I proventi ed il patrimonio del marito devono tuttavia essere presi in considerazione per la determinazione dell'aliquota d'imposta. Motivo per il quale, per il 2016, contribuente avrebbe dovuto essere indicata unicamente la moglie, sola destinataria delle decisioni fiscali.

### **E. 2.4**

Per quanto attiene al periodo fiscale 2015 (anno durante il quale RI 2 è partito all'estero), si rileva quanto segue. Per quanto concerne l'imposta sul reddito, in caso di partenza di un coniuge durante il periodo fiscale, i coniugi vengono imposti sui redditi effettivamente conseguiti nel cantone durante il periodo di assoggettamento. Per il calcolo dell'aliquota non si dovrà procedere all'annualizzazione dei redditi ricorrenti in quanto il coniuge rimanente è assoggettato per l'intero periodo fiscale. Bisognerà però tener conto, per il calcolo dell'aliquota, dell'eventuale reddito conseguito all'estero dal coniuge che lascia la Svizzera. Per quanto concerne l'imposta sulla sostanza, in caso di partenza non contemporanea per l'estero di persone già coniugate, l'imposta sulla sostanza è determinata sulla base della sostanza dei coniugi esistente alla fine dell'assoggettamento per il coniuge partito e del periodo fiscale per il coniuge rimasto. La sostanza del coniuge che ha trasferito il suo domicilio all'estero deve però essere ridotta in funzione del suo periodo di assoggettamento che è inferiore al periodo fiscale. La sostanza esistente dei due coniugi alla fine del periodo fiscale fa stato per il calcolo dell'aliquota in quanto gli stessi sono coniugati (Bernardoni/Bortolotto, Le basi temporali per l'imposizione delle persone fisiche nel diritto federale e cantonale ticinese, Mendrisio 2015, pp. 75-76).

### **E. 3.1**

Il trust è una relazione tripartita alla quale prendono parte il disponente ("settlor"), il trustee ed il beneficiario. Tale relazione triangolare presenta, essenzialmente, le seguenti tre caratteristiche (Danon, L'imposition du "private express trust", Analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda", in ASA 76, p. 438; art. 2 della Convenzione della Aia relativa alla legge applicabile ai trust ed al loro riconoscimento, RS 0.221.371). Il trust viene costituito mediante un atto unilaterale dal settlor e non è di natura contrattuale. Una volta costituito, il trust ha una propria

esistenza e il disponente non ha più alcun influsso sul suo funzionamento (a meno che non mantenga taluni poteri). · Il trust non dispone di alcuna personalità giuridica: da questo punto di vista, il trust si distingue dalla fondazione, la cui struttura triangolare è simile. · Gli attivi del trust costituiscono una massa di beni distinta che non fa parte del patrimonio personale del trustee. Tale separazione ha quale effetto quello di sottrarre gli attivi del trust alle pretese del coniuge del trustee, dei suoi eredi e dei suoi creditori personali.

### **E. 3.2.1**

Il trust in quanto tale è sconosciuto nell'ordinamento giuridico svizzero. Tuttavia, nel caso in cui sia validamente costituito secondo la legislazione di altri Stati, di principio sarà riconosciuto in Svizzera, nella misura in cui non si scontri con alcuna regola imperativa del nostro diritto. La Svizzera ha infatti, con effetto a partire dal 1.7.2007, ratificato la Convenzione dell'Aia relativa alla legge applicabile ai trust ed al loro riconoscimento (RS 0.221.371). Il trust è regolato dalla legge scelta dal disponente (art. 6 della Convenzione della Aia relativa alla legge applicabile ai trust ed al loro riconoscimento, RS 0.221.371) oppure determinato secondo altri criteri applicabili a cascata (art.

### **E. 3.2.2**

Per quanto concerne il trattamento fiscale del trust e delle persone che vi partecipano (settlor, trustee ed i beneficiari), si determina secondo i principi riconosciuti che vigono nel diritto fiscale. Si tratta pertanto d'interpretare le norme generali del diritto tributario (imposta sul reddito, sulla sostanza, sulle successioni e le donazioni) per sapere chi è imponibile e secondo quali modalità. Per la definizione della persona (fisica o giuridica) alla quale un reddito oppure la sostanza dev'essere attribuita, il diritto fiscale rinvia, essenzialmente, al diritto privato. La sostanza è infatti intesa come "Inbegriff der einer Person privatrechtlich zustehenden Sachen und geldwerten Recht". Anche per analizzare il momento della realizzazione del reddito, il punto di partenza è quello stabilito dal diritto privato. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il reddito è considerato realizzato a partire dal momento in cui il contribuente dispone di un credito fermo sul quale ha effettivamente un potere di disposizione. La delimitazione dei diritti e degli obblighi relativi a tale credito è una questione che si analizza secondo il diritto privato. Motivo per cui, per tali due nozioni fondamentali in ambito di trust, l'analisi fiscale deve tener conto del diritto privato. Ciò posto, si deve ritenere che unicamente in base alla clausola generale dell'elusione fiscale si possono rimettere in discussione delle operazioni insolite messe in atto per sottrarsi al pagamento dell'imposta. Si tratta ad esempio dei casi di un trust qualificato "irrevocabile" ma che viene controllato dal settlor, oppure di un trust "discrezionale", i cui beneficiari ricevono distribuzioni regolari e sistematiche da parte dei trustee che, nei fatti, dimostrano di non avere un effettivo potere decisionale (Oberson, *Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité*, in ASA 76, pp. 481 – 482; Cretti, *L'imposition des trusts, Revenus récurrents, fortune imposable?* in NF 10/2017, p. 310-313).

### **E. 3.3**

In Svizzera ad oggi, come visto, non esiste ancora alcuna regolamentazione interna esplicita che concerne il trattamento fiscale dei trust. La Conferenza svizzera delle imposte (CSI) ha pubblicato, il 22.8.2007, la Circolare n. 30 ("Imposition des trusts") con lo scopo di regolamentare il trattamento fiscale dei trust di diritto estero che presentano una connessione con la Svizzera (quando il disponente oppure i beneficiari risiedono in

Svizzera). L'AFC l'ha completata il 27.3.2008 con la Circolare n. 20 ("Imposizione dei trust"). Conformemente a tali Circolari, il trust, indipendentemente dalla sua organizzazione concreta, può essere categorizzato quale: " revocable trust ", " irrevocable fixed interest trust " o " irrevocable discretionary trust " (v. anche: Introduzione del trust: modifica del Codice delle obbligazioni, Rapporto esplicativo per l'avvio della procedura di consultazione del 12 gennaio 2022, in <https://www.bj.admin.ch/bj/it/home/aktuell/mm.msg-id-86746.html> , sito consultato il 5.12.2022; Cretti , Le trust, Aspects fiscaux, Basilea 2007, schema a p. 24; Commentario dell'art. 8 della legge concernente l'imposta sulle successioni e le donazioni del Canton Berna in <https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfofr/Imp%C3%B4t+sur+les+donations+%28art.+8+LISD%29> , sito consultato il 5.12.2022; Circolare n. 30 CSI, pp. 10-12). Dal punto di vista dei poteri del settlor si distingue tra i trusts revocabili ed irrevocabili. Dal punto di vista dei beneficiari, invece, i trusts possono essere fissi oppure discrezionali ( Oberson , Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité, in ASA 76, p. 483).

#### **E. 3.4.1**

Nel caso del " revocable trust", il disponente non si priva definitivamente dei beni attribuiti al trust, per cui dal punto di vista fiscale, i beni e gli utili che ne derivano continuano a essergli attribuiti. In altre parole, l'esistenza del rapporto di trust è ignorata ai fini fiscali. Quest'attribuzione fiscale diretta è spesso anche nell'interesse del disponente. Per esempio, nel caso di un portafoglio di titoli composto essenzialmente da azioni, il trattamento trasparente permette al disponente di conseguire utili in capitale privati esenti da imposta. In linea di massima, in virtù della clausola generale sul reddito (cfr. art. 16 cpv. 1 LIFD e art. 7 cpv. 1 LAID), le prestazioni di un revocable trust ai beneficiari costituiscono un reddito imponibile per questi ultimi, a meno che la legge non preveda un'eccezione (p. es. donazione). Per appurare se si è in presenza di un'eccezione prevista dalla legge occorre considerare la relazione fra il disponente e i beneficiari. Se i beneficiari sono i discendenti del disponente, normalmente si presuppone che si tratti di una donazione. In questo caso, le suddette prestazioni non sono considerate reddito imponibile dei beneficiari (cfr. art. 24 lett. a LIFD e art. 7 cpv. 4 lett. c LAID). In caso di liquidazione di un revocable trust , il ritorno dei beni al disponente non comporta conseguenze fiscali, mentre in caso di afflusso dei beni in trust ai beneficiari, fiscalmente si è in presenza di una prestazione del disponente ai beneficiari (Introduzione del trust: modifica del Codice delle obbligazioni, Rapporto esplicativo per l'avvio della procedura di consultazione del 12 gennaio 2022, in <https://www.bj.admin.ch/bj/it/home/aktuell/mm.msg-id-86746.html> , sito consultato il 12.4.2022; Oberson , Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité, in ASA 76, p. 484; Cretti , op. cit., p. 109 e segg.).

#### **E. 3.4.2**

Nel caso dell' irrevocable fixed interest trust , il disponente si priva definitivamente dei beni attribuiti al trust. La cerchia dei beneficiari, così come l'ammontare e il momento della liberalità ai beneficiari sono definiti. Sulla base dell'esistente diritto sancito dalla legge e noto, fiscalmente è quindi possibile attribuire i beni in trust ai beneficiari nei limiti di tale diritto. Ai fini fiscali, il beneficiario di un irrevocable fixed interest trust è pertanto equiparato a un usufruttuario. In linea di massima, in base alla clausola generale sul reddito (cfr. art. 16 cpv. 1 LIFD e art. 7 cpv. 1 LAID) per i beneficiari la costituzione di un irrevocable fixed interest trust comporta un reddito imponibile, a meno che la legge non preveda un'eccezione (p. es. donazione). I beni e i redditi correnti di un irrevocable fixed

interest trust sono attribuiti ai beneficiari, che sono soggetti all'imposta sulla sostanza per la loro quota sui beni in trust. Gli utili in capitale e le distribuzioni di capitale del trust sono esenti da imposta. Data la sua natura giuridica, nella prassi il trust è in genere considerato un'entità duratura. Si presuppone dunque che il capitale del trust apportato possa essere distribuito soltanto dopo la distribuzione di tutti i redditi del trust. Le prestazioni di un irrevocable fixed interest trust ai beneficiari non hanno conseguenze fiscali (ristrutturazione della sostanza esente da imposta). Alla liquidazione di un irrevocable fixed interest trust si applicano le stesse norme che disciplinano le prestazioni ai beneficiari (Introduzione del trust: modifica del Codice delle obbligazioni, Rapporto esplicativo per l'avvio della procedura di consultazione del 12 gennaio 2022, in <https://www.bj.admin.ch/bj/it/home/aktuell/mm.msg-id-86746.html> , sito consultato il 12.4.2022; Cretti , op. cit., p. 109 e segg.).

### **E. 3.4.3**

Nel caso dell' irrevocable trust il disponente si priva definitivamente dei beni attribuiti al trust. Tuttavia, se il disponente è domiciliato in Svizzera, secondo la prassi vigente si è in presenza di un impoverimento del disponente solo quando un altro soggetto fiscale si arricchisce. In tutti gli altri casi i beni e il reddito che ne deriva continuano a essere attribuiti al disponente. L' irrevocable discretionary trust ha pertanto le stesse conseguenze fiscali di un revocable trust . Se al momento della costituzione di un irrevocable discretionary trust il disponente era domiciliato all'estero e in seguito ha trasferito il proprio domicilio in Svizzera, diversamente dal predetto principio del mancato arricchimento di un altro soggetto fiscale, i beni in trust non vengono attribuiti né al disponente né ai beneficiari. I diritti dei beneficiari di un irrevocable discretionary trust costituiscono semplicemente un'aspettativa. L'ammontare e il momento delle eventuali prestazioni non sono definiti poiché dipendono dal potere discrezionale del trustee . Talvolta i beneficiari non sanno nemmeno di essere beneficiari di un trust. Nella prassi si valuta a seconda del caso specifico. Tuttavia, in caso di decesso del disponente, i beni correnti e i redditi del trust costituito in Svizzera sono in parte attribuiti ai beneficiari. In virtù della clausola generale sul reddito (cfr. art. 16 cpv. 1 LIFD e art. 7 cpv. 1 LAID), in linea di principio le prestazioni di un irrevocable discretionary trust ai beneficiari sono considerate come un loro reddito. In mancanza di attribuzione fiscale dei beni in trust ai beneficiari, la prestazione in realtà non può essere esentata né interamente né parzialmente dall'imposta in quanto utile in capitale del beneficiario (art. 16 cpv. 3 LIFD). Nella prassi vigente, in alcuni casi si ipotizzano utili in capitale esenti da imposta se il trustee attesta dal punto di vista contabile che la prestazione deriva da un utile in capitale. L'imposizione del reddito è inoltre subordinata alla prova che l'afflusso non costituisce un reddito o che lo è soltanto in parte (prova che il capitale apportato al trust era già stato considerato una donazione al momento del suo trasferimento al trust; art. 24 lett. a LIFD e art. 7 cpv. 4 lett. c LAID; questa constatazione si riferisce tuttavia unicamente al capitale conferito al momento della costituzione o in seguito, per cui l'onere della prova incombe al contribuente). Occorre inoltre rilevare che nella prassi, a causa della sua natura giuridica, il trust è in genere considerato un'entità duratura, e pertanto si presuppone che il capitale del trust apportato possa essere distribuito soltanto dopo la distribuzione di tutti i redditi del trust. Alla liquidazione di un irrevocable discretionary trust si applicano le stesse norme che disciplinano le prestazioni del trust (Introduzione del trust: modifica del Codice delle obbligazioni, Rapporto esplicativo per l'avvio della procedura di consultazione del 12 gennaio 2022, in <https://www.bj.admin.ch/bj/it/home/aktuell/mm.msg-id-86746.html> , sito consultato il

12.4.2022; Cretti , op. cit., p. 109 e segg.). 4. 4.1. Le amministrazioni fiscali esaminano attentamente le caratteristiche del trust ed i poteri di cui dispone il settlor per poter stabilire se il trust merita la qualifica di “irrevocabile”. In base alla teoria dell’elusione fiscale talune amministrazioni fiscali considerano come “revocabile” un trust, il cui settlor oppure il suo coniuge è il beneficiario. In quest’ultima ipotesi, taluni Cantoni ammettono che il settlor sia il beneficiario di un trust irrevocabile ma unicamente per quanto concerne i redditi e non il capitale ( Oberson , *Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l’application des principes généraux de la fiscalité*, in ASA 76, p. 484-485). 4.2. 4.2.1. Di principio, le autorità fiscali devono fondarsi sui contratti stipulati dai contribuenti, ma possono ignorarli se questi ultimi adottano una condotta insolita al solo scopo di conseguire un risparmio d’imposta, vale a dire in presenza di un’elusione d’imposta. Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. decisione TF 2C\_467-468/2014 del 18 giugno 2015 consid. e giurisprudenza citata; 2C\_710/2016 del 25.8.2016 consid. 7.1.; StE 2004 A 12 n. 12; StE 2001 A 12 n. 10 e n. 11; ASA 64 p. 80; ASA 63 p. 218), l’elusione fiscale è data quando: · la forma del diritto civile scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare e comunque del tutto inappropriata allo scopo economico perseguito (elemento obiettivo); · è da supporre che la scelta sia stata fatta abusivamente solo nell’intento di risparmiare imposte che sarebbero invece dovute qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà (elemento soggettivo; intenzione elusiva); · il procedimento adottato condurrebbe realmente a un rilevante risparmio d’imposta, se fosse accettato dall’autorità fiscale (elemento effettivo). L’elemento soggettivo si rivela decisivo, poiché è escluso che si possa supporre un’elusione fiscale, quando una determinata configurazione giuridica è giustificata da altri motivi rilevanti rispetto a quello di conseguire un semplice risparmio d’imposta (cfr. sentenza TF n. 2C\_354/2018 del 20.4.2020 consid. 4.2.1 e giurisprudenza citata). 4.2.2. Un’elusione fiscale è ravvisabile, in primo luogo, quando il contribuente si serve di una costruzione giuridica inadeguata, per evitare la sussunzione sotto una norma impositiva. In tal caso, l’imposizione si fonda su quella configurazione giuridica, che sarebbe stata adeguata per raggiungere lo scopo economico perseguito dal contribuente (c.d. “Sachverhaltsfiktion” , cioè fattispecie fittizia). Ci sono tuttavia dei casi in cui, invece di cercare di aggirare una norma impositiva, con la costruzione insolita della fattispecie il contribuente cerca di ottenere l’applicazione di una norma che lo favorisce. In tale eventualità, il rimprovero consiste nel fatto di invocare indebitamente l’applicazione di una norma fiscale di favore (sentenza TF n. 2C\_354/2018 del 20.4.2020 consid. 4.2.2 e giurisprudenza citata). 4.2.3. A questo proposito, va ricordato che l’elusione fiscale entra in considerazione solo in situazioni del tutto straordinarie, cioè quando l’imposizione o l’esenzione fiscale non è possibile nonostante si invochi il senso della norma quale limite all’interpretazione; in altre parole, la legge può essere applicata, ma il risultato appare del tutto insoddisfacente se non equivalente ad un arbitrio, a causa delle particolarità della fattispecie concreta (cfr. sentenza TF n. 2C\_476/2010 del 19 marzo 2012, consid. 3.1 e dottrina citata). Se pertanto l’interpretazione della norma consente già di assoggettare all’imposta il reddito in discussione, non è più necessario ricorrere al particolare costrutto giuridico dell’elusione d’imposta (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 9 gennaio 2008, n. 2C\_292/2007, in RtiD II-2008 n. 19t, consid. 2.2, con riferimento a: Locher , *Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern*, in: ASA 75 p. 675 ss, in particolare p. 678 ss). La possibilità per l’autorità di tassazione di procedere all’imposizione invocando l’elusione fiscale rappresenta una sorta di ultima ratio , quando è chiaro che i negozi giuridici conclusi dal contribuente hanno il solo scopo di ottenere un risparmio

d'imposta non voluto dalla legge (sentenza CDT n. 80.2014.203 del 17.12.2015, consid. 1.3).

4.2.4. Per quanto attiene ad una fondazione di famiglia, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, si deve procedere anzitutto ad accertamenti di diritto civile volti alla verifica della sua esistenza quale persona giuridica. Chiarito tale aspetto - che impone a sua volta il confronto con l'art. 335 CCS - è quindi possibile esaminarne le reali finalità fiscali. La conformità al diritto civile di una fondazione di famiglia può essere controllata anche dalle autorità competenti in ambito fiscale. In principio, il loro potere d'esame si limita tuttavia alla constatazione di lacune manifeste, che risultano così gravi da avere quale effetto la sua nullità. Nel caso contrario, è invece necessario lasciare l'accertamento della situazione giuridica al giudice civile e considerare data l'esistenza della fondazione in questione fino ad un giudizio definitivo in merito. Quando la conformità al diritto civile di una fondazione di famiglia sia invece data e la sua qualità di soggetto giuridico autonomo non sia più in discussione, occorre ancora verificare se si possa giustificare l'autonomia anche dal punto di vista del diritto fiscale, oppure se così non sia e si debba pertanto procedere ad un'imposizione "per trasparenza". In questo contesto, il Tribunale federale richiede tuttavia che siano adempiuti i presupposti dell'elusione fiscale, cioè che la forma giuridica scelta sia insolita, inadeguata o anormale, e che essa sia stata scelta unicamente per ottenere un risparmio d'imposta (sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 del 12 dicembre 2010 consid. 10 e giurisprudenza citata).

4.2.5. L'Alta Corte svizzera ha applicato la giurisprudenza in merito all'elusione fiscale non solo alle fondazioni di famiglia, ma anche al caso di un trust del Liechtenstein, caratterizzato dal fatto che il disponente era rimasto proprietario effettivo del patrimonio trasferito al trust ed il trust era stato creato con il solo scopo di eludere l'imposta. Secondo il Tribunale federale, un'elusione fiscale dev'essere ammessa ogni qualvolta il disponente e contribuente non dimostra di non essere proprietario o creditore del patrimonio della fondazione (Cretti, *Le trust, Aspects fiscaux*, op. cit., n. 255, p. 105). Sempre il Tribunale federale ha stabilito che vi è elusione fiscale quando il donatore rimane economicamente proprietario dell'oggetto della donazione (Cretti, *Le trust, Aspects fiscaux*, op. cit., n. 256, p. 105).

4.3.5. In una sentenza del 13.12.2017 (n. 2C\_722/2017 consid. 6-7, in *StR* 73/2018 p. 525), l'Alta Corte svizzera ha ammesso l'esistenza delle condizioni per riconoscere un'elusione fiscale nell'ambito della costituzione di un trust, ritenuto come il disponente avesse mantenuto il controllo sul patrimonio trasferito così come pure la sua gestione. Nella costituzione del trust, erano stati designati un "protector" un "trustee" ma soprattutto una società olandese quale "appointed consultant". Di quest'ultima, che era responsabile della gestione del patrimonio del trust, il ricorrente era sia l'azionista di maggioranza (85%) che l'amministratore. Dall'atto costitutivo del trust era chiaro che il trustee non poteva agire in contrasto con la decisione dell'appointed consultant, motivo per il quale il ricorrente deteneva, indirettamente, la gestione dei beni del trust.

5. 5.1. Nel caso che qui ci occupa l'autorità resistente, sulla base degli atti costitutivi del trust costituito da RI 1 ha ritenuto l'esistenza di un'elusione fiscale ed ha imposto in capo alla moglie i redditi ed il patrimonio del trust. Occorre pertanto analizzare alcune delle disposizioni del trust di diritto americano.

5.2. L'art. 4.1. del trust prevede quanto segue: "While my spouse is living, the trust shall be held and disposed of as follows: A. The trustee shall pay the income from the trust in convenient installments, at least quarter-annually, to my spouse during my spouse's life time. B. The trustee may also pay to my spouse such sums from principal as the trustee deems necessary or advisable from time to time for my spouse's health, maintenance and support, considering my spouse's income from all sources known to the trustee, and, in the case of an independant

trustee acting alone in the exercise of sole discretion, best interests”. In uno scritto del 12.4.2019 indirizzato al trustee nominato, ossia \_\_\_\_\_, da parte dello Studio legale statunitense \_\_\_\_\_, da sottoporre all’ autorità fiscale, in merito alla caratteristica di “ Irrevocable Fixed Interest Trust ” (IFIT) viene spiegato: “ (...). The trustee has no discretion over who should receive the assets of the IFIT, or the income from those assets. A beneficiary of an IFIT has an enforceable claim to the trust assets or the income from those assets. The terms of the Trust appear consistent with requirements for an IFIT. · During RI 2 lifetime, the trustee must distribute the income from the Trust assets to him (paragraph 4.1A of the Trust agreement). If the Trustee did not pay the income from the Trust assets to RI 2, he would have an enforceable claim to force the trustee to pay that income. · The trustee can pay the assets of the Trust to RI 1 during his lifetime for his “health, maintenance, support” (Paragraph 4.1B). The Trustee cannot pay those assets to anyone else if RI 1 is living. RI 1 entitlement to the Trust assets is set forth in the Trust agreement, and the Trustee cannot change the terms of The Trust agreement to allow someone else to receive Trust assets during Mr. \_\_\_\_\_ lifetime, or to change the manner in which those assets are paid to him (paragraph 4.1.B). · After RI 2 death, the trustee must divide and dispose of the Trust assets as provided in paragraph 4.2. of the Trust agreement. The trustee must divide the assets into two equal shares, one for each of \_\_\_\_\_ and \_\_\_\_\_ (...).” 5.3. 5.3.1. In base della teoria dell’ elusione fiscale talune amministrazioni fiscali considerano come “revocabile” un trust, il cui settlor , oppure il suo coniuge è il beneficiario (v. supra , consid. 4.1). Con scritto del 6.5.2019 (ripreso nel ricorso) i ricorrenti hanno sostenuto che, con il trasferimento del domicilio del marito negli Stati Uniti, sarebbe venuta a cadere la comunione coniugale: “ (...) da quel momento, seppur in costanza di matrimonio, non è più esistita una comunità né di tetto né di mezzi di sostentamento tra i coniugi ed il domicilio principale proprio dei coniugi è diverso. Per ragioni pratiche e connesse con il contenzioso fiscale con gli \_\_\_\_\_ i mezzi finanziari della famiglia sono stati disgiunti anche geograficamente a più riprese. (...) fra i coniugi \_\_\_\_\_ non vi è più stata “unione dei mezzi per l’abitazione e il mantenimento”. Ognuno ha fronteggiato il proprio tenore di vita con mezzi finanziari a disposizione nel proprio stato di domicilio in modo da evitare complesse relazione interbancarie fra la Svizzera e gli \_\_\_\_\_” (ricorso p. 4). 5.3.2. Secondo gli articoli 9 cpv. 1 LIFD e 8 cpv. 1 LT, il reddito e, per l’ imposta cantonale, la sostanza di coniugi non separati legalmente o di fatto è cumulato, qualunque sia il regime dei beni. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, perché sia ammessa una separazione di fatto, deve essere venuta meno la comunione domestica e i mezzi finanziari non devono più essere gestiti in comune. Queste condizioni sono cumulative. Una separazione secondo l’ art. 9 cpv. 1 LIFD presuppone pertanto che i coniugi abbiano rinunciato alla vita in comune. Invece, fintantoché ogni coniuge ha il proprio domicilio pur mantenendo la comunione coniugale, non si verifica una separazione (sentenza n. 2C\_632/2019 del 10 gennaio 2020 consid. 4.2 e giurisprudenza citata). Sempre secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, nei rapporti internazionali, diversamente da quanto avviene nei rapporti intercantonali, l’ art. 9 LIFD non permette un’ imposizione comune dei coniugi. Di conseguenza, il contribuente assoggettato alle imposte in Svizzera (illimitatamente o anche solo limitatamente) è imposto esclusivamente sull’ insieme dei suoi propri elementi imponibili, con l’ aliquota corrispondente tuttavia all’ insieme dei redditi (e della sostanza, per l’ imposta cantonale) di entrambi i coniugi (sentenza n. 2C\_632/2019 del 10 gennaio 2020 consid. 4.2 e giurisprudenza citata). La tassazione separata dei coniugi presuppone che sia venuta meno la disponibilità in comune dei mezzi di sussistenza, in

particolare per quanto attiene alle spese per l'abitazione e per l'economia domestica; in altri termini, l'assistenza di un coniuge da parte dell'altro si riduce a sussidi di un determinato importo (sentenza del TF n. 2C\_567/2016 e 2C\_568/2016 del 10 agosto 2017 consid. 4.1 e giurisprudenza citata). 5.4. Ritornando al caso che qui ci occupa, come giustamente rilevato dall'autorità resistente, il fatto che il marito si sia trasferito all'estero, non significa che sia venuta meno la disponibilità in comune dei mezzi di sussistenza. Nelle dichiarazioni fiscali 2015 e 2016 RI 1 (come pure nelle dichiarazioni fiscali statunitensi 2015 e 2016) si sono sempre qualificati come "coniugati" senza addurre alcuna loro separazione di fatto. Nel ricorso indicano infatti: "La separazione delle partite fiscali è associata al trasferimento del domicilio all'estero del marito, anche senza interruzione dell'unione coniugale. Il trapasso civilistico di proprietà per donazione fra coniugi non dipende dal fatto se i coniugi, seppur in costanza di matrimonio, vivano di fatto separati o no" (ricorso p. 4). Se si esaminano i redditi dei coniugi RI 1, nel 2015 e nel 2016, si può facilmente notare come la parte più importante delle entrate sia quella relativa al reddito da titoli e capitali (fr. 223'724.- su fr. 339'941.- [cifra che tiene in considerazione i valori locativi] nel 2015 e fr. 254'139.- su fr. 387'313 [cifra che tiene in considerazione i valori locativi] nel 2016) Orbene, non essendo intervenuta alcuna separazione di fatto tra i coniugi, ma essendosi verificato unicamente un cambiamento di domicilio di uno di essi, hanno mantenuto la disponibilità in comune dei mezzi di sussistenza. Appare chiaro dal testo del trust e dalla spiegazione fornita dai legali statunitensi che Mr. RI 1 ha diritto a ricevere i proventi generati dal trust: potrebbe anche agire in giudizio per obbligare il trustee a versargli tali somme. Si rileva, a tal proposito che, sia nel 2015 che nel 2016, al marito sono state effettuate delle elargizioni regolari dal trust (di rispettivamente USD 39'860.- nel 2015 e di USD 96'216.- nel 2016). Risulta pertanto assodato che, in costanza di matrimonio, di tali proventi usufruisce anche la moglie ossia la settlor. Vi è pertanto identità, perlomeno parziale, tra settlor e beneficiary. Lo stesso discorso vale anche per quanto attiene alla disposizione dei beni confluiti nel Trust: il trustee può disporre versandoli a RI 2, durante la sua vita, per la sua salute, per il suo mantenimento e per il suo sostegno, considerando le fonti di reddito di quest'ultimo. Appare chiaro come, continuando a sussistere un'unità coniugale, gli assets del fondo, venendo elargiti al marito per la sua sussistenza, siano messi a disposizione altresì della disponente. Dalla situazione sopra descritta emerge come, nei fatti, la settlor possa disporre del capitale e dei redditi del trust (che come visto rappresentano l'entrata più rilevante dei coniugi RI 1), come se si trattasse del capitale e dei redditi del patrimonio personale. 5.5. 5.5.1. In merito alla posizione del trustee, funzione svolta da \_\_\_\_\_, l'autorità resistente ha rilevato che quest'ultimo era altresì il rappresentante fiscale dei coniugi negli Stati Uniti, da qui un conflitto d'interessi nello svolgere entrambe le mansioni. I ricorrenti ritengono che "[s]ebbene fiscalista della signora RI 1, il trustee è tenuto a rifiutare qualsiasi di lei ingerenza sul trust. La disponente non ha potere di interferire né sulla gestione né sulla distribuzione del patrimonio del trust. (...)" (ricorso p. 6). 5.5.2. Ora, il trustee è la persona fisica o morale, designata dal disponente nell'atto costitutivo, alla quale vengono affidati i beni facenti parte del trust. Il trustee diventa legal owner dei beni confluiti nel trust, ossia, in base alla Common Law, unico proprietario erga omnes dei beni del trust. I beni del trust costituiscono tuttavia, una massa distinta e non fanno parte del patrimonio personale del trustee. Il trustee ha dei poteri e degli obblighi imposti dall'atto costitutivo, dalla giurisprudenza e dalla legge. Agisce in maniera indipendente e non è mandatario né del disponente né dei beneficiari (Cretti, *Le trust Aspects fiscaux*, op. cit., pp. 29-30). L'art. 6.20) del trust prevede quanto segue: "The trustee may, but shall not be required to, pay to

me or my personal representative such amounts out of principal as I or my personal representative shall certify as required to discharge my tax liability (whether federal, state or otherwise) in respect of income or gains realized by the trust and taxable to me". Secondo tale disposizione il trustee , può, pur senza esservi obbligato, pagare ad RI 1 oppure al suo rappresentante gli importi che la disponente oppure il suo rappresentante certificheranno come necessari per assolvere la responsabilità fiscale (federale, statale o di altra natura) in relazione al reddito oppure agli utili generati dal trust ed imposti in capo alla contribuente. Di fatto, mediante tale articolo del trust, la disponente può richiedere al trustee di versarle un importo atto a pagare le imposte relative al trust nell'ipotesi in cui il trust venisse imposto per trasparenza. L'art. 6.15) del trust prevede quanto segue: "The trustee shall render an account of its receipts and disbursements and a statement of assets at least annually to each beneficiary entitled to accountings under applicable law. The trustee shall be reimbursed for all reasonable expenses incurred in the management and protection of the trust. (...)". Il trustee ha inoltre un dovere di rendiconto nei confronti dei beneficiari del trust e dev'essere rimborsato di tutte le spese ragionevoli. Risulta pertanto chiaro che, in questo caso, il trustee ha dei compiti e doveri che sono fortemente influenzati sia da RI 1 la quale può richiedere il pagamento delle imposte da parte del trust per tacitare la sua posizione personale, sia dal marito della contribuente, che può farsi versare periodicamente delle somme a dipendenza delle sue necessità, e quindi indirettamente, dei bisogni della stessa disponente. A tal proposito occorre anche evidenziare come nel Trust sia prevista la figura del protector , il quale esercita i diritti ed i poteri conferiti nell'atto costitutivo del trust, a titolo fiduciario: quindi per conto della disponente (cfr. art. 8.7. del Trust). Tra i poteri attribuiti pure quello di revocare il trustee (art. 8.4. lett. A). 5.6. Motivo per il quale si può ritenere, diversamente dalla tesi dei ricorrenti, che non ci si trova confrontati ad un " irrevocable fixed interest trust ", essendoci nei fatti identità tra settlor e beneficiary , per le ragioni poc'anzi esposte, e mantenendo RI 1 un potere di influenzare l'elargizione dei fondi e dei redditi generati dal Trust. Non ci si trova pertanto confrontati ad uno spossessamento dei beni da parte di RI 1. Come rettamente individuato dalle autorità fiscali sono gli stessi contribuenti ad indicare che la costituzione del trust ha ragioni "connesse con il contenzioso fiscale con gli USA" , motivo per il quale "i mezzi finanziari della famiglia sono stati disgiunti anche geograficamente a due riprese: con la costituzione del Trust e con una successiva donazione". Ora, nel caso in questione, per fugare ogni dubbio in merito alla proprietà dei redditi e degli assets del trust, si sarebbe dovuto procedere con una donazione tout court , dimostrando, alle autorità elvetiche l'effettivo trasferimento dei beni del trust al marito (ad esempio mostrando i conti e il cambiamento del nominativo dell'avente diritto ecc.), circostanza questa che non è stata comprovata dai ricorrenti. In concreto appare condivisibile la conclusione dell'autorità resistente secondo cui la struttura giuridica del trust sub judge è stata scelta dai contribuenti (già globalisti) con il mero intento di conseguire un risparmio di imposte, che sarebbero invece dovute qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà. Negli USA la sostanza non è infatti, ad oggi, imponibile ( <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance> , sito visualizzato il 20.4.2022), diversamente da quanto disciplinato nell'ordinamento fiscale elvetico. Il procedimento adottato dalla contribuente, se accettato dal fisco elvetico, condurrebbe ad un rilevante risparmio d'imposta, ritenuto come, sulla sostanza confluita nel trust, non verrebbe prelevata alcuna imposta. Motivo per il quale, nel caso di specie sono riunite tutte le condizioni per ritenere data un'elusione fiscale. 5.7. Visto quanto sopra, i

beni ed i redditi generati dal trust devono essere imposti in capo ad RI 1. Su questo aspetto le decisioni contestate devono essere tutelate. 6. 6.1. Nel ricorso viene altresì censurata l'imposizione in capo ad RI 1 delle rendite del marito, per un totale di fr. 46'500.-. L'errore sarebbe stato confermato anche dall'UT con e-mail del 17.9.2019. Inoltre, per quanto concerne RI 1, nel 2016 quest'ultima ha ricevuto fr. 6'356.- dalla rendita \_\_\_\_\_, nonché fr. 1'691.- dalla rendita svedese, nonché fr. 8'868.- dall'AVS, per un totale di fr. 16'915.-. Tuttavia, l'UT ha aggiunto a tale importo nuovamente la rendita \_\_\_\_\_ per fr. 1'691.- In merito a tali aspetti ricorsuali l'autorità resistente ha indicato che effettivamente le rendite relative al marito per il 2016 devono essere attribuite agli \_\_\_\_\_ nel riparto internazionale ed hanno riconosciuto la doppia imposizione in capo ad RI 1 della rendita \_\_\_\_\_. 6.2. 6.2.1. Per quanto concerne l'imposta sul reddito, in caso di partenza di un coniuge durante il periodo fiscale, i coniugi vengono imposti sui redditi effettivamente conseguiti nel cantone durante il periodo di assoggettamento. Per il calcolo dell'aliquota non si dovrà procedere all'annualizzazione dei redditi ricorrenti in quanto il coniuge rimanente è assoggettato per l'intero periodo fiscale. Bisognerà però tener conto, per il calcolo dell'aliquota, dell'eventuale reddito conseguito all'estero dal coniuge che lascia la Svizzera ( Bernardoni/Bortolotto , op. cit., p. 75). 6.2.2. Ora, per quanto concerne il periodo fiscale 2015, in Svizzera sono imponibili metà delle rendite conseguite da RI 2, essendo quest'ultimo partito per gli Stati Uniti a fine giugno. Nell'e-mail del 17.9.2019 in risposta ad una richiesta del rappresentante dei ricorrenti, l'allora ex capo Ufficio dell'UT di Locarno aveva proceduto a trasmettere in allegato il riparto tra le rendite conseguite da marito e moglie attribuendo, su un totale di fr. 46'500.-, fr. 31'885.- alla Svizzera (tenendo in considerazione la permanenza del marito in Svizzera per sei mesi) e fr. 14'574.- agli USA. Di questa ripartizione è stato tuttavia tenuto conto nella prima decisione di tassazione, mentre che, nella decisione su reclamo, l'intero provento delle rendite è stato attribuito alla Svizzera. Corretta era la prima decisione di tassazione nella quale unicamente fr. 31'885.- derivanti dalle rendite sono stati imposti in Svizzera. La decisione 2015 deve pertanto, unicamente su tale aspetto, essere riformata. 6.2.3. Per quanto invece concerne il periodo fiscale 2016, l'UT, sempre nell'e-mail del 17.9.2019 aveva invece riconosciuto di aver erroneamente attribuito, nel riparto internazionale, alla Svizzera, fr. 46'500.- di rendite di pertinenza del marito. Ora, a giusta ragione, per quanto attiene al periodo fiscale 2016, dal reddito imponibile in Svizzera va stralciato l'importo di fr. 46'500.-: così facendo in Svizzera sono da imporre fr. 8'048.- (rendita tedesca e svedese) nonché fr. 8'868.- quale rendita AVS, per un totale di fr. 16'916.-. 7. Il ricorso è parzialmente accolto, sia per il periodo fiscale 2015 che 2016 limitatamente al riparto internazionale Svizzera/USA delle rendite tra marito e moglie, così come indicato nei considerandi. Per il resto il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico dei ricorrenti in ragione della loro soccombenza. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, le decisioni dopo reclamo dell'11 settembre 2019 sono riformate nel senso che le rendite imponibili in Svizzera ammontano a fr. 31'885.- per il periodo fiscale 2015 e a fr. 16'916.- per il periodo fiscale 2016. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 6'500.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.- per un totale di fr. 7'000.- sono a carico dei ricorrenti in ragione di 6/7 (fr. 6'000.-). Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 500.- per ripetibili. 3. Contro il presen Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

**E. 7**

e segg. Convenzione) e, quando è costituito conformemente alla legge determinata dagli art. 6-10 della Convenzione è riconosciuto come trust (art.

**E. 11**

cpv. 1 della Convenzione; sentenza TF 2C\_722/2017 del 13.12.2017, consid. 6). La ratifica della Convenzione dell'Aia ha comportato una modifica della Legge federale sul diritto internazionale privato con l'introduzione di un capitolo 9c (art. 149 a – e LDIP) relativo al trust. Le regole di tale Convenzione sono determinanti per la definizione del trust, il suo riconoscimento e la sua applicazione ( Oberson , *Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité*, in ASA 76, pp. 476 - 477).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.