

**Edizione di lunedì 20 Giugno 2022**

## **EDITORIALI**

**Le tematiche della 86esima puntata di Euroconference In Diretta**  
di **Sergio Pellegrino**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Antiriciclaggio e Registro dei titolari effettivi. Nuovi oneri per il non profit**  
di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**

## **DICHIARAZIONI**

**Il quadro RU e gli investimenti in beni strumentali – prima parte**  
di **Federica Furlani**

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

**Agevolazioni Imu: non sempre opera l'estensione alle società semplici**  
di **Fabio Garrini**

## **ACCERTAMENTO**

**Gli elementi che distinguono l'interposizione fittizia di una società**  
di **Marco Bargagli**

## EDITORIALI

### ***Le tematiche della 86esima puntata di Euroconference In Diretta***

di Sergio Pellegrino



**È ON LINE LA NUOVA VERSIONE**

**EVOLUTION**  
**Euroconference**

**La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista**

**Scopri tutte le novità >**

Alle ore 9 il consueto appuntamento con ***Euroconference In Diretta***.

Nella **sessione di aggiornamento** esamineremo gli accadimenti della settimana appena trascorsa a livello di **normativa, prassi e giurisprudenza**.

Per quanto riguarda i **provvedimenti normativi**, in attesa della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del **decreto Semplificazioni**, approvato dal Governo lo scorso 15 giugno, da segnalare il [provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 giugno](#) con il quale sono state definiti gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del **contributo straordinario contro il c.d. caro bollette** ([ex articolo 37 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21](#)), così come la definizione della modalità per lo scambio di informazioni con la Guardia di Finanza

Produzione “contenuta” questa settimana a livello di **prassi**, con **una circolare** e **una risoluzione** (quest'ultima, peraltro, istitutiva di codici tributo).

La **circolare** è la [n. 20/E del 16 giugno](#), con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa l'ambito di applicazione delle **agevolazioni fiscali a beneficio delle imprese in relazione alle spese sostenute per il gas consumato**, così come per quanto concerne l'**aliquota Iva** che si rende applicabile alle **forniture di gas metano per combustione e per autotrazione**.

Non vi è invece stata la pubblicazione di risposte ad istanze di interpello, atteso che l'Agenzia ha evidentemente concentrato i propri “sforzi” nelle **risposte** fornite in occasione dell'incontro di **Telefisco**, tenutosi mercoledì scorso.

Nella **sessione di aggiornamento** analizzeremo, pertanto, alcune di queste **risposte**, che hanno trattato problematiche afferenti varie tematiche.

Per quel che concerne la **giurisprudenza della Corte di Cassazione**, da segnalare diverse pronunce interessanti: in particolare merita di essere evidenziata la **sentenza della Sezione Penale n. 23095 del 14 giugno**, che analizza l'applicazione della **circostanza aggravante prevista dall'[articolo 13-bis, comma 3, D.Lgs. 74/2000](#)** relativamente all'ipotesi in cui il **delitto di dichiarazione fraudolenta** sia «*commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario*».

La parola passerà quindi a **Lucia Recchioni** che, nell'ambito della sessione **adempimenti e scadenze**, si occuperà invece delle nuove **procedure informatiche** che sono state introdotte a seguito della **soppressione del noto modello cartaceo di bolletta doganale**. Nello specifico, la trattazione si concentrerà sul nuovo **"Prospetto di riepilogo ai fini contabili"**, che è stato previsto per consentire agli operatori di assolvere agli obblighi di **registrazione** ai fini Iva e per poter **esercitare il diritto alla detrazione**.

Nell'ambito della sessione dedicata al **caso operativo**, **Debora Reverberi** illustrerà i riflessi dell'**opzione per il nuovo regime Patent Box**, di cui all'[articolo 6, D.L. 146/2021](#) e ss.mm.ii., nel modello Redditi 2022 e i più **recenti chiarimenti delle Entrate in materia di superdeduzione dei costi di R&S**.

Infine, **Roberto Bianchi**, nella sessione di **approfondimento**, si occuperà dell'[art. 1 comma 3-bis del D.Lgs. 127/2015](#) il quale, decorso il differimento di sei mesi (dal 1° gennaio 2022 al 1° luglio 2022) di cui all'[art. 5 del D.L. 146/2021](#) (decreto "Fisco-lavoro") ha istituito, a decorrere dal 1° luglio 2022, **l'obbligo di trasmettere in formato XML**, tramite il sistema di interscambio, le **informazioni afferenti alle operazioni effettuate con soggetti non stabiliti in Italia**.

A conclusione della puntata la **risposta ad alcuni quesiti** nell'ambito della **sessione Q&A**, mentre in settimana verranno pubblicate altre risposte **nell'area dedicata a Euroconference In Diretta** sulla **piattaforma Evolution** e sulla **Community su Facebook**.

---

## MODALITÀ DI FRUIZIONE DI EUROCONFERENCE IN DIRETTA

La fruizione di *Euroconference In Diretta* avviene attraverso la **piattaforma Evolution** con due possibili **modalità di accesso**:

1. attraverso l'**area clienti sul sito Euroconference** (transitando poi da qui su **Evolution**);
2. direttamente dal portale di **Evolution** <https://portale.ecevolution.it/> inserendo le **stesse credenziali** utilizzate per l'accesso all'area clienti sul sito di *Euroconference* (**PARTITA IVA e PASSWORD COLLEGATA**).

**Importante avvertenza: è necessario entrare con la PARTITA IVA e la PASSWORD COLLEGATA (e non utilizzando il codice fiscale).**

A partire dal pomeriggio, chi non avesse potuto partecipare alla diretta ha la possibilità di visionare la puntata in **differita on demand**, sempre attraverso la **piattaforma Evolution**.

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Antiriciclaggio e Registro dei titolari effettivi. Nuovi oneri per il non profit***

di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**



In data 25.05.2022, è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale (serie 163 n. 121) il [D.M. 11.03.2022 n. 55](#) del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto col Ministero dello sviluppo economico, rubricato "*Regolamento recante disposizioni in materia di **comunicazione, accesso e consultazione dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva** di imprese dotate di personalità giuridica, di persone giuridiche private, di trust produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali e di istituti giuridici affini al trust*".

Il Decreto contiene pertanto le disposizioni regolamentari relative al c.d. **registro dei titolari effettivi** delle imprese dotate di personalità giuridica, delle persone giuridiche private e dei trust e istituti affini.

Trattasi di un nuovo adempimento, legato alla disciplina antiriciclaggio, che coinvolge sia le **imprese sociali che le società e cooperative sportive dilettantistiche**, le **fondazioni** e le **associazioni dotate di personalità giuridica** "*ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000 n. 361*" che svolgono attività di impresa.

Già questa affermazione impone una prima riflessione: ne saranno coinvolte anche le **associazioni di terzo settore che otterranno la personalità giuridica ai sensi dell'[articolo 22 del codice del terzo settore](#)**?

La risposta non appare banale in quanto molte delle informazioni richieste saranno **già rintracciabili sul registro unico nazionale del terzo settore**.

Tanto premesso, **entro sessanta giorni** decorrenti dallo scorso 9 giugno 2022 (data di entrata in vigore del decreto), il Ministero dello sviluppo economico dovrà emanare ulteriori decreti di attuazione:

1. un decreto che approverà il **modello digitale per effettuare la comunicazione agli uffici del Registro delle Imprese**;
2. un decreto che fisserà i **diritti di segreteria**;
3. un decreto per l'adozione dei modelli per il **rilascio di certificati e copie anche digitali**;
4. un decreto finale che accerterà l'**operatività del sistema di comunicazione**.

Dalla data di pubblicazione dell'ultimo decreto in Gazzetta Ufficiale **le imprese, le persone giuridiche private ed i trust indicati nell'[articolo 2 D.M. 55/2022](#), avranno 60 giorni di tempo per inviare la relativa comunicazione**.

Oggetto della comunicazione sono i **nominativi dei titolari effettivi ed i dati anagrafici e identificativi indicati nell'[articolo 4 D.M. 55/2022](#)**, fermo restando l'obbligo di comunicare, entro trenta giorni dal verificarsi del fatto, tutte le **successive ed eventuali variazioni dei suddetti titolari effettivi e confermare annualmente i dati e le informazioni fornite**.

I dati forniti mediante autodichiarazione confluiranno nella c.d. "**sezione autonoma**" del nuovo Registro dei titolari effettivi (ad eccezione dei **trust ed istituti affini che saranno iscritti nella "sezione speciale"**).

Il Registro istituito mira alla **prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo**, e costituisce la **banca dati nazionale sulla titolarità effettiva di società di capitali** (S.r.l., S.p.A., S.A.P.A., cooperative, società consortili e di mutuo soccorso), **persone giuridiche private** (associazioni e comitati riconosciuti, fondazioni), **trust** produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali nonché **istituti giuridici affini**, che conducono operazioni commerciali in Italia.

In tale ottica, gli **amministratori** delle imprese dotate di personalità giuridica e il **fondatore**, ove in vita, oppure i soggetti cui è attribuita la rappresentanza e l'amministrazione delle persone giuridiche private **comunicano all'ufficio del registro delle imprese della Camera di commercio territorialmente competente i dati e le informazioni relativi alla titolarità effettiva**, acquisiti ai sensi dell'[articolo 22, commi 3 e 4](#), del decreto antiriciclaggio, per la loro **iscrizione e conservazione nella sezione autonoma del registro delle imprese ([articolo 3, comma 1, D.M. 55/2022](#))**.

Per gli **enti privati diversi dalle imprese**, dunque, il titolare effettivo è cumulativamente individuato nella persona del **fondatore**, qualora in vita, oppure nel titolare del potere della **rappresentanza** legale, del potere di direzione o di amministrazione, ai sensi dell'[articolo 20 D.Lgs. 231/2007 \(\[articolo 1, comma 1, lettera p, D.M. 55/2022\]\(#\)\)](#).

La disciplina non coinvolge, invece, le **associazioni prive di personalità giuridica**.

Le eventuali **variazioni** dovranno essere comunicate entro **trenta giorni dal compimento dell'atto che dà luogo a variazione**. Ogni **dodici mesi si dovrà comunque dare comunicazione della conferma dei dati già inviati**.

Ci si augura che, per le sportive, detti adempimenti potranno essere realizzati attraverso la **comunicazione al registro delle attività sportive di cui all'[articolo 10 D.Lgs. 36/2021](#)**.

## DICHIARAZIONI

### ***Il quadro RU e gli investimenti in beni strumentali – prima parte***

di **Federica Furlani**

Seminario di specializzazione

**E-FATTURA: NUOVI CONTROLLI, ESTEROMETRO, SAN MARINO, CORRISPETTIVI 7.0 E POS - DA LUGLIO 2022 SI CAMBIA**

[Scopri di più >](#)

Tra i crediti d'imposta da indicare nel **quadro RU – Crediti di imposta concessi a favore delle imprese, del modello Redditi 2022**, vanno ricompresi quelli relativi:

- agli **investimenti in beni strumentali “2020”**, disciplinati dall'[articolo 1, commi da 184 a 197, L. 160/2019](#);
- agli **investimenti in beni strumentali “2021”**, disciplinati dall'[articolo 1, commi da 1051 a 1063, L. 178/2020](#);

a cui sono associati specifici codici.

Per quanto riguarda i primi, i **contribuenti** che hanno effettuato **investimenti** in:

- **beni materiali nuovi generici**, a cui corrisponde un credito d'imposta pari al 6% con limite massimo di costi ammissibili pari a euro 2 milioni;
- **beni materiali nuovi Industria 4.0** (Tabella A della [232/2016](#)), a cui corrisponde un credito d'imposta pari al 40%/60% (rispettivamente per investimenti fino a euro 2,5 milioni e da euro 2,5 milioni a euro 10 milioni);
- **beni immateriali nuovi Industria 4.0** (Tabella B della [232/2016](#)), a cui corrisponde un credito d'imposta pari al 15% con limite massimo di costi ammissibili pari a euro 700.000;

**dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020**, ovvero entro il 30 giugno 2021 qualora sia stato accettato l'ordine dal venditore e siano stati pagati acconti almeno pari al 20% entro il 15 novembre 2020 (anteriormente alla decorrenza della nuova disciplina di cui alla L. 178/2020), devono compilare la **Sezione I del quadro RU** indicando:

**SEZIONE I**  
**Crediti d'imposta**  
(i crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)

Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
<b>RU1</b>		1	
<b>RU2</b>	Credito d'imposta residuo dalla precedente dichiarazione		.00
<b>RU3</b>	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)		.00
<b>RU5</b>	Credito d'imposta spettante nel periodo	18 col. 1	.00
<b>RU6</b>	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24		.00
<b>RU7</b>	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	.00
<b>RU8</b>	Credito d'imposta rivenuto		.00
<b>RU9</b>	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1360 c.c.	.00
<b>RU10</b>	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)		.00
<b>RU11</b>	Credito d'imposta richiesto a rimborso		.00
<b>RU12</b>	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Valore residuo	.00

- al **rigo RU1**, a campo 1 la descrizione del credito e nel capo 2 il relativo **codice**, ovvero:
  1. **"H4"**, per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'articolo 1, comma 188, L. 160/2019 (beni diversi da quelli ricompresi negli allegati A e B L. 232/2016), il cui credito d'imposta è utilizzabile in compensazione in **cinque quote annuali di pari importo**, a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni, utilizzando il **codice tributo "6932"**;
  2. **"2H"** per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'articolo 1, comma 189, L. 160/2019 (beni di cui all'allegato A L. 232/2016, il cui credito d'imposta è utilizzabile in compensazione in **cinque quote annuali di pari importo**, a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione dei beni, utilizzando il **codice tributo "6933"**;
  3. **"3H"** per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui al comma articolo 1, comma 190, L. 160/2019 (beni di cui all'allegato B L. 232/2016, il cui credito d'imposta è utilizzabile in compensazione in **tre quote annuali di pari importo**, a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione dei beni, utilizzando il **codice tributo "6934"**.
- al **rigo RU2**, il **credito d'imposta residuo** risultante dal rigo RU12 della precedente dichiarazione Modello Redditi 2021;
- al **rigo RU3**, l'eventuale **credito d'imposta ricevuto** quali soci di società trasparenti, beneficiari di trust, cessionari e, nel caso di operazioni straordinarie, va compilato dall'incorporante o dal soggetto risultante dalla fusione o dal beneficiario della scissione per l'indicazione del credito d'imposta della società incorporata, fusa o scissa. I dati del credito d'imposta ricevuto devono inoltre essere esposti nella sezione VI-A – Crediti d'imposta ricevuti;
- al **rigo RU5 col. 3**, l'ammontare del credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta di riferimento della presente dichiarazione per gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2021 per i quali alla data del 15 novembre 2020 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20% del prezzo di acquisto. In tal caso va compilato anche il **rigo RU 120 nella sezione IV**, indicando il relativo ammontare dell'investimento nella:

1. **colonna 1**, in relazione al codice credito H4, per gli investimenti di cui al comma 188;
2. **colonna 2**, in relazione al codice credito 2H, per gli investimenti di cui al comma 189;
3. **colonna 3**, in relazione al codice credito 3H, per gli investimenti di cui al comma 190.

RU120 Investimenti beni strumentali 2020	Investimenti c.188	Investimenti c.189	Investimenti c. 190
	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>

- al **rigo RU6**, il credito d'imposta utilizzato in compensazione con il modello F24 nel periodo d'imposta 2021;
- al **rigo RU8**, l'ammontare del credito versato con mod. F24 nel 2021 e fino alla data di presentazione della relativa dichiarazione, a seguito della sua rideterminazione o ravvedimento;
- al **rigo RU10**, l'ammontare del credito d'imposta trasferito da parte dei soggetti aderenti al consolidato e alla tassazione per trasparenza nonché da parte dei trust;
- al **rigo RU12**, l'ammontare del credito residuo da riportare nella successiva dichiarazione, risultante dalla differenza tra la somma degli importi indicati nei rigi RU2, RU3, RU5, colonna 3, e RU8 e la somma degli importi indicati nei rigi RU6 e RU10. La **casella 1** va barrata nel caso in cui, a seguito della perdita totale o parziale del diritto al credito d'imposta (ad esempio, in caso di revoca o di decadenza), l'importo residuo non vada riportato in tutto o in parte nella successiva dichiarazione dei redditi.

Va infine evidenziato che, **non essendo il credito d'imposta** in commento qualificato come **Aiuto di Stato**, non va indicato nel relativo Quadro RS.

## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### ***Agevolazioni Imu: non sempre opera l'estensione alle società semplici***

di **Fabio Garrini**



I provvedimenti di trasformazione agevolata introdotti nel 2016 hanno aumentato il numero di **società semplici** operanti nel campo della **gestione immobiliare dei patrimoni familiari**, senza dimenticare che in alcuni settori (in particolare quello **agricolo**) si tratta di una forma di esercizio dell'attività molto diffusa.

Va però segnalato che **non sempre la detenzione tramite società semplice può considerarsi assimilata ad una detenzione diretta del bene**, in termini di applicazione di **agevolazioni** a cui avrebbero automaticamente diritto i soci se fossero possessori dei beni intestati alla società: mentre per le agevolazioni previste nel campo agricolo i benefici sono applicabili in forza di una specifica previsione normativa, altrettanto non può dirsi per l'esenzione prevista per l'**abitazione principale**, in quanto il fabbricato abitato dal socio **non può conferire l'esenzione alla società**.

#### **La società semplice nel settore agricolo**

Per fruire della **finzione di non edificabilità delle aree** disciplinata dall'[articolo 1, comma 741, lett. d\), L. 160/2019](#) (ossia quella previsione in base alla quale un terreno edificabile secondo lo strumento urbanistico, ai fini Imu, può considerarsi **agricolo**, quindi di fatto esente da imposta per gli operatori del comparto agricolo) è necessario che i terreni siano sia **posseduti che condotti** dal coltivatore diretto ovvero dall'imprenditore agricolo professionale (Iap). In altre parole, deve esservi una sorta di **immedesimazione** nello stesso possessore di tutti i requisiti richiesti dalla norma per fruire della finzione di non edificabilità.

Evidentemente, quando i terreni sono di proprietà dei **soci di una società agricola** che li coltiva, proprio per la differenza tra possessore e coltivatore del fondo, potrebbe sorgere un problema.

Sul punto consta l'**interpretazione pro-contribuente** recata dalla [circolare 3/DF/2012](#): il diritto a fruire dell'agevolazione **non viene meno nel caso in cui i terreni risultino essere posseduti da coltivatori diretti** che però svolgono l'attività su questi terreni attraverso una **società** di cui essi stessi sono soci ed alla quale hanno concesso in affitto o in comodato detti terreni.

Infatti, ai sensi **dell'articolo 9 D.Lgs. 228/2001**, ai soci delle società agricole sono riconosciute le **agevolazioni tributarie previste per le persone fisiche**: *"Ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche..."*

Su questo punto va registrato l'intervento dell'[articolo 78-bis, comma 2, D.L. 104/2020](#), il quale precisa che la richiamata disposizione (articolo 9, comma 1, L. 228/2001) trova applicazione anche in relazione all'applicazione dell'Imu, peraltro con una disposizione di **interpretazione autentica**, valevole anche per il passato.

Pertanto, ad esempio, un terreno agricolo in comproprietà al 50% tra due fratelli, entrambi coltivatori diretti o lap, ma **condotto dalla società semplice agricola da loro partecipata**, è esente dal pagamento dei tributi locali; si badi bene, il beneficio **non** può spettare a favore dei terreni coltivati dalla società agricola quando il possessore, benché sia iscritto alla previdenza agricola, **non sia anche socio** della società che materialmente coltiva detti terreni.

### **L'esenzione per abitazione principale posseduta dalla società semplice**

Le considerazioni appena proposte in merito alla finzione di non edificabilità **non trovano applicazione** in relazione ad altre agevolazioni, quale **l'esenzione prevista per il fabbricato destinato ad abitazione principale**.

**Non è infatti presente** una disposizione analoga quella prevista nell'[articolo 9 D.L. 228/2001](#) per il comparto agricolo, peraltro confermata dall'[articolo 78-bis D.L. 104/2020](#).

Sul tema consta una recente pronuncia **Corte di Cassazione (ordinanza n. 18554 del 08.06.2022)** che conferma **indirettamente** tale considerazione.

La controversia che aveva portato al giudizio verteva su di una **abitazione posseduta dalla società semplice, abitata dai soci della società stessa**; secondo i soci, i soggetti passivi dell'Imu dovevano essere qualificati i **soci** stessi, nella considerazione che la società semplice è una società a mero scopo di godimento e quindi avrebbe dovuto trovare applicazione la **disciplina sulla comunione richiamata dall'articolo 2248 cod. civ.** (nel qual caso, effettivamente, l'Imu sarebbe dovuta dal singolo comunista per la propria quota).

La Cassazione ha, in maniera del tutto condivisibile, respinto tale ricostruzione, osservando come la **società, sia pure semplice, comunque rappresenta un soggetto autonomo** e diverso dalle singole persone fisiche che la costituiscono.

Conseguentemente non è possibile applicare in capo alla società l'**esenzione** che risulta incardinata sui requisiti della **dimora** e della **residenza**, che necessariamente non possono essere verificati in capo all'entità societaria, confermando la nota regola secondo cui le **norme agevolative devono essere di stretta interpretazione**.

Tale interpretazione era peraltro già stata sposata dalla Cassazione nella precedente [sentenza n. 23682 del 24.09.2019](#).

**In tal senso** depone anche la presa di posizione già assunta in relazione al caso del **trust**: per i beni disposti nel trust, infatti, il cui soggetto passivo è il *trustee* (Cassazione, n. 16550/2019), **l'imposta deve essere versata secondo le regole ordinarie senza applicare l'agevolazione per abitazione principale**, a nulla rilevando che l'immobile sia **abitato dal beneficiario** (Cassazione, n. 15988/2020).

## ACCERTAMENTO

### ***Gli elementi che distinguono l'interposizione fittizia di una società***

di **Marco Bargagli**



Come noto, l'**interposizione fittizia di una società** deve essere valutata ai sensi dell'[articolo 37 D.P.R. 600/1973](#), a norma del quale:

- in sede di **rettifica o di accertamento d'ufficio** sono **imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti** quando sia dimostrato, anche sulla base di **presunzioni gravi, precise e concordanti**, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona (comma 3);
- le **persone interposte**, che **provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati** (a norma della disposizione che precede) ad altro contribuente, **possono chiederne il rimborso**.

A questo punto, l'**Amministrazione finanziaria procede al rimborso** dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, **è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento**.

Le disposizioni relative all'interposizione possono riguardare, oltre che le società, anche i *trust*.

Infatti, quando il *trust* ha la natura di 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 viene **considerato meramente interposto**.

Quindi il patrimonio, nonché i redditi da questo prodotti, deve essere **ricondotto ai soggetti che ne hanno l'effettiva disponibilità** (cfr. [Agenzia delle Entrate, circolare 61/E/2010](#) e [circolare 45/E/2010](#), § 1).

L'Amministrazione finanziaria è più volte intervenuta **sul tema dei soggetti interposti**.

A titolo esemplificativo, è stato chiarito che si deve considerare soggetto fittiziamente interposto ***“una società localizzata in un Paese avente fiscalità privilegiata, non soggetta ad alcun***

***obbligo di tenuta delle scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare meramente formale e ben si può sostenere che la titolarità dei beni intestati alla società spetti in realtà al socio*** ([risoluzione 412/E/2008](#) e [circolari 85/E/2001](#), § 2 e [99/E/2001](#), §2.3).

In buona sostanza **l'evasione degli obblighi tributari** può essere perseguita anche **mediante la formale intestazione di atti, disponibilità patrimoniali, attività e, più in generale, di rapporti giuridici a un soggetto diverso dall'effettivo titolare**, concretizzandosi il fenomeno conosciuto come **“interposizione”**.

Secondo la **dottrina civilistica**, l'**interposizione fittizia rappresenta una particolare forma di simulazione**, vale a dire quella **relativa soggettiva e si realizza ogniqualvolta l'accordo simulatorio abbia per oggetto l'attribuzione della qualità di parte del contratto**, che di per sé non è simulato, a un soggetto che resta estraneo al negozio stesso, **limitandosi a prestare il proprio nome**.

Quindi, **l'interposizione fittizia di persona richiede la necessaria partecipazione all'accordo simulatorio non soltanto del soggetto interposto e dell'interponente**, ma anche del **terzo contraente**, chiamato a esprimere la propria adesione all'intesa raggiunta dai primi due.

In definitiva, **l'interposizione fittizia si connoterebbe per il fatto che il soggetto interposto si limita a simulare di voler concludere un contratto**, quando, invece, chi contratta realmente ed esprime, quindi, una propria volontà è il soggetto interponente.

**L'interposizione fittizia** può pertanto essere qualificata come un **rapporto “trilatero” tra interponente, interposto e terzo contraente**.

Secondo la dottrina civilistica tradizionale il **discrimine fra interposizione reale e fittizia sarebbe**, pertanto, da individuare nella partecipazione, o meno, del terzo all'accordo simulatorio (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume III – parte V – capitolo 9 “*Abuso del diritto e interposizione*”, pag. 306 e ss.).

**Sempre sul tema dell'interposizione** si segnala anche il più **recente orientamento** espresso dalla prassi amministrativa con la **risposta ad interpello n. 274/2022**, dove è stato evidenziato che per acclarare l'interposizione di una società estera **occorre valutare attentamente l'attività da questa esercitata**.

La disposizione prevista nel citato [articolo 37 D.P.R. 600/1973](#) ha chiaramente **natura antielusiva e non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente**, essendo sufficiente un **uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico**, che consenta di **eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta** (ex multis, Corte di cassazione, Sez. V, sentenza n. 12788 del 10.06.2011).

Quindi, ferma restando **la legittimità dal punto di vista civilistico di una determinata operazione**, la **disciplina fiscale della stessa** soggiace a regole che non possono essere derogate dalla volontà delle parti (cfr. [risoluzione 21/E/2001](#)).

Infine, per quanto riguarda le **forme di interposizione attuate mediante il ricorso a schemi societari**, il citato documento di prassi ha chiarito che il **fenomeno di interposizione non può essere escluso sulla scorta di elementi solo formali**, quali ad esempio **l'esistenza degli elementi costitutivi di una società** (capitale sociale, oggetto sociale, compagine societaria, *etc.*) ed il **rispetto degli obblighi contabili e di bilancio**, laddove la società sia appositamente costituita al fine di assolvere alla **mera funzione di centro di imputazione dei proventi derivanti da un'attività sostanzialmente riconducibile ad una persona fisica**.