

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 ogniqualevolta 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 contrae 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**.