

Edizione di mercoledì 26 Luglio 2023

PATRIMONIO E TRUST

Il requisito del controllo ai fini dell'esenzione ex articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990
di Luca Procopio, Marco Alberi

CASI OPERATIVI

Termini per la cessione del credito da superbonus
di Euroconference Centro Studi Tributari

PATRIMONIO E TRUST

Dichiarazione dei redditi per il trust non commerciale
di Angelo Ginex

ACCERTAMENTO

Sì all'accertamento integrativo dopo l'adesione
di Arianna Semeraro

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il rimborso della ritenuta estera sui dividendi eccedente quella convenzionale
di Ennio Vial

IVA

Prestazioni mediche esenti in ambito ospedaliero: la parola all'Agenzia
di Stefano Chirichigno

PATRIMONIO E TRUST

Il requisito del controllo ai fini dell'esenzione ex articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990

di Luca Procopio, Marco Alberi



PATRIMONI, FINANZA E INTERNAZIONALIZZAZIONE
Strumenti di gestione e protezione per privati ed imprese

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni. Rinnovo automatico a prezzo di listino.

ABBONATI ORA

L'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 è uno strumento fondamentale nella pianificazione del passaggio generazionale.

In relazione al trasferimento di quote o azioni detenute in soggetti ex articolo 73, comma 1, lettera a), Tuir, per poter godere dell'agevolazione in parola la norma richiede l'acquisizione o l'integrazione del controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), cod. civ. in capo ai beneficiari.

Le condizioni per rispettare il predetto requisito non sono sempre agevoli da identificare e ciò ha suscitato importanti interrogativi fra gli studiosi.

Premessa

Nel presente contributo si vuole approfondire il requisito del controllo richiesto dall'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 ("Tus").

Dopo aver ripercorso la normativa vigente, verranno esaminati i dubbi applicativi legati all'acquisizione del controllo e all'integrazione dello stesso cui fa riferimento il dettato normativo.

Da ultimo ci si soffermerà sull'applicazione dell'agevolazione in commento alle partecipazioni estere.

La normativa

L'articolo 1, comma 78, L. 296/2006, recante *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”* (c.d. *“Legge finanziaria 2007”*), ha aggiunto il comma 4-ter all'articolo 3, Tus.

Con la norma in commento il Legislatore, sollecitato dalla Commissione Europea, dispone l'esenzione dall'imposta di donazione e successione ai trasferimenti di partecipazioni, aziende o rami di esse *“al fine di facilitare il passaggio generazionale delle imprese a carattere familiare, che costituiscono... una delle componenti essenziali della struttura produttiva del Paese”*.

La spettanza dell'esenzione in commento è subordinata al rispetto dei seguenti 3 presupposti:

1. soggettivo, in base al quale l'esenzione è riconosciuta solamente quando i beneficiari del trasferimento sono i discendenti o il coniuge del dante causa;
2. oggettivo, secondo cui il trasferimento deve riguardare esclusivamente aziende, rami di esse o partecipazioni;
3. temporale, in base al quale i beneficiari del trasferimento devono proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo per almeno 5 anni. A tal fine, i beneficiari devono rendere, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione (o alla stipula dell'atto di donazione), un'apposita dichiarazione con la quale manifestano la volontà di proseguire l'attività di impresa ovvero di mantenere il controllo societario per, come detto, almeno 5 anni.

Il mancato rispetto delle condizioni sopra illustrate comporta la decadenza dall'agevolazione.

Per completezza si segnala che il Legislatore ha volutamente ampliato il perimetro applicativo dell'agevolazione in commento, estendendola alla totalità delle aziende seppur l'oggetto delle indicazioni comunitarie fosse limitato alle pmi.

Detto ampliamento non ha trovato il favore della Corte Costituzionale, la quale ritiene *“eccessivo che anche trasferimenti di grandi aziende, di rami di esse o di quote di società, che possono valere centinaia di milioni o addirittura diversi miliardi di euro, vengano interamente esentati dall'imposta, anche quando i beneficiari sarebbero pienamente in grado di assolvere l'onere fiscale. Ciò rende l'esenzione in discorso, per come strutturata, in parte disallineata rispetto alla finalità, in sé certamente meritevole di tutela, di garantire la sopravvivenza dell'impresa e quindi di evitare la dissipazione dell'universo dei valori sociali ad essa indubbiamente riferibili, che derivano dalla sua capacità, in varie forme e modi, di promuovere l'utilità sociale”*.

Le argomentazioni della Consulta hanno sollevato importanti interrogativi circa il mantenimento in vita dell'agevolazione *de qua* così com'è oggi strutturata.

Sarà pertanto di chiaro interesse verificare se il Legislatore interverrà nel ridefinire il perimetro applicativo della norma, restringendolo alle sole pmi.

Il requisito del controllo

In relazione al trasferimento di quote o azioni detenute in soggetti ex articolo 73, comma 1, lettera a) Tuir, il comma 4-ter dell'articolo 3, Tus prevede che *"...il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile"*.

Sulla *ratio* sottesa a tale disposizione di legge si sono interrogati gli interpreti.

Con riferimento all'acquisizione del controllo, dottrina e prassi sono tendenzialmente d'accordo nel sostenere che l'agevolazione in commento trova applicazione quando oggetto del trasferimento è:

- a) una partecipazione di controllo ex articolo 2359, comma 1, n. 1) del cod. civ.;
- b) una partecipazione non di controllo, che, sommata alla partecipazione (non di controllo) già detenuta dal beneficiario, permette al beneficiario di esercitare il controllo ex articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ..

Se dunque sembra esserci una sostanziale convergenza di vedute sulla condizione di *"acquisizione del controllo"* richiesta dalla norma, ciò non può dirsi per quanto concerne invece l'*"integrazione del controllo"*.

Parte della dottrina, infatti, ha sostenuto che *"il riferimento alla integrazione del controllo, accanto alla sua acquisizione, sembrerebbe includere nel regime di agevolazione anche quei trasferimenti di partecipazioni di minoranza che avvengono a favore di un soggetto che ha già il controllo della partecipata, rafforzandolo"*.

Per altra dottrina per *"controllo integrato"* *"si intende l'operazione di trasferimento mediante la quale il soggetto avente causa consegue una maggioranza della sua partecipazione già "di controllo"*.

In senso opposto, si rileva che altra autorevole dottrina ha ritenuto che l'agevolazione non spetti nel caso in cui l'avente causa abbia già il controllo di diritto della società le cui partecipazioni vengono trasferite incrementando ulteriormente la sua partecipazione per effetto di detto trasferimento.

A quest'ultima tesi sembra aderire l'Amministrazione finanziaria (si veda, da ultimo, la risposta a interpello n. 497/E/2021), la quale ha chiarito che rientrano nell'ambito dell'agevolazione in parola *"le ipotesi in cui il beneficiario non disponga, precedentemente al trasferimento delle partecipazioni nella società di capitali, del requisito del controllo, vale a dire di un numero di quote in misura tale da consentirgli di essere già titolare del cinquanta per cento più uno dei voti"*

esercitabili nell'assemblea ordinaria”.

Diversamente, continua l'Amministrazione finanziaria, *“nel caso in cui il beneficiario della donazione sia già titolare ex ante di una percentuale di partecipazione maggiore del cinquanta per cento delle quote o azioni della società, con diritto di voto nell'assemblea ordinaria, per il trasferimento delle quote o delle azioni non si realizzeranno i presupposti per l'applicazione dell'agevolazione...”*.

Quest'ultima interpretazione, accolta dalla prassi, sembrerebbe preferibile in quanto, diversamente argomentando, potrebbero accedere al beneficio in parola anche i trasferimenti di partecipazioni di scarsa entità, di fatto estranee al progetto di pianificazione del passaggio generazionale, perseguendo finalità estranee alla volontà del Legislatore.

Il trasferimento delle partecipazioni e la “prosecuzione dell'attività d'impresa”

I trasferimenti che hanno a oggetto azioni o quote di partecipazione in società di capitali, seguendo un'interpretazione letterale dell'articolo 3, comma 4-ter, Tus, sostenuta da importanti interpreti, godono dell'agevolazione *de qua* qualora il beneficiario si impegni, nella dichiarazione di successione (o all'atto di donazione), a mantenere il controllo della società, le cui partecipazioni sono state trasferite, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

Nient'altro.

La prosecuzione dell'attività di impresa da parte del beneficiario è un requisito necessario solo in caso di trasferimento di azienda (o rami di essa).

Il punto è tuttavia particolarmente dibattuto.

Secondo altra dottrina, infatti, non tutti i trasferimenti di partecipazioni sono meritevoli dell'agevolazione in commento ma solo quelli che consentono all'avente causa di acquisire o integrare il controllo (anche indirettamente), di una società che svolge effettivamente un'attività di impresa.

I medesimi principi sono stati riproposti dalla recente prassi dell'Amministrazione finanziaria.

Anche la giurisprudenza di legittimità sembra orientarsi in tal senso.

Con l'ordinanza n. 6082/2023 la Corte di Cassazione ha infatti stabilito che *“nonostante l'improprietà lessicale nella stesura della disposizione normativa, si perviene alla conclusione che, ai fini dell'esenzione di imposta nel caso di trasmissione di quote di società di capitali, siano necessari non solo l'acquisizione del controllo e la sua detenzione per almeno un quinquennio, ma*

anche l'ulteriore requisito dell'"esercizio dell'impresa" da parte della società trasferita", in quanto "solo a questa condizione il trasferimento del controllo di una società può ritenersi equivalente al trasferimento di un'azienda, e l'agevolazione apprezzabile in una prospettiva di salvaguardia dei livelli occupazionali", mentre "adottando la soluzione contraria, come posto in rilievo da autorevole dottrina, verrebbero agevolate le partecipazioni in "società senza impresa", ovvero dove siano state veicolati beni non costituenti azienda (denaro, fabbricati, terreni, valori mobiliari) con il rischio di uno svuotamento del tributo successorio".

L'orientamento restrittivo di cui sopra, che accomuna parte della dottrina, prassi e recente giurisprudenza di legittimità, supera il dato letterale e impone una riflessione.

Se, infatti, è certamente vero che il Legislatore, con la normativa in esame, ha inteso offrire un'agevolazione affinché l'attività di impresa non venga messa a rischio a causa della fiscalità applicabile al trasferimento di un'azienda (o di un ramo di essa) o di quote di partecipazione al capitale sociale di una società, ciò non può, tuttavia, comportare la limitazione dell'operatività dell'agevolazione in esame sulla base di condizioni e requisiti non espressi chiaramente dal Legislatore.

Attenendosi al mero dato letterale, dunque, è possibile ritenere che il Legislatore abbia voluto agevolare il trasferimento della quota di partecipazione della società in quanto tale, senza richiedere ulteriori verifiche qualitative.

Quando il Legislatore ha inteso fornire ulteriori requisiti validi all'applicazione di una agevolazione lo ha fatto: si pensi ad esempio alla riduzione prevista dall'articolo 25, comma 4-*bis*, Tus dell'imposta afferente alle aziende, quote di società di persone o beni strumentali ubicati in Comuni montani con meno di 5.000 abitanti o nelle frazioni con meno di 1.000 abitanti (anche se situate in Comuni montani di maggiori dimensioni), trasferiti al coniuge o al parente entro il III grado del defunto, che è stata riconosciuta *"a condizione che gli aventi causa proseguano effettivamente l'attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento"*.

Le conclusioni cui giungono Amministrazione finanziaria e Corte di Cassazione dovrebbero dunque essere lette unicamente in ottica antiabuso e specificatamente alla fattispecie ivi trattata.

Ogni altra lettura risulterebbe contraria al dato letterale della norma e potenzialmente idonea a pregiudicare la corretta attuazione di piani di riorganizzazione e passaggio generazionale del tutto legittimi.

Per completezza, tuttavia, appare utile segnalare che, anche alla luce della recente prassi, massima attenzione meritano i trasferimenti che coinvolgono le partecipazioni in *holding*.

Infatti, in caso di trasferimento di azioni o quote, seppur il dettato normativo non entri nel merito delle caratteristiche qualitative che deve avere la società le cui partecipazioni

costituiscono oggetto di trasferimento, richiedendo in capo ai beneficiari solo il mantenimento del controllo delle suddette partecipazioni per almeno 5 anni, riconoscere l'agevolazione *de qua* in assenza del requisito dell'esercizio di impresa potrebbe prestare il fianco a condotte che vanno oltre la *ratio* della norma, permettendo il trasferimento in esenzione di partecipazioni in società c.d. “*senza impresa*” ovvero meri contenitori di *asset*.

La compressione del controllo e lo “svuotamento” dei diritti dell'assemblea ordinaria

Come già chiarito, nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote o azioni emesse dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), Tuir (*i.e.* Spa e Sapa, Srl, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato), l'esenzione spetta per il solo trasferimento di partecipazioni che consente ai beneficiari di acquisire oppure integrare il controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ..

Con riferimento alla nozione di “*controllo di diritto*” il citato articolo del codice civile stabilisce che si realizza quando un soggetto dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di una società, ossia detiene la maggioranza delle quote o azioni della società con diritto di voto nell'assemblea ordinaria.

Anche qui, attenendosi al mero dato letterale, è possibile ritenere che il Legislatore abbia voluto agevolare il trasferimento della quota di partecipazione che permetta al soggetto beneficiario di disporre della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, a prescindere dalla circostanza che il controllo sia in concreto “*depotenziato*”.

In altri termini sarebbe agevolabile il trasferimento di una quota di partecipazione che consente di ottenere formalmente il controllo di una società senza dover indagare la “*sostanza*” della situazione societaria per stabilire se la quota di partecipazione oggetto di trasferimento possa garantire al beneficiario un effettivo potere di influire in modo diretto e immediato sull'attività sociale, indirizzandone la gestione, di fatto controllandola.

Sul punto l'Amministrazione finanziaria, con la risposta a interpello n. 185/E/2023 ha chiarito che l'agevolazione in parola è applicabile nel caso in cui ci sia un trasferimento del “*potere di influire in modo diretto ed immediato sull'attività sociale, indirizzandone la gestione e le delibere, e di decidere sulla possibilità di continuare a mantenere il controllo della società stessa*”.

Nel caso in oggetto, l'Agenzia delle entrate esclude l'applicazione dell'agevolazione *de qua* al trasferimento gratuito *inter vivos* della maggioranza delle azioni con diritto di voto di una Sapa lussemburghese. Ciò in quanto lo statuto della società attribuisce al socio accomandatario (diverso dai beneficiari della donazione), in via esclusiva, il potere di nominare gli amministratori, oltre a riconoscergli la possibilità di porre un veto alla circolazione delle azioni degli accomandanti.

La risposta offre spunti circa il limite massimo di “*compressione*” dei diritti amministrativi che devono essere riconosciuti e preservati in capo all’assemblea ordinaria.

Aderendo all’interpretazione dell’Agenzia delle entrate, per valutare l’applicabilità dell’agevolazione, non basterebbe accertare che vi sia il trasferimento di una quota di partecipazione che consente di ottenere formalmente il controllo di una società ma occorre indagare la “*sostanza*” della situazione societaria per stabilire se la quota di partecipazione oggetto di trasferimento.

Le conclusioni cui giunge l’Amministrazione finanziaria non appaiono del tutto convincenti.

Con riferimento all’integrazione del requisito del controllo di diritto di cui all’articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ., secondo autorevole dottrina, è richiesto unicamente il possesso della maggioranza dei diritti di voto nell’assemblea ordinaria, a prescindere dalla circostanza che il controllo sia in concreto “*depotenziato*” da clausole statutarie e/o da patti parasociali.

La stessa Agenzia delle entrate ha accolto tale orientamento affermando, a commento dell’articolo 117, comma 1, Tuir in materia di consolidato fiscale nazionale, che il controllo di diritto civilistico deve ritenersi integrato in virtù del mero possesso della maggioranza dei voti assembleari, anche laddove questo sia compresso per via di particolari clausole statutarie e/o accordi parasociali.

Quella adottata dall’Amministrazione finanziaria nei 2 documenti di prassi sopra richiamati è un’interpretazione letterale della norma che permette una immediata verificabilità dei requisiti senza dover condurre indagini sull’effettiva presenza del controllo “*sostanziale*”. Verifica, quest’ultima, spesso difficilmente espletabile.

I principi sopra espressi ben potrebbero essere applicati alla fattispecie oggetto del presente elaborato.

Si potrebbe dunque concludere che il possesso della maggioranza dei diritti di voto ex articolo 2359, cod. civ. sia sufficiente per soddisfare il requisito del controllo di diritto richiesto dall’articolo 3, comma 4-*ter*, Tus, nonostante clausole o accordi limitativi. Ciò garantirebbe certezza applicativa e semplicità nella verifica dei requisiti.

L’applicabilità dell’esenzione ai trasferimenti aventi a oggetto partecipazioni in società estere

Con riferimento alla territorialità dell’imposta sulle successioni e donazioni, l’articolo 2, comma 1, Tus dispone che l’imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all’estero.

Il successivo comma 2, precisa, tuttavia, che se alla data dell’apertura della successione (o a

quella della donazione) il *de cuius* (o il donante) non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti.

Si considerano in ogni caso esistenti nello Stato le azioni o quote di società nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale.

Da ciò deriva che, ai fini dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, assume rilievo il trasferimento *inter vivos* o *mortis causa* di partecipazioni in società estere da parte di un soggetto residente in Italia.

Nel circoscrivere l'esenzione alle partecipazioni di società di capitali che consentono al beneficiario di acquistare o integrare il controllo sociale, la norma fa espresso riferimento alle *"quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917"*, norma che include esclusivamente *"le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato"*.

Come già chiarito, qualora le quote sociali o le azioni si riferiscano a società di capitali, a cooperative o a società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, la spettanza del particolare regime fiscale è subordinata alla circostanza che il possesso delle partecipazioni consenta al beneficiario di acquisire o integrare il controllo della società attraverso la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

Con riferimento alla possibile applicazione dell'esenzione in parola alle partecipazioni in società estere, in dottrina si sono affermate 3 tesi contrapposte:

1. la prima, secondo la quale le partecipazioni in società non residenti possono accedere all'esenzione senza dover soddisfare alcun requisito concernente il controllo sociale;
2. un'ulteriore tesi, applicando un'interpretazione *"sistematica"*, ritiene che l'esenzione possa applicarsi alle partecipazioni in società estere alle stesse condizioni applicate alle società residenti;
3. un'ultima tesi, invero minoritaria, escluderebbe *tout court* l'applicazione dell'esenzione alle partecipazioni estere in quanto non espressamente citate dalla normativa (il riferimento è infatti alle sole partecipazioni in entità residenti).

La prima e la terza tesi hanno il grosso limite di discriminare, in senso negativo la prima, e in senso positivo la terza, le partecipazioni in società residenti.

Tale interpretazione sarebbe illogica sia dal punto di vista del diritto interno sia da quello del diritto unionale.

Per quanto riguarda la seconda tesi, la Corte di Cassazione, in linea con l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, ha recentemente stabilito che l'esenzione *de qua* trova applicazione anche per le partecipazioni di società non residenti in Italia se comunque residenti nell'Unione Europa, qualora siano rispettate contemporaneamente le medesime condizioni richieste dalla norma con riferimento alle partecipazioni in società residenti in Italia, ossia:

1. che con la donazione sia integrato o mantenuto il controllo di diritto sulla società partecipata in capo agli aventi causa;
2. che questi si impegnino a mantenere il controllo societario, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, con apposita dichiarazione contestuale alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione.

Tale tesi si basa sul fatto che riconoscere l'agevolazione alle partecipazioni in società non residenti nel territorio dello Stato in modo incondizionato *“definirebbe per queste partecipazioni un regime più favorevole di quello valevole per le partecipazioni in società residenti”* nel territorio dello Stato.

L'interpretazione della Suprema Corte appare, agli occhi degli scriventi, appropriata e in linea con la *ratio* normativa oltre che rispettosa della normativa unionale.

In conclusione, quindi, seppur il dettato normativo faccia esplicito riferimento alle sole Spa, Srl, società cooperative, società di mutua assicurazione e società europee residenti nel territorio dello Stato si ritiene che l'agevolazione in parola sia da estendere anche alle entità non residenti.

Si segnala che l'articolo è tratto da [“Patrimoni, finanza e internazionalizzazione”](#).

CASI OPERATIVI

Termini per la cessione del credito da superbonus

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Un contribuente inizia dei lavori di efficientamento energetico (*superbonus*) in data 10 gennaio 2022, i lavori sono stati ultimati a fine 2022. Tutte le fatture sono state emesse nel 2022; tra tutte le fatture solo una di queste è stata pagata il 10 gennaio 2023 (tutte le altre risultano pagate nel 2022) in quanto si è atteso il DURC di congruità prima del pagamento del saldo.

Il termotecnico ha emesso l'asseverazione ENEA (stato finale) in data 4 febbraio 2023.

Il contribuente intende avvalersi della cessione del credito entro il 16 marzo 2023.

Si chiede conferma al fatto che tutte le spese possono essere oggetto di cessione del credito senza alcuna eccezione, presentando le istanze di cessione credito distinte per anno di riferimento 2022 (per le fatture pagate nel 2022) e un'istanza di cessione del credito per anno di riferimento 2023 (per la fattura pagata nel 2023).

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



PATRIMONIO E TRUST

Dichiarazione dei redditi per il trust non commerciale

di Angelo Ginex



Nel nostro ordinamento giuridico il **trust** ha trovato legittima applicazione con la **L. 364/1989**, entrata in vigore il 1° gennaio 1992, la quale ha ratificato la **Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985**.

A distanza di più di quindici anni dalla sottoscrizione di tale Convenzione, lo Stato italiano, con la **Legge finanziaria per l'anno 2007 (L. 296/2006)**, ha definito la **disciplina fiscale** del **trust**, operando una **"personificazione"** dello strumento mediante il suo **assoggettamento ad Ires**.

Nello specifico, la citata Legge finanziaria, andando a modificare l'[articolo 73 Tuir](#), ha individuato tre categorie di **soggetti passivi ai fini Ires**:

1. i **trusts residenti nel territorio dello Stato** che hanno per **oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali**;
2. i **trusts residenti nel territorio dello Stato** che **"non" hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali**;
3. i **trusts**, con o senza personalità giuridica, **non residenti nel territorio dello Stato**.

Il tema è stato affrontato anche dalla stessa **Agenzia delle Entrate**, la quale, a seguito dei citati interventi normativi, ha inteso fornire **chiarimenti** mediante la [circolare AdE 48/E/2007](#), emessa al dichiarato scopo di fornire una prima interpretazione sufficientemente chiara e coerente del **regime tributario applicabile al trust**.

L'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria non si è esaurita nella circolare enunciata, ma è proseguita con la [circolare AdE 61/E/2010](#), fino ad arrivare oggi all'ultima [circolare AdE 34/E/2022](#), che fornisce diversi e ulteriori chiarimenti circa la **disciplina fiscale dei trusts ai fini dell'imposizione diretta e indiretta**.

Al riguardo è d'uopo evidenziare che la norma permette di qualificare il **trust**, **dal punto di vista soggettivo**, quale **ente commerciale residente**, oppure **ente non commerciale residente**, o

ancora **ente non residente che svolga o meno attività commerciale**, il che andrà ad incidere inevitabilmente sui **redditi rilevanti** (cfr., [circolare AdE 34/E/2022](#), la quale prevede anche alcuni **casi particolari**).

Le norme che disciplinano l'**imposizione diretta dei trusts**, qualunque sia il loro oggetto, identificano principalmente **due fattispecie fiscali**:

- il **trust trasparente**, ovvero il *trust* con un **beneficiario di reddito individuato**, il cui **reddito conseguito sarà tassato in capo al beneficiario** come **reddito di capitale**;
- il **trust opaco**, ovvero il *trust* **senza beneficiario di reddito individuato**, il cui **reddito conseguito sarà tassato in capo allo stesso trust** quale soggetto passivo Ires.

Peraltro, l'Amministrazione finanziaria ha contemplato la possibilità che un *trust* possa essere **al contempo opaco e trasparente** – ovvero, **misto** – nell'ipotesi in cui l'atto costitutivo preveda che **una parte del reddito del trust venga accantonata a capitale e l'altra parte sia attribuita ai beneficiari**.

In tale contesto, ai fini della **determinazione del reddito prodotto dal trust** (sia esso opaco, trasparente oppure misto) si applicano le regole fiscali previste **in base alla natura, "commerciale" o "non commerciale", dell'attività prodotta dal trust**.

Con specifico riferimento al **trust "non commerciale"** residente nel territorio dello Stato, il reddito conseguito è determinato secondo le **regole** previste per gli **enti non commerciali** di cui all'[articolo 143 Tuir](#).

Dunque il *trust* non commerciale, indipendentemente dalla natura trasparente, opaca o mista, è tenuto a determinare il proprio reddito e, di conseguenza, a **presentare annualmente la relativa dichiarazione dei redditi**, nei modi e nei tempi stabiliti per i soggetti Ires, mediante compilazione del **"Modello unico Redditi ENC – Enti non commerciali ed equiparati"**, verificando preliminarmente **se esistono o meno beneficiari individuati** e, per l'effetto, **indicando nel frontespizio del modello la tipologia di trust** di cui si sta presentando la relativa dichiarazione (trasparente, opaco o misto).

Nel dettaglio, ai fini dell'**indicazione della tipologia di trust**, nella **casella "Trust"** va riportato il **codice 1** per il **trust opaco**, il **codice 2** per il **trust trasparente** e il **codice 3** per il **trust misto**.

Con riferimento alla **compilazione del Modello redditi ENC**, laddove si tratti di un **trust trasparente** si dovrà determinare il reddito, senza liquidare l'imposta, e compilare il relativo **quadro PN del "Modello unico ENC"**, **imputando** in tal modo il **reddito conseguito ai beneficiari individuati**.

Viceversa, laddove si tratti di un **trust opaco** la **tassazione del reddito avrà luogo in capo allo stesso trust**, il quale sarà chiamato a determinare il proprio reddito e ad assolvere la relativa obbligazione d'imposta, compilando il **quadro RN del "Modello unico ENC"**.

Poi, nel caso di **trust non commerciale misto**, la parte di reddito non attribuita ai beneficiari e soggetta ad Ires, sarà **imputata al trust** e dovrà essere indicata nel **quadro RN del “Modello unico ENC”**, mentre la parte di reddito e degli altri importi **attribuita ai beneficiari**, sarà imputata a quest'ultimi e sarà indicata nel **quadro PN del “Modello unico ENC”**.

Da ultimo, qualora il **trust non commerciale** detenga **investimenti all'estero** e **attività estere di natura finanziaria** suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, in sede di **dichiarazione dei redditi** si dovrà procedere anche con la compilazione del **quadro RW**, conformemente alla disciplina degli **obblighi di monitoraggio fiscale**. L'**obbligo di compilazione** del quadro RW sussiste anche in capo ai **beneficiari di un trust trasparente** con riferimento alla presentazione della propria dichiarazione dei redditi.

ACCERTAMENTO

Sì all'accertamento integrativo dopo l'adesione

di Arianna Semeraro



Con l'**ordinanza n. 10817**, la Cassazione ha ribadito che è legittimo l'avviso di **accertamento integrativo** emesso sui medesimi fatti per i quali precedentemente sia stato raggiunto un **accordo in adesione** tra Fisco e contribuente.

Tale possibilità è giustificata e legittima tutte le volte in cui, dopo l'adesione, emergano nuovi fatti che rendono **inevitabile l'emissione di un nuovo atto**.

Tali sono le conclusioni a cui giungo i giudici di Palazzaccio dopo aver esaminato la vicenda in contestazione: la società a seguito di verifica generale **definiva le constatazioni** rilevate nel processo verbale di constatazione stipulando un accordo finalizzato alla definizione **in adesione**.

Venivano poi eseguite **ulteriori verifiche** dalla Guardia di Finanza in relazione ai conti correnti della contribuente, a seguito delle quali l'Agenzia delle Entrate notificava, **per le medesime annualità già oggetto di verifica fiscale, ulteriori atti di accertamento**, i quali venivano impugnati dalla contribuente che ne contestava l'illegittimità stante l'accordo di adesione perfezionato.

Per ben comprendere la portata della pronuncia in commento occorre però una preliminare e **breve disamina** dell'istituto **dell'accertamento integrativo**.

Il principio di **unicità e globalità** dell'atto di accertamento è la regola del nostro ordinamento tributario, anche a garanzia del contribuente che deve avere certezza dell'accertamento ricevuto e che lo stesso non nasconda altro.

Vi sono comunque due **eccezioni**:

- **l'accertamento parziale**, ossia l'atto che non chiude definitivamente il discorso sui possibili accertamenti che vedono destinatario il contribuente;

- **l'accertamento integrativo**, ossia un atto notificato successivamente ad un precedente accertamento.

L'accertamento integrativo è disciplinato **dall'[articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973](#)** per quanto riguarda le imposte dirette e **dall'[articolo 57, comma 4, D.P.R. 633/1972](#)** per quel che concerne l'Iva.

Dall'analisi delle citate disposizioni emerge che la possibilità di emettere un avviso di accertamento integrativo è subordinata alla sopravvenuta conoscenza di **nuovi elementi** tali da modificare l'originaria pretesa impositiva.

In altre parole, elementi tali che, **se conosciuti prima** dell'emissione dell'atto originario, **avrebbero comportato una rideterminazione in aumento** del reddito o del maggior reddito e della base imponibile Iva.

Appare ormai consolidato l'orientamento per cui i nuovi elementi sono da considerare nuovi **se non erano neppure conoscibili all'atto della precedente istruttoria**.

A ciò si aggiunga che **[l'articolo 2, comma 4, D.Lgs. 218/1997](#)** stabilisce che anche nel caso in cui le contestazioni fiscali siano **state definite con un accertamento con adesione**, l'attività accertatrice possa essere **reiterata**, qualora:

- l'ufficio sia venuto a conoscenza di nuovi elementi in base ai quali si possa accertare un maggior reddito in misura **superiore al 50 %** del reddito definito e **comunque non inferiore a 74.468,53 euro**;
- sia stato definito un accertamento **parziale**;
- la definizione riguardi i redditi derivanti da **partecipazione nelle società** o nelle associazioni indicate nell'**[articolo 5 Tuir](#)**, o in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- l'azione accertatrice sia esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), **alle quali partecipa il contribuente** nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Nell'annotata pronuncia, i giudici valorizzano il dato testuale delle disposizioni sopra commentate e rigettano la doglianza esposta dal contribuente confermando la **legittimità** dell'avviso di accertamento **integrativo emesso dopo l'avvenuta adesione**.

In particolare, richiamando i principi sanciti con la sentenza della **[Cassazione n. 1542 del 22.01.2018](#)**, hanno ribadito che è legittimo l'accertamento integrativo in caso di sopravvenuta conoscenza di elementi *«noti ad un ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'atto al momento dell'adozione dello stesso, senza che rilevi in senso contrario né l'articolo 33 del medesimo decreto, che pone solo un dovere di reciproca collaborazione tra uffici finanziari e Guardia di finanza, né la circostanza che sia stato effettuato un primo accertamento parziale, in quanto si tratta di uno strumento volto a favorire la sollecita emersione della materia imponibile,*

*che **non preclude**, pertanto, l'esercizio **dell'ulteriore azione accertatrice**, anche **ove definito con adesione**».*

I giudici hanno quindi confermato l'orientamento che estende l'ambito applicativo dell'accertamento integrativo **attenuando**, però, il **principio dell'unicità dell'accertamento** alla base dell'[articolo 43 D.P.R. 600/1973](#).

Ne deriva una **limitazione** dei diritti di **tutela del contribuente** che, nonostante l'intento collaborativo mostrato da quest'ultimo addivenendo ad un accordo in adesione, si vede di fatto **esposto a reiterati accertamenti** e privato di alcuna certezza circa i rapporti giuridici teoricamente già definiti.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il rimborso della ritenuta estera sui dividendi eccedente quella convenzionale

di **Ennio Vial**



Può capitare che i dividendi di fonte estera percepiti da una persona fisica scontino una **ritenuta** in uscita **eccedente quella convenzionale**.

Ciò può accadere per **inerzia** del contribuente che non si è attivato con il sostituto di imposta estero per chiedere l'applicazione della ritenuta convenzionale in luogo della più elevata ritenuta interna, o per il fatto che il **sostituto estero non è legittimato od obbligato ad applicare direttamente la Convenzione**.

Si pensi al caso della **ritenuta Svizzera sui dividendi societari in uscita**, pagati ad un socio non residente, che secondo la Convenzione contro le doppie imposizioni, deve limitarsi al 15%, mentre per normativa interna svizzera può arrivare al 35%. Il contribuente dovrà attivarsi con le **autorità elvetiche per chiedere il rimborso del 20% eccedente**.

Ove si tratti di rimborsi di **ritenute non convenzionali su dividendi relativi a partecipazioni qualificate** maturati fino al 2017 e deliberati fino al 2022, gli stessi non sono da assoggettare ad imposizione.

In tal senso, in modo inequivocabile, depone il passaggio della [circolare 26/E/2004](#), par. 4.3, ove si legge che “*nell’eventualità che i dividendi abbiano scontato nel Paese della fonte, sulla base della relativa normativa interna, un **prelievo in misura superiore rispetto all’aliquota prevista**, ad esempio, dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulate dall’Italia ... , in caso di utili relativi a partecipazioni non qualificate assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta, qualora il contribuente ottenga dall’Autorità fiscale estera il recupero della differenza tra le imposte effettivamente subite e l’aliquota convenzionale, la predetta differenza deve essere **assoggettata a tassazione in qualità di dividendo con le stesse modalità previste per gli utili di fonte estera** (ritenuta da parte del sostituto d’imposta ovvero, autoliquidazione dell’imposta in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell’articolo 18 del TUIR).*”

*Nel caso, invece, di **utili relativi a partecipazioni qualificate**, gli stessi concorreranno alla formazione del reddito imponibile **al lordo di tutte le imposte estere eventualmente applicate**, con la possibilità di scomputo della **sola aliquota convenzionale mentre l'eventuale eccedenza non potrà che essere richiesta all'Amministrazione fiscale dello Stato estero e in caso di ottenimento non dovrà essere nuovamente assoggettata a tassazione.***

Questo approccio risulta coerente in quanto il contribuente italiano, dichiarando la quota imponibile del dividendo **lordo** frontiera, ha pagato, in sede di dichiarazione, la stessa Irpef che avrebbe subito chi, in una situazione analoga, avesse **subito direttamente dalla società estera la ritenuta del 15% e non del 35%**.

Ovviamente, a conclusioni diverse si perviene qualora gli **utili siano relativi a partecipazioni non qualificate o a partecipazioni qualificate, se relativi ad utili maturati dal 2018**.

Ove la partecipazione estera sia intestata ad una fiduciaria residente, questa applicherà la ritenuta italiana a titolo di **acconto del 26% solamente sul netto frontiera dei flussi di dividendi ragguagliato alla quota imponibile**. Diversamente, sui rimborsi della maggiore ritenuta scontata all'estero, non trattandosi di reddito imponibile per il contribuente, non andrà applicata la ritenuta alla fonte, né a titolo di acconto, né tantomeno a titolo di imposta.

Ovviamente, come abbiamo già avuto modo di segnalare, a conclusioni diverse si giunge nel caso in cui si tratti di una **partecipazione non qualificata oppure di una partecipazione qualificata in relazione agli utili maturati dal 2018**.

IVA

Prestazioni mediche esenti in ambito ospedaliero: la parola all'Agenzia

di **Stefano Chirichigno**



Dopo circa un anno di vita del discusso [articolo 18 D.L. 73/2022](#), l'Agenzia prende la parola ed emana una **circolare** illustrativa con tutti i crismi: la [n. 20/E del 7 luglio scorso](#).

Il **settore ospedaliero** non può che accogliere positivamente l'iniziativa che dovrebbe dare un forte impulso all'**omogeneizzazione** delle modalità con cui gli operatori di tale settore stanno assimilando la modifica normativa al regime Iva della propria attività *core* intervenuta a giugno dell'anno scorso.

Ci riferiamo, in particolare, a quei soggetti che **non operano** (o nella misura in cui non operano) **in regime di convenzionamento** per effetto del quale possono applicare il regime di esenzione Iva per l'intera prestazione ospedaliera, ivi incluse le prestazioni mediche sottese, ai sensi del n. 19 dell'[articolo 10 D.P.R. 633/1972](#).

Lo sforzo di **omogeneizzazione** traspare anche dalla scelta di una narrativa tendenzialmente assiomatica, dal **rinvio a circolari e risoluzioni fondamentali** (anche se è stata vanificata la speranza che l'idea di applicare l'Iva solo su parte del corrispettivo eccedente l'importo "in convenzione" evocata dalla [circolare n. 40/1983](#) potesse essere derubricata a momento di aberrazione da lasciare all'oblio del tempo) ma che per la loro "anzianità" rischiavano di essere considerate superate dalla giurisprudenza comunitaria in materia (sicuramente piuttosto "vivace") e, infine, dall'azzardare una **tabella sinottica finale**.

Purtroppo, però, l'Agenzia era chiamata altresì ad un **assai arduo compito**: vale a dire quello di definire i **contorni** e riportare all'interno di **canoni accettabili**, dal punto di vista tanto logico quanto sistematico, la "precisazione" secondo la quale il **regime di esenzione si rende applicabile "anche se la prestazione sanitaria costituisce una componente di una prestazione di ricovero e cura resa alla persona ricoverata da un soggetto diverso da quelli di cui al numero 19), quando tale soggetto a sua volta acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo e per**

l'acquisto trovi applicazione l'esenzione di cui al presente numero; in tal caso, l'esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al terzo" (ultimo periodo aggiunto al n. 18 sopra citato).

La norma muove dal principio secondo il quale, **laddove una prestazione medica non riesce a godere nell'esenzione in quanto inserita nel contesto di una prestazione ospedaliera** (quindi ad un paziente ricoverato) che non sia già esente, deve comunque essere valutato se può godere dell'esenzione in quanto **prestazione medica** (quindi ai sensi del n. 18 invece che del n. 19 dell'[articolo 10](#) in commento).

Detto principio è **incontrovertibile**, mentre è assai più complesso stabilire quali debbano essere i parametri su cui fondare tale valutazione.

Sorprende che l'Agenzia invochi le sentenze della Corte di Giustizia che a suo tempo avevano precisato che il criterio in base al quale va delimitato l'ambito di applicazione delle due fattispecie di esenzione previste dalle suddette disposizioni non è tanto la natura della prestazione, quanto, piuttosto, il **luogo della sua erogazione**.

La **circolare non trae dirette conseguenze da tale arresto giurisprudenziale**, laddove la Giurisprudenza UE successiva ne ha ben circoscritto la portata, in sostanza, rilevando come **la medesima prestazione potrebbe essere esente in base all'una o all'altra delle due ipotesi di esenzione** (a seconda di dove viene resa), ma di certo non aiuta a comprendere quanto prestazioni rese al di fuori del contesto ospedaliero esente (vale a dire per le quali non può essere invocato il regime di esenzione di cui al n. 19), siano comunque esenti in virtù del n. 18.

È pacifico che **non possa essere il luogo l'elemento discriminante**, atteso che sicuramente tutte le prestazioni mediche non ospedaliere (cioè in assenza di ricovero) sono **esenti** a prescindere dal luogo in cui sono rese: a **domicilio**, presso il **gabinetto medico**, in **spazi aperti** (tipicamente per situazioni di emergenza), ma anche presso **cliniche non convenzionate**.

Con ciò **non abbiamo alcun elemento utile per comprendere invece quando prestazioni rese a pazienti ricoverati ciò non di meno rimangono prestazioni mediche (esenti)** ai sensi del n. 18.

Parimenti **non ci aiuta neppure la citazione della sentenza C-106/05** secondo cui non è necessario *"affinché talune prestazioni mediche siano esentate, che le stesse siano fornite nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il prestatore di assistenza sanitaria e la persona in cura"*.

Anche in questo caso **non è agevole comprendere perché e che peso dia l'Agenzia a tale estrapolazione** ed è auspicabile che non se ne travalichi il senso e si trascuri o sviscisi il ruolo che il mandato può (non "deve") svolgere in determinate situazioni.

Si può ipotizzare, ma si tratta di un'ipotesi, che l'Agenzia abbia cercato – forse senza troppa convinzione – un punto di appiglio per la novella domestica che prevede e legittima un **mero riaddebito euro per euro, senza alcuna connotazione civilistica del rapporto sottostante**.

Ma è auspicabile che **non si vada a pregiudicare la possibilità del ricorso al mandato** che nella prassi è largamente invalso nella forma del **mandato con rappresentanza per scongiurare qualsiasi rischio nel far beneficiare il paziente (ricoverato) della prestazione medica esente** anche se per il “filtro” della struttura ospedaliera, avvalendosi della trasparenza di tale filtro.

Ad avviso di chi scrive, quandanche il mandato fosse **senza rappresentanza**, per quanto attiene ai profili oggettivi dell'operazione, il regime Iva rimane il **medesimo tra mandante e mandatario e mandatario e terzo, senza “imporre” una identità di ammontare tra le due operazioni**; al contrario assorbe nel medesimo regime Iva il *mark up* del mandatario ([articolo 13, comma 2, lettera b, D.P.R. 633/1972](#)).

Se si condividono tali principi cardine, allora si può comprendere come si invochi la sentenza C-106/05 per legittimare il nuovo periodo aggiunto al n. 18 sopra citato, in quanto si renderebbe applicabile a quei casi in cui **un rapporto di mandato non è oggettivamente ravvisabile** (forse non è un caso che la circolare ricorra ad una formula atecnica e polisensa, quale quella di rapporto “trilaterale”), atteso che la Corte di Giustizia lo considera **non necessario**.

Rimane però priva di giustificazione alcuna (ma sarebbe stato, come detto, veramente arduo solo tentarla) la scelta di **aver scomposto un corrispettivo unitario in due regimi Iva differenti** che denota la totale inconsapevolezza delle caratteristiche intrinseche del tributo e soprattutto la sensazione che distinguere in base al regime Iva a monte (la circolare non tenta nulla per far estendere l'applicazione della norma alla prestazioni rese da medici legati da un rapporto di lavoro dipendente) sia **difficilmente conciliabile con il principio dell'irrilevanza della forma giuridica ai fini del regime di esenzione** (per tutte C-141/00 Kugler).