

**Edizione di venerdì 15 Settembre 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Acquisto di bene in leasing e fruizione del credito 4.0**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Indennità una tantum ex D.L. 61/2023: domande entro il 30 settembre**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**La residenza fiscale delle persone fisiche e delle società**

di Luigi Ferrajoli

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**Delega fiscale 2023: cosa cambierà per il procedimento accertativo – prima parte**

di Gianfranco Antico, Maurizio Tozzi – Comitato Scientifico Master Breve 365

## **PATRIMONIO E TRUST**

**Tassazione delle attribuzioni da trust estero a beneficiario residente in Italia**


di Angelo Ginex

## CASI OPERATIVI

---

### ***Acquisto di bene in leasing e fruizione del credito 4.0***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

A horizontal banner with a blue border. On the left, there's a circular image showing hands typing on a laptop. To the right of the image is a blue square with 'M3' in white. Next to it, the text 'Master Breve' is in bold. To the right of that, '365 giorni di formazione' is in blue and 'in abbonamento' is in black. Further right, a blue rounded rectangle contains the text 'NUOVA EDIZIONE 2023/2024'. At the bottom center, there's a link 'Scopri le novità della nuova edizione >' in blue. On the far right, there's a stylized graphic of a funnel or cone.

Una società ha prenotato nel 2021 il credito di imposta beni strumentali 4.0 pagando il 20% del costo del bene. Nel 2022 ha stipulato il contratto di *leasing* e interconnesso il bene come risulta da perizia dell'esperto. Si tratta di un macchinario del valore di 240.000 euro per un'impresa di costruzione di opere stradali. Ora ci viene comunicato che il macchinario non è mai stato utilizzato e non è entrato in funzione perché si attendono delle autorizzazioni per poterlo utilizzare.

Come ci si deve comportare in riferimento alla quantificazione, competenza in bilancio e utilizzo del credito di imposta?

È possibile quantificarlo nella misura del 50%, inserirlo in bilancio 2022, riscontarlo regolarmente e attendere semplicemente di utilizzare il credito a partire dall'entrata in funzione del bene?

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### ***Indennità una tantum ex D.L. 61/2023: domande entro il 30 settembre***

di Euroconference Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento - EVENTO GRATUITO

#### **Novità del periodo estivo e Riforma fiscale**

Scopri di più

L'[articolo 8, D.L. 61/2023](#), riconosce – previa istanza da presentare all'Inps entro il prossimo 30.9.2023 – **un'indennità una tantum** (in misura variabile da 500 euro a 3.000 euro) a favore di **lavoratori autonomi e professionisti** che sono stati costretti a **sospendere la loro attività lavorativa/professionale**, a causa degli **eventi metereologici**, che hanno interessato **alcune regioni del centro Italia** (Emilia Romagna, Marche e Toscana).

#### **A chi spetta l'indennità**

L'indennità in parola può essere richiesta dai seguenti soggetti:

- collaboratori **coordinati e continuativi**, ivi compresi;
- i collaboratori di cui all'[articolo 409 c.p.c.](#), iscritti alla **Gestione separata Inps, Inpgi e Enpapi**;
- i titolari di rapporti di **collaborazione coordinata e continuativa** per i quali è obbligatoria la contribuzione previdenziale obbligatoria presso le **casce professionali autonome** (o le gestioni Inps);
- i dottorandi, gli assegnisti di ricerca e i medici in formazione specialistica.
- titolari di rapporti di **agenzia e di rappresentanza commerciale**, iscritti alla Gestione commercianti o alla **Gestione separata Inps** (c.d. "venditori porta a porta");
- professionisti e lavoratori autonomi (compresi i titolari di attività di impresa), tra cui:
- i **lavoratori iscritti alla Gestione speciale dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani** e degli esercenti **attività commerciali** (compresi coadiuvanti e coadiutori);
- i lavoratori iscritti alla Gestione speciale per i **coltivatori diretti e per i coloni e mezzadri** (compresi lap, coadiuvanti e coadiutori);
- i **pescatori autonomi** di cui alla L. 250/1958;
- i liberi **professionisti iscritti alla Gestione separata Inps**, ivi compresi i partecipanti a studi associati (o società semplici);

- i lavoratori autonomi che svolgono attività per la quale vige l'obbligo contributivo presso la Gestione speciale ex Enpals;
- i **professionisti** iscritti agli enti gestori di forme **obbligatorie di previdenza** e assistenza di cui al D.Lgs. 509/1994 e al D.Lgs. 103/1996 (c.d. professionisti con cassa).

### Prima condizione di accesso: ambito territoriale

Per accedere all'indennità in parola, i lavoratori autonomi e/o professionisti devono, alla **data dell'1.5.2023**, avere la **residenza (o il domicilio)**, ovvero **devono operare** (in via esclusiva) in uno dei **Comuni per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza**. Limitatamente agli **agenti e rappresentanti** è necessario che questi **operino prevalentemente** in detti comuni.

REGIONE	EMILIA ROMAGNA	
Provincia	Comune	Ambito territoriale
Ferrara	Argenta	Frazione di Campotto e Lavezzola.
Bologna	Borgo	Tossignano, Tutto il territorio comunale.
	Casalfiumanese, Castel del Rio,	
	Fontanelice, Loiano,	
	Monghidoro, Monterenzio,	
	Monzuno, Mordano.	
	Bologna	Frazione di Paleotto.
	Budrio	Frazioni di Prunaro, Vedrana e Vigorso.
	Castel Guelfo di Bologna	Località di capoluogo ovest.
	Castel Maggiore	Frazioni di Castello.
	Castel San Pietro Terme	Frazioni di Gaiana e Montecalderaro, Molinonovo e Gallo Bolognese, nonché capoluogo parco Lungo Sillaro.
	Castenaso	Frazioni di Fiesso, Laghetti Madonna di Castenaso, XXV Aprile.
	Dozza	Limitatamente al capoluogo.
	Imola	Frazioni di San Prospero, Giardino, Spazzate Sassatelli, Sasso Morelli, Montecatone, Ponticelli, Pieve di Sant'Andrea, Sesto Imolese, Ponte Massa, Tremonti, Autodromo Codrignanese.
	Medicina	Frazioni di Villa Fontana, Sant'Antonio, Portonovo, Fiorentina, Buda, Fossatone, Crocetta, Fantuzza, Ganzanigo, San Martino, Via Nuova.
	Molinella	Frazioni di Selva Malvezzi e San Martino in Argine.
	Monte San Pietro	Frazioni di Monte San Giovanni, Calderino, Loghetto, Amola.
	Ozzano dell'Emilia	Frazione Quaderna zona industriale, Ciagniano,

		Settefonti, Montearmato, Cà del Rio, Molino del Grillo, Noce Mercatale.
	Pianoro	Frazione di Paleotto, Botteghino e Livergnano.
	San Benedetto val di Sambro	Frazione di Bacucco, Ca' Nova Galeazzi e Molino della Valle.
	San Lazzaro di Savena	Frazione di Ponticella, Farneto, Pizzocalbo, Borgatella di Idice e Cicogna.
	Sasso Marconi	Frazioni di Mongardino e Tignano.
	Valsamoggia	Frazioni Savigno, Monteveglio e Castello di Serravalle.
Forlì-Cesena	Bagno di Romagna, Bertinoro, Borghi, Castrocaro Terme e Terra del Sole, Cesena, Cesenatico, Civitella di Romagna, Dovadola, Forlì, Forlimpopoli, Galeata, Gambettola, Gatteo, Longiano, Meldola, Mercato Saraceno, Modigliana, Montiano, Portico e San Benedetto, Predappio, Premilcuore, Rocca San Casciano, Roncofreddo, San Mauro Pascoli, Santa Sofia, Sarsina, Savignano sul Rubicone, Sogliano al Rubicone, Tredozio, Verghereto.	Tutto il territorio comunale.
Ravenna	Alfonsine, Bagnacavallo, Bagnara di Romagna, Brisighella, Casola Valsenio, Castel Bolognese, Cervia, Conselice, Cotignola, Faenza, Fusignano, Lugo, Massa Lombarda, Ravenna, Riolo Terme, Russi, Sant'Agata sul Santerno, Solarolo.	Tutto il territorio comunale
Rimini	Montescudo, Casteldelci, Sant'Agata Feltria, Novafeltria, San Leo.	Tutto il territorio comunale
<b>REGIONE</b>	<b>MARCHE</b>	
<b>Provincia</b>	<b>Comune</b>	<b>Ambito territoriale</b>
Pesaro e Urbino	Fano, Gabicce Mare, Monte Grimano Terme, Montelabbate, Pesaro, Sassocorvaro Auditore, Urbino.	Tutto il territorio comunale
<b>REGIONE</b>	<b>TOSCANA</b>	
<b>Provincia</b>	<b>Comune</b>	<b>Ambito territoriale</b>

Firenze                      Firenzuola, Marradi, Palazzuolo  
sul Senio, Londa. Tutto il territorio comunale.

Ai fini della verifica della predetta condizione di accesso (residenza o domicilio in uno dei predetti comuni), si rappresenta che:

- il **requisito della residenza** viene **verificato automaticamente dall'Inps** in sede di presentazione della domanda;
- il **requisito del domicilio** deve essere **auto dichiarato** dal richiedente in sede di **presentazione della domanda**.

### **Seconda condizione di accesso: sospensione dell'attività**

Per poter richiedere l'indennità in parola, i soggetti interessati devono aver **sospeso la propria attività** professionale/o di lavoro autonomo a causa degli eventi metereologici verificatisi a partire **dall'1.5.2023**.

### **Terza condizione di accesso: essere iscritti ad un ente previdenziale**

La **terza condizione** per accedere all'agevolazione qui in rassegna è che, alla data dell'1.5.2023, i lavoratori interessati:

- risultino **iscritti a qualsiasi forma obbligatoria di previdenza** e assistenza;
- abbiano **l'attività già avviata**.

### **Misura dell'indennità**

L'indennità in parola spetta in **misura variabile** ed è strettamente correlata a ciascun periodo di sospensione **dell'attività di lavoro autonomo/professionale**. In particolare, l'indennità è riconosciuta:

- per il periodo **dall'1.5.2023 al 31.8.2023**;
- nel **limite di 500 euro per ciascun periodo di sospensione non superiore a 15 giorni**.

Si ritiene opportuno precisare che:

- **l'importo complessivamente erogabile** a ciascun richiedente **non può superare i 3.000 euro** (a prescindere dai periodi di sospensione dell'attività autonoma/professionale);

- per il periodo di fruizione dell'indennità **non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa.**

### modalità e termini di presentazione della domanda

La domanda per richiedere l'indennità una tantum – che **potrà essere presentata**, indistintamente, per **ciascun periodo** di sospensione, per **due o più periodi** di sospensione oppure per **tutti i periodi di sospensione** – **deve essere inoltrata all'Inps**, entro il prossimo 30.9.2023, utilizzando, alternativamente, uno dei seguenti canali:


- il **servizio messo a disposizione dall'Istituto di previdenza** all'interno della sezione "Punto d'accesso alle prestazioni non pensionistiche";
- **contact center**;
- 

### La procedura in sintesi

Chi intendesse presentare la domanda avvalendosi del servizio messo a disposizione dall'Istituto di previdenza **dovrà**:

- **accedere**, tramite SPID, CIE o CNS, nella sezione **"Punto d'accesso alle prestazioni non pensionistiche"** del sito *web inps.it*, seguendo il percorso "Sostegni, Sussidi e Indennità", "Esplora Sostegni, Sussidi e Indennità" e selezionare la voce "Vedi tutti" nella sezione "Strumenti";
- selezionare *"Indennità una tantum in favore dei lavoratori autonomi che hanno sospeso l'attività lavorativa nei Comuni indicati nell'allegato 1 del D.L. 61/2023, a seguito degli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023"*.

PRESTAZIONE	DESCRIZIONE
Indennità una tantum in favore dei lavoratori autonomi che hanno sospeso l'attività lavorativa nei Comuni indicati nell'allegato 1 del DL 61/2023, a seguito degli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023	L'Indennità una tantum prevista dall'art. 8 del decreto-legge 01 giugno 2023, n.61 (c.d. DL All..



Prima di procedere con la compilazione della domanda, il sistema richiede di **controllare e confermare i dati** anagrafici e di **residenza del richiedente**, utilizzando, in caso di inesattezze, la **funzione "modifica dati"** per procedere alla loro **correzione**.

### Indicazione del comune di residenza/domicilio e dei periodi di sospensione

Una volta confermati o modificati i propri dati anagrafici, il richiedente dovrà inserire:

il **Comune presso il quale lo stesso era residente** (o domiciliato) e **svolgeva l'attività lavorativa**.

**Indennità una tantum in favore dei lavoratori autonomi che hanno sospeso l'attività lavorativa nei Comuni indicati nell'allegato 1 del DL 61/2023, a seguito degli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023: informazioni aggiuntive**

Fra i requisiti di accesso alla prestazione è necessario essere residente o domiciliato ovvero svolgere la propria attività lavorativa prevalentemente in uno dei Comuni individuati nell'allegato 1 del DL 61/2023 alla data del 4 maggio 2023. Ti invitiamo ad indicare il Comune presso cui svolgeva attività lavorativa alla data del 04 maggio 2023, ovvero era ivi residente o domiciliato:

Comune\*

Comune

Comune obbligatorio



Per l'accesso alla prestazione è necessario altresì aver sospeso l'attività lavorativa a causa dei recenti eventi alluvionali a decorrere dal 1 maggio 2023.

- il **periodo (o i periodi) di sospensione** a causa degli eventi alluvionali, indicando nel dettaglio i **giorni di inizio e fine**.



Ti invitiamo a inserire gli eventuali periodi di sospensione.

EVENTO	PERIODO DAL (GG/MM/AAAA)	PERIODO AL (GG/MM/AAAA)	
Evento sospensione lavoro alluvionati	<input type="text" value="gg/mm/aaaa"/> <small>Data obbligatoria</small>	<input type="text" value="gg/mm/aaaa"/> <small>Data obbligatoria</small>	<input type="button" value="AGGIUNGI&lt;br/&gt;EVENTO"/>

EVENTO	PERIODO DAL (GG/MM/AAAA)	PERIODO AL (GG/MM/AAAA)	RIMUOVI DALLA LISTA
Per questa domanda non sono stati aggiunti eventi			

La funzione “Aggiungi evento” consente al richiedente di **indicare uno o più periodi di sospensione** dell’attività, fino a un massimo di sei periodi, anche non continuativi, purché diversi e non sovrapposti tra loro e riferiti a periodi già trascorsi: **non è possibile**, infatti, **valorizzare un intervallo di tempo riferito a un periodo futuro**.

### Modalità di pagamento dell’indennità

Il software di compilazione della domanda consente al soggetto richiedente di scegliere una tra le seguenti **modalità di pagamento dell’indennità**:

- **accredito su Iban**;
- **bonifico domiciliato** presso Ufficio Postale.

**Indennità una tantum in favore dei lavoratori autonomi che hanno sospeso l'attività lavorativa nei Comuni indicati nell'allegato 1 del DL 61/2023, a seguito degli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023: modalità di pagamento**

Puoi indicare di seguito i dati per l'accredito degli eventuali importi spettanti. E' possibile selezionare solo un'opzione. Se si sceglie il pagamento su conto corrente le informazioni inserite potranno essere memorizzate nell'apposita sezione «I miei conti di accredito» disponibile sotto la voce di menù «I miei dati» per potere essere utilizzate in futuro per eventuali ulteriori domande di prestazione. È possibile indicare IBAN nazionali o esteri su circuito SEPA.

**Informazioni per l'accredito del pagamento**

- ☐ Accredito su IBAN
- ☐ Bonifico Domiciliato presso Ufficio Postale

Annulla compilazione

Torna indietro

Salva in bozza

Continua

La procedura di accesso all'indennità richiede al soggetto che presenta la domanda una serie di dichiarazioni, con **assunzione di responsabilità**, ai sensi dell'articolo 45 D.P.R. 445/2000, con riferimento alle seguenti condizioni:

- di appartenere ad una delle **categorie di lavoratori ammessi all'incentivo**;
- **di possedere i requisiti previsti** per accedere all'indennità;
- alla **veridicità dei dati** e delle informazioni rese in sede di presentazione della domanda;
- di essere a conoscenza di dover restituire quanto indebitamento incassato (e di essere passibile di sanzioni anche penali) qualora, in sede di **verifica**, venisse riscontrata **l'assenza di uno dei requisiti di accesso** all'incentivo.

Io sottoscritto, consapevole delle sanzioni amministrative e/o penali che possono derivare dalla presentazione della domanda con dati inesatti, infedeli o mendaci e delle conseguenze penali, civili ed amministrative, previste dagli articoli 75 e 76 del D.P.R. n. 445 del 2000 per chi rende dichiarazioni false, dichiaro sotto la propria responsabilità, anche ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 45 del predetto D.P.R. n. 445 del 2000, di essere in possesso di tutti i requisiti previsti dalla disciplina normativa dettata per la indennità da me richiesta e, in particolare, come previsto ex articolo art.1-quater dl 228/2021 dichiaro:

- ☐ di rientrare nell'ambito di una delle categorie di lavoratori previste dall'art. 8 del DL 61/2023;
- ☐ che sussistono i requisiti previsti dalla legge per la categoria di appartenenza;
- ☐ che tutti i dati, le attestazioni e le informazioni fornite nel presente modulo di domanda rispondono a verità;
- ☐ di essere a conoscenza che l'INPS procederà alle verifiche ed ai controlli di rito, nonché sono consapevole che con la sottoscrizione e presentazione della presente domanda, comunque autorizzo, ove occorra, il predetto Istituto ad effettuare ogni opportuna verifica e controllo in relazione ai dati, informazioni ed attestazioni contenute nel presente modulo;
- ☐ di essere consapevole che, qualora dai controlli emerga la non veridicità del contenuto di taluna delle dichiarazioni rese o dei dati forniti, decadrò dai benefici conseguenti al provvedimento eventualmente emanato sulla base della dichiarazione non veritiera o dei dati inesatti o infedeli, nonché del conseguente obbligo di restituire all'INPS quanto indebitamente percepito, ferma restando ogni altra sanzione e conseguenza di legge.

La procedura di presentazione della domanda si conclude con la presa visione dell'informativa privacy, dopodiché verrà mostrato il **riepilogo dei dati indicati** e mediante la funzione "Presenta domanda" si potrà procedere alla trasmissione all'Inps della **domanda di accesso all'indennità**. Successivamente alla presentazione della domanda, il soggetto richiedente l'incentivo potrà:

- **accedere alle ricevute** e ai documenti prodotti dal sistema;
- monitorare lo **stato di lavorazione** della domanda;
- aggiornare le informazioni circa le **modalità di pagamento**.

Una volta effettuate dall'Inps le verifiche del caso (es. sussistenza delle condizioni che danno il diritto all'indennità), anche in collaborazione con Enti e Istituzioni esterni, l'istituto procederà a corrispondere **le somme spettanti**:

- sulla base dei **dati dichiarati dal richiedente nell'istanza**, della **documentazione allegata** e di quella a disposizione dell'Inps al momento del pagamento;
- nel limite di **spesa complessivo pari a 253.600.000** euro per l'anno 2023.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***La residenza fiscale delle persone fisiche e delle società***

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione

#### **Residenza fiscale delle persone fisiche e delle società**

Focus sui regimi agevolati per gli impatriati

Scopri di più

Il concetto di **residenza fiscale** è uno dei principi cardine del nostro sistema tributario. L'[articolo 2, comma 1 e comma 2, Tuir](#) stabilisce la **soggettività passiva Irpef** dei contribuenti, asserendo che sono considerati “*soggetti passivi d'imposta le **persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato**. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano **residenti** le persone che **per la maggior parte del periodo d'imposta** sono iscritte nelle **anagrafi della popolazione residente** o hanno nel territorio dello Stato il **domicilio** o la **residenza** ai sensi del Codice Civile*”.

La **residenza** è “*il luogo in cui una persona ha la **dimora abituale***” ([articolo 43, comma 2, cod. civ.](#)); è quindi rappresentativa di una **situazione di fatto**, in quanto si fonda sulla permanenza in un **dato luogo** (elemento oggettivo) e sull'intenzione del soggetto di stabilire la **propria dimora** (elemento soggettivo).

Ai fini fiscali, la residenza (intesa come iscrizione anagrafica, domicilio o residenza ai sensi del codice civile) deve verificarsi per la “*maggior parte del periodo d'imposta*”. Con tale espressione si intende la permanenza per un **periodo minimo di 183 giorni**, anche non in maniera continuativa. Così facendo, si verificherebbe “*la sussistenza di un **legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio dello Stato**, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri di solidarietà di cui all'articolo 2 della Costituzione*” ([circolare n. 304/E/1997](#)).

L'**articolo 4** delle **Convenzioni contro le doppie imposizioni** prevede che l'espressione “*residente in uno Stato contraente*” designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è **assoggettata ad imposta** nello stesso Stato, a motivo del suo **domicilio**, della sua **residenza**, della **sede della sua direzione** o di ogni altro criterio di natura analoga. Nel caso in cui, in applicazione delle varie leggi nazionali, il soggetto risulti residente in più Stati, sono previsti particolari criteri (cd. “*Tie breaker rules*”) al comma 2 dell'articolo 4 delle Convenzioni Ocse, da applicarsi secondo un preciso **ordine di priorità**, che presuppone la verifica dei criteri successivi solo se il criterio precedente non è stato in grado di individuare una sola residenza.

Il **primo criterio** è il **possesso dell'abitazione permanente**; se il soggetto possiede **una sola**

**abitazione** in uno solo degli Stati contraenti la convenzione, si presume che questo sia il **paese di residenza**. Qualora il soggetto possieda delle abitazioni in entrambi gli Stati, il soggetto sarà ritenuto residente nello Stato in cui le sue **relazioni personali ed economiche sono più strette** (il cd. “**centro degli interessi vitali**”). Rientrano sia le relazioni familiari, sociali, nonché la sede degli affari o il luogo dai quali si amministra la proprietà. Se tali tipologie di relazione sono distinte (relazioni sociali in un paese e relazioni economiche nell'altro Stato), le **relazioni familiari** avranno un **peso maggiore** (tuttavia, si veda CTR Liguria sentenza n. 87/1/2012, in cui si attribuisce maggiore preminenza alle relazioni economiche).

Il **secondo criterio** afferma che il soggetto sarà considerato residente nello Stato contraente nel quale **soggiorna abitualmente**. Il **terzo criterio** stabilisce che, se la persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, o in nessuno di essi, si ritiene che sia **residente nello Stato in cui ha la nazionalità**. L'ultimo è un **criterio residuale**, in quanto se la persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati, “*le autorità competenti degli stati contraenti risolvono la questione di comune accordo*”.

Per le **società** e le **persone giuridiche**, la “residenza fiscale” viene individuata con il sussistere di uno dei **tre criteri** indicati dall'[articolo 73, comma 3, Tuir](#):

- la **sede legale**: si tratta di un **criterio oggettivo e formale**, facilmente identificabile dall'**atto costitutivo** e dalle risultanze del **Registro delle Imprese**; di fatto tutte le società costituite in Italia sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato (a meno che naturalmente non abbiano trasferito la residenza in altro Paese);
- la **sede dell'amministrazione**: seppur non ne esista una definizione positiva, con tale locuzione si è soliti intendere il **luogo in cui si svolge la concreta attività amministrativa o direzionale** di una società;
- l'**oggetto principale**: si intende l'**attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari** indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

I criteri dettati dalla norma sono fra loro **alternativi** e **non classificabili secondo un ordine gerarchico** di priorità, sicché, al fine di individuare la residenza a fini fiscali di una società o un ente in Italia, **è sufficiente accertare la ricorrenza di uno solo di essi**.

Nel verificare la residenza fiscale di un soggetto bisogna tenere conto anche di quanto previsto dalla **Convenzione contro le doppie imposizioni** stipulata con l'altro Stato, se esistente. In ambito convenzionale, la definizione del concetto di residenza ha importanza fondamentale per dirimere i casi di **doppia imposizione dei redditi** che si possono verificare qualora **entrambi gli Stati** contraenti considerino, in base alla propria normativa interna, lo stesso soggetto **fiscalmente residente** sul proprio territorio. In caso di **conflitto tra la norma interna e quella convenzionale**, quest'ultima prevale sempre sulla prima.

L'Amministrazione Finanziaria, nei controlli effettuati per **verificare la residenza fiscale in Italia** di un soggetto estero, può utilizzare **qualunque elemento indiziario** che possa dimostrare l'**esterovestizione** della società straniera.

Particolare attenzione viene posta nelle ipotesi in cui il **controllo della residenza ai fini fiscali** avviene:

1. **in modo “mirato”**: sulla base di un’analisi preliminare e ragionata della **struttura** e dell’**operatività** della società;
2. **in modo “indiretto”**: nelle fasi di **accesso presso una società residente** ove viene **rinvenuta documentazione** di varia natura attinente all’operatività di una società formalmente costituita all’estero e che, in quanto tale, **non avrebbe titolo per essere custodita in Italia**.

Evidentemente, dei tre criteri di collegamento individuati dall’[articolo 73, comma 3, Tuir](#), assumono **rilevo preponderante** il criterio della **sede dell’amministrazione** e quello dell’**oggetto principale**, i quali vanno analizzati tenendo in debita considerazione i rilevanti mutamenti intervenuti nella **dimensione internazionale dell’attività imprenditoriale** e delle sue particolari **dinamiche legate al mercato**.



## LA LENTE SULLA RIFORMA

### ***Delega fiscale 2023: cosa cambierà per il procedimento accertativo – prima parte***

di **Gianfranco Antico, Maurizio Tozzi** – Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento - EVENTO GRATUITO

#### **Novità del periodo estivo e Riforma fiscale**

Scopri di più

L'[articolo 17, L. 111/2023](#), indica principi e criteri direttivi specifici per la **revisione dell'attività di accertamento**, prevedendo misure di **semplificazione** e norme volte a favorire il dialogo con il contribuente, con particolare attenzione **all'adempimento spontaneo e collaborativo**.

La **lettera a)**, del comma 1, del citato [articolo 17, L. 111/2023](#), prevede come obiettivo **la semplificazione del procedimento accertativo**, anche mediante l'utilizzo delle tecnologie digitali in grado di ridurre gli oneri amministrativi a carico dei contribuenti. Trattasi di previsione programmatica che ovviamente potrà essere oggetto di analisi esclusivamente dopo aver visionato i primi passi previsti al riguardo.

La successiva **lettera b)**, stabilisce l'applicazione in via generalizzata del **principio del contraddittorio, a pena di nullità**, fuori dai casi dei **controlli automatizzati** e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e la previsione di una disposizione generale sul **diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario**, secondo le seguenti caratteristiche:

- **disciplina omogenea**, indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo (a tavolino, ovvero mediante accessi, ispezioni e verifiche);
- **termine congruo a favore del contribuente – non inferiore a 60 giorni** – per formulare **osservazioni** sulla proposta di accertamento;
- obbligo da parte dell'ente impositore di **motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente**;
- estensione del livello di maggior tutela previsto **dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#)** (su questo aspetto ricordiamo che la **Corte costituzionale (sentenza n. 47/2023)** ha riconosciuto che “la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale” invitando il legislatore a porre in essere “un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata”). Il principio di delega sembra quindi orientato ad **accogliere il monito dei giudici costituzionali**, rendendo



generalizzati i principi di fondo che già governano il contraddittorio preventivo nelle ipotesi attualmente disciplinate dal legislatore.

A seguire, **la lett.c) del richiamato comma 1**, è volta ad introdurre una **razionalizzazione e un riordino delle disposizioni normative in materia di attività di analisi del rischio**, nel rispetto della normativa in materia di tutela della riservatezza e accesso, evitando pregiudizi alle garanzie dei contribuenti; sul punto, come si legge nel Dossier del Senato del 19.4.2023, l'articolo 1, commi 681-686, L.160/2019, ha già previsto che, per le attività di analisi del rischio di evasione, **l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza** si possano avvalere delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le **altre banche dati** di cui dispongono, allo scopo di individuare **criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo**, nel rispetto di specifiche condizioni poste a protezione dei dati personali dei cittadini ([circolare n. 21/E/2022](#)). Nulla di particolarmente rilevante all'orizzonte, dunque, ma soltanto la conferma dell'utilizzo della mole di **informazioni digitali** disponibili per intercettare presunte situazioni di evasione.

La seguente **lettera d)**, in linea con la precedente lett. c) appena richiamata, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, invita il Governo a introdurre **specifiche forme di cooperazione tra le amministrazioni, nazionali ed estere**, che effettuano attività di controllo sul corretto adempimento degli obblighi in materia tributaria e previdenziale, anche al fine di minimizzare gli impatti nei confronti dei contribuenti e delle loro attività economiche.

La **lettera e)**, **introdotta nel corso dell'esame parlamentare**, si propone di rivedere, nel rispetto della normativa dell'UE e delle pronunce della Corte di giustizia dell'UE, anche attraverso la promozione di accordi di cooperazione tra le amministrazioni dei Paesi membri e di forme di collaborazione tra le amministrazioni nazionali territorialmente competenti, le disposizioni finalizzate alla prevenzione, al controllo e alla repressione **dell'utilizzo abusivo e fraudolento del regime doganale** che consente l'esenzione dal pagamento dell'Iva al momento dell'importazione nell'UE, come previsto all'[articolo 143](#), paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28.11.2006, anche al fine della **tutela del bilancio nazionale** e dell'UE nonché del regime dei dazi.

Ancora, la **lettera f)**, ha altresì delegato il Governo a **potenziare l'utilizzo di tecnologie digitali**, anche con l'impiego di sistemi di **intelligenza artificiale**, al fine di ottenere attraverso la piena interoperabilità delle banche dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti e garantirne il tempestivo utilizzo per:

- realizzare interventi volti a **prevenire gli errori dei contribuenti** e i conseguenti accertamenti;
- operare azioni mirate, idonee a **circoscrivere l'attività di controllo nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale**, con minore impatto su cittadini e imprese, anche in termini di oneri amministrativi;
- perseguire la riduzione dei fenomeni di evasione e di elusione fiscale, **massimizzando i**

### **livelli di adempimento spontaneo** dei contribuenti.

Particolare attenzione (a partire dal comma 1, **lettera g**, dell'[articolo 17, L. 111/2023](#)), viene rivolta al perseguimento della riduzione del fenomeno dell'evasione attraverso misure che favoriscono **l'adempimento spontaneo del contribuente**.

Le future disposizioni sul tema dovranno **prevedere il potenziamento del regime dell'adempimento collaborativo** (cd. cooperative compliance) di cui al titolo III del **D.Lgs. 128/2015**, con cui è stato istituito il rapporto collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Tali norme dovranno pertanto:

- **accelerare il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto**; allo stato, il regime dell'adempimento collaborativo è riservato per gli **anni 2022, 2023 e 2024**:
  - ai **soggetti residenti e non residenti** (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi **non inferiore a 1 miliardo di euro**;
  - ai **soggetti residenti e non residenti** (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi **non inferiore a un miliardo di euro** e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo;
  - alle imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle entrate, fornita a seguito di **istanza di interpello sui nuovi investimenti** ([articolo 2, D.Lgs. 147/2015](#)) indipendentemente dal volume di affari o di ricavi;
  - ai soggetti che **fanno parte del Gruppo Iva** di imprese già ammesse al regime, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi;
- **consentire l'accesso** al regime di **adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità**, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto ha i requisiti di ammissione richiesti, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo;
- introdurre la possibilità di **certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati** di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, **anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili**, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria;
- prevedere la possibilità di gestire in **regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime**;
- istituire nuove e più penetranti **forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale**, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime, prevedendo, anche, la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo;
- stabilire **procedure semplificate di regolarizzazione della posizione del contribuente** in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia che comportano la necessità di effettuare

ravvedimenti operosi;

- prevedere l'emanazione di un **apposito codice di condotta** che disciplini i diritti e gli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti;
- prevedere che **l'esclusione dal regime, in caso di violazioni fiscali non gravi**, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, sia **preceduta da un periodo transitorio di osservazione**, al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime;
- **potenziare gli effetti premiali** connessi all'adesione al regime **prevedendo**, in particolare:
  - l'ulteriore riduzione, **fino all'eventuale esclusione**, delle sanzioni amministrative tributarie per **tutti** i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti **dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato** da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, **fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente**, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente;
  - l'esclusione, di **specifiche misure di alleggerimento delle sanzioni penali tributarie**, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di **dichiarazione infedele**, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime che hanno tenuto comportamenti non dolosi e comunicato preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, l'esistenza dei relativi rischi fiscali;
  - **la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento** previsti dall'[articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973](#) e dall'[articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), nei confronti dei contribuenti il cui sistema fiscale sia certificato, sempre fatti salvi i casi di frodi;
  - **istituti speciali di definizione in un predeterminato lasso temporale del rapporto tributario circoscritto**, in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti.

Viene inoltre prevista l'introduzione – comma 3, dell'[articolo 17, L. 111/2023](#) – di un **regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia nonché per quelle che la mantengono all'estero ma possiedono, anche per interposta persona o tramite trust**, nel territorio dello Stato un reddito complessivo, comprensivo di quelli assoggettati a imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo d'imposta, mediamente pari o superiore a un milione di euro. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni prima viste, anche in merito alla semplificazione degli adempimenti e agli effetti ai fini delle sanzioni amministrative e penali.

## PATRIMONIO E TRUST

# *Tassazione delle attribuzioni da trust estero a beneficiario residente in Italia*

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

## Dichiarazione dei redditi del trust

Scopri di più

Il **trust** è uno strumento giuridico a **carattere fiduciario** che, in virtù della sua preziosa duttilità, può assumere connotazioni molto diverse tra loro.

In questo contributo ci focalizziamo sul **trust istituito all'estero** e avente **beneficiari individuati residenti in Italia**, al fine di verificarne il regime di imposizione diretta e indiretta nonché gli eventuali obblighi di monitoraggio fiscale.

Preliminarmente è utile ricordare che, ai sensi dell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), la **residenza fiscale** del trust viene ricondotta in **Italia** se ivi sussiste, per la **maggior parte del periodo di imposta**, la **sede legale** oppure la **sede dell'amministrazione** oppure l'**oggetto principale** del trust. Inoltre, sempre nella medesima disposizione, ma con specifico riguardo al **trust estero**, si legge che possono considerarsi comunque **fiscalmente residenti in Italia**:

- salvo prova contraria, i **trusts istituiti in Stati (o territori) a "fiscalità privilegiata"**, in cui **almeno uno dei disponenti** e **almeno uno dei beneficiari** del trust siano **fiscalmente residenti in Italia**;
- i **trust istituiti in Stati (o territori) a "fiscalità privilegiata"** quando, successivamente alla loro costituzione, un **soggetto residente nel territorio italiano** effettui in favore del trust un'**attribuzione** che importi il **trasferimento** di proprietà di **beni immobili** o la **costituzione** o il **trasferimento di diritti reali immobiliari**, anche per quote, nonché **vincoli di destinazione** sugli stessi.

Portando l'attenzione all'ipotesi del **trust estero con beneficiari di reddito residenti in Italia** – oggetto di specifica analisi da parte dell'Amministrazione finanziaria ([risposta ad interpello n. 237/2023](#)) – ci si è posto il **problema interpretativo** circa la **disciplina applicabile** per il **regime di tassazione diretta e indiretta** dei **redditi percepiti** dai beneficiari Italiani, nonché il conseguente dubbio in relazione alla sussistenza del dovere di adempimento agli **obblighi di monitoraggio fiscale**, previsti per i redditi esteri. In particolare, nel caso in esame, l'istante era divenuto **beneficiario**, a seguito del **decesso del padre**, di una **rendita erogata da un trust**, istituito molti anni prima dalla nonna ed avente come **trustee una società con sede negli Stati**

## Uniti.

Innanzitutto, dopo attenta disamina, l'Amministrazione finanziaria, tenuto anche conto delle **disposizioni** presenti nell'**atto istitutivo** del trust, lo qualificava come **trust trasparente ai fini fiscali**. Pertanto, con riferimento all'**imposizione diretta**, l'Agenzia delle entrate – rammentando che per la determinazione del reddito del trust residente rilevano i **redditi ovunque prodotti**, mentre per il trust non residente rilevano **solo i redditi prodotti in Italia** – ha meglio precisato che, in presenza di un **trust estero** con **beneficiario residente in Italia** (oppure nel caso di **beneficiario residente** di un **trust opaco istituito in un Paese a “fiscalità privilegiata”**) rileva, ai fini fiscali, il **reddito complessivo del trust riferibile allo stesso beneficiario, indipendentemente dal requisito della territorialità**. Conseguentemente, nell'ipotesi di un **trust trasparente** – come nel caso in esame – a prescindere dalla circostanza che il trust sia o meno residente in Italia, il reddito sarà **in ogni caso tassato come reddito di capitale in capo al beneficiario**, mediante **diretta imputazione per trasparenza** allo stesso e in proporzione alla sua quota di partecipazione, applicando così le regole proprie relative alla tassazione del soggetto beneficiario. Tale reddito, dunque, concorrerà alla formazione del **reddito complessivo del beneficiario residente** e sarà indicato nel **quadro RL** della dichiarazione dei redditi.

Proseguendo l'analisi con riferimento agli **obblighi di monitoraggio fiscale**, si rileva, in via generale, che sono **assoggettati** alla disciplina del **monitoraggio fiscale**, sia il **possessore diretto di una attività di natura finanziaria all'estero**, ma anche il soggetto che risulti esserne il **titolare effettivo**. In particolare, con specifico riguardo ai **soggetti residenti beneficiari di trust**, come già ampiamente chiarito dalla [circolare n. 34/E/2022](#), ciò che rileva, ai fini della **qualificazione di titolare effettivo di reddito estero**, è che essi siano «**individuati o facilmente individuabili**» e che, quindi, dall'atto istitutivo del trust (o da altri documenti) sia possibile, **anche indirettamente**, identificarli.

Per tale motivo, come nel caso oggetto di interpello, sono tenuti all'**adempimento** degli **obblighi di monitoraggio fiscale** tutti i **beneficiari di trust estero residenti in Italia**, anche solo individuati per classi (a titolo esemplificativo, eredi legittimari del disponente) mediante compilazione del **quadro RW** della propria dichiarazione dei redditi, indicando gli **investimenti** nonché le **attività estere di natura finanziaria** suscettibili di produrre **redditi imponibili in Italia**.

Invece, in relazione all'eventuale applicazione in capo al beneficiario dell'**imposta sulle successioni e donazioni**, si deve rammentare che, trattandosi di una **fattispecie di donazione definibile “a formazione progressiva”** – con cui il disponente provvederà ad arricchire i beneficiari per mezzo del **programma negoziale attuato tramite il trustee** – i requisiti della territorialità ovvero la residenza del disponente nonché la localizzazione dei beni apportati, devono essere verificati all'atto di apporto dei beni al trust, ovvero sia nel momento in cui si verifica l'**effettivo “spossessamento” dei beni** da parte del disponente per effetto della segregazione ([circolare n. 34/E/2022](#)). Di conseguenza, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, le **attribuzioni** effettuate dal trustee **a favore del beneficiario non rientrano tra i**

**beni e i diritti che compongono l'attivo ereditario** e, per questo, **non devono essere ricomprese** nella **base imponibile** in sede di dichiarazione di successione.