



Edizione di lunedì 4 Dicembre 2023

CASI OPERATIVI

Territorialità delle prestazioni di servizio su autovetture
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Le conseguenze del decesso del socio di studio associato
di Laura Mazzola

LA LENTE SULLA RIFORMA

Residenza fiscale delle persone giuridiche: i nuovi criteri
di Marco Bargagli

PENALE TRIBUTARIO

La confisca per equivalente nei reati tributari
di Luigi Ferrajoli

IMPOSTE SUL REDDITO

I dividendi percepiti dalla società semplice ed il principio del look through
di Ennio Vial

CASI OPERATIVI

Territorialità delle prestazioni di servizio su autovetture

di Euroconference Centro Studi Tributari



Una Srl prepara auto da rally e assiste i propri clienti durante le manifestazioni sportive – gare di rally.

Un loro cliente è una società svizzera costituita nella forma di SA che si è iscritta e parteciperà a una gara di rally in Italia e a una gara di rally in Svizzera.

Si chiede se la prestazione di preparazione e assistenza della Srl italiana rientri tra le prestazioni *ex* articolo 7-*quiquies*, D.P.R. 633/1972 o tra quelle generiche *ex* articolo 7-ter D.P.R. 633/1972.

E quindi:

a) se la prestazione per la gara che si svolgerà in Italia dovrà essere assoggettata a Iva italiana o dovrà essere fatturata fuori campo Iva *ex* articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972;

b) se la prestazione per la gara che si svolgerà in Svizzera dovrà essere fatturata fuori campo Iva *ex* articolo 7-*quiquies*, D.P.R. 633/1972 o *ex* articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972.

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Le conseguenze del decesso del socio di studio associato

di **Laura Mazzola**

Convegno di aggiornamento

Reddito di lavoro autonomo: focus operativi e novità della Legge Delega

Scopri di più

Il **decesso del professionista, socio dello studio associato**, determina lo **scioglimento del rapporto limitatamente allo stesso**.

Come disciplinato dall'[articolo 2284, cod. civ.](#), in merito alla società semplice, “*Salvo contraria disposizione del contratto sociale, in caso di morte di uno dei soci, gli altri devono **liquidare la quota agli eredi**, a meno che non preferiscano sciogliere la società ovvero continuarla con gli eredi stessi e questi vi acconsentano*”.

Ne deriva che, anche tenuto conto del **carattere personale del rapporto** nello studio associato e dei requisiti richiesti per svolgere una professione di tipo intellettuale, la **possibilità di continuare con gli eredi sembra**, salvo diverso accordo, **da escludere**.

Agli eredi del professionista spetta la **liquidazione della quota dello studio associato**, la quale risulta costituita da due componenti:

- **la quota di utili;**
- **la quota di patrimonio netto.**

La **quota di utili** è formata dagli **utili pregressi**, e non ancora distribuiti, **e dagli utili relativi al lavoro svolto** dal 1° gennaio alla **data del decesso** del professionista.

Al fine di determinare la quota di utili relativa all'anno del decesso, si può scegliere **una delle due seguenti impostazioni**:

- determinare i **ricavi e i costi** secondo il **criterio di competenza**, ossia sulla base delle prestazioni effettuate dal professionista deceduto e dei costi relativi;
- **determinare i ricavi e i costi** secondo il **criterio di cassa**, ossia sulla base degli incassi realizzati e delle spese sostenute.

Il primo criterio, quello **di competenza**, appare **più equo**, ma richiede maggiori e diversificati conteggi; mentre il secondo criterio, quello **di cassa**, risulta **più facile e di rapida**

determinazione, ma non sempre congruo rispetto al lavoro effettivamente svolto dal *de cuius*.

Si possono, però, ipotizzare **soluzioni intermedie**, magari basate su una quantificazione forfettaria e calcolata come media, ragguagliata al periodo intercorso tra il **primo gennaio** e la **data del decesso**, degli ultimi periodi di imposta.

La seconda componente, rappresentata dalla **quota di patrimonio netto**, è costituita dagli **apporti di denaro o di beni in proprietà o godimento da parte dei professionisti associati**.

In merito, l'[articolo 2289, cod. civ.](#), afferma che *“Nei casi in cui il rapporto sociale si scioglie limitatamente ad un socio, questi o i suoi eredi hanno diritto soltanto ad una **somma di denaro che rappresenti il valore della quota**. La liquidazione della quota è fatta in base alla **situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento**”*.

Dalla lettura della norma deriva l'impossibilità, per gli eredi, di **pretendere la restituzione dei beni conferiti** in proprietà o in godimento, **salva diversa pattuizione** contenuta nello statuto dello studio associato.

In particolare, lo **statuto** potrebbe alternativamente:

- considerare lo studio associato obbligato al pagamento e, di conseguenza, provvedere ad una **riduzione di utili e di patrimonio netto**;
- considerare gli associati superstiti obbligati al pagamento e, di conseguenza, **mantenere inalterato il patrimonio e accrescere la quota liquidata degli associati superstiti** che hanno provveduto al pagamento.

Risultano poi tassati i **redditi percepiti dagli eredi e dai legatari**.

A tali soggetti è data la facoltà, salvo loro diversa opzione, di **tassare separatamente tutti i redditi prodotti dal professionista deceduto e da loro riscossi**, se rilevanti ai fini fiscali nel momento della percezione.

LA LENTE SULLA RIFORMA***Residenza fiscale delle persone giuridiche: i nuovi criteri***di **Marco Bargagli**

OneDay Master

**Investimento estero attraverso la stabile organizzazione
(aspetti civilistici)**

Scopri di più

Con il termine esterovestizione si è solito identificare una **dissociazione fra residenza formale e residenza sostanziale** del soggetto passivo, attuata con il precipuo scopo di beneficiare di un regime fiscale più vantaggioso rispetto a quello del Paese di effettiva appartenenza.

Può essere definita come un'operazione attraverso la quale una società **riesce formalmente ad allocare in un altro Paese la residenza fiscale**, nonostante conduca nel territorio italiano la **propria attività principale**, ovvero risulti avere **localizzato in Italia la sede della propria amministrazione**.

L'ordinamento domestico contiene **particolari disposizioni in materia di residenza fiscale** contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, come di seguito evidenziato:

- **per le persone fisiche**, l'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), attualmente dispone che: *“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”*;
- **per le società di persone e le associazioni** l'[articolo 5, comma 3, lett. d\), Tuir](#), prevede che: *“si considerano residenti le società e associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”*;
- **per le società di capitali, gli enti, i trust**, l'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), dispone che: *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato*.

Inoltre, esiste una disposizione antielusiva in tema di trust e avuto riguardo gli **organismi di investimento collettivo del risparmio**.

Infatti, per espressa disposizione normativa, **si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da**

quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'[articolo 168-bis, Tuir](#) (ossia nei Paesi a fiscalità privilegiata), in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

Infine, **si considerano residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti** in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'[articolo 168-bis Tuir](#) (ossia nei **Paesi a fiscalità privilegiata**) quando, **successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato 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.**

Ritornando alla **disamina relativa ai soggetti Ires**, al momento rilevano i seguenti criteri, **alternativi tra di loro** che, sulla base delle disposizioni contenute nell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), consentono di **radicare la residenza fiscale del soggetto passivo in Italia:**

- la sede legale;
- la sede dell'amministrazione;
- l'oggetto principale.

Di contro, in **ambito internazionale**, per **evitare fenomeni di doppia imposizione**, si fa riferimento **all'articolo 4, paragrafo 3 del modello OCSE di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi.**

Il criterio mutuato dal modello Ocse di convenzione, nella versione emendata nel 2017, attualmente prevede che, nell'ipotesi in cui una società sia **considerata residente in due diversi Stati**, la residenza fiscale della persona giuridica **sarà individuata sulla base di un accordo tra le autorità competenti (denominato *mutual agreement*), che dovrà tenere conto:**

- **del luogo di direzione effettiva** (*place of effective management*);
- **del luogo di costituzione** (*the place where it is incorporated or otherwise constituted*);
- **di ogni altro fattore rilevante** (*any other relevant factors*).

Sul punto, giova ricordare che **l'Italia ha precisato che la sede di direzione effettiva illustrata nel paragrafo 25 del Commentario all'articolo 4 del Modello OCSE**, deve anche tenere conto che **"nel determinare la sede di direzione effettiva deve essere preso in considerazione il luogo ove l'attività principale e sostanziale dell'ente è esercitata".**

Il Consiglio dei ministri del 16.10.2023 ha approvato i **due decreti legislativi di attuazione della L. 111/2023** (c.d. Legge delega fiscale), che propongono di fissare **nuovi criteri di collegamento con il territorio dello Stato italiano** che, ove riscontrati per la maggior parte del periodo d'imposta, consentono di riquilibrare la residenza fiscale delle società ed enti, compresi i trust.

Nello specifico, l'articolo 2 della bozza citata interviene sull'attuale formulazione dell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#). In estrema sintesi, qualora le **proposte di modifica siano confermate**, in futuro saranno **considerate residenti in Italia le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo di imposta (183 giorni) avranno nel territorio dello Stato:**

- la sede legale;
- la **sede di direzione effettiva**;
- la **gestione ordinaria in via principale**.

Sul punto, occorre precisare che:

- la **sede di direzione effettiva** coincide con la **continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso**;
- la **gestione ordinaria** è invece riferita al **continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso**.

Una particolare disposizione riguarda i trust: gli stessi saranno considerati residenti in Italia, **salvo prova contraria**, qualora **siano costituiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata** e almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust **siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato**.

Inoltre, saranno considerati residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust istituiti **in Stati o territori a fiscalità privilegiata** quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato 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**.

La confisca per equivalente nei reati tributari

di Luigi Ferrajoli

OneDay Master

Base imponibile, aliquote, soggetti passivi, detrazione e dichiarazione

Scopri di più

La Suprema Corte di cassazione è stata recentemente chiamata a pronunciarsi, con la **sentenza n. 39115/2023**, in tema di **confisca** applicata nell'ipotesi di declaratoria di estinzione del reato per **prescrizione**.

Nel caso di specie, l'imputato era stato prosciolto con la formula di non doversi procedere per il delitto di cui all'[articolo 10 bis, D.Lgs. 74/2000](#), con conferma della **confisca** di una ingente somma corrispondente alle **ritenute** risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti e non versate dalla società di cui il medesimo imputato era legale rappresentante. Detto importo era stato sottoposto a **confisca direttamente** nei confronti della società o, in mancanza, anche **per equivalente**, nei confronti dell'imputato.

Secondo la Corte di Appello, *"il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può applicare, a norma dell'art. 240, comma 2, n. 1, c.p., la confisca del prezzo del reato e, a norma dell'art. 322-ter c.p., la confisca del prezzo o del profitto del reato sempre che si tratti di confisca diretta e vi sia stata una precedente pronuncia di condanna, rispetto alla quale il giudizio di merito permanga inalterato quanto alla sussistenza del reato, alla responsabilità dell'imputato e dalla qualificazione del bene da confiscare come profitto o prezzo del reato"*.

L'imputato proponeva, dunque, ricorso per Cassazione, deducendo l'erronea applicazione dell'[articolo 12 bis, D.Lgs. 74/2000](#).

Il Giudice di legittimità ha ritenuto **fondata** l'impugnazione, **annullando senza rinvio** la sentenza limitatamente alla confisca per equivalente.

In quanto **misura di sicurezza patrimoniale**, la confisca si applica anche in caso di prescrizione del reato ([articoli 236, c.p., e 210, comma 1, c.p.](#)), ad **eccezione** del caso di **appartenenza del bene a persona estranea al reato** e sempre che vi sia stata una precedente pronuncia di condanna e l'accertamento relativo alla sussistenza del reato, alla penale responsabilità dell'imputato e alla qualificazione del bene da confiscare come prezzo o profitto, rimanga inalterato nel merito nei successivi gradi di giudizio.

Come sottolineato dal Collegio, **la confisca di cui all'[articolo 12 bis, D.Lgs. 74/2000](#)**, introdotta dall'[articolo 10, comma 1, D.Lgs. 158/2015](#), si pone in linea di continuità con quella precedentemente prevista, **con due sole eccezioni**:

- la sua **applicabilità a tutti i reati previsti dal D.Lgs. 74/2000** e;
- la sua **inoperatività per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario**.

Ciò posto, nel caso in esame, il Tribunale aveva disposto la **confisca del profitto del reato direttamente nei confronti della società** che aveva tratto vantaggio dalla condotta illecita del suo amministratore e, solo in caso di impossibilità, **nei confronti dell'imputato** (nella forma per equivalente).

La Corte di Appello aveva confermato tale statuizione, pur dichiarando di non doversi procedere nei confronti dell'imputato, perché il reato a lui ascritto **si era estinto per intervenuta prescrizione**.

Secondo la Corte di Cassazione, **la prescrizione non osta alla applicazione della confisca diretta del profitto nei confronti della società**, mentre risulta fondata la doglianza relativa alla **confisca per equivalente, di natura sanzionatoria e non suscettibile di applicazione in assenza di condanna**.

L'introduzione dell'[articolo 578 bis c.p.p.](#) ha reso tuttavia **possibile, per il Giudice dell'impugnazione, decidere sulla confisca di cui all'[articolo 12 bis, D.Lgs. 74/2000](#), anche in caso di prescrizione**.

Sul punto, il Giudice di legittimità ha osservato che, come autorevolmente chiarito dalle **Sezioni Unite con la sentenza n. 13539/2020**, il richiamo contenuto nell'[articolo 578 bis c.p.p.](#) alla **confisca "prevista da altre disposizioni di legge"**, in quanto formulato senza ulteriori specificazioni, **ha una valenza di carattere generale**, capace di ricomprendere anche le confische disposte da fonti normative poste al di fuori del Codice penale.

La norma è dunque applicabile anche alla confisca di cui all'[articolo 12 bis D.Lgs. 74/2000](#) ma, con riguardo alla confisca per equivalente e alle forme di confisca che presentino comunque una **componente sanzionatoria, non per i fatti posti in essere prima della sua entrata in vigore**, come statuito con il provvedimento delle **Sezioni Unite n. 4145/2022**, secondo cui la disposizione di cui all'[articolo 578 bis c.p.p.](#) ha, con riguardo alla confisca per equivalente e alle forme di confisca che presentino comunque una componente sanzionatoria, **natura anche sostanziale**.

Nel caso di specie, **posto che il reato per il quale si è proceduto è stato commesso precedentemente**, la **confisca per equivalente nei confronti dell'imputato non avrebbe potuto essere confermata dalla Corte di Appello**.

Per tali ragioni, **ferma restando la confisca diretta del profitto ai danni della società**, la



sentenza impugnata è **stata ritenuta meritevole di annullamento** senza rinvio limitatamente alla confisca per equivalente, che deve essere dunque eliminata.

IMPOSTE SUL REDDITO

I dividendi percepiti dalla società semplice ed il principio del look through

di **Ennio Vial**

Master di specializzazione

Società semplice: inquadramento, fiscalità e utilizzi

Scopri di più

I **dividendi provenienti da società di capitali e percepiti da società semplici** sono, a regime, soggetti al principio del c.d. **look through**. In sostanza, mentre nel caso delle snc e delle sas gli stessi concorrono a formare reddito imponibile in capo al socio della società di persone per il 40%, 49.72% o per il 58.14% (a seconda del momento di maturazione), venendo imputati al socio nel quadro H, **nel caso della società semplice si applica una sorta di “super trasparenza”**. Infatti, il dividendo proveniente da una società di capitali, non solo **deve essere dichiarato dal socio della società semplice** stessa, ma lo stesso addirittura **non transita in alcun quadro dichiarativo del modello SP** del socio società semplice.

Per semplicità, ci limitiamo in questa sede ad analizzare il caso del **socio di società semplice residente** e della **società di capitali** ugualmente residente in Italia.

A seguito della **modifica operata dall'[articolo 32-quater, D.L. 124/2019](#)**, la tassazione avviene **direttamente in capo al socio** della società semplice, **salvo un periodo transitorio** che si è concluso lo scorso 31.12.2022 quanto meno a livello di delibera, per gli utili maturati dal 2020 e per tutti gli utili deliberati dopo il 31.12.2022 (a prescindere dal periodo di maturazione).

Ciò comporta che, in molti casi, la società di capitali che paga detti dividendi non **opera alcuna ritenuta alla fonte** e li **distribuisce alla società semplice**. Quest'ultima darà indicazione ai vari soci di inserirli nella loro dichiarazione dei redditi per un ammontare imponibile che varia **a seconda della natura del socio**.

Più in dettaglio, se il **socio è una società di persone commerciale**, la stessa dovrà dichiarare il dividendo per il 58.14% del relativo ammontare. Diversamente, se il socio è **una società di capitale**, il dividendo concorre alla **base imponibile limitatamente al 5%**.

Infine, se il socio è **un ente non commerciale**, come ad esempio un trust, il dividendo dovrà concorrere alla base imponibile per **il 100% del suo ammontare**.

Nell'ultimo caso, per fare un esempio, tale impostazione trova conferma nelle istruzioni al rigo

RL1 del Modello Redditi ENC ove si legge che *“Vanno, altresì, indicati, gli utili distribuiti alle società semplici, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, anche nei casi di cui all’articolo 47, comma 7, del TUIR, dalle società e dagli enti di cui all’art. 73, comma 1, del TUIR che si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci (art. 32-quater del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124).*

Rimane, da ultimo, il caso, invero più frequente, del **socio persona fisica che opera nella sua sfera privata**. In questo caso, la società di capitali partecipata dalla società semplice, su specifica indicazione ricevuta dalla società semplice stessa, deve operare una **ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 26%**. Il dividendo netto, pertanto, non subirà ulteriore tassazione in capo al socio persona fisica. Nel conto corrente della società semplice, infatti, confluirà il **dividendo già al netto della ritenuta**.

Questo regime fiscale non è scevro di conseguenze nel caso in cui si debba **valutare la società semplice come holding**. Un aspetto positivo è legato al fatto che, se i soci della società semplice sono persone fisiche che si sono create la holding rivalutando le partecipazioni a pagamento e cedendole al prezzo di mercato alla società semplice, **non vi possono essere contestazioni di cash out** da parte dell’Agenzia. Ciò per l’evidente circostanza per cui il dividendo pagato dalla società *target* **non sconta la tassazione del 1.2% ma la tassazione alla fonte del 26%**.

Non si può configurare, pertanto, alcun risparmio fiscale.

Tale circostanza pone l’accento sul fatto che **la società semplice non rappresenta un veicolo efficiente per acquisire la liquidità**, al fine di reinvestirla nelle società di capitali partecipate. **La società di capitali, sotto questo profilo, appare molto più efficiente.**

A diverse conclusioni, invece, si giunge se dobbiamo valutare la società semplice come **liquidity company**. La soluzione, da valutarsi come alternativa alla detenzione di liquidità da parte di persone fisiche, offre **alcuni vantaggi**. Ad esempio, **l’importo massimo di Iva dovuta non può superare i 14.000 euro**, come per l’imposta di bollo.