



NEWS

# Euroconference

**Edizione di mercoledì 28 Febbraio 2024**

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Intestazione fiduciaria di partecipazioni societarie e obbligo di ritrasferimento**  
di Valerio Sangiovanni

## **CASI OPERATIVI**

**Imponibilità delle prestazioni eseguite all'estero da parte di una ATI**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**Il versamento del saldo Iva 2023: termini e modalità di pagamento**  
di Stefano Rossetti

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Servizi in locali esterni distaccati dalla farmacia**  
di Alessandro Bonuzzi

## **BILANCIO**

**Requisiti per l'esenzione Iva delle prestazioni delle fattorie didattiche**  
di Luigi Scappini

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**Controlli simultanei e verifiche congiunte fra amministrazioni nazionali ed estere**  
di Gianfranco Antico

**OPERAZIONI STRAORDINARIE**

## ***Intestazione fiduciaria di partecipazioni societarie e obbligo di ritrasferimento***

di **Valerio Sangiovanni**

**Circolari e Riviste**

**LA RIVISTA DELLE  
OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4%** anziché € 180 + 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.

**-35%**  
**Abbonati ora**



*Può essere concordato tra le parti che Tizio ceda a Caio la partecipazione societaria in via fiduciaria, con l'accordo che Caio debba – su richiesta di Tizio – ritrasferire la quota a Tizio. Il punto è che la materia della intestazione fiduciaria di partecipazioni non è espressamente disciplinata nel nostro ordinamento. Inoltre, capitano conflitti tra fiduciante e fiduciario, il quale rifiuta il ritrasferimento della quota. Se non vi è un accordo scritto tra le parti, si pone anche il problema di provare la pattuizione che obbliga al ritrasferimento. Nel presente articolo illustriamo la giurisprudenza sulle intestazioni fiduciarie di partecipazioni, soffermandoci sull'obbligo di ritrasferimento in capo al fiduciario.*

### **Introduzione**

Con l'espressione di “*contratto fiduciario*” o di “*patto fiduciario*” (in latino: *pactum fiduciae*) ci si riferisce a un accordo in forza del quale dei beni di significativo valore (immobili e/o partecipazioni societarie) vengono trasferiti da Tizio a Caio, con l'accordo che Tizio ha diritto di ottenere da Caio la restituzione di detti beni. In questo articolo ci soffermiamo, in modo particolare, sull'intestazione fiduciaria di partecipazioni societarie<sup>[1]</sup>. Il contratto fiduciario è un contratto atipico, non essendo disciplinato espressamente nel nostro ordinamento. A esso si applica, dunque, l'articolo 1322, comma 2, cod. civ., secondo cui “*le parti possono anche concludere contratti che non appartengano ai tipi aventi una disciplina particolare, purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico*”.

Le ragioni per cui vengono posti in essere accordi fiduciari possono essere diverse. Volendo fare qualche esempio, si pensi in primo luogo al caso in cui il disponente sia indebitato e voglia sottrarre le quote societarie a eventuali azioni esecutive da parte dei creditori (ferma restando l'esperibilità del rimedio revocatorio).

In altre circostanze, l'intestazione fiduciaria può essere “*vantaggiosa*” dal punto di vista fiscale. Altre volte ancora, il trasferimento fiduciario può avere la funzione di eliminare controversie

tra i soci. Si tratta del caso in cui 2 soci al 50% litigano, ma si accordano per trasferire ciascuno una piccola percentuale del capitale sociale (ad esempio lo 0,1%) a un terzo di comune fiducia, il quale si trova così a essere l'ago della bilancia delle decisioni societarie. Nell'esempio fatto, riducendosi la percentuale di partecipazione di ciascuno dei 2 soci al 49,9%, solo con il consenso del terzo fiduciario (con lo 0,2%) si raggiungono le maggioranze richieste dalla Legge per l'assunzione delle deliberazioni assembleari. A seconda dei casi, il fiduciario appoggerà il socio Tizio oppure il socio Caio, nell'interesse della società.

### **La forma del patto fiduciario**

Che forma deve avere l'accordo in forza del quale le parti concordano che Tizio trasferisce a Caio la partecipazione, con la contestuale previsione che Caio sia poi obbligato a ritrasferire la partecipazione a Tizio? La giurisprudenza indica che, per questo contratto, non sono richieste forme particolari. Non è richiesta la forma scritta, né a fini di validità dell'atto né a fini probatori<sup>[2]</sup>.

Bisogna, però, distinguere tra l'accordo fiduciario e gli atti esecutivi dell'accordo fiduciario. In esecuzione del patto fiduciario, ci saranno 2 trasferimenti di partecipazioni: prima da Tizio a Caio e poi, quando Tizio chiederà la restituzione della quota, da Caio a Tizio. Per gli atti esecutivi del trasferimento delle partecipazioni dovranno essere osservate le disposizioni che, nei vari tipi societari, disciplinano il trasferimento, quantomeno ai fini della pubblicità nel Registro Imprese e dell'opponibilità nei confronti della società. Ci si dovrà, in particolare, avvalere di un notaio, con forma scritta dell'atto di cessione di quote.

La Cassazione ha affrontato le tematiche della forma dell'accordo fiduciario in una sentenza del maggio 2020<sup>[3]</sup>. L'ex marito intesta all'ex moglie una quota di una società semplice, proprietaria di un alloggio in una località sciistica. In base all'accordo, l'ex moglie diviene titolare del 98% della partecipazione societaria. L'ex marito chiede successivamente alla ex moglie il ritrasferimento della partecipazione, ma l'ex moglie non vi acconsente. Nasce così un contenzioso tra le parti che arriva davanti alla Suprema Corte. Secondo la Corte di Cassazione, il patto fiduciario non richiede né *ad substantiam* né *ad probationem* la forma scritta, la quale non è necessaria per la validità ed efficacia della cessione tra le parti. L'ex moglie, al fine di opporsi all'obbligazione di ritrasferimento e di poter conservare la titolarità dell'immobile, cerca di valorizzare il dato dell'iscrizione nel Registro Imprese del negozio di trasferimento delle quote. Tuttavia, la Cassazione osserva che tale profilo è estraneo al negozio. Ciò che rileva, ai fini del valido perfezionamento del *pactum fiduciae*, è che il contratto di cessione delle quote non è soggetto a rigori formali; la forma scritta è necessaria solo per l'opponibilità del patto alla società.

In conclusione, la Cassazione stabilisce che l'accordo fiduciario nel caso di specie esiste, pur non rivestendo la forma scritta. Detto patto fiduciario obbliga l'ex moglie a ritrasferire all'ex marito la partecipazione della società titolare dell'immobile.

## Il ritrasferimento delle quote

Il patto fiduciario si compone di 2 parti:

1. l'accordo di trasferimento della proprietà della partecipazione da Tizio a Caio; e
2. il contestuale accordo che consente al cedente di rientrare nella piena titolarità delle quote. Potrebbe, però, succedere che il cessionario della partecipazione si rifiuti di ritrasferirla al cedente originario. La giurisprudenza concerne spesso il rifiuto del fiduciario di ritrasferire le quote o azioni al fiduciante.

Il Tribunale di Milano si è occupato, molto recentemente, di un contenzioso sorto tra il cedente e i cessionari in via fiduciaria delle quote<sup>[4]</sup>. Il caso può essere illustrato come segue. È corrente una Srl con 2 soci, che sono fratelli, ciascuno dei quali è titolare del 50% del capitale sociale. A un certo punto viene fatta un'operazione in forza della quale le quote della Srl vengono trasferite ai 2 figli del secondo fratello (nella misura del 33,33% per ciascuno dei 2 nipoti). In sostanza, si passa da 2 soci Tizio e Caio (fratelli e soci al 50%) a 3 soci Caio e 2 figli di Caio (ciascuno al 33,33%). Il primo fratello Tizio non è più parte della compagine sociale, in conseguenza dell'intestazione fiduciaria. L'accordo tra fratelli prevedeva che la società sarebbe stata amministrata dal primo fratello non più titolare di alcuna quota. A un certo punto, il primo fratello chiede la restituzione delle quote, ma il secondo fratello e i suoi figli si rifiutano. Tizio agisce, dunque, in giudizio contro il fratello e i 2 nipoti, per ottenere l'accertamento di essere il vero titolare del 50% del capitale, avendo avuto la cessione natura meramente fiduciaria. Il giudice milanese, peraltro, rigetta la domanda presentata dal primo fratello. Secondo il Tribunale di Milano, le quote non appartengono più al primo fratello, bensì al secondo fratello e ai 2 nipoti. Il trasferimento delle quote per atto fiduciario – osserva il giudice milanese – comporta un reale passaggio di proprietà delle partecipazioni, con l'aggiunta di un impegno di ritrasferimento delle medesime. La domanda di mero accertamento proposta dal primo fratello è infondata in quanto l'unico modo per riottenere le quote è agire ai sensi dell'articolo 2932, comma 1, cod. civ., quindi con un'azione costitutiva finalizzata a ottenere una sentenza che si sostituisca al contratto di ritrasferimento non volontariamente concluso. Secondo questa disposizione *“se colui che è obbligato a concludere un contratto non adempie l'obbligazione, l'altra parte ... può ottenere una sentenza che produca gli effetti del contratto non concluso”*.

Il caso viene, dunque, deciso dal Tribunale di Milano sulla base di disposizioni processuali: l'attore ha presentato una domanda (di mero accertamento) diversa da quella (costitutiva) che avrebbe dovuto correttamente presentare. L'azione in giudizio viene, dunque, rigettata. Tuttavia, nella sostanza, l'attore ha ragione e – avviando una diversa azione in giudizio e formulando correttamente le domande – dovrebbe riuscire a ottenere la restituzione delle percentuali di capitale di sua spettanza.

Anche il Tribunale di Venezia si è occupato del mancato ritrasferimento delle

partecipazioni[5]. La particolarità di questo caso è che, paradossalmente, è il fiduciante a non voler più riprendersi le quote e vi viene “costretto” mediante azione in giudizio da parte del fiduciario. Si tratta di una Srl unipersonale, la quale ha una persona fisica che ne è socio unico e amministratore unico. La società ha un lavoratore dipendente e il socio propone al dipendente di cessare di essere tale per divenire socio unico e amministratore unico della società. L'intestazione della quota avviene su base fiduciaria, nel senso che l'originario socio avrebbe potuto – in qualsiasi momento – chiedere il ritrasferimento della titolarità della quota. Come spesso accade in questi casi, l'accordo fiduciario è solo verbale: non vi è alcun testo scritto che preveda la natura fiduciaria del trasferimento e l'obbligo del fiduciario di ritrasferire la quota. In assenza di un testo scritto, è necessario comprendere quali fossero stati gli accordi verbali tra le parti, basandosi anche su elementi presuntivi. Il Tribunale di Venezia si convince che, nel caso di specie, ci fosse stato un accordo fiduciario di trasferimento e successivo ritrasferimento. Ci sono, difatti, alcuni elementi anomali nel rapporto tra le parti, che si giustificano solo con la natura fiduciaria dell'intestazione. La prima di queste circostanze è che il socio cedente aveva rilasciato una dichiarazione scritta al nuovo socio e amministratore, con la quale lo manlevava da qualsiasi responsabilità (e da qualsiasi danno) nella quale fosse potuto incorrere nell'amministrare la società. Secondo il giudice veneziano, una simile dichiarazione di manleva è indice del fatto che il vero socio e amministratore di fatto sarebbe rimasto il primo socio. Viene poi prodotto in giudizio un carteggio tra le parti dal quale emerge la natura fiduciaria del trasferimento della partecipazione. L'elemento, però, centrale per dimostrare che si tratta di un'intestazione solo formale della quota è il fatto che per il trasferimento non viene pagato alcun prezzo.

In conclusione, il Tribunale di Venezia ritiene raggiunta la prova che l'intestazione della partecipazione è meramente fiduciaria e pronuncia sentenza con la quale ritrasferisce dal socio Caio al socio Tizio la totalità delle quote partecipative della Srl.

### **L'intestazione fiduciaria di quote ad avvocati**

Si ricordava che il contratto fiduciario può avere diverse funzioni. Una di queste può essere quella di trasferire a un terzo una partecipazione, del tutto minoritaria, affinché il terzo – di comune accordo tra i soci che trasferiscono la quota – rappresenti l'ago della bilancia delle decisioni societarie. Ciò avviene in particolare nelle società con 2 soci al 50% (oppure con 2 gruppi di soci, ciascuno al 50%), che si trovano in situazione di stallo per la conflittualità tra i soci medesimi.

Il Tribunale di Milano si è occupato di una cessione fiduciaria di quota a un avvocato di comune gradimento dei soci, con la complicazione che il fiduciario è successivamente deceduto, subentrando il figlio (anch'egli, peraltro, avvocato)[6]. Il caso può essere illustrato come segue. Viene costituita una Srl, i cui soci sono 2 società. Al fine di evitare blocchi decisionali, già in sede di costituzione della società, una minuscola parte del capitale sociale (0,010%) viene intestato a un avvocato, professionista di fiducia di ambedue i soci, cosicché i 2

soci principali detengono ciascuno il 49,995% del capitale. Tra i 2 soci viene siglato un apposito accordo, denominato di “*joint venture*”, contenente la seguente clausola “*al fine di evitare che la mancata operatività dell’assemblea dei soci possa produrre dei danni alla società e per garantire il rispetto dei presenti patti*” viene dato “*al predetto professionista ... mandato irrevocabile di esercitare il diritto di voto secondo l’esclusivo interesse della costituenda società e in modo conforme ai presenti patti*”.

Il contratto prevede una durata fino al 31 dicembre 2014, e l’avvocato fiduciario muore l’11 novembre 2014. Il patto è, dunque, spirato per 2 distinte ragioni:

- per il venire meno del mandatario;
- nonché per il decorso della sua durata prevista.

Il figlio del primo avvocato denuncia nella propria dichiarazione di successione anche la detenzione della minuscola partecipazione sociale. Uno dei 2 soci chiede il ritrasferimento della partecipazione, detenuta dal figlio dell’avvocato, di sua spettanza (ossia nella misura dello 0,005%), al fine di tornare alla percentuale del 50% esatto.

Poiché il figlio dell’avvocato che aveva originariamente ricevuto il mandato fiduciario si rifiuta di ritrasferire la partecipazione, la società fiduciante si rivolge al Tribunale di Milano per ottenere una sentenza costitutiva del ritrasferimento della partecipazione. Viene chiesta l’applicazione dell’articolo 2932, comma 1, cod. civ., già citato sopra, che consente di ottenere una sentenza costitutiva del trasferimento della partecipazione. Il Tribunale di Milano osserva anzitutto che il *pactum fiduciae* non richiede la forma scritta, nemmeno *ad probationem* (si è esaminata sopra la sentenza della Corte di cassazione che afferma questo principio). L’accordo può, difatti, equipararsi a un contratto preliminare, per il quale l’articolo 1351, cod. civ., prescrive la stessa forma del contratto definitivo, ma la cessione di quote – quanto agli effetti tra le parti – non richiede alcuna forma particolare, nemmeno nel caso in cui la società sia proprietaria di beni immobili.

Entrando nel merito della vicenda, si tratta di stabilire se la società fiduciante abbia diritto di ottenere dall’erede del fiduciario il ritrasferimento della partecipazione. La risposta del Tribunale di Milano è positiva. Secondo il giudice milanese, poiché il figlio ha ricevuto *iure hereditatis* la partecipazione sociale di cui suo padre era titolare, ha altresì ricevuto per la stessa via l’obbligo di ritrasferire a ciascuno dei fiducianti lo 0,005% del capitale.

Venuto meno con la morte del padre e con lo spirare del termine previsto in contratto l’originario mandato, il rifiuto del figlio di restituire alla società fiduciante quanto ricevuto nella sua qualità di successore non può ritenersi legittimo. Per queste ragioni, il Tribunale di Milano pronuncia sentenza, con la quale ritrasferisce dal figlio del fiduciario alla società fiduciante la quota dello 0,005% del capitale della società.

## **Momento della restituzione della partecipazione e prescrizione**

Abbiamo visto che l'accordo fiduciario attribuisce al fiduciante il diritto a ottenere la restituzione della partecipazione trasferita provvisoriamente, e in via solo fiduciaria, ad altra persona. Si è altresì osservato come sia abbastanza frequente, per le ragioni più diverse, che il fiduciario si opponga alla richiesta di restituzione, dovendo così il fiduciante agire in giudizio.

Esistono dei limiti di tempo dell'accordo fiduciario? Ogni pattuizione al riguardo sarà contenuta nell'accordo scritto tra le parti; se manca un accordo scritto, vi sarà stata una pattuizione verbale. In assenza di qualsiasi accordo al riguardo (né scritto né verbale), va privilegiata la tesi per cui il fiduciante può in qualsiasi momento chiedere il ritrasferimento della partecipazione. Del resto, l'articolo 1183, comma 1, cod. civ., prevede che *“se non è determinato il tempo in cui la prestazione deve essere eseguita, il creditore può esigerla immediatamente”*.

Se il fiduciante chiede il ritrasferimento della partecipazione e il fiduciario si rifiuta, potrebbe – a seguito del decorso del tempo – subentrare la prescrizione. Questa tematica è stata affrontata in un'ordinanza del Tribunale di Milano<sup>[7]</sup>. Secondo il giudice milanese, il diritto del fiduciante di ottenere la restituzione dei beni intestati al fiduciario si prescrive con il decorso del termine ordinario di 10 anni, trattandosi di questione di natura contrattuale, con conseguente applicazione dell'articolo 2946, cod. civ. Il decorso del termine di 10 anni coincide con il giorno in cui il fiduciario, avutane richiesta, ha rifiutato il trasferimento del bene.

L'effetto della prescrizione è che il fiduciante perde il diritto a ottenere il ritrasferimento della partecipazione. La quota o le azioni rimangono definitivamente intestate al fiduciario. Vi è sì un inadempimento da parte del fiduciario all'accordo fiduciario, ma vi è anche un eccessivo ritardo del fiduciante nell'agire in giudizio al fine di ottenere la restituzione della partecipazione. Per effetto della prescrizione, la titolarità della partecipazione *“si consolida”* in capo al fiduciario.

## **La domanda di sequestro giudiziario volto al recupero della partecipazione**

Abbiamo analizzato alcuni esempi tratti dalla giurisprudenza nei quali il fiduciante si è visto costretto ad agire in giudizio nei confronti del fiduciario per ottenere la restituzione della partecipazione societaria. Si è visto che si tratta di azioni costitutive ai sensi dell'articolo 2932, cod. civ.. Potrebbe, tuttavia, capitare che vi siano ragioni di particolare urgenza, che rendono il meccanismo di un'azione ordinaria in giudizio troppo lento e rischioso per l'attore, il quale potrebbe – nelle more – patire un danno. Ecco, allora, che si potrebbe chiedere al giudice l'emissione di un'ordinanza d'urgenza ai sensi dell'articolo 700, c.p.c..

Un ulteriore meccanismo processuale riconosciuto dall'ordinamento è il sequestro giudiziario.



A mente dell'articolo 670, c.p.c.: *“il giudice può autorizzare il sequestro giudiziario: 1) di beni mobili o immobili, aziende o altre universalità di beni, quando ne è controversa la proprietà o il possesso, ed è opportuno provvedere alla loro custodia o alla loro gestione temporanea”*.

Se Tizio ha trasferito la partecipazione a Caio in via fiduciaria, l'interposizione è *“reale”*. Questo significa che Caio è il reale titolare della partecipazione e, come tale, potrebbe anche disporre, cedendola a terzi oppure potrebbe comunque porre in essere degli atti pregiudizievoli per il cedente. Ecco, allora, che l'autorità giudiziaria, su istanza del cedente, tenuto conto che vi è una disputa sulla titolarità della partecipazione, potrebbe disporre il sequestro giudiziario.

Il Tribunale di Napoli si è occupato di una domanda di sequestro giudiziario avanzata dal fiduciante nei confronti del fiduciario[8]. Viene costituita una Srl con 2 soci, rispettivamente al 49% e al 51% del capitale. Già al momento della costituzione della società, avviene l'intestazione fiduciaria. Il socio che sottoscrive al 51%, difatti, riceve il danaro per pagare il conferimento direttamente dall'altro socio (titolare *“sostanziale”*, dunque, dell'intera partecipazione societaria), con l'accordo – solo verbale – che a fronte di richiesta del socio di minoranza il 51% sarebbe stato immediatamente trasferito al socio di minoranza.

In via preliminare, il Tribunale di Napoli si chiede se esistano i presupposti processuali per l'emanazione di un provvedimento di sequestro. La risposta è positiva, in quanto l'articolo 670, c.p.c., presuppone una controversia concernente la proprietà o il possesso di beni, che è esattamente quanto avviene nel caso di specie, poiché il socio in via fiduciaria si rifiuta di restituire all'altro socio la partecipazione. Sussiste, secondo il giudice napoletano, anche il *periculum in mora*: la socia fiduciaria, difatti, aveva convocato un'assemblea per sostituire l'amministratore riconducibile alla famiglia dell'altro socio. Questa iniziativa viene interpretata dal Tribunale di Napoli come un chiaro indizio dell'intenzione di estromettere la famiglia dell'altro socio non solo dalla partecipazione al capitale (ciò era avvenuto prima, appunto in forza dell'intestazione fiduciaria), ma anche dalla gestione della società. Il giudice napoletano osserva che la sostituzione dell'amministratore potrebbe avere come conseguenza atti di dismissione del patrimonio o altri atti *extra-vaganti* rispetto al contenuto del patto fiduciario. Non è vero che il *periculum* nascerebbe solo da un atto di imminente trasferimento della quota, afferma il Tribunale di Napoli; al contrario, la gestione della quota tramite un amministratore di comodo potrebbe portare a esiti di frustrazione delle aspettative del socio che asserisce di essere fiduciante.

Entrando, poi, nel merito della vicenda, anche in questo caso – come succede spesso in caso di intestazioni fiduciarie che avvengono solo verbalmente – si pone il problema della prova dell'esistenza di un accordo fiduciario. Il Tribunale di Napoli ribadisce che il *pactum fiduciae* non richiede la forma scritta a fini di validità; al contrario, le dichiarazioni verbali sono in grado di provare l'esistenza di un accordo fiduciario sottostante al negozio di trasferimento. Il patto di fiducia deve considerarsi contratto a forma libera, quand'anche esso preveda che il fiduciario debba trasferire al fiduciante un diritto reale immobiliare, essendo un atto a rilevanza meramente interna tra fiduciante e fiduciario.



Nel caso deciso dal Tribunale di Napoli, il giudice ritiene raggiunta la prova dell'esistenza di un patto fiduciario. In primo luogo, trattandosi di una società agricola, era necessaria la presenza nella compagine sociale di un coltivatore diretto ed era questa la ragione per cui la quota era stata intestata a una persona che rivestiva detta qualifica. In secondo luogo, il danaro necessario per la costituzione della società era stato messo a disposizione da parte della famiglia dell'altro socio. Infine, anche durante la vita della società, era stata solo la famiglia del socio "vero" a finanziare la società, effettuando sia dei versamenti in conto capitale sia dei finanziamenti infruttiferi.

In conclusione, il Tribunale di Napoli si convince che vi sia un accordo fiduciario. Preso atto che il socio fiduciario non intende ritrasferire la partecipazione, il giudice napoletano ordina il sequestro giudiziario della quota pari al 51% del capitale della società, partecipazione formalmente intestata alla socia resistente, e nomina un professionista custode giudiziario della medesima quota.

### **Intestazioni fiduciarie di partecipazioni e arbitrato**

Un'interessante sentenza del Tribunale di Milano si è occupata della possibile devoluzione ad arbitrato delle controversie tra fiduciante e fiduciario<sup>[9]</sup>. La vicenda riguarda 2 soci (Alfa), detenenti ciascuno il 25% del capitale di una Srl, i quali trasferiscono in via fiduciaria le loro partecipazioni a un'altra società (Beta, anche questa in forma di Srl). A un certo punto i 2 soci fiducianti desiderano ottenere il ritrasferimento delle quote, ma viene loro opposto un rifiuto da parte della fiduciaria. I soci si rivolgono allora al giudice milanese per ottenere il ritrasferimento in via coattiva delle partecipazioni.

Nella comparsa di risposta, la società convenuta (Beta) eccepisce che il proprio statuto contiene una clausola compromissoria, cosicché la lite sarebbe di competenza di un tribunale arbitrale. Più precisamente, lo statuto della società fiduciaria (Beta) prevedeva che *"tutte le controversie aventi a oggetto rapporti sociali, comprese quelle relative alla validità delle delibere assembleari, promosse da o contro i soci, da o contro la società, da o contro gli amministratori, da o contro l'organo sindacale, da o contro i liquidatori, saranno risolte mediante arbitrato secondo il regolamento della Camera arbitrale nazionale e internazionale di Milano"*.

Il Tribunale di Milano, tuttavia, rigetta l'eccezione di arbitrato. Bisogna difatti considerare che la clausola compromissoria è contenuta non nello statuto della società le cui quote sono state trasferite ( = società Gamma), bensì nello statuto della società fiduciaria ( = Beta). La controversia in corso non riguarda 2 soci di Beta e non è dunque ricompresa nella clausola compromissoria statutaria di Beta. Inoltre, la lite si fonda sul patto fiduciario tra Alfa e Beta, e non sullo statuto societario di Beta. Per queste ragioni, il giudice milanese rigetta l'eccezione di arbitrato, statuendo la propria competenza a decidere.

Entrando nel merito della controversia, il caso risulta simile a quelli affrontati sopra. Come

detto, 2 soci trasferiscono il 50% (e dunque il 25% ciascuno) a una società, che accetta di operare come loro fiduciaria. Il Tribunale di Milano osserva che il trasferimento delle quote ha efficacia reale, mentre il patto restitutorio ha forza meramente obbligatoria. Affinché possa procedersi alla condanna al ritrasferimento delle quote, bisogna che si provi l'esistenza del patto fiduciario.

Il tema della forma del patto fiduciario è stato affrontato sopra, con riferimento alla decisione della Corte di cassazione secondo cui non è richiesta la forma scritta. Senonché, laddove manchi un testo scritto, può risultare difficile provare l'esistenza dell'accordo (e, a maggior ragione, il suo contenuto). Il giudice milanese chiarisce che la prova del patto fiduciario non soggiace ai limiti della prova testimoniale. La prova può, invece, essere raggiunta anche mediante ragionamento presuntivo, secondo il dettato dell'articolo 2729, cod. civ. (le presunzioni devono essere gravi, precise e concordanti).

Nel caso di specie il Tribunale di Milano si convince che esiste un accordo fiduciario, seppure solo in forma verbale e non scritta. L'argomento principale per giungere a questo convincimento è che le risorse per pagare il prezzo delle partecipazioni erano state messe a disposizione dai medesimi cedenti. Fu pattuito un prezzo per il 50% di 325.000 euro. Il prezzo venne pagato dalla cessionaria, ma successivamente i cedenti rimborsarono a rate quanto corrisposto dalla cessionaria. In sostanza, dunque, il trasferimento avvenne a titolo gratuito, e non a titolo oneroso. Inoltre, i 2 soci cedenti, seppure non formalmente tali, partecipavano alle assemblee e ai CdA della società le cui partecipazioni erano state fiduciariamente trasferite alla cessionaria: non possedevano il diritto di voto, ma “*controllavano*” lo stesso le decisioni della società e le scelte gestorie. Vengono, poi, assunte prove testimoniali dalle quali emerge che l'operazione di intestazione fiduciaria era stata determinata dalla necessità di non fare apparire come socio uno dei fiduciari, in quanto la sua presenza come socio avrebbe potuto ostacolare la concessione di finanziamenti bancari.

Alla luce di tutti questi indizi gravi, precisi e concordanti, il Tribunale di Milano si convince che l'operazione configuri una c.d. *fiducia cum amico*: il cessionario fa una cortesia al cedente intestandosi provvisoriamente le quote. Il giudice milanese accoglie la domanda di ritrasferimento presentata dai cedenti e provvede come segue: accertato il perfezionamento di un negozio fiduciario concluso tra gli attori e la convenuta avente a oggetto la complessiva quota del 50% del capitale, ceduta dagli attori con l'obbligo della convenuta di ritrasferimento agli attori, accertata la violazione da parte della convenuta di tale obbligo, dispone ai sensi dell'articolo 2932, cod. civ., il trasferimento di una prima quota pari al 25% al primo socio e di una seconda quota pari al 25% al secondo socio.

[\[1\]](#) In tema di intestazioni fiduciarie di partecipazioni sociali cfr. B. Bonfanti, “*Causa concreta e negozio fiduciario di intestazione di quote. Appunti*”, in *Rivista di diritto bancario*, n. 3/2020, pag. 183 e ss.; L. Carotenuto, “*Intestazione fiduciaria di quote di s.r.l. ed onere della prova*”, in *Banca borsa e titoli di credito*, n. 1/2021, II, pag. 147 e ss.; V. De Campo, “*L'intestazione fiduciaria di*

*partecipazioni*”, in Società, n. 4/2016, pag. 412 e ss..

[2] Sulla forma del patto fiduciario cfr. R. Fornasari, “*La forma del patto fiduciario*”, in Giurisprudenza commerciale, n. 5/2022, II, pag. 1223 e ss.; R. Grimaldi, “*La difficile marcia del patto fiduciario verso l’oralità*”, in Giurisprudenza italiana, n. 1/2021, pag. 38 e ss., R. Lenzi, “*Struttura e forma del “pactum fiduciae” nella ricostruzione delle Sezioni Unite*”, in Le nuove leggi civili commentate, n. 4/2020, pag. 1107 e ss..

[3] Cassazione n. 9139/2020.

[4] Tribunale di Milano, 3 luglio 2023, in [giurisprudenzadelleimprese.it](http://giurisprudenzadelleimprese.it).

[5] Tribunale di Venezia, 6 settembre 2021, in [giurisprudenzadelleimprese.it](http://giurisprudenzadelleimprese.it).

[6] Tribunale di Milano, 16 ottobre 2021, in [giurisprudenzadelleimprese.it](http://giurisprudenzadelleimprese.it).

[7] Tribunale di Milano, 18 novembre 2019, in [giurisprudenzadelleimprese.it](http://giurisprudenzadelleimprese.it).

[8] Tribunale di Napoli, 27 settembre 2021, in [giurisprudenzadelleimprese.it](http://giurisprudenzadelleimprese.it).

[9] Tribunale di Milano, 27 luglio 2022, in [giurisprudenzadelleimprese.it](http://giurisprudenzadelleimprese.it).

**Si segnala che l’articolo è tratto da “[La rivista delle operazioni straordinarie](#)”.**

## ***Imponibilità delle prestazioni eseguite all'estero da parte di una ATI***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

### **GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE**

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



Alcune imprese in ATI forniscono servizi (smontaggio, imballaggio e carico per la spedizione, di impianti dalla Lombardia in Arabia) per un committente finale estero (impresa araba); l'importo complessivo del servizio, fatturato dall'impresa "capofila" al committente, non è imponibile Iva ai sensi dell'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972. Allo stesso modo non sono imponibili anche le fatture emesse in merito dalle altre imprese in ATI alla "capofila".

Una delle imprese in ATI, all'interno dei servizi in questione, si occupa dell'ingegneria gestionale e della sicurezza delle operazioni del servizio.

Se tale impresa in ATI, a sua volta, per i medesimi servizi legati alla commessa di cui trattasi, si avvale di un subfornitore (praticamente un sub-appalto), anche sulla fattura emessa da quest'ultima si applica la non imponibilità?

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



## **FiscoPratico**

## ***Il versamento del saldo Iva 2023: termini e modalità di pagamento***

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

**Razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari in attuazione della Riforma fiscale**

Scopri di più

Il **saldo Iva**, definito dall'[articolo 6, D.P.R. 542/1999](#), come la differenza tra l'**ammontare dell'imposta sul valore aggiunto** dovuta in base alla **dichiarazione annuale** e l'ammontare delle somme **già versate mensilmente**, ai sensi dell'articolo 1, D.P.R. 100/1998, sotto il profilo operativo viene evidenziato nel **quadro VL della dichiarazione**, in particolare al rigo **VL38**, e indicato poi nel rigo **VX1**.

La somma ivi indicata deve essere versata, in linea generale, **entro il 16.3 successivo alla chiusura del periodo d'imposta**; tuttavia, il saldo Iva relativo al periodo d'imposta 2023 dovrà essere corrisposto entro il **18.3.2024**, in quanto il **giorno 16.3.2024 cade di sabato**.

I contribuenti hanno, inoltre, la **facoltà di differire il pagamento** entro il **termine di versamento delle imposte sui redditi** (termine individuato dall'[articolo 17, comma 1, D.P.R. 435/2001](#)), andando però a corrispondere degli **interessi pari allo 0,4% del saldo Iva** per ogni mese o frazione di mese di dilazione.

A tal fine si rammenta che:

- **le società di persone e le imprese individuali** sono tenute a versare le imposte **entro il 30.6 dell'anno di presentazione della dichiarazione fiscale**. La dichiarazione fiscale deve essere presentata, alla luce delle recenti novità ([articolo 11, D.Lgs. 1/2024](#)), **entro il 30.9 successivo alla chiusura del periodo d'imposta**;
- **i soggetti Ires** devono effettuare, invece, il versamento delle imposte entro **l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**. Tuttavia, i soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio **oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio**, versano il saldo dovuto in base alla **dichiarazione dei redditi e Irap** entro l'ultimo giorno del mese successivo **a quello di approvazione del bilancio**. Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, in base alle disposizioni di legge, il versamento è comunque effettuato **entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso**.

Anche i **soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare** possono avvalersi del differimento del versamento dell'Iva versando l'imposta entro il **30.6** a prescindere dai diversi termini di versamento delle imposte sui redditi (anche per tali soggetti, pertanto, si tiene conto dei termini di **versamento previsti dall'[articolo 17, comma 1, primo periodo, D.P.R. 435/2001](#)**).

Ciò significa che, ad esempio, una società con esercizio 1.7 – 30.6 **non può differire il versamento del saldo Iva al 31.12** (ultimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta), **ma al massimo al 30.6**, analogamente ai soggetti che hanno un **periodo d'imposta coincidente con l'anno solare**.

Una volta che il contribuente ha **differito il pagamento del saldo Iva al 30.6**, può avvalersi comunque della disposizione contenuta nel comma 2, dell'[articolo 17, D.P.R. 435/2001](#), secondo cui *“versamenti di cui al comma 1 [saldo delle imposte sui redditi] possono essere effettuati **entro il trentesimo giorno successivo** ai termini ivi previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo”*.

**Il saldo Iva** così maggiorato può essere comunque oggetto di **rateazione**.

In alternativa, rispetto a quanto sopra visto, il contribuente può decidere di **rateizzare il versamento del saldo Iva**, ai sensi dell'[articolo 20, D.Lgs 241/1997](#).

In particolare, il contribuente può versare il saldo Iva in un **massimo di 10 rate** (dal 16.3 fino al 16.12 successivo), aventi scadenza ciascuna il **giorno 16 di ciascun mese**.

Si sottolinea che l'[articolo 8, D.Lgs. 1/2024](#), ha previsto la possibilità di **incrementare il numero di rate** in cui suddividere il versamento del saldo Iva; infatti, **fino al periodo d'imposta 2022** era possibile versare il saldo in un numero massimo di **rate pari a 9** (fino al 16.11), mentre alla luce della recente novità, come detto, è ora possibile **avvalersi di 10 rate**.

Le rate successive alla prima devono essere maggiorate di un **tasso d'interesse** in misura pari al **4%**, pertanto la rata di aprile dovrà essere maggiorata **dello 0,33%**, la rata di maggio dello **0,66% etc etc**.

Il versamento deve essere effettuato mediante il modello F24 e il codice tributo da utilizzare è il **6099** (sia per i contribuenti persone fisiche sia per le società) e l'anno di riferimento è quello del **periodo d'imposta per cui si effettua il versamento**.

Da ultimo si rammenta che gli adempimenti fiscali e il versamento delle somme, di cui all'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#), compresi i versamenti rateali, che hanno scadenza dall'1.8 al 20.8 di ogni anno, possono essere effettuati entro il **giorno 20 dello stesso mese**, senza alcuna maggiorazione, ai sensi dell'[articolo 37, comma 11-bis, D.L. 223/2006](#).

## ***Servizi in locali esterni distaccati dalla farmacia***

di **Alessandro Bonuzzi**

Seminario di specializzazione

### **Novità Iva per lo sport e il terzo settore**

Novità del correttivo al decreto legislativo n. 38/21, caratteristiche dei soggetti gestori e inquadramento del personale

Scopri di più

Alla luce del recente orientamento assunto dal **Consiglio di Stato** (sentenza n. 2900/2022 e sentenza n. 2913/2022) sull'utilizzo di **locali esterni** alla farmacia per lo svolgimento dei **servizi** normativamente consentiti, nonché della crescente rilevanza degli stessi in farmacia, diverse regioni si sono sentite in dovere di fornire i propri **indirizzi ufficiali** sul tema.

In tal senso, solo pochi giorni fa, la **Regione Veneto** ha pubblicato la **delibera n. 69 del 29.1.2024**, recante *“indirizzi per l'utilizzo, da parte delle Farmacie di comunità della Regione del Veneto, di locali, anche esterni alle stesse, per l'erogazione dei servizi sanitari rientranti nella c.d. Farmacia dei servizi”*.

Sostanzialmente, con un'importante apertura rispetto al passato, talune Regioni stanno ufficializzando la possibilità per le farmacie, le cui sedi sono certamente idonee allo svolgimento dell'attività tradizionale di dispensazione dei farmaci e degli altri beni, ma spesso meno compatibili in termini di spazi con l'effettuazione dei servizi, la **facoltà** di utilizzo di **locali distaccati** dai locali della farmacia per lo **svolgimento delle prestazioni**.

Nell'ambito del settore della farmacia si tratta davvero di una **rivoluzione** da accogliere più che positivamente, atteso che viene incontro alle **esigenze concrete-operative di moltissimi titolari** privati di farmacia, in coerenza con la necessità di sviluppare la **“Farmacia dei servizi”**.

Con ciò, quindi, la farmacia che svolge la propria attività in locali con **spazi limitati**, magari priva della possibilità oggettiva di spostarsi in un altro immobile per mancanza di alternative praticabili, può sviluppare il ramo dei **servizi erogabili** in locali **esterni** ai locali “principali”, accogliendo le esigenze e necessità della **popolazione** residente nelle vicinanze; infatti, è di questo che principalmente si tratta: fornire un **servizio sanitario di prossimità efficiente ai cittadini**, specialmente alle persone che hanno difficoltà negli spostamenti.

Entrando nel concreto, ad esempio, con la delibera n. 69/2024, la Regione Veneto ha fornito i seguenti **indirizzi principali**:

- se la farmacia **non dispone di locali adeguati**, essa può **utilizzare locali esterni**



distaccati **esclusivamente** per lo svolgimento dei servizi sanitari rientranti nella “Farmacia dei servizi” per i quali è consentito l’accesso al pubblico;

- i locali esterni distaccati devono ricadere nell’ambito della **sede farmaceutica di pertinenza della farmacia**, prevista dalla cosiddetta **pianta organica**;
- la **dispensazione dei farmaci, parafarmaci o di ogni altro prodotto**, la richiesta e la consegna di preparazioni galeniche, nonché la raccolta e spedizione delle ricette con prescrizioni farmaceutiche, possono essere svolte **esclusivamente** presso i **locali principali** della farmacia;
- il ricorso a locali distaccati dalla farmacia costituisce un **ampliamento** della farmacia stessa; pertanto, esso deve essere **autorizzato** con apposito provvedimento dell’azienda sanitaria territorialmente competente, previa presentazione di una **domanda ad hoc** da parte del titolare della sede farmaceutica interessata. L’azienda sanitaria, verificata l’idoneità dei locali, adotta il provvedimento autorizzativo preferibilmente entro 60 giorni dal ricevimento della domanda e comunque **non oltre i 120 giorni successivi**;
- i locali distaccati – con accesso al pubblico – **non** possono essere dotati della **croce verde** e della denominazione “**Farmacia**”, che restano prerogativa esclusiva dei locali principali della farmacia. I locali distaccati devono, invece, essere dotati di un’insegna o di un **cartellone** che dia evidenza al cittadino della farmacia a cui si riferiscono e dell’elenco dei servizi ivi erogati;
- i locali distaccati devono garantire, sostanzialmente, la **privacy** dell’utente, **spazi di manovra adeguati**, un **agevole passaggio**, nonché assicurare materiale sanitario periodicamente controllato nelle scadenze e nelle funzionalità.

La strada, quindi, è **tracciata**; va ora percorsa nell’ottica di sempre più implementare i servizi fruibili in farmacia e nel maggior numero possibile di farmacie a vantaggio della **prossimità**.

## ***Requisiti per l'esenzione Iva delle prestazioni delle fattorie didattiche***

di Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

### **Turismo rurale e altre attività connesse**

Scopri di più

Per effetto di quanto previsto dall'[articolo 2135, cod. civ.](#), l'**imprenditore agricolo**, oltre alle attività qualificanti, **può svolgere** anche le cosiddette **attività connesse**, ovverosia un insieme di attività che, per natura sono commerciali, ma che, al rispetto di determinati requisiti, si considerano connesse a quelle agricole, permettendo in questo modo all'imprenditore agricolo di **poterle esercitare senza perdere la propria natura**.

Per essere definita connessa, l'attività deve essere **svolta**, prima di tutto, **da imprenditori agricoli**, ovvero da soggetti che esercitano almeno una tra le attività agricole *ex se*, individuate al comma 1, dell'[articolo 2135, cod. civ.](#), ossia la coltivazione del fondo, la selvicoltura e l'allevamento di animali. Inoltre, l'attività connessa deve essere **coerente con** quella "**principale**" esercitata e deve essere **effettuata** nel rispetto della **prevalenza** di utilizzo di prodotti o **elementi dell'azienda agricola**.

Tali attività si **differenziano** tra quelle **tipizzate**, ovverosia espressamente individuate dal comma 3, dell'[articolo 2135, cod. civ.](#) e **non tipizzate**, consistenti queste ultime in un insieme di attività che vengono qualificate "connesse", per effetto di normativa secondaria; infatti, per effetto della Riforma del 2001, le **attività connesse rappresentano una categoria aperta**.

Le attività connesse cosiddette **tipizzate**, a loro volta, possono suddividersi tra connesse **di prodotto** e **di azienda**.

Le prime (**attività connesse di prodotto**) consistono in quelle attività che utilizzano **principalmente i prodotti** ottenuti dall'esercizio dell'attività agricola principale qualificante l'imprenditore agricolo, individuate nella **manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione e commercializzazione**.

Le seconde (**attività connesse di azienda**) consistono, invece, nella **fornitura di beni o servizi**, mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi **comprese** le attività di **valorizzazione del territorio** e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di **ricezione ed ospitalità** come definite

dalla legge.

Tra di esse vi è anche l'**attività agrituristica** che trova una propria regolamentazione nella **L. 96/2006** (c.d. Legge quadro") che si pone quale **obiettivo** quello di **sostenere l'agricoltura**, anche per mezzo della **promozione di forme turistiche** che promuovano, tra l'altro, la **cultura rurale** e l'**educazione rurale**.

In particolare, l'[articolo 2, comma 3, L. 96/2006](#), prevede che rientrano nel concetto di attività agrituristica, tra le altre, quelle aventi ad oggetto, l'**organizzazione di degustazioni** di prodotti aziendali, ivi inclusa la mescolta di vini, a cui si applica la L. 268/1999, ovvero di **attività ricreative, culturali, didattiche**, di pratica sportiva, anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa, nonché di escursioni e di ippoturismo, anche per mezzo di convenzioni con gli enti locali, finalizzate alla **valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale**.

Ne deriva, ad esempio, che la **mera attività di maneggio non** potrà mai essere considerata quale attività **connessa** agricola **in assenza di un'attività consistente nell'allevamento di cavalli**, secondo i parametri individuati dal comma 2, dell'[articolo 2135, cod. civ.](#) e, quindi, in assenza di un'attività diretta alla cura e allo **sviluppo di un ciclo biologico** o di una fase necessaria del ciclo stesso.

Ma tornando alle attività esercitabili nel contesto dell'agriturismo, queste sono consistenti nell'organizzazione di attività a carattere ricreativo, didattico e culturale che sfociano nell'esercizio delle cosiddette **fattorie didattiche**.

A tal fine, per essere **riconosciute** come tali, si rende necessaria l'**iscrizione** in appositi **albi regionali** e, per quanto riguarda gli aspetti burocratici, dovrà essere aggiunto alla partita Iva dell'imprenditore agricolo il **codice Ateco 85.59.90** "*altri servizi di istruzione*".

Dando per scontato che si rende necessario l'esercizio dell'attività nel rispetto del parametro della prevalenza, qualche considerazione deve essere svolta per quanto riguarda i **profili fiscali**; infatti, il **reddito prodotto attraverso le fattorie didattiche**, è un **reddito di impresa** da far concorrere a tassazione in via forfettaria, applicando il coefficiente di redditività previsto dall'[articolo 56-bis, comma 3, Tuir](#), in misura pari al **25%**, **non essendo applicabile la disciplina prevista dall'articolo 5, L. 413/1991**.

Per quanto riguarda l'**Iva**, le prestazioni rientreranno nel perimetro applicativo dell'[articolo 34-bis, D.P.R. 633/1972](#), che prevede, sulla falsariga di quanto previsto anche per l'agriturismo, una **detrazione forfettizzata in misura pari al 50%**, ferma restando la possibilità di optare per le regole ordinarie.

I servizi prestati nell'ambito della fattoria didattica, come chiarito con la **risoluzione n. 53/E/2007**, nel caso in cui siano **effettuati** in modo tale che rientrino in un **programma didattico statale o regionale** (e all'ulteriore condizione che la **fattoria agricola** risulti **iscritta**

nel relativo **albo regionale**) sono **esenti** da **Iva**, ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 10, n. 20, D.P.R. 633/1972](#).

## ***Controlli simultanei e verifiche congiunte fra amministrazioni nazionali ed estere***

di **Gianfranco Antico**

Seminario di specializzazione

### **Riforma fiscale: le novità del contenzioso**

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

Negli ultimi anni la crescente **globalizzazione dei mercati** ha modificato lo **scenario internazionale**, che ha subito un radicale cambiamento, generando anche forme e schemi di **pianificazione fiscale aggressiva**, per sfruttare le **diversità fiscali esistenti fra paesi**, che mal si conciliano in un'economia globale.

L'[articolo 3, D.Lgs. 13/2024](#) (c.d. Decreto legislativo relativo al procedimento accertativo), nel prevedere l'introduzione di **specifiche forme di cooperazione** tra le Amministrazioni nazionali ed estere e riordino delle forme di cooperazione esistenti, dedica ampio spazio ai **controlli e alle verifiche congiunte fra amministrazioni di Paesi diversi**, intervenendo sugli [articoli 31-bis.3 e 31-bis.4, D.P.R. 600/1973](#).

Fermo restando che l'Amministrazione finanziaria può autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle Amministrazioni fiscali degli altri Stati membri o delle giurisdizioni terze con le quali sia in vigore un accordo bilaterale o multilaterale che lo consenta, alla presenza dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria, che esercitano il coordinamento delle indagini amministrative, **i funzionari esteri possono chiedere dati ed informazioni** ai soggetti sottoposti al controllo ed esaminare la documentazione dagli stessi presentata, a condizione di reciprocità e **previo accordo tra l'autorità richiedente e l'autorità interpellata**.

Quando la situazione di uno o più soggetti di imposta presenta un interesse comune o complementare con altri Stati membri, l'Amministrazione finanziaria può decidere di procedere a **controlli simultanei con le Amministrazioni finanziarie degli altri Stati membri, ciascuno nel proprio territorio**, allo scopo di scambiare le informazioni così ottenute quando tali controlli appaiano più efficaci di un controllo eseguito da un solo Stato membro.

**L'individuazione dei soggetti sui quali intende proporre un controllo simultaneo è demandata all'Amministrazione finanziaria**, che informa le autorità competenti degli altri Stati membri interessati, indicando, per quanto possibile, **i motivi** per cui detti casi sono stati scelti, fornendo le informazioni che l'hanno indotta a proporli, e **il termine** entro il quale i controlli devono

essere effettuati.

Qualora l'autorità competente di un altro Stato membro proponga di partecipare ad un controllo simultaneo, **l'Amministrazione finanziaria comunica alla suddetta autorità l'adesione o il rifiuto ad eseguire il controllo richiesto, entro sessanta giorni dal ricevimento della proposta**, specificando, in quest'ultimo caso, **i motivi** che si oppongono all'effettuazione di tale controllo.

Nel caso di adesione alla proposta di controllo simultaneo avanzata dall'autorità competente di un altro Stato membro, **l'Amministrazione finanziaria designa un rappresentante, cui compete la direzione e il coordinamento del controllo.**

L'Amministrazione finanziaria può decidere di **procedere a controlli simultanei** con le Amministrazioni finanziarie delle giurisdizioni terze con le quali sia in vigore un accordo bilaterale o multilaterale che lo consenta, previa **adesione delle autorità estere**, ciascuno nel proprio territorio, allo scopo di scambiare le informazioni così ottenute, quando tali controlli appaiano più efficaci di un **controllo eseguito da un solo Stato membro.**

Allo stesso modo, quando la situazione di uno o più soggetti d'imposta **presenta un interesse comune o complementare con altri Stati membri dell'Unione europea**, l'Amministrazione finanziaria può chiedere all'autorità competente di un altro Stato membro o di più Stati membri di effettuare una **verifica congiunta nei confronti di tali soggetti.**

Anche in questo caso, è previsto un particolare procedimento: quando l'autorità competente di un altro Stato membro o le autorità competenti di più Stati membri propongono di partecipare ad una verifica congiunta, **l'Amministrazione finanziaria comunica alle suddette autorità il rifiuto o l'adesione alla proposta entro sessanta giorni dal ricevimento della stessa, specificando, in caso di rifiuto, i motivi che si oppongono all'effettuazione della verifica congiunta.**

In ogni caso i funzionari degli Stati membri che partecipano alla verifica congiunta non possono esercitare poteri di controllo più ampi rispetto a quelli loro conferiti dalla **legislazione dello Stato membro di appartenenza.**

Quando la verifica congiunta si svolge nel territorio dello Stato, l'Amministrazione finanziaria **nomina un rappresentante incaricato** di dirigere e coordinare le attività di verifica congiunta e adotta le misure necessarie per:

1. consentire ai funzionari degli altri Stati membri – che partecipano alle attività di verifica congiunta – di **chiedere dati ed informazioni ai soggetti interessati** ed esaminare i documenti insieme ai funzionari nazionali, secondo le modalità procedurali stabilite dalla normativa vigente;
2. garantire che **gli elementi di prova** raccolti durante le attività di verifica congiunta possano essere valutati, anche in ordine alla loro ammissibilità, alle stesse condizioni

giuridiche ordinariamente previste per gli elementi di prova raccolti durante le ordinarie attività di verifica;

3. garantire che al soggetto o ai soggetti sottoposti alla verifica congiunta, o da essa interessati, siano riconosciuti **diritti e obblighi analoghi a quelli riconosciuti ai soggetti destinatari delle ordinarie attività di verifica.**

L'Amministrazione finanziaria, nel corso della verifica congiunta, individua **i fatti e le circostanze pertinenti alla verifica di comune accordo** con le autorità competenti degli altri Stati membri partecipanti, con le quali si adopera al fine di raggiungere un accordo sulla **posizione fiscale del soggetto o dei soggetti sottoposti a verifica.**

Al termine delle operazioni, è redatta **una relazione finale** nella quale confluiscono i risultati della verifica congiunta e le questioni sulle quali le autorità competenti concordano.

L'esito della verifica è notificato mediante **processo verbale ai soggetti interessati entro sessanta giorni dall'emissione della relazione congiuntamente a una copia della relazione medesima.**