



# NEWS Euroconference

**Edizione di venerdì 21 Febbraio 2025**

## **CASI OPERATIVI**

**Cumulabilità di detrazioni superato il tetto massimo**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**Guida alla determinazione e al versamento della tassa vidimazione libri sociali**  
di Mauro Muraca

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Residenza fiscale delle società: le recenti novità e i chiarimenti della prassi amministrativa**  
di Marco Bargagli

## **PATRIMONIO E TRUST**

**Trust: tassazione in entrata con distinzione tra reddito e patrimonio**  
di Angelo Ginex

## **IVA**

**Effetti dell'applicazione di un'Iva non dovuta quando il cliente non è un soggetto passivo**  
di Marco Peirolo



## CASI OPERATIVI

### ***Cumulabilità di detrazioni superato il tetto massimo***

di Euroconference Centro Studi Tributari

FiscoPratico La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista scopri di più >

Una persona fisica proprietaria di 3 unità immobiliari di categoria A/3 (non in condominio) ha iniziato, nel 2023, una ristrutturazione edilizia mediante parziale demolizione e ricostruzione rientrante nell'articolo 3, comma 1, lettera d), D.P.R. 380/2001.

Nel 2025, al termine dei lavori, risulteranno 3 unità immobiliari di categoria A/2 (non prima casa).

Nel 2023, essendo stati effettuati lavori di ristrutturazione di importo superiore ai massimali di 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare *ante operam*, sono state utilizzate in dichiarazione 3 detrazioni d'imposta di 4.800 euro per ciascuna unità immobiliare, ai sensi dell'articolo 16-bis, Tuir.

Nel 2025, a conclusione dei lavori di ristrutturazione delle 3 unità immobiliari iniziati nel 2023 e a oggi in corso, verranno installati 2 impianti fotovoltaici con sistema di accumulo.

Per gli impianti fotovoltaici e relative batterie di accumulo, è possibile fruire di qualche detrazione fiscale oppure i massimali raggiunti nel 2023 assorbono quest'ultimo intervento?

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



**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.



## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

---

### ***Guida alla determinazione e al versamento della tassa vidimazione libri sociali***

di Mauro Muraca

Convegno di aggiornamento

### **Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili**

[Scopri di più](#)

#### **Riferimento normativo**

Articolo 23, Tariffa allegata al D.P.R. 641/1972

Articolo 8, L. 383/2001

Articolo 2421 cod. civ.

Articolo 2478 cod. civ.

Articolo 17, D.Lgs. 241/1997

#### **Prassi**

Circolare Ministeriale n. 108/E/1996

Circolare n. 92/E/2001

Risoluzione n. 265/E/1996

Risoluzione n. 411461/E/1990

Risoluzione n. 170/E/2000

#### **Giurisprudenza**



Tribunale di Udine Sentenza del 7.3.1996

L'articolo 23 della [Tariffa](#) allegata al D.P.R. 641/1972 (Disciplina delle tasse sulle concessioni governative), dispone il pagamento di una **tassa di concessione governativa** per la **bollatura e la numerazione dei libri sociali e registri**.

Si rammenta, al riguardo, che i libri sociali devono essere, prima del loro utilizzo:

- **numerati progressivamente** (la numerazione deve essere effettuata per blocchi di pagine e l'anno che deve essere indicato prima del numero di pagina è quello nel quale è avvenuta la vidimazione);
- **vidimati e bollati dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio** (con indicazione, nell'ultima pagina, del numero di fogli che compongono il libro).

## VIDIMAZIONE E BOLLATURA

**Ufficio competente** Registro delle imprese della **provincia ove è ubicata la sede legale** della società. Nel caso di società plurilocalizzate, per i libri relativi alle sedi secondarie, oltre ad essere competente l'ufficio di Registro delle imprese **ove è iscritta la sede legale**, è competente anche **l'ufficio ove è ubicata la sede secondaria**.

**Forme prescritte per i libri** I libri possono **essere rilegati, a fogli singoli o a modulo continuo**.

**i libri** Se sono presentati per la vidimazione e bollatura libri a fogli singoli o a moduli continui, devono essere indicati, su ogni pagina:

- la **denominazione della società**;
- la **partita Iva della società**;
- il **tipo di libro**.

Nei libri rilegati queste informazioni possono essere **riportate sulla copertina**.

Sono soggetti all'obbligo di bollatura iniziale, oltre che alla numerazione progressiva, solo i **libri sociali obbligatori** ([articolo 2421](#) e [articolo 2478 cod. civ.](#)), nonché ogni **altro libro o registro** per i quali l'obbligo della bollatura sia previsto da norme speciali.

## LIBRI SOCIALI PER I QUALI ESISTE L'OBBLIGO DELLA BOLLATURA

Libro dei soci

Libro delle obbligazioni

Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee

Libro delle adunanze e delle deliberazioni del Consiglio di amministrazione

Libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale

Libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo

Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti

Libri previsti per i nuovi organi societari;

Ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali

**Non sussiste l'obbligo della bollatura e vidimazione**, invece, per **gli altri libri contabili** previsti:



- dal **codice civile** (es. libro giornale e libro degli inventari);
- dalle **norme fiscali** ( registri Iva, registro beni ammortizzabili, ecc.).

L'[articolo 8, L. 383/2001](#), ha **soppresso**, infatti, **l'obbligo di bollatura iniziale del libro giornale, del libro degli inventari, dei registri Iva** (compreso il bollettario a madre e figlia) e di tutti i libri previsti ai fini delle imposte sui redditi, per i quali **permane l'obbligo di numerazione progressiva in ogni pagina**.



#### Nota bene

L'unica formalità richiesta per l'utilizzo dei libri contabili non soggetti all'obbligo della bollatura e vidimazione concerne **la numerazione progressiva delle pagine** eseguita direttamente dal soggetto obbligato alla tenuta delle stesse, al momento dell'utilizzo delle pagine stesse ([circolare n. 92/E/2001](#)).

#### Soggetti tenuti al versamento

Il **pagamento della tassa annuale** per la numerazione e bollatura dei libri e registri sociali di cui all'articolo 23, nota 3, [Tariffa](#), D.P.R. 641/1972, è **un'obbligazione** che **interessa esclusivamente le società di capitali** (salvo il caso di bollatura volontaria per gli altri soggetti). In particolare, sono tenuti al pagamento della tassa annuale:

- le società di capitali;

#### SOGGETTI INTERESSATI

Al fine del pagamento della tassa di concessione governativa forfettaria annua, per "società di capitali", si devono intendere:

- le società per azioni;
- le società a responsabilità limitata (ordinarie/semplicate/capitale ridotto);
- le società in accomandita per azioni;
- le società consortili a responsabilità limitata;
- i consorzi tra enti territoriali;
- le aziende speciali.

- le società in **liquidazione ordinaria e quelle sottoposte a procedure concorsuali** (escluso il fallimento), a condizione che sussista l'obbligo di tenuta di libri numerati e bollati secondo le disposizioni del Codice civile ([Circolare Ministeriale n. 108/E/1996](#));



La soggettività passiva si estende anche agli enti commerciali di cui all'[articolo 73, comma 1, lett. b\) Tuir](#), vale a dire agli **Enti pubblici e privati**, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per **oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali** ([risoluzione n. 265/E/1996](#)).



#### Nota bene

Secondo taluna dottrina, devono **ritenersi escluse dall'adempimento in rassegna le società a responsabilità limitata**, in considerazione del fatto che per le Srl **non vi è una specifica disposizione del Codice civile che dispone tale obbligo**, a differenza di quanto previsto per le Spa dall'[articolo 2421, cod. civ.](#), che prevede espressamente l'obbligo di bollatura dei libri sociali, prima di essere messi in uso. Di parere differente a questa dottrina, invece, l'Agenzia delle entrate che, nel proprio sito internet, **considera soggetti passivi della tassa vidimazione anche le srl**, a prescindere dal fatto che abbiano o meno deciso di vidimare i propri libri. Del medesimo avviso dell'Amministrazione finanziaria anche **le diverse camere di commercio**.

#### Soggetti esonerati al versamento

Come riportato alla lett. a), comma 11, [articolo 73, Tuir](#), sono **esonerati dal pagamento della tassa annuale** per la numerazione e bollatura dei libri e registri sociali:

- le **società cooperative**;
- le **società di mutua assicurazione**;
- le **società di capitali dichiarate fallite**;



#### Nota bene

Posto che il curatore fallimentare è esonerato dalla redazione delle scritture contabili previste dall'[articolo 2214 cod. civ.](#), ma è solamente tenuto alla **redazione delle scritture previste dall'articolo 38, comma 1, L. E.** e vidimate dal giudice delegato senza spese, consegue che le società di capitali dichiarate fallite **non devono versare la tassa annuale sulla bollatura** delle scritture contabili (Tribunale di Udine Sentenza del 7.3.1996).

- i **consorzi che non hanno assunto la forma di società consortili** (Risoluzione n. 411461/E/1990).



## SOGGETTI ESONERATI

Non sono tenute, al pagamento della tassa di concessione governativa forfettaria annua per la numerazione e la bollatura dei libri e dei registri:

- le imprese individuali;
- i consorzi tra imprese;
- le società personali (società semplici, società in nome collettivo e società in accomandita semplice);
- le società cooperative e le società di mutua assicurazione, in quanto non rientrano nel libro V del codice civile.
- gli enti non economici;
- le aziende ospedaliere;
- le aziende sociosanitarie;
- le associazioni e le fondazioni organizzazioni di volontariato (iscritte e non iscritte al Re-Repertorio delle attività economiche);

## Termini e modalità di versamento

Le modalità di versamento della tassa di concessione governativa si differenziano **per le società che si trovano nel primo anno di attività**, rispetto a quelle che si trovano **in un anno di attività successivo al primo**.

## Società di nuova costituzione

Per le società di nuova costituzione, il versamento **va effettuato**:

- **prima della presentazione della dichiarazione di inizio attività ai fini Iva**, sulla quale vanno riportati gli estremi di versamento;
- con **apposito bollettino di conto corrente postale**, intestato a “Agenzia delle Entrate – Centro operativo di Pescara – Bollatura numerazione libri sociali”, c/c n. 6007.

## Società già costituite

Per le società già in attività, il versamento della tassa di concessione governativa per gli anni successivi al primo **deve essere eseguito**:

- **entro il termine di versamento dell'Iva dovuta per l'anno precedente** (ossia il 16 marzo);
- **mediante il modello F24, utilizzando il codice tributo “7085”** – “Tassa annuale



vidimazione libri sociali”, indicando, oltre all’importo, l’anno per il quale il versamento viene eseguito, cioè il periodo di riferimento.

**Se il contribuente vanta crediti compensabili con il modello F24, questi possono essere utilizzati in compensazione con le somme dovute a titolo di tassa di concessione governativa, ai sensi dell’[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#).**

### Importi da versare

La **tassa di concessione governativa è dovuta in forma forfettaria**, ossia fissa, a prescindere dal numero dei libri o registri e delle relative pagine **utilizzati nel corso dell’anno solare**.

**L’imposta si riferisce, quindi, a tutte le formalità di numerazione e bollature effettuate nell’anno solare di riferimento, incluse quelle realizzate prima del pagamento della tassa in argomento.**

L’importo si differenzia a seconda dell’ammontare del capitale sociale o del fondo di dotazione della società **risultante all’1.1.2025** (più in generale al 1° gennaio dell’anno per il quale si effettua il versamento). Nello specifico, per determinare l’importo della tassa per la vidimazione dei libri sociali, occorre **avere riguardo ai seguenti parametri**:

#### **IMPORTO DEL CAPITALE O DEL FONDO IN DOTAZIONE (ALLA DATA DELL’1.1.2025)**

Se ? euro 516.456,90

Se > euro 516.456,90

#### **MISURA DELLA TASSA DA PAGARE**

euro 309,87

euro 516,46

In sede di vidimazione dei libri e registri da parte di una cooperativa o mutua assicuratrice è dovuta la tassa di concessione governativa pari a euro 67 per ogni 500 pagine (o frazioni di 500 pagine). Ciò è richiesto anche in caso di vidimazione (eventuale) di un libro sociale (es. libro decisioni soci) da parte di una società di persone.

Se le società interessate al pagamento in oggetto effettuano **variazioni del capitale o del fondo di dotazione successive** alla data dell’1.1.2025, anche se effettuate prima del versamento della tassa per l’anno 2025 (ossia prima del 16.3.2025), tali variazioni **non hanno alcuna influenza nel determinare la misura del pagamento della tassa per l’anno 2025**, ma impatteranno su quanto sarà **dovuto per il 2026**.

### ESEMPIO

La Alfa S.r.l. presenta alla data dell’1.1.2025, un **capitale sociale pari ad euro 200.000**. Il



20.2.2025 viene deliberato un **aumento del capitale sociale a euro 600.000**.

Conseguentemente, entro il prossimo 17.3.2025 (poiché il 16.3.2025 cade di domenica), la società sarà tenuta al **versamento della tassa dovuta per il 2025 nella misura di euro 309,87**, mentre **nel 2026 dovrà versare la tassa in misura maggiore** (euro 516,46).

**Resta naturalmente inteso che la società che trasferisce la propria sede sociale in una circoscrizione territoriale di competenza di un altro ufficio dell'Agenzia delle entrate (dopo aver già provveduto il versamento della tassa annuale), non sarà più tenuta al versamento della tassa in parola: il trasferimento della sede legale non impone, infatti, una nuova vidimazione dei libri sociali.**

La tassa per la vidimazione dei libri **sociali è deducibile ai fini Ires e Irap**.

#### **Controllo dell'avvenuto versamento**

La [\*\*risoluzione n. 170/E/2000\*\*](#) aveva precisato che, **se il libro o il registro è presentato per la bollatura e la numerazione** prima dello scadere del termine previsto per il pagamento della tassa, il pubblico ufficiale incaricato **non è tenuto a richiedere la ricevuta attestante l'avvenuto pagamento**.

Il controllo dell'avvenuto versamento sarà effettuato in un momento successivo dall'Amministrazione finanziaria, anche in occasione di eventuali accertamenti, verifiche o ispezioni da parte degli organi preposti.

#### **Regime sanzionatorio**

Ai sensi dell'[\*\*articolo 9, D.P.R. 641/1972\*\*](#), "chi esercita un'attività per la quale è necessario un atto soggetto a tassa sulle concessioni governative senza aver ottenuto l'atto stesso o assolta la relativa tassa, è punito:

- con la **sanzione pari al 90% del tributo con minimo di 100 euro** (per le **violazioni commesse dall'1.9.2024**);
- con la **sanzione dal 100% al 200% del tributo, con un minimo di 100 euro** (per le **violazioni commesse sino al 31.8.2024**).

#### **Ravvedimento operoso**

È ammesso il **ricorso all'istituto del ravvedimento operoso per sanare eventuali omessi o carenti versamenti**, ai sensi dell'[\*\*articolo 13, D.Lgs. 472/1997\*\*](#). In particolare, trattandosi di



tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, è possibile invocare il **ravvedimento operoso**:

- sino alla **notifica dell'atto impositivo** e;
- a prescindere dalla **sopravvenienza di un controllo fiscale**.

Il D.Lgs. 87/2024 (Decreto sanzioni) ha apportato **rilevanti novità in tema di riduzioni delle sanzioni**, applicabili alle violazioni commesse dall'1.9.2024. Come esposto nella tabella sottostante, a seconda di quando avviene il ravvedimento, la **riduzione della sanzione può essere da 1/9 del minimo a 1/4 del minimo**.

RIDUZIONE SANZIONI	VIOLAZIONI COMMESSE ENTRO IL 31.08.2024	VIOLAZIONI COMMESSE A PARTIRE DAL 1.09.2024	NORMA DI RIFERIMENTO
1/9	<b>Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore</b> , ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore sono stati commessi	<b>Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno</b> nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	<a href="#">Articolo 13, comma 1, lett. a-bis), D.Lgs. 472/1997</a>
1/8	<b>Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo</b> a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, <b>entro due anni dall'omissione o dall'errore</b>	<b>Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo</b> a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, <b>oltre un anno dall'omissione o dall'errore</b>	<a href="#">Articolo 13, comma 1, lett. b-bis), D.Lgs. 472/1997</a>
1/7	<b>Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo</b> a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, <b>oltre due anni dall'omissione o dall'errore</b>	<b>Dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile</b> dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dallo Statuto del contribuente, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione	<a href="#">Articolo 13, comma 1, lett. b-ter), D.Lgs. 472/1997</a>
1/6	<b>Dopo l'emissione del PVC</b>	<b>Dopo l'emissione del PVC</b> senza che sia stata inviata	<a href="#">Articolo 13, comma 1, lett. b-quater),</a>
1/5			



1/4

comunicazione di adesione al [D.Lgs. 472/1997](#) verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema d'atto

**Dopo la comunicazione dello schema d'atto** relativo alla violazione constatata con PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione

Insieme alla sanzione, nelle percentuali stabilite dal ravvedimento operoso, occorre **pagare l'imposta e gli interessi legali** calcolati da quando sarebbe dovuto avvenire il versamento. Il pagamento delle somme **avviene in maniera "mista"**, in quanto occorre utilizzare il **modello F24 per l'imposta e il modello F23 per le sanzioni**.



#### Nota bene

In altre parole, **per ravvedere l'omesso o carente versamento della tassa di concessione governativa**, occorrerà **pagare il dovuto** nel rispetto delle seguenti modalità:

- **utilizzo del modello F24**, per pagare la tassa cumulativamente con gli interessi, indicando il codice tributo "7085";
- **utilizzo del modello F23**, per pagare la sanzione, con codice tributo 678T, con causale "SZ" indicando il codice "RCC" (relativo all'ufficio locale 2 di Roma).



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

# **Residenza fiscale delle società: le recenti novità e i chiarimenti della prassi amministrativa**

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

## **Redditi esteri e monitoraggio fiscale nella dichiarazione dei redditi**

Scopri di più

Il tema della **residenza fiscale** riveste fondamentale importanza nel panorama internazionale in quanto, in linea con il principio della **tassazione dell'utile mondiale** (c.d. “*world wide taxation*”), una volta stabilita la **reale residenza di un'impresa**, la stessa sarà **assoggettata a tassazione** – in un determinato Stato – per i **redditi ovunque prodotti nel mondo**.

In tale contesto, l’“esterovestizione” societaria è un termine che nella prassi operativa viene utilizzato per indicare particolari tecniche di **pianificazione fiscale internazionale** realizzate mediante la **costituzione di una o più società** in altro Stato estero (normalmente in un paradiso fiscale che non garantisce un adeguato scambio di informazioni), con il precipuo scopo di ottenere un **indebito risparmio d'imposta** che, come tale, è disapprovato dall’ordinamento giuridico domestico.

Il fenomeno evasivo, oltre che le imprese multinazionali, può anche **riguardare le persone fisiche** che, formalmente iscritte all’AIRE, simulano di trasferirsi all'estero mentre, in realtà, continuano a **dimorare stabilmente** sul territorio dello Stato italiano ove mantengono il **proprio domicilio**, i propri affetti e relazioni personali ossia la residenza ai fini fiscali, intesa quale **dimora abituale**.

In seguito delle **novità introdotte dal D.Lgs. 209/2023**, l'[articolo 73, Tuir](#), in vigore dallo scorso **29.12.2023**, attualmente prevede 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 nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*”.

Più nello specifico:

- **la sede di direzione effettiva coincide con la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso** (con contestuale recepimento del **criterio di localizzazione della residenza fiscale** adottato nella



- generalità delle **convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni**);
- 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** (imponendo, quindi, una **valutazione dell'effettivo radicamento della società, dell'ente o dell'associazione in un determinato territorio**).

Nella Relazione illustrativa al provvedimento normativo viene chiarito che il **criterio della sede di direzione effettiva**, letto unitamente a quello della **gestione ordinaria in via principale** “*segna inoltre il superamento del riferimento alla sede dell'amministrazione, che ha determinato significative difficoltà interpretative e applicative*”.

In merito, ai fini della **direzione effettiva**, non rilevano le decisioni diverse da quelle a venti contenuto di **gestione assunte dai soci né le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi**.

Pertanto, le **decisioni assunte dai soci non rilevano per individuare la sede di direzione effettiva**, fatta eccezione per quelle **a venti contenuto gestorio**.

Secondo la **relazione illustrativa al D.Lgs. 209/2023**, la **sede della gestione ordinaria in via principale** rappresenta un **effettivo collegamento della società o dell'ente nel territorio**, con la **chiara finalità di garantire maggior certezza giuridica**.

In base al dettato **dell'articolo 2, D.Lgs. 209/2023**, che ha modificato il comma 3, dell'**articolo 73, Tuir**, per **gestione ordinaria in via principale** si deve intendere “*il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*”.

Anche in tale scelta legislativa si ravvisa un **allineamento con i chiarimenti forniti dal paragrafo 24.1 del Commentario all'articolo 4, Modello OCSE**, secondo cui, tra i fattori considerati per la risoluzione del conflitto di residenza a favore di uno Stato contraente, è compreso il luogo **dove avviene la gestione quotidiana dell'attività**.

Quindi, il criterio di collegamento in esame deve essere **associato al luogo in cui si esplicano il normale funzionamento della società e gli adempimenti che attengono all'ordinaria amministrazione della stessa**.

Di contro, nel contesto **internazionale**, per evitare fenomeni di doppia imposizione, occorre invece fare riferimento **all'articolo 4, paragrafo 3, del modello OCSE di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi**.

In particolare, 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*) e **di ogni altro fattore rilevante** (*any other relevant*



factors).

Nello specifico, quando si parla di **sede di direzione effettiva** occorre fare riferimento alla convenzione internazionale e relativo commentario ed, in particolare, **all'articolo 4 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni (punto 24.1)**, il quale sottolinea che per individuare la reale residenza fiscale di una società o di un ente occorre valutare **vari fattori** tra cui:

- il luogo in cui si **tengono abitualmente le riunioni del Consiglio di amministrazione o dell'organo equivalente della società o ente**;
- **il luogo in cui l'amministratore delegato e i componenti dell'alta direzione svolgono abitualmente le loro attività**;
- il luogo ove si trova il **quartier generale del Gruppo multinazionale**;
- quali sono le norme o le **Leggi del Paese che disciplinano lo status giuridico della società**;
- dove sono **tenute le sue scritture contabili**.

In data **4.11.2024** l'Agenzia delle entrate ha diramato la [circolare n. 20/E/2024](#), recante le **“Istruzioni operative agli uffici in materia di residenza fiscale delle persone fisiche e delle società ed enti a seguito delle modifiche apportate dal decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209”**.

Il documento di prassi **conferma l'eliminazione dei criteri riferiti alla sede dell'amministrazione** (sostituito dai **criteri di sede di direzione effettiva e di gestione ordinaria in via principale**, in coerenza con la prassi internazionale), e **all'oggetto principale**, quest'ultimo da sempre foriero di controversie e incertezze interpretative, come peraltro chiarito nella Relazione illustrativa al D.Lgs. 209/2023.

Di contro, rimane invariato il **criterio formale della sede legale in Italia**, richiamato dal comma 3, dell'[articolo 73, Tuir](#).

Restano, inoltre, immutate, da un lato, la **regola dell'alternatività dei tre criteri**, essendo sufficiente la ricorrenza di uno solo di essi per configurare la residenza in Italia; dall'altro, la **necessità che la sussistenza del criterio si protragga per la maggior parte del periodo d'imposta**.

Con riferimento alla **residenza degli organismi comuni di investimento**, il criterio di collegamento **non subisce modificazioni rispetto alla normativa previgente**, secondo cui la residenza fiscale di tali soggetti si radica nello Stato di istituzione degli stessi.

Anche per quanto concerne la **disciplina della residenza dei trust e degli istituti aventi analogo contenuto, non sono state apportate modifiche sostanziali** sui criteri di configurazione della residenza.



In particolare, **continuano a considerarsi fiscalmente residenti in Italia i trust e gli istituti aventi contenuto analogo, istituiti in Stati che non consentono un adeguato scambio di informazioni**, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei **beneficiari siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato**.

Come rilevato anche dalla [circolare n. 20/E/2024](#), la **determinazione della residenza dei trust** è oggetto, inoltre, di una **modifica di natura probatoria**.

Infatti, sulla base delle disposizioni del novellato [articolo 73, comma 3 Tuir](#) “*si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, 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 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, 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*”.

In estrema sintesi, attualmente la **presunzione di residenza del trust nel territorio italiano** risulta **modificata da “assoluta a relativa”**, consentendo così al contribuente di fornire la pertinente **prova contraria** riferita alla **residenza fiscale del trust**.



## PATRIMONIO E TRUST

### **Trust: tassazione in entrata con distinzione tra reddito e patrimonio**

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

#### **Trust dopo la riforma**

Scopri di più

Il **D.Lgs. 139/2024** ha introdotto rilevanti **modifiche** in materia di **imposta sulle successioni e donazioni**, le quali si riverberano anche sull'utilizzo del **trust**.

Infatti, le disposizioni previste dal **D.Lgs. 346/1990**, così come modificate, contemplano, ora, quale “**regola base**” quella della c.d. **tassazione all'uscita**, secondo cui il **momento impositivo si realizza soltanto** quando il trasferimento può dirsi “**effettivo e stabile**”, e quindi (solitamente) nella **parte finale della vita del trust**, quando i beni e diritti **vengono trasferiti ai beneficiari**.

Ciò significa che **il disponente** (ovvero, colui che istituisce il trust) **non è tenuto al pagamento dell'imposta sulle successioni e donazioni nel momento in cui conferisce beni e diritti nel fondo in trust**. Al riguardo, però, si segnala che non è escluso che l'Agenzia delle entrate, stando alla posizione assunta con la [circolare n. 34/E/2022](#), ravvisi un **trasferimento immediato e anteriore** alla **materiale attribuzione operata dal trustee**, sulla base delle **previsioni contenute nell'atto istitutivo**.

In ogni caso, è altresì previsto che **il disponente**, in deroga al regime di tassazione all'uscita, possa optare per la c.d. **tassazione in entrata**, ovvero per il pagamento immediato dell'imposta sulle successioni e donazioni al momento dell'atto di segregazione patrimoniale. In ipotesi di opzione per tale **regime opzionale**, l'imposta si considera versata a titolo definitivo e **non potrà essere restituita**, qualora il successivo trasferimento non dovesse realizzarsi.

Essa, inoltre, dovrà essere calcolata facendo riferimento al valore dei beni e al **rapporto tra disponente e beneficiario individuabili al momento dell'atto di segregazione patrimoniale**, i cui (eventuali) successivi mutamenti non sono rilevanti.

Con specifico riferimento al **regime di tassazione in entrata**, occorre evidenziare che le attribuzioni ai beneficiari costituite solo da **incrementi reddituali** del fondo in trust, così come confermato anche dai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la nota [circolare n. 34/E/2022](#), non assumono alcuna rilevanza **ai fini dell'imposta sulle successioni o donazioni**.



Detto in altri termini, quando si attribuisce il **fondo in trust ai beneficiari**, è necessario operare una puntuale **distinzione**, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui al **D.Lgs. 346/1990**, tra le attribuzioni di patrimonio e le attribuzioni di reddito, in quanto **soltanto le attribuzioni di patrimonio sono soggette all'imposta sulle successioni o donazioni**.

Al fine di distinguere tra le attribuzioni di **natura patrimoniale e quelle di natura reddituale**, si deve riferimento alla **disciplina fiscale** e non alla **distinzione tra capitale e reddito operata dal diritto dei trust**. In particolare, la disposizione rilevante è quella contenuta nell'[articolo 4-bis, comma 4 \(primo periodo\), D.Lgs. 346/1990](#), secondo cui: *“i successivi trasferimenti a favore dei beneficiari della stessa categoria per cui è stata pagata l'imposta anticipata non sono soggetti all'imposta”*.

Tale previsione deve essere **riferita soltanto ai beneficiari del capitale e non anche ai beneficiari del reddito**, poiché **non assume rilevanza alcuna la categoria** alla quale appartengano i beneficiari del solo reddito (fiscalmente inteso), in considerazione del fatto che le attribuzioni a tali beneficiari, come anticipato, sono irrilevanti **ai fini dell'imposta di successione e donazione**.

A titolo esemplificativo, si pensi all'istituzione di un **trust** che contempla **due diverse categorie di beneficiari**, di cui una ha soltanto il diritto di ricevere, al realizzarsi di un **determinato evento**, un sostentamento e che il trustee possa adempiere a tale obbligo utilizzando **esclusivamente** la parte del fondo in trust costituita con **utili (fiscalmente intesi)**.

Ebbene, nel caso di specie, qualora si abbia **l'esercizio dell'opzione per la tassazione in entrata**, tale categoria di beneficiari, in quanto **beneficiaria solo del reddito** (fiscalmente inteso), **non assumerà alcuna rilevanza** ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, a differenza invece dell'altra categoria di beneficiari, quali beneficiari finali al raggiungimento di una certa età (categorie intese secondo la classificazione prevista dal **D.Lgs. 346/1990**).

In una fattispecie come quella ipotizzata, inoltre, appare evidente che il **trustee**, tenuto conto della presenza di due diverse categorie di beneficiari, è gravato dall'onere di **rendicontare distintamente** (anche mediante un adeguato supporto documentale) le **componenti di natura patrimoniale e quelle di natura reddituale** (sempre, fiscalmente intese).

Tali considerazioni, come anticipato, trovano conferma nella posizione assunta dall'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 34/E/2022](#), laddove viene richiesto al trustee di tenere una **contabilità analitica** che distingua tra reddito e patrimonio, distinzione non limitata alle delibere di distribuzione del trust, ma **supportata da documentazione contabile**.



## IVA

# **Effetti dell'applicazione di un'Iva non dovuta quando il cliente non è un soggetto passivo**

di Marco Peirolo

OneDay Master

## **Territorialità delle operazioni con l'estero**

Scopri di più

L'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), in coerenza con l'articolo 203, Direttiva n. 2006/112/CE, stabilisce che il fornitore deve versare l'Iva **per l'intero ammontare** indicato in fattura, **anche se non dovuto**.

Ipotizziamo che il cliente sia un “privato consumatore” e che la fattura **sia stata emessa per 100 euro, più 22 euro a titolo di Iva**.

Dopo il **decorso del termine annuale** per l'emissione della nota di variazione in diminuzione dell'imposta, ex [articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), il fornitore ha titolo per ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso di 12 euro in base alla **corretta aliquota IVA del 10%**?

Nella causa C-378/21 dell'8.12.2022, l'Amministrazione ha negato il rimborso, in quanto determinerebbe un **indebito arricchimento in capo al fornitore**, tenuto conto che il cliente ha precedentemente corrisposto al fornitore, in via di rivalsa, **22 euro**.

Pertanto, affinché il rimborso di 12 euro sia legittimo, il fornitore dovrebbe **previamente restituire al cliente tale importo**.

La Corte, in esito alla propria analisi, ha affermato che, nella situazione descritta, il fornitore **non è obbligato a versare la maggiore Iva erroneamente addebitata in fattura**.

Infatti, il citato articolo 203, della Direttiva n. 2006/112/CE, ha l'obiettivo di evitare il **rischio di danno erariale conseguente all'esercizio della detrazione** da parte del cliente; rischio che non si pone nel caso di specie, in cui il cliente sia un “privato consumatore”.

Dato che **l'Iva indebitamente applicata non deve essere versata all'Erario**, la Corte ha ritenuto “assorbite” le ulteriori questioni sollevate dal giudice nazionale, dirette a sapere:

- se la **rettifica della fattura possa essere omessa** qualora, da un lato, sia escluso il



- rischio di perdita di gettito e, dall'altro, la rettifica della fattura non sia più possibile;
- se la **rettifica dell'Iva sia preclusa** dal fatto che il **cliente abbia corrisposto l'imposta al fornitore**, che, quindi, **otterrebbe un indebito arricchimento**.

Il tema illustrato è **stato riproposto nell'ambito della causa C-794/23**, rispetto alla quale l'Avvocato generale presso la Corte UE ha fornito le **proprie conclusioni in data 19.12.2024**.

Ipotizzando che l'errore di aliquota sia stato commesso dal **gestore di un parco giochi** e che, quindi, non sia possibile escludere che, tra i numerosi visitatori, vi siano anche **clienti che rivestono la qualifica di soggetti passivi Iva**, si pone la questione di quale sia la **linea di demarcazione tra le due fattispecie**, tenuto anche conto che l'identità dei clienti nei "contratti di massa" **non viene solitamente annotata dall'impresa che effettua la prestazione**.

Peraltro, è importante osservare che **l'obbligo di versamento dell'Iva non dovuta**, previsto dall'articolo 203, Direttiva n. 2006/112/CE, riguarda anche le **fatture emesse nei confronti di soggetti passivi** i quali, a causa dell'utilizzo della prestazione per fini privati, non hanno, sotto il profilo sostanziale, alcun diritto alla detrazione. Lo stesso vale **per le prestazioni rese a favore di soggetti passivi** ai quali, in considerazione della natura esente delle operazioni effettuate "a valle", non spetta parimenti, **sotto il profilo sostanziale**, alcun **diritto alla detrazione**.

Secondo l'Avvocato generale, l'individuazione esatta delle fatture in relazione alle quali sussiste un rischio di perdita di gettito e di quelle per le quali tale rischio è escluso riguarda **l'autonomia procedurale degli Stati membri**, attenendo all'onere di esporre e provare i fatti nel procedimento tributario del rispettivo Stato membro.

Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria deve accettare, in linea di principio, il numero delle fatture emesse nei confronti di soggetti passivi per poter affermare l'esistenza di un debito d'imposta ai sensi dell'articolo 203, Direttiva n. 2006/112/CE e, a tal fine, è possibile **stimare la base imponibile** qualora la stessa non possa essere quantificata, **rispettando i principi di neutralità dell'imposta e di proporzionalità**.

In particolare, i **criteri ritenuti idonei** per una stima della quota delle fatture che implicano un rischio di perdita di gettito discendono dal tipo di prestazione e dalla cerchia di clienti tipica. Anche l'identità del fornitore e il tipo di contributo reso, al **fine di chiarire i fatti possono costituire criteri rilevanti per una stima**.