



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 19 maggio 2008

OGGETTO: *Istanza di interpello – ALFA. - legge 27 luglio 2000, n. 212.
Adempimenti società fiduciarie estere
Articolo 4 decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998,
n. 322.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA, è una società residente in Lussemburgo e priva di stabile organizzazione in Italia, la stessa, ai fini dell'istanza di interpello in esame, ha indicato quali rappresentanti il Prof. X, il Dr. Y e il Prof. Z ed ha eletto domicilio presso lo Studio di Consulenza BETA Via....., Roma.

La società istante, che svolge attività fiduciaria secondo quanto disposto dalla legislazione del Granducato del Lussemburgo in materia, ha ricevuto la richiesta di intestazione fiduciaria di talune quote di una società di persone italiana, sulla base di un contratto conforme alla legge lussemburghese in materia di contratti fiduciari.

La società richiedente ha fatto presente che i principi generali della legislazione lussemburghese in tema di intestazione fiduciaria sono equivalenti a quelli della legislazione italiana in tale materia.

In particolare, dal punto di vista fiscale, la legge lussemburghese dispone che i redditi derivanti dai beni intestati fiduciarmente siano imputati al fiduciante.

La società ALFA chiede istruzioni in merito agli adempimenti che deve compiere in esito all'assunzione del predetto incarico, con particolare riferimento agli accorgimenti necessari affinché i redditi prodotti dalla società di persone, le

cui quote sono detenute fiduciariamente, vengano correttamente imputati ai soggetti fiducianti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che nella fattispecie oggetto dell'interpello la società fiduciaria estera debba presentare il modello 770 ordinario indicando i fiducianti nell'ultima sezione del quadro SK secondo le indicazioni contenute nella risoluzione 7 dicembre 2006, n. 136/E.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla qualificazione del rapporto fiduciario, il richiedente riferisce che "la valenza giuridica e gli effetti 'sostanziali' del rapporto di intestazione fiduciaria che si verrebbe ad instaurare secondo la legge lussemburghese sarebbero, a fini fiscali, in tutto analoghi allo schema contrattuale previsto e disciplinato dalla legge italiana".

In effetti, la normativa lussemburghese, riportata in una traduzione non ufficiale nel quesito, dispone che "Per la soggettività passiva d'imposta valgono, in assenza di altre determinazioni, le seguenti disposizioni: - I beni trasferiti a titolo fiduciario sono attribuiti al fiduciante. I beni acquisiti fiduciariamente da un fiduciario per un fiduciante sono attribuiti al fiduciante."

Peraltro, la normativa lussemburghese citata dispone, relativamente alle imposte sul reddito, che il fiduciario "ha l'obbligo di indicare a chi appartengono i diritti o i beni. Resta impregiudicato il diritto dell'Ufficio finanziario di accertare la relazione giuridica effettiva".

In una fattispecie analoga a quella prospettata nel quesito in esame la risoluzione n. 136/E del 2006 sopra citata ha riassunto il quadro giuridico desumibile dalla normativa nazionale italiana vigente. L'unica diversità sostanziale riscontrabile nel caso trattato nella predetta risoluzione rispetto alla fattispecie oggetto del quesito è la residenza in Italia della società fiduciaria.

In particolare, con la predetta risoluzione, è stato evidenziato come l'istituto dell'intestazione fiduciaria non modifica il soggetto di imposta passivo identificabile sempre e comunque nel fiduciante.

Si ricorda infatti che, secondo una tradizionale lettura del rapporto fiduciario, che fa riferimento alla cosiddetta “fiducia romanistica”, il fiduciante trasferisce al fiduciario un diritto reale con un obbligo che ha efficacia solo tra le parti. Tuttavia, a questa teoria si contrappone una diversa concezione della fiducia, cosiddetta “fiducia germanistica”, in base alla quale con il negozio fiduciario non si realizza l'effettivo trasferimento del diritto di proprietà in capo al fiduciario, il quale rimane solo intestatario del bene. Questi ha la mera legittimazione a disporre, nei limiti delle pattuizioni sottostanti, del bene che rimane di proprietà del fiduciante. La recente circolare n. 28/E del 27 marzo 2008 ha utilizzato tale ultima ricostruzione giuridica proprio per determinare il trattamento fiscale nel caso di “intestazione fiduciaria di azioni e quote”.

Peraltro, si rileva che il legislatore nazionale, disponendo in materia di società fiduciarie, da lungo tempo aveva prefigurato un sorta di separazione tra proprietà ed intestazione: nell'articolo 1, ultimo comma, del regio decreto 29 marzo 1942, n. 239, è infatti previsto che: “le società fiduciarie che abbiano intestato al proprio nome titoli azionari appartenenti a terzi sono tenute a dichiarare le generalità degli effettivi proprietari dei titoli stessi”.

A conferma di tale impostazione la circolare n. 49/E del 22 novembre 2004, nell'ambito dell'applicazione degli articoli 115 e 116 del TUIR (cosiddetta “trasparenza fiscale”), ha affermato che in caso di partecipazioni detenute tramite società fiduciaria, “attraverso il cosiddetto rapporto fiduciario, la società dispone dei beni affidatigli nell'interesse del socio fiduciante, nei limiti dell'accordo-mandato con questi concluso”. Di seguito, richiamando la sentenza n. 4943 del 21 maggio 1999 della Cassazione Civile, il citato documento di prassi sottolinea che “i fiducianti, vanno identificati come gli effettivi proprietari dei beni affidati alla fiduciaria ed a questa strumentalmente intestati”.

Ne consegue che l'immediata riferibilità dei diritti alla sfera giuridica dei soci - e non della fiduciaria - identifica i soci effettivi quali soggetti cui deve essere imputato il reddito distribuito dalla società partecipata.

Peraltro, il legislatore fiscale italiano, ha anch'esso emanato norme che sembrano basarsi su tale impostazione civilistica, dal momento che fanno riferimento ai fiducianti quali effettivi possessori dei redditi derivanti da beni formalmente intestati al fiduciario. Ad esempio, relativamente alle partecipazioni in società di capitali, l'articolo 1, comma 1, del DM 4 febbraio 1998 prevede che "i soggetti tenuti all'obbligo delle comunicazioni di cui alla legge 29 dicembre 1962, n. 1745 effettuano le stesse nel modello di dichiarazione del sostituto d'imposta con le modalità ed entro il termine stabilito dall'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600". L'articolo 9 della citata legge n. 1745 del 1962 dispone che le società fiduciarie "devono comunicare (omissis) i nomi degli effettivi proprietari delle azioni ad esse intestate ed appartenenti a terzi, sulle quali hanno riscosso utili".

Le società fiduciarie sono, peraltro, incluse fra i soggetti tenuti a compilare il quadro SK della dichiarazione del sostituto d'imposta - modello 770 - fornendo, con tale adempimento, all'Amministrazione finanziaria i dati relativi agli effettivi possessori dei redditi derivanti da partecipazioni ad essi fiduciarmente intestate.

Ciò posto, con particolare riferimento al quesito in esame, si evidenzia, innanzitutto, che il rapporto fiduciario è generalmente considerato sussistente nei casi in cui la partecipazione si sostanzia in una mera partecipazione al "capitale" delle società di persone ovvero in forme che non comportino una responsabilità illimitata del socio stesso e un'ingerenza nell'amministrazione della società (è il caso di partecipazioni in società in accomandita detenute da soci accomandanti).

In tali casi, non potendosi negare, in linea di principio, la sussistenza del rapporto fiduciario con tutte le conseguenti implicazioni di carattere fiscale sopra illustrate, il reddito delle società di persone partecipate tramite il rapporto fiduciario non può che essere imputato ai fiducianti.

Questi ultimi, nel caso in cui siano persone fisiche non operanti in regime d'impresa o professionale, in qualità di possessori del reddito da partecipazione, sono tenuti ad indicare il predetto reddito prodotto in forma associata nel modello Unico Persone Fisiche, quadro RH, indicando i dati identificativi della società partecipata e non di quella fiduciaria dal momento che lo schermo fiduciario rileva nei rapporti con i terzi solo per la società partecipata e non per il socio.

Secondo quanto asserito nella predetta risoluzione n. 136/E del 2006, la società partecipata può indicare i dati della società fiduciaria nel quadro RK del modello Unico Società di Persone in luogo di quelli dei fiduciari. La società fiduciaria, a sua volta, deve indicare i nominativi degli effettivi partecipanti della società di persone ed i redditi a questi attribuiti nell'apposita sezione del quadro SK del modello 770 ordinario.

In conclusione, quindi, la società fiduciaria lussemburghese può utilizzare il modello 770, secondo le modalità sopra indicate, per effettuare le comunicazioni richieste dalla normativa italiana.

D'altra parte, secondo quanto disposto dall'articolo 4, comma 1 del DPR 22 luglio 1998, n. 322, alla presentazione di tale modello di dichiarazione sono tenuti tutti "i soggetti indicati nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600" (tra i quali sono da annoverare anche i soggetti non residenti) e, in particolare, "gli intermediari e gli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti tenuti alla comunicazione di dati ai sensi di specifiche disposizioni normative".

Come è agevole verificare non sono presenti nel testo specificazioni che escludano, in punto di diritto, che anche i soggetti non residenti possano presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta.

A tal fine deve essere nominato, ai sensi dell'articolo 4 del DPR n. 600 del 1973, un rappresentante per i rapporti tributari in Italia al quale competeranno gli adempimenti proprie di tale figura nonché le responsabilità ad essa connesse.

D'altra parte, la circostanza che la società fiduciaria richiedente sia residente in un Paese membro dell'Unione Europea, fa ritenere che la stessa possa

adempiere ai propri obblighi adottando gli stessi comportamenti cui è tenuta un società fiduciaria italiana nelle stesse fattispecie.

Si fa presente, infine, che, nel caso in cui vi sia la necessità di acquisire informazioni da parte dell'Autorità Fiscale italiana, le stesse potranno essere legittimamente richieste anche direttamente all'Autorità Fiscale lussemburghese, ai sensi dell'articolo 27 della vigente Convenzione Italia-Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni sui redditi, nonché della Direttiva del Consiglio del 19 dicembre 1977, n. 77/799/CE.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.