

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 07/12/2006 n. 136

Oggetto:

Istanza di interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, 212. ALFA S.R.L.

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n.600 del 1973, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Alfa Srl e' una societa' fiduciaria che opera ai sensi della legge 23 novembre 1939, n. 1966 e del regio decreto di attuazione del 22 aprile 1940, n. 531.

Nell'ambito della propria attivita' l'istante intesta a nome proprio, ma per conto di clienti fiducianti, quote di societa' di persone di cui all'articolo 5, comma 1 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e, in particolare, quote di accomandanti di societa' in accomandita semplice. Per effetto di tale intestazione, al termine del periodo d'imposta, saranno imputati alla societa' fiduciaria i relativi redditi imponibili o le perdite fiscali, come pure le ritenute ed i crediti d'imposta.

La societa' istante desidera sapere con quale strumento deve comunicare all'Amministrazione finanziaria i dati identificativi dei fiducianti.

Inoltre, la Alfa Srl chiede conferma che tali redditi, perdite, crediti d'imposta formalmente imputati alla societa' fiduciaria dalle societa' di persone direttamente partecipate non siano fiscalmente imputabili alla stessa, bensì ai fiducianti per conto dei quali le quote sono state intestate fiduciariamente.

L'istante, infine, chiede quali quadri del modello Unico devono compilare i fiducianti che nella fattispecie sono persone fisiche non esercenti arti o professioni, ne' attivita' di impresa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La societa' interpellante ritiene che la societa' partecipata debba indicare nel modello unico Societa' di Persone, quadro RK, la societa' fiduciaria intestataria delle quote come socio al quale imputare i propri redditi e perdite. Quest'ultima, a sua volta, indichera' i nominativi dei fiducianti, soci effettivi della societa' di persone partecipata nel modello 770 (quadro SK) al fine di imputare agli stessi i componenti reddituali di loro competenza.

In caso di socio fiduciante persona fisica non esercente arti o professioni ne' attivita' d'impresa, la Alfa ritiene che, al fine di salvaguardare l'anonimato dell'intestazione fiduciaria nei confronti di terzi soggetti, il fiduciante nel proprio modello Unico Persone Fisiche, quadro RH, possa indicare i dati della societa' fiduciaria, invece di indicare i dati della societa' partecipata fiduciariamente.

In tal modo, a detta dell'istante, sarebbe salvaguardato il diritto alla segretezza del fiduciante senza compromettere la capacita' di indagine e controllo dell'Amministrazione Finanziaria.

Analoga soluzione viene proposta anche nel caso di redditi imputati ai sensi dell'articolo 116 del TUIR o di altri casi in cui la societa' fiduciaria sia frapposta tra la societa' erogante e il fiduciante-beneficiario nell'erogazione o nell'imputazione di redditi tassati direttamente in capo a quest'ultimo.

RISPOSTA DELLA DIREZIONE AL CONTRIBUENTE ISTANTE

Come noto, l'istituto dell'intestazione fiduciaria non modifica il soggetto di imposta passivo identificabile sempre e comunque nel fiduciante (cfr. circolare del Ministero delle Finanze n. 16 del 10 maggio 1985; risoluzione n. 133/E dell'8 ottobre 1999; circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 49/E del 22 novembre 2004).

In particolare, nella citata circolare n. 49/E del 2004 e' stato affrontata una fattispecie che presenta caratteri di analogia con il caso esaminato nel presente quesito nell'ambito dell'applicazione degli articoli 115 e 116 del TUIR (cosiddetta "trasparenza fiscale") in caso di partecipazioni detenute tramite societa' fiduciaria. A tale proposito, e' stato sottolineato che "attraverso il cosiddetto rapporto fiduciario, la societa' 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 riferibilita' 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 societa' partecipata.

La prevalenza della titolarita' effettiva nei confronti di quella apparente rende, quindi, la societa' fiduciaria fiscalmente trasparente nei rapporti intercorrenti tra il socio fiduciante e l'Amministrazione finanziaria (cfr. sentenza n. 6478 del 10 dicembre 1984 della Cassazione Civile).

In effetti, lo stesso legislatore, disponendo in materia di societa' fiduciarie, prevede una sorta di separazione tra proprieta' ed intestazione. Nell'articolo 1, ultimo comma, del regio decreto 29 marzo 1942, n. 239, e' infatti previsto che: "le societa' fiduciarie che abbiano intestato al proprio nome titoli azionari appartenenti a terzi sono tenute a dichiarare le generalita' degli effettivi proprietari dei titoli stessi".

Peraltro, anche il legislatore fiscale, in piu' occasioni, ha 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 societa' 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 (omissis) effettuano le stesse nel modello di dichiarazione del sostituto d'imposta con le modalita' ed entro il termine stabilito dall'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

L'articolo 9 della legge n. 1745 del 1962, richiamata nella disposizione appena citata, dispone che le societa' fiduciarie "devono comunicare (omissis) i nomi degli effettivi proprietari delle azioni ad esse intestate ed appartenenti a terzi, sulle quali hanno riscosso utili".

Le societa' fiduciarie sono, infatti, inclusi 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 esse intestate.

Le citate disposizioni confermano pertanto che, quanto al trattamento sostanziale dei redditi derivanti da beni e partecipazioni formalmente intestati fiduciarmente, gli effettivi possessori sono da individuare nei fiducianti.

Cio' posto, con particolare riferimento al quesito in esame, si evidenzia innanzitutto che il rapporto fiduciario e' generalmente considerato sussistente nei casi in cui la partecipazione si sostanzia in una mera partecipazione al "capitale" delle societa' di persone ovvero in forme che non comportino una responsabilita' illimitata del socio stesso e una ingerenza nell'amministrazione della societa' (e' il caso di partecipazioni in societa' 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, non vi e' dubbio che il reddito delle societa' di persone partecipate tramite il rapporto fiduciario non puo' che essere imputato ai fiduciari.

Questi ultimi, nel caso in cui siano persone fisiche non operanti in regime d'impresa o professionale, in qualita' 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 societa' partecipata e non di quella fiduciaria dal momento che lo schermo fiduciario rileva nei rapporti con i terzi solo per la societa' partecipate e non per il socio.

La societa' partecipata, potra' indicare i dati della societa' fiduciaria nel quadro RK del modello Unico Societa' di Persone in luogo di quelli dei fiduciari.

La societa' fiduciaria dovra', a sua volta, indicare i nominativi degli effettivi partecipanti nella societa' di persone ed i redditi a questi attribuiti. A tal fine non e' possibile utilizzare la prima sezione del quadro SK, dal momento che non si tratta di utili da partecipazione in societa' di capitale ma di reddito d'impresa.

Si ritiene, invece, che a tal fine possa essere utilizzata la sezione del quadro SK che deve essere compilata dalle societa' fiduciarie per indicare i propri fiduciari che abbiano optato per la trasparenza ai sensi degli articoli 115 e 116 del TUIR (righi SK8 e SK9). Tale sezione e', in sostanza, un strumento predisposto per la corretta attribuzione di reddito d'impresa derivante dalla partecipazione in societa' di capitali agli effettivi titolari dello stesso e puo', pertanto, essere utilizzata anche per la corretta attribuzione del reddito d'impresa prodotto da societa' di persone e attribuiti a soci accomandanti.

Si ricorda che l'Amministrazione finanziaria ha comunque facolta' di richiedere alla societa' fiduciaria i dati identificativi dei soci effettivi nei termini previsti dall'art. 32, primo comma, n. 7, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.