



Giovedì 26/10/2006

## **SQUARCIATO IL VELO DELLE SOCIETÀ FIDUCIARIE. MA OCCHIO AI LIMITI PROCEDURALI**

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

Escluse dal metodo di indagine "a campione" (di cui al numero 5 dell'articolo 32, Dpr n. 600/73), a esse si applica, invece, la nuova versione del numero 7 dell'articolo 32, con le garanzie ivi previste

Il paragrafo 1.2. della circolare n. 32/E del 19 ottobre fornisce rilevanti chiarimenti in merito alle modifiche normative apportate ai numeri 5) e 7) dell'articolo 32, Dpr n. 600 del 1973, dal comma 402 della legge finanziaria per il 2005.

Tali chiarimenti rivestono una particolare importanza alla luce dei dubbi interpretativi che sono emersi all'indomani dell'entrata in vigore del predetto comma 402.

Prima della novella normativa, il n. 5) del citato articolo 32 si limitava a disporre che gli uffici impositori, e la Guardia di finanza, potevano "richiedere alle pubbliche amministrazioni, agli enti pubblici, alle società ed enti di assicurazione ed agli enti e società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie e regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente e per categorie".

L'inciso "attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria" era stato introdotto dall'articolo 18 della legge finanziaria per il 1992, n. 413 del 1991.

Come precisato nella circolare in esame, "la successione delle innovazioni nell'ordinamento ha dunque offerto a parte della dottrina e della giurisprudenza il destro per sostenere che, nel riferirsi ai soggetti che esercitano attività di gestione in forma fiduciaria, il legislatore tributario del 1991 ha inteso riferirsi esclusivamente alle fiduciarie c.d. "dinamiche" e non anche a quelle "statiche", la cui distinzione è posta dall'articolo 17 della legge n. 1 del 1991, come successivamente modificata dall'articolo 60, quarto comma, del Dlgs n. 415 del 1996, e dall'articolo 199 del Dlgs n. 58 del 1998.

La fondamentale differenza tra i due tipi di società fiduciarie è l'esercizio o meno di un'attività di mera custodia e amministrazione dei titoli.

La circolare evidenzia, inoltre, che "ulteriori elementi hanno contribuito a rendere critica, se non impossibile, l'attivazione del potere in narrazione. Tra questi, in particolare, l'opinione secondo la quale la norma non avrebbe contemplato la possibilità di chiedere, partendo dall'identificazione di un bene, le generalità del soggetto fiduciante, essendo essa strutturata e materialmente formulata solo per rispondere all'esigenza inversa (dalle generalità del fiduciante, alla identificazione dell'oggetto del rapporto o dei rapporti dallo stesso intrattenuti con la società fiduciaria)".

Le modifiche normative apportate dal menzionato comma 402 sono volte al superamento definitivo delle predette problematiche applicative.

In particolare, mentre la nuova versione del numero 7) dell'articolo 32 si applica, con le garanzie procedurali ivi previste, anche a qualsiasi tipologia di società fiduciaria, il numero 5) del medesimo articolo, che prevede un metodo di indagine a campione, non trova più applicazione alle società fiduciarie.

Con le parole della circolare: "Importante risulta l'espressa esclusione anche delle società fiduciarie dal metodo di indagine "a campione" (per categorie) di cui al numero 5) dell'art. 32 e l'inclusione delle predette società esclusivamente nel numero 7), con conseguente estensione nei loro confronti delle procedure e



garanzie proprie delle procedure di controllo finalizzate all'acquisizione dei dati in possesso delle banche".

Con tale modifica normativa, continua la circolare, "può ritenersi definitivamente superata la querelle, recentemente ripropostasi all'attenzione a seguito del parere del Consiglio di Stato n. 2345 del 1° luglio 2003, se nei confronti delle società fiduciarie di amministrazione, di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, siano o meno esercitabili i poteri di indagine di cui al medesimo numero 5) dell'art. 32".

Ciò posto, rimane da verificare come dovrà essere concretamente applicato il nuovo disposto, di cui al n. 7) dell'articolo 32 del Dpr n. 600 del 1973, secondo cui l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di "richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale.. alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati".

Come ricordato dal documento di prassi in esame, all'indomani dell'entrata in vigore del comma 402, "in sede di primi commenti della nuova disciplina, sono state avanzate interpretazioni non condivisibili sulle quali si ritiene pertanto necessario indugiare sia pure brevemente".

Secondo tali interpretazioni, per svolgere un'indagine nei confronti dell'intestazione fiduciaria di beni, è necessario che l'ufficio individui "inequivocabilmente" il soggetto nei cui confronti si stanno svolgendo attività istruttorie.

Ebbene, tale argomentazione è "palesamente priva di fondamento logico: significherebbe infatti che la norma speciale ha voluto solo ribadire ciò che già è detto nella prima parte della norma, anch'essa pacificamente applicabile alle società fiduciarie".

Infatti, "come risulta sia dalla sua collocazione sistematica che dall'utilizzo dell'intercalare "fra l'altro", tale seconda parte della norma, esclusivamente riferita alle società fiduciarie sia di amministrazione che di gestione, si pone come complementare rispetto alla prima parte della stessa avente carattere generale nei confronti di tutti gli operatori finanziari, ivi comprese le medesime società fiduciarie: essa prende specificamente in considerazione il fenomeno dell'intestazione fiduciaria di beni, consentendo all'Amministrazione finanziaria di derogare alla riservatezza fiduciaria, in presenza peraltro non solo delle medesime garanzie procedurali di cui alla prima parte della norma, ma anche delle particolari condizioni poste dalla medesima disposizione speciale per consentire tale deroga".

E ancora, "come la prima parte della norma consente, muovendo dall'indicazione della persona sottoposta ad accertamento (elemento noto), di risalire alle operazioni - anche fiduciarie - da questo poste in essere (elemento ignoto), così la seconda parte della norma consente, muovendo dall'indicazione specifica dell'oggetto della intestazione fiduciaria (elemento noto), di risalire al soggetto (elemento ignoto) la cui identità è elemento informativo indispensabile al fine dello sviluppo delle attività istruttorie in corso di svolgimento".

A tal fine, la circolare fornisce il seguente esempio: l'intero capitale sociale della società Alfa Spa sottoposta a controllo è posseduto da un soggetto ignoto che ha intestato fiduciarmente le azioni a una società costituita ai sensi della legge n. 1966 del 1939; si supponga che i funzionari preposti al controllo individuino vendite di beni da Alfa a una società belga Beta a prezzi mediamente inferiori a quelli di mercato.

Si pone, perciò, un problema di transfer pricing, il quale richiede che sia preventivamente affrontata la



questione dell'ambito soggettivo di applicazione.

Ebbene, al fine di acquisire tale informazione, si pone la "necessità di interpellare la società fiduciaria intestataria del pacchetto azionario".

Tuttavia, la circolare precisa alcune importanti condizioni che dovranno essere rispettate al fine di poter esercitare il potere di richiesta di informazioni nei confronti delle società fiduciarie.

In particolare, "qualora l'informazione sia altrimenti desumibile (perché, ad esempio, fornita direttamente dalla società in sede di verifica o ricavabile dai bilanci della stessa società o dal suo sito internet), la formulazione della richiesta alla società fiduciaria non trova ragion d'essere se non nella remota (ma pur sempre possibile) ipotesi che l'informazione aliunde desunta risulti poi non veritiera o solo in parte veritiera".

Ancora, i funzionari procedenti - sebbene non devono dare indicazione anche in via presuntiva di uno o più soggetti individuati quali potenziali titolari effettivi delle azioni o dei beni - devono dare "chiara e puntuale indicazione delle ragioni per via delle quali la richiesta nei confronti della società fiduciaria costituisce momento significativo delle attività di indagine in corso".

Tali indicazioni sono propedeutiche all'esame che dovrà effettuare l'autorità preposta a concedere l'autorizzazione (direttore regionale o centrale dell'Agenzia delle entrate o comandante regionale per la Guardia di finanza), la quale "dovrà pertanto sincerarsi del ricorrere della surriferita circostanza, valutando, in particolare, sulla base degli elementi prospettati dall'ufficio o dal comando richiedente, quale pregiudizio possa derivare all'indagine in corso qualora l'informazione non venisse acquisita e l'eventuale esistenza di fonti alternative e affidabili da cui attingere la medesima informazione".

Ultima fondamentale precisazione è quella secondo cui le predette indicazioni operative "hanno il precipuo scopo di evitare l'affiorare di prassi collocabili nell'alveo delle c.d. fishing expeditions ossia di richieste che non trovano radice in obiettive esigenze istruttorie connesse ad attività di indagine in corso. Tali richieste, in quanto non rispondenti alla ratio legis che ha ispirato la novella introdotta dalla legge, devono considerarsi non adeguatamente motivate e, come tali, devono essere respinte dalle autorità competenti al rilascio dell'autorizzazione".

Michele Andriola

Fonte: [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)