

Nella prospettiva di un funzionamento della procedura che incoraggi la partecipazione, l'Amministrazione finanziaria, proprio perché consapevole che la prova dell'inattività spesso «*risulta estremamente gravosa, se non, talvolta, addirittura impossibile*»<sup>50</sup>, potrebbe limitarsi a prevedere, per il delegato inattivo o solo episodicamente attivo<sup>51</sup>, un'autocertificazione, sotto forma di «*dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà*»<sup>52</sup>, nella quale egli attesti di aver ricevuto la delega, ma di non averla esercitata o di averla esercitata solo occasionalmente e di non essere in grado di fornire altre informazioni. In fin dei conti è sempre meglio avere un'informazione limitata, di una situazione di illegalità pur sempre meritevole di essere conosciuta, piuttosto di non averla affatto e continuare ad ignorarla.

### ***1.2.3 Soggetti interposti***

Nei rapporti di diritto privato le varie figure negoziali riconducibili all'interposizione di persona si assumono in linea di principio preordinate alla realizzazione d'interessi meritevoli di tutela; se così non fosse, esse sarebbero radiate dal novero di quelle legali, come è avvenuto, ad esempio, per la «*sostituzione di persona*», la quale è punita, ex art. 494 c.p., con la reclusione fino ad un anno. Molteplici sono le forme che possono realizzare l'interposizione ed è difficile stabilire criteri certi per definirne l'identità; tant'è che, specialmente in passato, sono stati condotti all'alveo di essa, oltre alla simulazione soggettiva relativa ed alla rappresentanza indiretta, anche il negozio fiduciario, non di rado legando queste figure con il comune denominatore della titolarità apparente. L'interposizione considerata ai fini dell'emersione internazionale è innanzi tutto strumentale all'occultamento della titolarità delle attività e degli investimenti collocati all'e-

---

50 Circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 6.

51 Cfr., *infra*, sub 4.5.5, *Riduzioni delle sanzioni applicabili nei confronti dei cd. «soggetti collegati»*.

52 Prevista dall'art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (*infra*, sub 3.2.5.)

stero e, quindi, ma non sempre, allo loro gestione; e la varietà delle situazioni è tale per cui è impossibile proporre una regola di carattere generale valida per tutte. La prima ipotesi, si direbbe d'obbligo, è che il soggetto interposto sia una persona fisica residente, tenuta agli obblighi del monitoraggio, ma titolare (solo) apparente dell'investimento e/o delle attività all'estero, delle quali non ha alcuna disponibilità, men che meno quella della «*movimentazione*» delle attività finanziarie richiamata dalla giurisprudenza della Corte e dalla stessa prassi amministrativa.

È questa la tipica figura del prestanome, quindi della simulazione soggettiva in senso tecnico; più in generale è la figura della titolarità ingannevole, quale può desumersi anche dalle norme dell'art. 37, co. 3, D.P.R. 600/1973, in relazione all'interposizione di persona nel possesso di redditi<sup>53</sup>.

L'affermazione della Corte che «*l'obbligo di dichiarazione di cui all'art. 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167*» riguardi anche «*l'intestatario formale*»<sup>54</sup>, deve essere infatti completata nel senso che, tale obbligo ricorre sempre che *l'intestatario formale* non sia soltanto apparente; altrimenti mancherebbero i presupposti (detenzione, quindi disponibilità, possesso, titolarità effettiva) per obbligarlo a presentare la dichiarazione e quindi, ove non l'avesse presentata, a legittimarlo ad accedere alla procedura di collaborazione volontaria internazionale<sup>55</sup>. Ma il fatto è che la titolarità lascia largamente presumere la disponibilità e che, in tanto il titolare apparente (ad es. persona fisica) potrà ritenersi manlevato da ogni responsabilità, in quanto abbia provato o sappia di poter provare la mera apparenza della propria titolarità e sia certo che la procedura venga attivata dal *titolare effettivo*. Ove l'onere di quella prova non sia stato assolto o risulti difficile

---

53 Cfr. P.M. Tabellini, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta, Il problema della titolarità ingannevole dei redditi*, Padova, 1995, pagg. 359 e segg.

54 Cass. 18 dicembre 2014, n. 26848.

55 Cfr. le norme del secondo periodo dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, nonché il principio di legalità previsto dall'art. 3, D.Lgs. 472/1989.

assolverlo, oppure il titolare effettivo rifiuti di attivare la procedura, sarà inevitabile che l'*intestatario formale*, ancorché solo apparente, si prospetti l'evenienza che, con il diffondersi della collaborazione amministrativa tributaria fra gli Stati, sia chiamato prima o poi a rendere conto della sua titolarità, con l'onere di provarne la mera apparenza; il che, a distanza di anni, potrebbe anche risultare tutt'altro che facile. In tal caso la soluzione più appropriata sarà quella che egli attivi la procedura, esponendo la verità ed indicando l'identità del *titolare effettivo*.

Ma, di norma, il soggetto interposto è un non residente, quasi sempre una società; ed anche in questo caso la varietà delle situazioni è tale per cui diventa impossibile proporre una regola di carattere generale. L'argomento della interposizione sarà ripreso più avanti, quando sarà esaminato il problema della *estero vestizione* (1. 3. 3), per ora conviene richiamare le disposizioni emanate in merito ad essa dall'Agenzia delle Entrate, che affronta il problema<sup>56</sup>, richiamando la circ. 4 dicembre 2001, n. 99/E<sup>57</sup>, secondo la quale, deve considerarsi soggetto interposto «una società localizzata in un Paese avente fiscalità privilegiata, non soggetta ad alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare meramente formale e ben si può sostenere che la titolarità dei beni intestati alla società spetti in realtà al socio che effettua il rimpatrio». Dopo di che aggiunge: «la procedura in esame, pertanto, può essere utilmente attivata dal contribuente italiano che ha proceduto a “schermare” il proprio rapporto presso una banca estera, mediante la sua intestazione ad una società localizzata in un paese black list, o a «mascherarlo» sotto la forma di polizza assicurativa estera, riservandosi comunque la possibilità di movimentare lo stesso direttamente in qualità di procuratore speciale o indirettamente attraverso un proprio gestore di fiducia».

---

56 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 10.

57 Cfr. la sanatoria emanata, nel 2001 – 2003, in relazione alla sanatoria disposta in occasione della sostituzione della lira con l'euro (*retro* nella Prefazione).

Per affermare l'esistenza di una interposizione più della localizzazione della società interposta rileva, in realtà, l'identità del negozio giuridico (dissimulato) sottostante, non essendo infrequente che Paesi a fiscalità ordinaria, come ad esempio la stessa Gran Bretagna, ospitino figure societarie *offshore* (le *International Headquarters Companies*, istituite con il *Finance Act* del 1994, oppure le società delle isole di *Guernsey*, di *Man*, di *Jersey*) che, sebbene fiscalmente privilegiate, sono tenute alla redazione di un bilancio e difficilmente possono considerarsi del tutto interposte o, quanto meno, non sempre lo sono<sup>58</sup>.

Il fenomeno dell'*interposizione societaria* all'estero è noto e può così riassumersi: di norma coloro che hanno esportato capitali all'estero ne trasferiscono la titolarità a soggetti ivi residenti, quasi sempre società (*Anstalten*, panamensi *off shore*, ecc.), non di rado tenute anche alla redazione di un bilancio, ma quasi sempre soltanto (mere) *intestatarie* (dell'investimento, o più frequentemente) delle attività finanziarie, le quali sono poi depositate in banca ed affidate ad un funzionario specializzato nella gestione di patrimoni, che le movimentata (investendole, disinvestendole, ecc.) in base ad un mandato periodico od alle scelte fatte di volta in volta dal *titolare effettivo* da lui stesso consigliato. Codeste società fungono pertanto da veri e propri *prestanome*, con la conseguenza che le intestazioni ad esse delle attività depositate in banca sono costitutive di altrettante *simulazioni soggettive*. Ed è di tutta evidenza che, essendo l'intestatarario simulato un soggetto estero residente, mancherebbero i presupposti, sia per gli obblighi di comunicazione del modello RW e sia per l'accesso alla procedura di colla-

---

58 In materia di interposizione cfr. anche: la Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014, recante «*modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*»; la stessa circ. 38/E/2013; il provvedimento n. 2013/151663, in data 18 dicembre 2013, del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto: «*Modalità di attuazione delle disposizioni relative al monitoraggio fiscale contenute nell'articolo 4 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, come modificato dall'articolo 9, comma 1, lettera c), della legge 6 agosto 2013, n. 97*».

borazione. L'identità della società interposta, esteroresidente, diventa pertanto del tutto irrilevante ai fini dell'*emersione internazionale* e la sua menzione nella relazione accompagnatoria del modello (di richiesta di accesso alla procedura) avrà esclusivamente funzione di completamento.

Ancora più irrilevante sarà, in ogni caso, l'identità del funzionario di banca, non residente, incaricato della movimentazione dei capitali depositati. Non a caso la stessa Agenzia precisa che *«in presenza di soggetti che abbiano l'effettiva disponibilità di attività finanziarie e patrimoniali estere o italiane, formalmente intestate a soggetti meramente interposti, il patrimonio deve essere dichiarato dal socio o dal beneficiario»*<sup>59</sup>.

Con specifico riferimento al *Trust*, l'Agenzia ricorda che sussiste interposizione ogni volta *«le attività facenti parte del patrimonio del Trust continuano ad essere a disposizione del disponente oppure rientrano nella disponibilità dei beneficiari»*<sup>60</sup>.

---

59 Cfr., circ. 23 dicembre 2013, n. 38, pag. 11.

60 Circ. 10/E/2015, pag. 11, in nota n. 3. Quindi precisa, richiamando la circ. n. 43/E del 10 ottobre 2009, che si considerano interposti i: *«Trust che il disponente (o il beneficiario) può far cessare liberamente in ogni momento, generalmente a proprio vantaggio o anche a vantaggio di terzi; Trust in cui il disponente è titolare del potere di designare in qualsiasi momento se stesso come beneficiario; Trust in cui il disponente (o il beneficiario) è titolare di significativi poteri in forza dell'atto istitutivo, in conseguenza dei quali il Trustee, pur dotato di poteri discrezionali nella gestione ed amministrazione del Trust, non può esercitarli senza il suo consenso; Trust in cui il disponente è titolare del potere di porre termine anticipatamente al Trust, designando se stesso e/o altri come beneficiari (cosiddetto «Trust a termine»); Trust in cui il beneficiario ha diritto di ricevere anticipazioni di capitale dal Trustee»*. Ed aggiunge che *«in tali casi, il soggetto (disponente o beneficiario) che è l'effettivo possessore dei beni illecitamente detenuti all'estero dal Trust fittiziamente interposto dovrà necessariamente richiedere l'accesso alla procedura, rinviando per ulteriori «casi esemplificativi (...) alla circolare n. 61/E del 27 dicembre 2010»*.