



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



*Tax & Crime Risk Management:
la prevenzione dei rischi fiscali e penal-tributari
nei rapporti internazionali*

**Le patologie della residenza fiscale:
l'esteroinvestizione societaria e la residenza
fittizia delle persone fisiche**

FRANCESCO PORPORA

Commissione Fiscalità
Internazionale – ODCEC Milano

18 giugno 2018, corso Europa 11 – Milano



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Considerazioni generali in tema di
esterovestizione societaria.

I termini della questione e sua evoluzione
applicativa negli accertamenti

Il concetto di esterovestizione: i termini della questione

1. Il concetto di esterovestizione è strettamente correlato a quello di residenza fiscale.
2. Con il termine esterovestizione si intende **la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società (o di una persona fisica) all'estero**, in particolare, in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, **al fine di sottrarsi agli adempimenti previsti dall'ordinamento tributario del Paese di reale appartenenza** (Cass. civ., Sez. Trib., n. 2869 del 7 febbraio 2013).
3. L'esterovestizione individua, dunque, una realtà societaria in cui coesistono due diversi concetti di residenza:
 - ❑ **uno formale**, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, che identifica il luogo in cui sono determinate le linee di indirizzo organizzativo e realizzativo dello scopo sociale (o per le persone fisiche: iscrizioni nelle anagrafi della popolazione residente);
 - ❑ **l'altro sostanziale**, che coincide con il luogo in cui le decisioni operative sono realmente determinate dagli organi posti all'apice della struttura imprenditoriale (per le persone fisiche: residenza/domicilio)

Il concetto di esterovestizione: i termini della questione

1. Il nostro sistema fiscale individua due diversi criteri di tassazione dei redditi prodotti da un soggetto (società o persona fisica), a seconda che lo stesso sia o meno residente in Italia o ivi abbia la propria sede.
 - a) **Il primo** è quello della **tassazione su base mondiale**, la c.d. “worldwide taxation”, che trova applicazione nei confronti dei soggetti ritenuti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e prevede l’assoggettamento a tassazione in Italia dei redditi ovunque prodotti (cfr. art. 3 Tuir)
 - b) **Il secondo** criterio, invece, è quello della tassazione **su base territoriale** che, viceversa, si applica ai soggetti che si considerano non residenti nel territorio italiano. In quest’ultimo caso, sono assoggettati a tassazione nel nostro Paese soltanto i redditi che ivi sono stati prodotti. La differenza tra i due menzionati sistemi di tassazione è evidente, nel primo, sono assoggettati a tassazione in Italia anche i redditi prodotti all’estero, nel secondo, sono soggetti a tassazione nel territorio dello Stato solamente quelli ivi realizzati (cfr. artt. 3- 23 – 151 Tuir).
2. Il contribuente, attraverso l’esterovestizione, tenta di sfuggire al criterio della tassazione mondiale (*worldwide taxation*), facendo venire meno il collegamento fondamentale tra il contribuente medesimo e il potere impositivo. Il soggetto eludendo l’ordinamento, dunque, sposta/radica la residenza in Paesi a fiscalità privilegiata ossia con una pressione fiscale minore, se non addirittura inesistente o che prevedono particolari agevolazioni (ad es. per plusvalenze su partecipazioni o passive income in generale).



Il concetto di esterovestizione: evoluzione applicativa

1. I fenomeni di esterovestizione (societaria) si realizzano attraverso la costituzione **solo fittizia di una società all'estero che poi**, di fatto, subentra nel *business* della società residente negli stati a fiscalità piena. Nelle situazioni portate alla luce dalle contestazioni dei verificatori/uffici accertatori, emerge che la società viene costituita in paesi a fiscalità privilegiata, ma continua a essere gestita dall'Italia, dove *vengono fatte le scelte strategiche e dove resta la sede della direzione effettiva*. Il principale effetto della creazione di una società fittizia in un paese a fiscalità privilegia è che parte dei profitti **vengono sottratti all'imposizione** in Italia traducendosi in minori incassi per l'erario.
2. Assonime (nella nota 17/2016) osserva condivisibilmente che il termine esterovestizione ha un contenuto semantico **ambiguo**: nasce per contrastare eventuali strumenti di delocalizzazione dei redditi esteri attraverso **strutture artificiose**, ma viene poi utilizzato anche in relazione a fattispecie in cui, semplicemente, la società estera appare gestita dall'Italia.
3. Il tema dell'esterovestizione ha trovato il suo *humus* nell'organizzazione attuale dei gruppi ed è molto complesso. Non deriva, se non in minima parte, dall'applicazione della disciplina di cui all'art. 5-bis dell'art. 73 del TUIR (inversione onere della prova a favore A.f. a determinate condizioni – le condizioni di operatività della presunzione sono risultate difficilmente integrate dai gruppi oggetto di verifica).

Il concetto di esterovestizione: evoluzione applicativa

4. Gli uffici accertatori, in verità, sono soliti avvalersi di ulteriori e differenti mezzi presuntivi (elementi sintomatici) per affermare l'esterovestizione di società di diritto estero (anche talvolta genuinamente radicate all'estero) appartenenti a gruppi con la «testa» in Italia, quali:
- ❑ il rinvenimento di un significativo carteggio amministrativo/contabile riferito alla società estera (documentazione/fatture attive e passive, emails, prospetti di Excel, documentazione bancaria, etc.)
 - ❑ la ridotta operatività dell'amministratore locale (spesso espressione di uno studio legale/di commercialisti internazionale), il compimento in Italia di tutti gli atti di gestione e l'assunzione, sempre in Italia, di tutte le decisioni concernenti la società estera.
5. Da tali **elementi sintomatici** deducono:
- ❑ che la **gestione operativa e amministrativa** della società estera avvenga in Italia ad opera del soggetto controllante italiano; e/o
 - ❑ che il soggetto estero abbia operato sulla base delle **indicazioni** dei membri direttivi della società italiana e che abbia potuto conseguire il **proprio oggetto sociale** solo grazie alla direzione e al coordinamento fornito in Italia, dalla struttura societaria italiana.

Il concetto di esterovestizione: evoluzione applicativa

7. La prassi accertativa ha riguardato, *in primis*, le **subholding c.d. «passive»**, cioè quelle che si limitano a detenere le partecipazioni e ad incassarne i frutti, senza svolgere alcuna attività: nei confronti di tali società, gli uffici accertatori partono dal presupposto che tutta **l'attività di direzione e coordinamento si collochi/concentri** in capo allo *holding* italiana e che la *subholding*, priva (per sua natura) di un congruo apparato organizzativo-economico-commerciale, si limiti a recepire le direttive/indicazioni della capogruppo italiana, gestendo in modo del tutto passivo la sua posizione di soggetto titolare delle partecipazioni sottostanti.
8. Negli stessi termini si pone la questione con riferimento alle **subholding «dinamiche»**: **l'attività delle medesime si considera, come sopra, eterodiretta dalla capogruppo.**
9. Sotto la spinta (forse) della crisi e della conseguente esigenza di aumento delle fonti di gettito e spesso anche con l'avallo dalla giurisprudenza nazionale, l'AdE e gli organi della GdF si sono spinti anche oltre contestando l'esterovestizione nei confronti di **società operative** (il cui radicamento all'estero è spesso genuino), per il fatto che in tali casi esse sarebbero assoggettate ad **una intensa ed invasiva** attività di direzione da parte del soggetto controllante italiano e sarebbero prive di **autonomia gestionale/organizzativa** del loro *business*.

Il concetto di esteroinvestizione: evoluzione applicativa

10. Per quanto la stessa Corte di Cassazione (cfr. in ultimo la sentenza n. 43809 del 2015) abbia più volte ribadito la necessità di **distinguere** tra il **luogo** in cui si colloca il (l'ovvio) **potere di direzione e coordinamento** della società capogruppo (art. 2497 c.c.) e il luogo di effettivo esercizio **della direzione amministrativa** (i.e. sede della direzione effettiva), questa distinzione non riesce di per sé a risolvere i problemi che si connettono con la necessaria integrazione aziendale del gruppo.
11. Integrazione del gruppo che, sotto molti profili, si sovrappone all'organizzazione legale di entità giuridicamente distinte. Al riguardo basti solo ricordare la prassi, molto diffusa nei gruppi di imprese, di concentrare presso delle società specializzate alcune **funzioni amministrativo-burocratiche, quali la fatturazione, la tenuta della contabilità, la gestione del personale, la redazione dei contratti, la gestione della tesoreria di gruppo (cosiddetto *cash pooling*), l'incasso e il sollecito dei crediti e così via.**
12. Queste nuove modalità organizzative del *business* rischiano di alimentare un circolo «vizioso» o cortocircuito: tutte le consociate del gruppo (estremizzando) sono residenti nello stesso Stato della capogruppo?

Il concetto di esteroinvestizione: evoluzione applicativa

1. In realtà, la ricostruzione da parte dei verificatori/accertatori – essendo volta ad individuare la sede effettiva della società - dovrebbe essere svolta in **un'ottica globale**, ovvero **comparando** il grado di inserimento manifestato nell'ordinamento ove è situata la sede legale **rispetto** a quello ove il medesimo ente può rivelare elementi di radicamento sostanziale.
2. La sede reale deve essere, infatti, **unica** e, perciò, essere individuata attraverso una attenta **opera di comparazione**: da qui la necessità di un coordinamento con l'amministrazione fiscale dell'altro Stato interessato (attraverso gli strumenti di cooperazione internazionale).
3. Vi è, invece, la **tendenza**, assolutamente censurabile, in molti degli ordinamenti che fanno ricorso al criterio sostanziale della residenza, tra i quali spicca l'Italia, di accontentarsi di una ricognizione (parziale ed incompleta) degli elementi di inserimento della società estera nel proprio territorio e a reputarli sufficienti, senza tuttavia in alcun modo porre la questione della possibile sussistenza di circostanze di pari o di maggiore rilevanza, tali da orientare la collocazione altrove della sede reale, e conseguentemente della residenza fiscale.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



La residenza fiscale delle società nella normativa nazionale

La residenza fiscale delle società nella normativa nazionale

1. Per comprendere in pieno la portata del fenomeno della esterovestizione occorre muovere dal concetto di **residenza fiscale**.
2. Per quanto riguarda le **società**, le legislazioni statali per definire la residenza fiscale si ispirano a:
 - ❑ **criteri formali**: la **sede legale** o il luogo di incorporazione;
 - ❑ **criteri sostanziali**: la sede reale o effettiva della società ricavabile dalla concreta operatività della stessa e principalmente: **la sede dell'amministrazione**, rivelata di regola dalle effettive modalità di svolgimento dei processi decisionali della società e **l'oggetto principale**, riferito alla collocazione delle attività tipiche dell'impresa, volte cioè al raggiungimento del suo scopo sociale.

La residenza fiscale delle società nella normativa nazionale

1. Il legislatore italiano valorizza sia il **criterio formale che sostanziale**, come si evince (oltre che dall'art. 5, comma 3, lett. d) Tuir), dall' **art. 73, c. 3, Tuir** il quale stabilisce 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 dell'amministrazione o*
 - ☐ *l'oggetto principale*
2. Si tratta di tre criteri di collegamento **alternativi** (da verificare, congiuntamente al **requisito temporale**, in ogni singolo periodo di imposta).
3. Tuttavia, la sede effettiva tende a prevalere su quella formale ed anche in sede ispettiva, l'attenzione dei verificatori si concentra sul criterio della sede dell'amministrazione e su quello dell'oggetto principale (**criteri sostanziali**)
 - (così Circolare n. 1/2018, Comando generale della Guardia di Finanza, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, Vol. III).

La residenza fiscale delle società: la sede legale e dell'amministrazione

1. La **sede legale** è intesa in senso formale come il luogo che il soggetto giuridico ha indicato nell'atto costitutivo e nello statuto *ex art. 2328, n. 2, c.c.* e risultante nel registro delle imprese.
2. La "**sede dell'amministrazione**", in quanto contrapposta alla "sede legale", si ritiene coincidente con la "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee e, cioè, il **luogo deputato, o stabilmente** utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari, in vista del compimento **degli affari e dell'impulso dell'attività** dell'ente (Cass. civ. Sez. lavoro, 04-10-1988, n. 5359; Cass. civ., Sez. 5, 7.2.2013, n. 2869).
 - Suprema Corte di Cassazione, ordinanza 28 gennaio 2014, n. 1813:
«non è sufficiente che in un determinato luogo la società abbia uno stabilimento, paghi gli stipendi ed i salari ai propri dipendenti, riceva le merci e consegna i manufatti essendo, invece, necessario che in esso sito si accentrino di fatto i poteri di direzione e di amministrazione dell'azienda stessa, anche ove esso diverga da quello in cui si trovano i beni aziendali e nel quale viene svolta l'attività imprenditoriale».
3. Sulla scorta dell'elaborazione civilistica può, dunque, affermarsi che per individuare la **sede dell'amministrazione** occorre considerare il luogo da cui provengono gli **impulsi volitivi** dell'attività, vale a dire il luogo in cui effettivamente si organizza e si dirige la gestione sociale, ovvero quello da cui **promanano le decisioni fondamentali dell'ente**.

La residenza fiscale delle società: la sede dell'amministrazione

4. Sebbene la giurisprudenza italiana ne abbia più volte delineato i contorni, **permangono numerose incertezze** rispetto ai casi, sempre più frequenti, nei quali le **decisioni** siano adottate mediante forme di **video-conferenza** che non comportano la **simultanea presenza fisica** degli amministratori in un medesimo luogo; oppure, ancora, con riferimento ai casi di **delega** di funzioni da parte del consiglio di amministrazione.
- La crisi di tale metodo, che queste osservazioni evidenziano, è superabile in due direzioni: o muovendo verso un **livello superiore**, quello del controllo, e **quindi dei soci**; o muovendo verso il **livello inferiore**, quello della gestione operativa, con il rischio di un appiattimento sul **criterio dell'oggetto sociale**. (Si consideri al riguardo l'osservazione all'art. 4, par. 3, Modello Ocse formulata dall'Italia secondo cui nella individuazione della sede di direzione effettiva non occorre fare riferimento esclusivamente al luogo in cui l'organo amministrativo delibera, ma anche al luogo in cui viene in concreto svolta l'attività principale).
5. Il riscontro della sede dell'amministrazione deve effettuarsi con **criteri sostanzialistici** atti ad indagare chi **amministra in effetti** e non chi è preposto formalmente a tale attività. Tale attività di indagine può essere molto **complessa** in **realità aziendali grandi e nei gruppi multinazionali**.
6. **Elementi sintomatici** (circ. 1/2018 Guardia di Finanza) in base ai quali pervenire alla **individuazione** della **sede dell'amministrazione** possono rinvenirsi **nel luogo**:
- a) di residenza degli amministratori (principalmente quelli di fatto e non quelli di diritto);
 - b) di effettivo esercizio del potere di gestione delle sue disponibilità finanziarie;
 - c) in cui è presente un apparato organizzato di beni e persone.

La residenza fiscale delle società: la sede dell'amministrazione

Nella Circ. 1/2018 la GdF precisa che i verificatori, in sede ispettiva, acquisiscono documenti e notizie in **merito al luogo**:

- **di residenza degli amministratori**, controllando se siano in prevalenza italiani e nel caso di amministratori "professionali" e di società di domiciliazione ubicate all'estero, verificando che tali soggetti non siano un mero "schermo". Viene, inoltre, accertato se il compenso degli amministratori non residenti sia congruo rispetto alle attività svolte e se vi siano accordi che ne limitino le responsabilità qualora si siano conformati alle istruzioni ricevute dal socio italiano;
- **in cui si svolgono le riunioni**, formali e/o informali, del CdA e sono compiuti gli atti di amministrazione, riscontrando altresì se nelle date indicate sui registri sociali gli amministratori abbiano effettivamente soggiornato all'estero;
- **di recapito delle lettere di convocazione** delle assemblee e **quello di recapito e partenza della corrispondenza commerciale**, comunicazioni fax e/o *e-mail*;
- **in cui sono stati stipulati i contratti** dalla società,
- di approvvigionamento, **predisposizione e formazione dei documenti, contabili o d'altra natura**, delle società formalmente istituite all'estero per appurare se detta documentazione venga acquisita e/o predisposta presso soggetti ubicati sul territorio nazionale.

La residenza fiscale delle società: l'oggetto principale

1. Art. 73, comma 4-5 del TUIR: «*L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente e' determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende **l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari** indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.*

- *In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti».*

2. Corte di Cassazione, sentenza 4 marzo 2015, n. 26728:

«... per identificare la nozione di attività principale necessita fare riferimento a tutti gli atti produttivi e negoziali, nonché ai rapporti economici, che lo stesso ente pone in essere con i terzi, e per individuare il luogo in cui viene a realizzarsi l'oggetto sociale rileva, **non tanto quello dove si trovano i beni principali** posseduti dalla società, quanto la **circostanza** che occorra o meno una **presenza** in loco per la gestione della attività dell'ente. Secondo la giurisprudenza, l'oggetto principale non rappresenta un criterio formale, ma **un dato sostanziale**, che si allinea ai criteri di individuazione dell'effective place of management and control elaborati in ambito internazionale dall'art. 4 del Modello OCSE, anche se però non vi è una perfetta sovrapposizione di concetti, in quanto il requisito di effettività - che impone una ricerca del luogo di residenza in concreto - nella norma nazionale di cui all'art. 73 Tuir si riferisce alla attività esercitata, mentre nell'art. 4 del Modello OCSE, al luogo di gestione effettiva, cioè il luogo in cui sono prese in sostanza le decisioni importanti di gestione (key management) e quelle commerciali, necessarie per l'andamento dell'ente commerciale nel suo complesso».

La residenza fiscale delle società: l'oggetto principale

- 3. Incertezze applicative accompagnano** anche la nozione di «oggetto principale»: per quanto riguarda il **luogo ove viene esplicitata l'attività** dell'ente, **non è chiaro** se si debba fare riferimento all'attività produttiva (luogo dove vengono materialmente prodotti i beni che generano i ricavi), a quella commerciale (il mercato ove prevalentemente detti beni sono collocati, mercato di sbocco) ovvero a quella di tipo amministrativo (gestione della contabilità, gestione degli ordini e della fatturazione).
- 4. Elementi da considerare**, secondo la Guardia di Finanza (circ. 1/2018), per individuare dove venga esercitato l'oggetto sociale possono essere:
- ☐ il luogo di svolgimento delle attività che hanno consentito la conclusione di atti e negozi;
 - ☐ la disponibilità di personale con competenze adeguate a gestire i diversi profili dell'attività esercitata;
 - ☐ l'identità delle controparti di questi ultimi e la loro residenza;
 - ☐ l'individuazione dei mercati sui quali sono stati negoziati i titoli di eventuali società partecipate, nonché l'ubicazione di tali società;
 - ☐ la localizzazione della effettiva gestione dei conti correnti e delle disponibilità finanziarie della società, con particolare riferimento alla gestione degli eccessi di cassa, degli investimenti di breve periodo, nonché alle attività di *cashpooling*.



La residenza fiscale delle società: la presunzione di contrasto delle esteroinvestizioni

1. **Obiettivo:** contrasto delle esteroinvestizioni.

2. Per **semplificare** l'attività dell'amministrazione finanziaria l'art. 73, c. 5-bis del TUIR - introdotto ad opera del D.L. 30 giugno 2006 n. 223, poi convertito nella legge 4 agosto 2006 n. 248 - stabilisce una presunzione (relativa) di residenza nel territorio dello Stato per le entità che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., in società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia.
3. L'attrazione presuntiva, fatta in ogni caso salva la prova contraria ad opera del contribuente, in Italia della **sede dell'amministrazione** avviene se, alternativamente, tali enti e società:
 - ☐ sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
 - ☐ sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti in Italia.
 - ☐ Per approfondimenti:
 - ☐ Agenzia delle Entrate circ. 28/E/2006; Agenzia delle Entrate circ. 11/E/2007; Agenzia delle Entrate risol. 312/E/2007
 - ☐ Assonime circ. 67/2007





ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



Profili internazionali in tema di residenza fiscale delle persone giuridiche

La residenza delle società nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

1. Per le persone giuridiche, il Modello OCSE prevede(va), nella versione ante modifiche 2017, che, quando in base alla disposizione del primo comma dell'art. 4 (*i.e.* sulla base della legislazione interna degli Stati Contraenti), una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati Contraenti, essa è considerata residente soltanto dello «Stato nel quale si trova la sede della sua direzione effettiva» (**cd. *place of effective management***) (art. 4, par. 3 – Traduzione libera).
 - A differenza di quanto accade per le persone fisiche, rispetto alle quali il Modello OCSE prevede una serie piuttosto articolata di criteri «a cascata» da invocare per evitare che il medesimo contribuente sia reputato residente di entrambi gli Stati Contraenti, per le persone giuridiche è menzionata solo una *tie-breaker rule*, ovvero quello della «sede di direzione effettiva». La laconicità di tale espressione ha ingenerato delle incertezze e difficoltà in sede applicativa.
2. Il commentario al Modello Ocse (art. 4, par. 24 – nella versione del luglio 2008) forniva tale definizione: «*the place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of entity's business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time*». Per tale si intende, dunque, il luogo dove sono sostanzialmente adottate/assunte le decisioni chiave in riferimento alla conduzione dell'attività societaria, sia sotto il profilo manageriale che commerciale.
 - Fonte: OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

La residenza delle società nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

1. L'individuazione della sede di direzione effettiva presenta(va), come detto, innegabili difficoltà, che in ultima analisi sono proprie di tutti i criteri di collegamento che fanno riferimento al concetto di sede reale. Ciò ha indotto i redattori del Commentario ad un parziale ripensamento. Pertanto, nel tentativo di meglio definire il concetto di «sede di direzione effettiva», al fine di ridurre le difficoltà applicative ed i margini di incertezza di tale criterio dirimente, il documento «*The 2008 update to the OECD Model Tax Convention*», del 18 luglio 2008, ha apportato modifiche significative alla versione del 2005 del Modello OCSE.
 - In particolare, tra le modifiche al Commentario all'art. 4, il Modello OCSE del 2008 ha previsto l'eliminazione, dal paragrafo 24, del seguente periodo: «(...) *La sede di direzione effettiva sarà ordinariamente il luogo in cui la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di rango più elevato (a titolo esemplificativo, un CdA) prende ufficialmente le sue decisioni, il luogo in cui sono adottate le deliberazioni che devono essere assunte dall'ente nel suo insieme (...)*».
 - Correlativamente è stata prevista l'introduzione di un nuovo paragrafo 24.1 con l'obiettivo di indicare gli elementi da porre alla base per l'individuazione e determinazione della «sede di direzione effettiva» delle società. Tale nuovo paragrafo 24.1 del Commentario all'art. 4 (versione 2008) precisa che: «*Alcuni Stati considerano relativamente rari i casi di doppia residenza delle persone giuridiche; pertanto, essi dovrebbero essere esaminati e risolti singolarmente (c.d. approccio case-by-case). Inoltre, alcuni Stati ritengono che tale approccio case-by-case sia il metodo migliore per far fronte alle difficoltà che potrebbero insorgere – nella determinazione della sede della direzione effettiva delle persone giuridiche – dall'uso delle nuove tecnologie. Gli Stati hanno, altresì, la facoltà di attribuire alle autorità competenti il compito di risolvere la questione della residenza delle persone giuridiche, mediante la sostituzione del paragrafo 3 (dell'art. 4 Modello OCSE, n.d.r.) con la seguente disposizione: «3. Laddove, ai sensi del paragrafo 1, una persona giuridica risieda in entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti di tali Stati si adopereranno (faranno del loro meglio) affinché di comune accordo si determini in quale dei due Stati la persona giuridica dovrà ritenersi residente, tenendo conto della sede di direzione effettiva, del luogo di costituzione ovvero di ogni altro fattore rilevante. In assenza di tale accordo la persona giuridica non potrà beneficiare di alcun sgravio fiscale o esenzione previsto dalla Convenzione, se non nei limiti concordati tra le autorità competenti degli Stati contraenti».* (Traduzione libera)
- Segue stralcio Commentario OCSE art. 4, par. 3, come modificato nel 2008

Fonte: OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

La residenza delle società nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

Paragraph 3

21. This paragraph concerns companies and other bodies of persons, irrespective of whether they are or not legal persons. It may be rare in practice for a company, etc. to be subject to tax as a resident in more than one State, but it is, of course, possible if, for instance, one State attaches importance to the registration and the other State to the place of effective management. So, in the case of companies, etc., also, special rules as to the preference must be established.

(Renumbered and amended on 11 April 1977; see HISTORY)

22. It would not be an adequate solution to attach importance to a purely formal criterion like registration. Therefore paragraph 3 attaches importance to the place where the company, etc. is actually managed.

(Renumbered and amended on 11 April 1977; see HISTORY)

23. The formulation of the preference criterion in the case of persons other than individuals was considered in particular in connection with the taxation of income from shipping, inland waterways transport and air transport. A number of conventions for the avoidance of double taxation on such income accord the taxing power to the State in which the "place of management" of the enterprise is situated; other conventions attach importance to its "place of effective management", others again to the "fiscal domicile of the operator".

(Amended on 23 July 1992; see HISTORY)

24. As a result of these considerations, the "place of effective management" has been adopted as the preference criterion for persons other than individuals. The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time.

(Amended on 17 July 2008; see HISTORY)

24.1 Some countries, however, consider that cases of dual residence of persons who are not individuals are relatively rare and should be dealt with on a case-by-case basis. Some countries also consider that such a case-by-case approach is the best way to deal with the difficulties in determining the place of effective management of a legal person that may arise from the use of new communication technologies. These countries are free to leave the question of the residence of these persons to be settled by the competent authorities, which can be done by replacing the paragraph by the following provision:

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.

Competent authorities having to apply such a provision to determine the residence of a legal person for purposes of the Convention would be expected to take account of various factors, such as where the meetings of its board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the senior day-to-day management of the person is carried on, where the person's headquarters are located, which country's laws govern the legal status of the person, where its accounting records are kept, whether determining that the legal person is a resident of one of the Contracting States but not of the other for the purpose of the Convention would carry the risk of an improper use of the provisions of the Convention etc. Countries that consider that the competent authorities should not be given the discretion to solve such cases of dual residence without an indication of the factors to be used for that purpose may want to supplement the provision to refer to these or other factors that they consider relevant. Also, since the application of the provision would normally be requested by the person concerned through the mechanism provided for under paragraph 1 of Article 25, the request should be made within three years from the first notification to that person that its taxation is not in accordance with the Convention since it is considered to be a resident of both Contracting States. Since the facts on which a decision will be based may change over time, the competent authorities that reach a decision under that provision should clarify which period of time is covered by that decision.

C (4)

C(4)-8

MODEL TAX CONVENTION (FULL VERSION) - © OECD 2015

MODEL TAX CONVENTION (FULL VERSION) - © OECD 2015

C(4)-9



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

La residenza delle società nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

- ❑ A seguito, dunque, delle modifiche, con l'introduzione del nuovo paragrafo 24.1. del commentario all'art. 4 del Modello OCSE (versione 2008), per determinare la residenza le autorità competenti dovranno tener conto, **a titolo esemplificativo e non esaustivo**, dei seguenti fattori:
 - ❑ Il luogo ove si svolgono abitualmente le riunioni del consiglio di amministrazione (o di organi equivalenti);
 - ❑ Il luogo in cui il *CEO* (a.d.) e gli altri *senior executives* (i.e. dirigenti) usualmente svolgono le loro funzioni;
 - ❑ Il luogo ove si svolge il *day-to-day management* (i.e. la gestione quotidiana) della persona giuridica;
 - ❑ Il luogo in cui si trova l'*headquarter* (i.e. sede centrale) della persona giuridica;
 - ❑ La *lex societatis* applicabile alla persona giuridica;
 - ❑ Il luogo in cui sono tenute le scritture contabili.
- ❑ Per quanto riguarda la posizione dell'Italia sui criteri di individuazione della residenza delle persone giuridiche, il paragrafo 25 delle Osservazioni sul Commentario all'art. 4 del Modello OCSE 2008 precisa che:

25. As regards paragraphs 24 and 24.1, Italy holds the view that the place where the main and substantial activity of the entity is carried on is also to be taken into account when determining the place of effective management of a person other than an individual.

(Amended on 17 July 2008; see HISTORY)

- Si esprime criticamente, rispetto alla novità introdotta dall'OCSE, la dottrina italiana (Melis, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, pag. 251) laddove sottolinea che la soluzione accolta «costituisce un affastellato di criteri di natura affatto diversa alcuni dei quali addirittura del tutto irrilevanti in chiave di collegamento «tributario» (si pensi alla *lex societatis*) e comunque tali da lasciare alle amministrazioni finanziarie degli Stati contraenti la più ampia discrezionalità al riguardo, impedendo pertanto di fatto, anche tenuto conto del normale non funzionamento già di per sé dello strumento della procedura amichevole, qualsiasi concreta possibilità di soluzione dei casi di doppia residenza». La citata dottrina soggiunge che «la scelta di una «tie-breaker rule» fondata su un criterio gerarchico, sul modello delle persone fisiche, sarebbe stata la scelta più equilibrata sotto il profilo sostanziale, dall'altro maggiormente idonea a garantire al contribuente quel sufficiente grado di certezza sul piano procedimentale a vedersi risolto un potenziale conflitto impositivo, adesso affidato alle a.f. degli Stati contraenti, certamente poco propense a rinunciare alla localizzazione nel proprio territorio di un soggetto in relazione al quale ciascuna di esse non fa che attuare legittimi criteri di appartenenza nazionale».

La residenza delle società nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

1. Che la via del dialogo tra le diverse amministrazioni coinvolte sia la strada maestra trova sicura conferma nella recentissima versione 2017 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni, rilasciata dall'Ocse il 18 dicembre 2017, che vede la completa riscrittura del comma 3 dell'articolo 4, con il superamento del criterio del "*Place of effective management*" e l'integrale recepimento dei suggerimenti che erano già stati avanzati con il commentario. L'ultima versione del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni, del 18 dicembre 2017, recepisce significative innovazioni sviluppate dell'OCSE nell'ambito del report "*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*" (meglio noto con l'acronimo inglese *BEPS*), che identifica quindici azioni specifiche dirette a fornire strumenti per contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile.
2. Il nuovo par. 3 dell'art. 4 dispone:

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.

Cfr. OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

La residenza delle società nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

1. Tale norma – figlia delle significative innovazioni sviluppate dall'OCSE nell'ambito del report *"Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting"* (meglio noto con l'acronimo inglese *BEPS*) - riproduce il suggerimento già contenuto nel Commentario all'art. 4, come modificato nel 2008, affinché gli Stati membri dell'OCSE inserissero, nelle proprie convenzioni bilaterali (contro la doppia imposizione), un nuovo terzo comma dell'art. 4 che così avrebbe dovuto recitare: *"Laddove, ai sensi del paragrafo 1, una persona giuridica risieda in entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti di tali Stati dovranno tentare di determinare di comune accordo in quale dei due Stati la persona giuridica dovrà ritenersi residente, ponendo attenzione alla sede della direzione effettiva, al luogo di costituzione ovvero ad ogni altro fattore rilevante. In assenza di accordo, la persona giuridica non ha diritto ad alcuna esenzione fiscale, se non nei limiti concordati tra le autorità competenti degli Stati contraenti"*.
2. Anche il Commentario è stato aggiornato in relazione all'articolo 4 paragrafo 3 dando atto dell'evoluzione in seno al Comitato degli Affari fiscali che, pur riconoscendo che i casi di doppia residenza delle società siano rari, per risolvere tali conflitti di residenza ritiene che la soluzione migliore sia l'analisi caso per caso, dando quindi rilievo primario al tentativo di risolvere il conflitto di residenza da parte degli Stati coinvolti, tenendo conto degli indici e dei rilievi già evidenziati nella precedente versione del commentario di cui si è detto sopra.
3. Segue stralcio Commentario OCSE art. 4, par. 3, come modificato nel 2017,

Fonte: OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/mtc-cond-2017-en>.

La residenza delle società nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

COMMENTARY ON ARTICLE 4

individual lived in State C for many years before moving to State D, remains in State D for the entire period of his employment there and returns to State C to live there permanently at the end of the 190-day period. During the period of his employment in State D, the individual does not have a permanent home available to him in either State C or State D. In this example, the determination of whether the individual has an habitual abode in one or both States would appropriately consider a period of time longer than the 190-day period of dual-residence in order to ascertain the frequency, duration and regularity of stays that were part of the settled routine of the individual's life.

20. Where, in the two situations referred to in subparagraph b) the individual has an habitual abode in both Contracting States or in neither, preference is given to the State of which he is a national. If, in these cases still, the individual is a national of both Contracting States or of neither of them, subparagraph d) assigns to the competent authorities the duty of resolving the difficulty by mutual agreement according to the procedure established in Article 25.

Paragraph 3

21. This paragraph concerns companies and other bodies of persons, irrespective of whether they are or not legal persons. It may be rare in practice for a company, etc. to be subject to tax as a resident in more than one State, but it is, of course, possible if, for instance, one State attaches importance to the registration and the other State to the place of effective management. So, in the case of companies, etc., also, special rules as to the preference must be established.

22. When paragraph 3 was first drafted, it was considered that it would not be an adequate solution to attach importance to a purely formal criterion like registration and preference was given to a rule based on the place of effective management, which was intended to be based on the place where the company, etc. was actually managed.

23. In 2017, however, the Committee on Fiscal Affairs recognised that although situations of double residence of entities other than individuals were relatively rare, there had been a number of tax-avoidance cases involving dual resident companies. It therefore concluded that a better solution to the issue of dual residence of entities other than individuals was to deal with such situations on a case-by-case basis.

24. As a result of these considerations, the current version of paragraph 3 provides that the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement cases of dual residence of a person other than an individual.

24.1 Competent authorities having to apply paragraph 3 would be expected to take account of various factors, such as where the meetings of the person's board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the senior day-to-day management of the person is carried on, where the person's headquarters are located, which country's laws govern the legal status of the person, where its accounting records are kept, whether determining that the legal person is a resident of one of the

COMMENTARY ON ARTICLE 4

Contracting States but not of the other for the purpose of the Convention would carry the risk of an improper use of the provisions of the Convention etc. Countries that consider that the competent authorities should not be given the discretion to solve such cases of dual residence without an indication of the factors to be used for that purpose may want to supplement the provision to refer to these or other factors that they consider relevant.

24.2 A determination under paragraph 3 will normally be requested by the person concerned through the mechanism provided for under paragraph 1 of Article 25. Such a request may be made as soon as it is probable that the person will be considered a resident of each Contracting State under paragraph 1. Due to the notification requirement in paragraph 1 of Article 25, it should in any event be made within three years from the first notification to that person of taxation measures taken by one or both States that indicate that reliefs or exemptions have been denied to that person because of its dual-residence status without the competent authorities having previously endeavoured to determine a single State of residence under paragraph 3. The competent authorities to which a request for determination of residence is made under paragraph 3 should deal with it expeditiously and should communicate their response to the taxpayer as soon as possible.

24.3 Since the facts on which a decision will be based may change over time, the competent authorities that reach a decision under that provision should clarify which period of time is covered by that decision.

24.4 The last sentence of paragraph 3 provides that in the absence of a determination by the competent authorities, the dual-resident person shall not be entitled to any relief or exemption under the Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities. This will not, however, prevent the taxpayer from being considered a resident of each Contracting State for purposes other than granting treaty reliefs or exemptions to that person. This will mean, for example, that the condition in subparagraph b) of paragraph 2 of Article 15 will not be met with respect to an employee of that person who is a resident of either Contracting State exercising employment activities in the other State. Similarly, if the person is a company, it will be considered to be a resident of each State for the purposes of the application of Article 10 to dividends that it will pay.

24.5 Some States, however, consider that it is preferable to deal with cases of dual residence of entities through the rule based on the "place of effective management" that was included in the Convention before 2017. These States also consider that this rule can be interpreted in a way that prevents it from being abused. States that share that view and that agree on how the concept of "place of effective management" should be interpreted are free to include in their bilateral treaty the following version of paragraph 3:

Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.



La residenza delle società nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

1. Il paragrafo 3 dell'art. 4, nella sua nuova formulazione, prevede, per le persone giuridiche, che la localizzazione della residenza fiscale in uno Stato contraente non debba più essere operata applicando direttamente la *tie-breaker rule* del *Place of Effective Management* (PoEM), ma debba invece essere definita mediante un **apposito accordo** (*mutual agreement*) tra le autorità competenti degli Stati contraenti. Viene adottato in altri termini un approccio c.d. **case-by-case**, basato su un'analisi specifica dei **singoli casi concreti**, secondo cui gli Stati contraenti dovranno definire, in collaborazione tra loro, l'effettiva residenza fiscale, tenendo in considerazione una serie di fattori illustrati dal commentario. Tale tipologia di analisi deve articolarsi attorno ai seguenti fattori:
 - ❑ Il luogo ove si svolgono abitualmente le riunioni del consiglio di amministrazione (o di organi equivalenti);
 - ❑ Il luogo in cui il *CEO* (a.d.) e gli altri *senior executives* (i.e. dirigenti) usualmente svolgono le loro funzioni;
 - ❑ Il luogo ove si svolge il *day-to-day management* (i.e. la gestione quotidiana) della persona giuridica;
 - ❑ Il luogo in cui si trova l'*headquarter* (i.e. sede centrale) della persona giuridica;
 - ❑ La *lex societatis* applicabile alla persona giuridica;
 - ❑ Il luogo in cui sono tenute le scritture contabili.
2. Il nuovo commentario, tuttavia, sottolinea come gli Stati contraenti rimangano comunque **liberi** di mantenere la formulazione originaria ed il riferimento al criterio del PoEM come nel modello ante 2017 (Si veda il par. 24.5 del commentario all'art. 4).
3. La vera novità è rappresentata dal **meccanismo di collaborazione** tra gli Stati che dovranno determinare la residenza fiscale delle entità diverse dalle persone fisiche con un *mutual agreement*. In questo senso appare evidente che il nuovo approccio suggerito consente di attribuire maggiore certezza alla localizzazione della residenza nei casi di c.d. *dual residence*.

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting

1. Il 7 giugno 2017, presso la sede dell'OCSE, 67 Paesi (tra i quali anche l'Italia) hanno siglato la "**Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting**" (MLI) che ha lo scopo di **integrare e modificare** numerosi accordi internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi, già sottoscritti in passato dando concreta e simultanea attuazione alle misure contenute nel progetto BEPS.
2. Rappresenta una svolta nella storia dei trattati fiscali, perché evita ai firmatari l'onere assai gravoso di rinnovare singolarmente i trattati bilaterali.
3. L'OCSE è il depositario della Convenzione multilaterale e sostiene i governi nel processo di firma, ratifica e attuazione.
4. La MLI entrerà in vigore il 1 luglio, a seguito del deposito della ratifica, per Austria, Isole di Man, Jersey, Polonia e Slovenia e dal 1 ottobre per la Serbia. L'Italia al momento non ha ancora ratificato.
5. Le disposizioni contenute nella MLI si affiancheranno alle Convenzioni contro le doppie imposizioni in vigore, modificandole e integrandole, pur senza richiamarne i singoli articoli, qualora siano realizzate tutte le specifiche disposizioni dettate affinché la MLI produca effetti per entrambe le giurisdizioni che hanno sottoscritto una convenzione contro le doppie imposizioni.

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting

1. Gli Stati firmatari della MLI, ove applicabile, non utilizzeranno più, come *tie breaker rule*, il («tradizionale») criterio della sede di direzione effettiva
 2. La residenza sarà individuata tramite apposito accordo tra le autorità competenti dei Paesi interessati, utilizzando l'approccio *case-by-case* (valutazione caso per caso), nel contraddittorio, dunque, tra i due Stati contraenti.
 3. Corollario: una probabile riduzione delle contestazioni di esterovestizione da parte dell'Amministrazione finanziaria?
- ☐ In considerazione del mutato contesto internazionale pare possibile sostenere l'interpretazione secondo la quale, nel caso di conflitto di residenza tra due Stati Contraenti, ciascuno Stato **non sarebbe libero di applicare unilateralmente** la propria legislazione e, quindi, di considerare la società propria residente a prescindere dall'atteggiamento tenuto, sul punto, dall'altro Stato, ma dovrebbe attivarsi presso quest'ultimo in modo da pervenire ad una soluzione concordata.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

CONSEGUENZE IN CASO DI ACCERTAMENTO DI SOCIETA' (PRESUNTE) ESTEROVESTITE

Esterovestizione e catalogo delle (possibili) conseguenze

- La riqualificazione delle società estere come enti residenti fiscalmente in Italia potrebbe determinare:
 1. Attribuzione d'ufficio del c.f. e della partita Iva
 2. Iscrizione nel Registro delle imprese (art. 2188 e ss c.c.)?
 3. Rilievi a fini IRES – accertamento del reddito d'impresa (accertamento d'ufficio *ex art.* 41, c. 1 e 2 dpr 600)
 4. Rilievi ai fini IRAP (rinvio *infra*): recupero a tassazione ai fini IRAP
 5. Rilievi ai fini IVA (rinvio *infra*):
 - accertamento maggiore Iva su fatture attive *ex art.* 54 dpr 633/1972
 - Irrogazione della sanzione per omessa regolarizzazione di fatture irregolari ricevute da società italiane (ex art. 6, comma 8, D.lgs. 471/1997)
 6. Fenomeni di doppia imposizione in presenza di imposte effettivamente pagate all'estero dalla società esterovestita (CDI e art. 165 Tuir) (al riguardo si veda la posizione di Assonime Circolare 67/2007, par. 2.3.3)
 7. Sanzioni amministrative in tema di omessa presentazione delle dichiarazioni (Ires/Irap/IVA) + sanzioni «minori» assorbite da quella più grave (applicazione dell'art. 12 D.lgs. 472/1997 in tema di concorso di violazioni e continuazione)
 8. Profili penal-tribuari (rinvio)

Esterovestizione e sue (possibili) conseguenze

1. Esterovestizione e dopo?

- Dopo la contestazione di esterovestizione si pongono i seguenti (collegati) interrogativi a cui non è facile dare una risposta univoca:
 - Liquidare il soggetto estero?
 - Rimpatriarlo in Italia (trasferimento sede)?
 - Continuare lo svolgimento dell'attività con correttivi?



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

POSSIBILI STRATEGIE DIFENSIVE IN CASO DI ACCERTAMENTO DI SOCIETA' (PRESUNTE) ESTEROVESTITE

Strategie difensive in caso di accertamento

- Si potrebbe eccepire, dopo aver descritto la struttura organizzativa del gruppo ed il tritico dei test [*business activity/organization/motive test(s)*]:

➤ IN VIA PRELIMINARE/PREGIUDIZIALE

1. Esistenza di una certificazione attestante la residenza estera ai sensi della convenzione contro le doppie tra Ita - stato estero (valore?)

- La Corte di Cassazione (sentenza n. 1553/2012) posta di fronte ad una fattispecie nella quale l'Amministrazione finanziaria contestava la fittizietà della residenza olandese di una società (sebbene attestata da una certificazione rilasciata dalle competenti autorità dei Paesi Bassi) al fine di riqualificare come domestica (cioè soggetta al diritto interno) un'operazione di conferimento e, quindi, assoggettare ad imposizione la relativa plusvalenza, ha valorizzato la portata probatoria di siffatta certificazione, tale da poter essere legittimamente posta a base della decisione da parte del giudice di merito. In questa sentenza, dunque, si enfatizza la circostanza che *"il giudice d'appello ha rilevato che era provata la residenza olandese con la dichiarazione rilasciata dall'Autorità (...) di quel paese, nella quale si attesta che M.H.I. è residente in Olanda ai sensi dell'art. 4 della Convenzione bilaterale sulle doppie imposizioni tra l'Italia e i Paesi Bassi"*.

2. Nullità/Inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento effettuata presso la sedicente e presunta sede in Italia della società estera e nelle mani del presunto amministratore di fatto.

➤ IN VIA PRINCIPALE

3. Falsa ed errata applicazione dell'art. 73, comma 3 del D.P.R. 917/1973 non presentando la società nessuno degli elementi contestati per essere considerata esterovestita né sotto il profilo **soggettivo** né sotto quello **oggettivo**.

Strategie difensive in caso di accertamento

4. **Falsa ed errata applicazione** dell'art. 73, comma 3 del D.P.R. 917/1973 non presentando la società nessuno degli elementi contestati per essere considerata esterovestita (anche) **sotto il profilo temporale** – assenza di indizi o prove riguardanti specificamente il periodo X,X+1 ..., ma solo asseriti elementi probatori relativi genericamente ed indistintamente a tutti gli anni oggetto di accertamento e non riferibili a singoli periodi d'imposta ovvero, pur se riferiti ad alcuni periodi d'imposta, estesi ad altri senza prova
- la sussistenza di detto elemento temporale deve essere integrata e verificata distintamente per ciascun periodo d'imposta; con il che possono darsi casi in cui in alcuni periodi d'imposta l'ente risulti residente in Italia (perché sussistente sia l'elemento materiale che temporale) ed in altri no (perché, ad es., risulti integrato l'elemento materiale ma non quello temporale). Al riguardo, la Commissione tributaria regionale della Campania, con la sentenza del 18 novembre 2015, n. 10249, correttamente rileva che: *"Pur dovendo riscontrare che detti requisiti devono sussistere per 'la maggior del periodo d'imposta', detta prova deve essere articolata in modo autonomo e, quindi, distintamente per ciascun periodo d'imposta considerato ed avendo cura di dimostrare che le circostanze addotte coprono, all'interno di ogni annualità, un arco temporale superiore alla metà del periodo (...)"*
 - Cfr. anche Cass. n. 961/2015 (punto 1.2) dalla quale, sebbene riferita ad una persona fisica, è possibile estrapolare il principio di diritto valevole anche per le società: *«La residenza o il domicilio del contribuente, quali situazioni di fatto rilevanti a fini fiscali, sono di per sé stessi potenzialmente mutevoli nei vari anni d'imposta e richiedono volta per volta un autonomo accertamento per ciascuna annualità anche se, nell'accertamento giudiziale, possono essere coinvolti tratti storici comuni»*. Di qui, peraltro, l'impossibilità di far valere il giudicato esterno (cfr. punto 1.3 della sentenza). Il principio scolpito nella sentenza è cristallino: ogni periodo d'imposta va **valutato autonomamente, in quanto è astrattamente possibile che la residenza sia fittizia in un anno e reale in un altro.**
5. **Travisamento dei fatti**; pacifica è l'effettività dell'insediamento della ricorrente nello Stato X – (spiegare ragioni della delocalizzazione)
6. **Falsa ed errata applicazione** dell'art. 4, par. 3 della convenzione contro la doppia imposizione Italia/Y; il *place of effective management* è da collocarsi indiscutibilmente in Y

Strategie difensive in caso di accertamento

7. Mancata applicazione dello scambio di informazioni ai sensi della normativa comunitaria e dell'ordinamento nazionale ritenuto indispensabile negli accertamenti sulla esterovestizione

8. Illegittima limitazione della libertà di stabilimento nell'ambito dell'Unione Europea. Il principio comunitario della libertà di stabilimento si pone come un limite invalicabile per le contestazioni in materia di esterovestizione

- Non vi può essere esterovestizione societaria in presenza di un insediamento produttivo effettivo in un altro Paese comunitario, giacché il fenomeno dell'esterovestizione sussiste esclusivamente in presenza di una costruzione meramente artificiosa. Questo è il principio ribadito dalla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Verona, n. 327/2014 del 21 luglio 2014.
- La libertà di stabilimento è un diritto riconosciuto dalla normativa comunitaria ai sensi degli artt. 43 e seguenti del Trattato della Comunità Europea (ora artt. 49 e ss. del TFUE) e tale diritto subisce una sola eccezione: ossia l'ipotesi in cui la società costituita all'estero rappresenti una costruzione meramente artificiosa, artefatta, al solo scopo di eludere l'imposta ordinariamente dovuta.
- Si veda, quale caso emblematico, la sentenza del 12 settembre 2006, causa C- 196/04 "Cadbury Schweppes", con cui la Corte ha stabilito che la «*circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa abuso di tale libertà*», rilevando, in particolare, che «*una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato*». Ed invero, la pronuncia citata muove dal concetto di "stabilimento", chiarendo che nell'ambito delle disposizioni del Trattato esso implica «*l'effettivo svolgimento di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercé l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro*».

9. Irrilevanza degli effetti della esterovestizione in **materia di IVA** conseguente alla inapplicabilità dei criteri previsti dall'art. 73 del TUIR:

- A) Violazione dell'art. 7 c. 1 lett. d) D.P.R. n. 633 del 1972 e B) Violazione del principio fondante dell'iva: la neutralità in capo agli operatori economici gravando l'imposta solo sui consumatori finali.



Strategie difensive in caso di accertamento

10. Irrilevanza degli effetti della esterovestizione in **materia di IRAP** conseguente alla inapplicabilità dei criteri previsti dall'art. 73 del TUIR: violazione e falsa applicazione dell'art. 2 e 12, comma 2 del D.Lgs. 446/1997 in materia di IRAP, attesa la natura locale del tributo non applicabile ad un'impresa estera priva di stabile organizzazione in Italia.

➤ IN VIA SUBORDINATA

11. Violazione dell'art. «X» della convenzione contro la doppia imposizione Italia/Y e dell'art. 165 del TUIR, per non aver l'Ufficio minimamente considerato le imposte sul reddito pagate dalla società all'estero nel proprio Paese di residenza: doppia imposizione internazionale

12. Illegittima rideterminazione del reddito

- La problematica si pone se i verificatori procedono ad una ricostruzione extracontabile del reddito (*rectius*, dei componenti positivi di reddito), negando la deducibilità degli inerenti costi oltre che delle imposte eventualmente già pagate all'estero, sulla base dell'assenza di una dichiarazione dei redditi presentata in Italia.
- L'assenza della dichiarazione presentata in Italia (ma ciò è fisiologico poiché il contribuente si considera estero) determina una serie di effetti «collaterali»: ostacoli alla deducibilità dei costi ed al riconoscimento dell'eventuale credito d'imposta previsto dal TUIR (art. 165), disconoscimento bilanci e dichiarazioni presentate all'estero.
- L'applicazione dell'art. 41 comma 1 e 2 dpr 600/1973 consente agli Uffici impositori di avvalersi di presunzioni anche prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza per procedere all'accertamento d'ufficio dei redditi in caso di omessa presentazione della dichiarazione.
- NB: I verificatori potranno non essere in grado di rinvenire, in sede di accesso, tutta la documentazione contabile e fiscale di regola tenuta presso la sede estera (presso la controllante italiana sono disponibili i bilanci d'esercizio). Esclusione operatività conseguenze ex art. 52, c. 5 dpr 633/1972, applicabile anche in materia di imposte sui redditi per il rinvio operato dall'art. 33 dpr 600/1973? Si ammette l'utilizzo della documentazione anche in fase di accertamento in sede amministrativa e giurisdizionale non essendoci rifiuto (in senso oggettivo) né l'intenzione di sottrarre documenti (elemento soggettivo)

Strategie difensive in caso di accertamento

- 13. Esistenza di cause di non punibilità** per l'irrogazione delle sanzioni: assenza di dolo o colpa, esimente per errore sul fatto o di diritto ed incertezza oggettiva delle norme su cui si fondano gli avvisi di accertamento (art. 5 e 6 D.lgs. n. 472/1997 – art. 10 L. 212/2000 e art. 8, D.Lgs. n. 546/1992).
- 14. Violazione del principio di proporzionalità** delle sanzioni (art. 7, c. 4 del d.lgs 472/1997)



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



La residenza fiscale delle persone fisiche: aspetti di diritto interno

La residenza fiscale delle persone fisiche: nozione

«Nel sistema reale è molto semplice stabilire il luogo di tassazione, essendo questo il locus rei sitae. Nel sistema di distribuzione personale dell'imposta, non essendo più il locus rei sitae che stabilisce chi deve pagare l'imposta ma il locus della persona, ed essendo le persone molto più mobili di quello che non siano le cose, sorgono problemi più complicati (...). Assumeremo il luogo di domicilio, di residenza o di dimora del contribuente? Quale Stato, o provincia o comune avrà il diritto di esigere l'imposta?»

Così si esprimeva L. EINAUDI, in *Principi di scienza della finanza*, Edizioni Scientifiche Einaudi, 1956, pag. 161.

La residenza fiscale delle persone fisiche: nozione

Le soluzioni date al quesito dalla legislazione italiana

L'art. 2, c. 2 del Tuir prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano **residenti** in Italia le persone fisiche che per **la maggior parte del periodo d'imposta** sono iscritte **nelle anagrafi della popolazione residente** o hanno nel territorio dello Stato il **domicilio** o la **residenza** ai sensi del codice civile (art. 43 c.c.).

- ❑ Lo *status* di residente è collegato, dunque, alla contestuale esistenza di due requisiti:
 - a) Il primo di natura sostanziale/formale, **alternativamente** costituito **dall'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente**, ovvero dal **domicilio** o dalla **residenza**;
 - b) Il secondo di natura temporale: sussistenza del requisito precedente **per la "maggior parte del periodo d'imposta"** (almeno 183(*) giorni nell'anno solare).
- ❑ Come si evince dalla norma – e come sottolineato dall'A.f. nella circ. n.304/1997 – i requisiti di cui alla lettera a) sono **alternativi tra loro e non sono concorrenti**. Basta che il soggetto integri anche uno solo di essi per la maggior parte del periodo d'imposta perché egli sia considerato fiscalmente residente in Italia per l'intero periodo d'imposta e quivi assoggettato a tassazione per tutti i redditi posseduti nel mondo. Può ritenersi che i criteri in questione possano integrarsi a vicenda, cumulandosi ai fini del raggiungimento del requisito temporale.

- Ad es., una persona potrebbe avere avuto la dimora abituale in Italia dal 1° gennaio al 30 aprile e, successivamente, venuta meno la residenza ai sensi del c.c. e l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, aver fissato il proprio domicilio nel nostro Paese dal 1° settembre di quello stesso anno > 183 gg. ➡ **residenza integrata; (*) 184 gg per gli anni bisestili. Per il computo dei giorni si veda la circ. n. 201/1996**

La residenza fiscale delle persone fisiche: nozione

- **La circolare n. 304/1997 (Min. Fin.)** vengono illustrati i principi generali a cui gli organi deputati all'attività investigativa devono fare riferimento al fine di verificare l'effettiva residenza fiscale in Italia, indipendentemente dalle risultanze anagrafiche, al fine di contrastare fenomeni evasi legati a casi di fittizia emigrazione all'estero di persone fisiche residenti.
- **L'accertamento dello *status* di residente fiscale** richiede una *«valutazione d'insieme dei molteplici rapporti che il soggetto intrattiene nel nostro paese per valutare se, nel periodo in cui è stato anagraficamente residente all'estero, abbia effettivamente perso ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e possa quindi essere considerato fiscalmente non residente. Lo status di residente fiscale implica quindi l'esame delle possibili relazioni - sia personali che reali - con il Paese, che non può essere effettuata in sede di interpello, ma solo in sede di eventuale accertamento»* (risoluzione n. 351/E/2008).
- Tale posizione è stata confermata anche nella circ. n. 9/E/2016 (par. 1.1) nella quale l'AdE ha commentato le novità del d.lgs. 156/2015 recante la revisione della disciplina degli interpelli.

La residenza fiscale delle persone fisiche: iscrizione APR

ISCRIZIONE NELL'ANAGRAFE DELLA POPOLAZIONE RESIDENTE (APR)

- Il primo **requisito** indicato dal legislatore è rappresentato da un dato **meramente formale**: la **iscrizione nella APR**.
- In relazione alla iscrizione nella APR, sia la giurisprudenza di legittimità (Cass. N. 21970/2015; n. 677/2015; n. 14434/2010; n. 9319/2006; n. 13803/2001; n. 1225/1988) sia la stessa A.F., sono concordi nel ritenere che le **risultanze anagrafiche danno luogo a presunzioni assolute**, non ammettendosi prova contraria (a differenza di quanto avviene in ambito civilistico).
- (Se è vero che) Tale **approccio formalistico** ha suscitato critiche in dottrina ravvisandosi profili di incostituzionalità per contrasto con l'art. 53 Cost., stante l'assenza di legame sostanziale con il territorio dello Stato e concorso alle spese pubbliche.
- (è anche vero che) Tale previsione è finalizzata a facilitare l'individuazione da parte dell'A.F. della residenza fiscale ancorandola ad un elemento di facile riscontro probatorio.

La residenza fiscale delle persone fisiche: iscrizione AIRE

- Se è vero che dalla iscrizione nella APR consegue automaticamente la qualifica di residente, non è vero il contrario: la cancellazione da APR e conseguente iscrizione AIRE **non è di per sé sufficiente ad escludere il domicilio o la residenza nello Stato.**
 - **L'iscrizione all'AIRE** è, dunque, condizione **necessaria ma non sufficiente** per essere considerati non residenti, dovendosi verificare che la persona non abbia, comunque, in Italia il domicilio o la residenza. Questi ultimi possono essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici.
- ❑ **Cassazione 13 maggio 2015, n. 9723:** «(...) [la] giurisprudenza di questa Corte (...) è consolidatamente orientata a ritenere che, in tema d'imposte sui redditi, soggetto passivo d'imposta è, ai sensi del combinato disposto dalla succitate disposizioni, anche il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, abbia, per la maggior parte del periodo d'imposta, stabilito in Italia il suo domicilio, inteso, indipendentemente dalla relazione fisica con il luogo, quale sede principale dei suoi affari, interessi economici e relazioni personali, come desumibile da elementi presuntivi ed a **prescindere dall'iscrizione del soggetto nell'A.i.r.e.** (cfr. Cass. 678/15, 29576/11, 24246711, 14434/10, 12259/10, ss.uu. 25275/06); sicché diviene, poi, tema di accertamento fattuale il riscontro della concreta ricorrenza di uno dei criteri di collegamento territoriale (alternativi e non concorrenti) normativamente prescritti ai fini dell'assoggettamento ad imposizione».
 - ❑ **Circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E:** «la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici (Cassazione 17 luglio 1967, n. 1812; 20 settembre 1979, n. 4829; 24 marzo 1983, n. 2070; 5 febbraio 1985, n. 791). Da ciò discende che l'aver stabilito il domicilio civilistico in Italia ovvero l'aver fissato la propria residenza nel territorio dello Stato sono condizioni sufficienti per l'integrazione della fattispecie di residenza fiscale, indipendentemente dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente».



La residenza fiscale delle persone fisiche: domicilio

- ❑ Le definizioni di **domicilio e residenza** si ricavano dall'art. 43, c.c. [e dall'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione (circ. Agenzia Entrate n. 304/1997)], e pertanto:
 - a) **domicilio**: luogo in cui la persona stabilisce la sede principale dei suoi affari ed interessi (comma 1);
 - b) **residenza**: luogo in cui la persona ha la dimora abituale (comma 2).
- ❑ Per la giurisprudenza prevalente il **domicilio** consiste in una situazione giuridica che, prescindendo dalla presenza fisica del soggetto, è caratterizzata dall'elemento soggettivo, ovvero la volontà di stabilire in quel luogo la sede principale dei propri **affari ed interessi**.
- ❑ In particolare, la giurisprudenza prevalente sostiene che il domicilio è un rapporto giuridico col centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva in un luogo (Cass. 29 dicembre 1960, n. 3322). Esso consiste dunque principalmente in una situazione giuridica che, indipendentemente dalla presenza fisica del soggetto, è caratterizzata **dall'elemento soggettivo**, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei propri affari ed interessi (Cass. 21 marzo 1968, n. 884).
- ❑ Sembra andare oltre, con specifico riferimento **all'elemento soggettivo** allargando il perimetro del domicilio la Cass. n. 961/2015 quando statuisce che: *«ciò che conta non è la presenza continuativa in un luogo (...), quanto la volontà di rimanervi e ritornarvi appena possibile (animus revertendi) e di mantenervi le proprie relazioni familiari e sociali»*.

La residenza fiscale delle persone fisiche: domicilio

- ❑ Per **affari ed interessi**, parte della dottrina intende soltanto quelli riconducibili alla sfera patrimoniale del soggetto; invece, per la **giurisprudenza dominante** (Cass. n. 13803/2001; n. 5006/2005; n. 14937/2013) e per la stessa **amministrazione finanziaria** (circ. n. 304/1997) "gli affari ed interessi" riguarderebbero anche la sfera personale e familiare, qualificando come residenti anche i soggetti che lavorano e dimorano all'estero, mantenendo la famiglia in Italia.
- ❑ Come precisato nella circ. n. 304/1997, richiamando anche la giurisprudenza conforme sul punto, *«La locuzione "affari ed interessi" di cui al citato art. 43, comma 1, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari (Cass. 26 ottobre 1968, n.3586; 12 febbraio 1973, n. 435); sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona (Cass. 5 maggio 1980, n. 2936)»*.

La residenza fiscale delle persone fisiche: domicilio

- ❑ La risoluzione del Ministero delle finanze del 14 ottobre 1988, n. 8/1329, aveva considerato fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero (con iscrizione AIRE) dove svolgeva la propria attività, aveva mantenuto il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia.
- ❑ In termini sostanzialmente analoghi con riferimento ai legami familiari si esprime la circ. 9/E/2001 secondo la quale *«deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga il "centro" dei propri interessi familiari e sociali in Italia. Tale circostanza si concretizza, ad esempio, nel caso in cui "la famiglia dell'interessato abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attività lavorativa all'estero" o, comunque, nel caso in cui "emergano atti o fatti tali da indurre a ritenere che il soggetto interessato abbia quivi mantenuto il centro dei suoi affari e interessi"»*.
- ❑ Sempre nello stesso solco si colloca la ris. N. 17/E/1999 secondo cui il trasferimento all'estero per lavoro di un dipendente, con la propria famiglia, documentato oltre che dal contratto di affitto di una unità immobiliare all'estero anche dall'iscrizione del figlio alla locale scuola materna è idoneo a dimostrare l'effettività del cambio di residenza.

La residenza fiscale delle persone fisiche: domicilio

- In continuità con i documenti di prassi citati si pone la risoluzione n. 351/E del 2008 secondo cui: *«indipendentemente dalla presenza fisica e dalla circostanza che l'attività lavorativa sia esplicata prevalentemente all'estero, la citata circolare del 2 dicembre 1997, n. 304, ha chiarito che sono indici significativi, ai fini dell'eventuale residenza fiscale, la disponibilità di una abitazione permanente, la presenza della famiglia, l'accreditamento di propri proventi dovunque conseguiti, il possesso di beni anche mobiliari, la partecipazione a riunioni d'affari, la titolarità di cariche sociali, il sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli o clubs, l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano. Occorre, pertanto, una valutazione d'insieme dei molteplici rapporti che il soggetto intrattiene nel nostro paese per valutare se, nel periodo in cui è stato anagraficamente residente all'estero, abbia effettivamente perso ogni 5 significativo collegamento con lo Stato italiano e possa quindi essere considerato fiscalmente non residente»*
- Qualora **gli interessi patrimoniali e familiari** siano collocati rispettivamente in Paesi differenti, la Giurisprudenza (*ex multis* Cass. 20285/2013), in linea con l'orientamento della Corte di Giustizia (in particolare, CGCE C-392/05; Id. C-262/99; Id. C-297/89), ritiene preminenti quelli di natura familiare (di orientamento contrario, tuttavia, Cass. n. 6501/2015).

La residenza fiscale delle persone fisiche: domicilio

- **Corte di giustizia UE («Loulodakis» 12 luglio 2001, C-262/99):** *«Pertanto occorre risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 7, n. 1, della direttiva (83/182/CEE – Ndr) va interpretato nel senso che, nel caso in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati membri, il luogo della sua «residenza normale», stabilito nell'ambito di una valutazione globale in funzione di tutti gli elementi di fatto rilevanti, è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi di tale persona e che, nell'ipotesi in cui tale valutazione globale non permetta siffatta individuazione, va data preminenza ai legami personali» (punto 60). Nell'ambito della valutazione dei legami personali e professionali dell'interessato « (...) tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione al fine di determinare la residenza in quanto centro permanente degli interessi della persona di cui trattasi (sentenza Ryborg, citata, punto 20), vale a dire, in particolare, la **presenza fisica** di quest'ultima, quella dei suoi **familiari**, la disponibilità di **un'abitazione**, il luogo dove i **figli** frequentano effettivamente la **scuola**, il **luogo** d'esercizio delle attività professionali, il luogo in cui vi siano interessi patrimoniali, quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali, nei limiti in cui i detti elementi traducano la volontà di tale persona di conferire una determinata stabilità al luogo di collegamento, a motivo di una continuità che risulti da un'abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali» (punto 55).*
- **Con la sentenza n. 6501/2015** la Corte di cassazione ha riconosciuto la residenza in Svizzera di una persona fisica, già cittadino italiano e iscritto all'AIRE (dal 1978) successivamente divenuto cittadino svizzero, che svolgeva attività di lavoro in Svizzera mantenendo alcuni interessi in Italia, dove risiedevano la moglie e i figli. Nel caso di specie, la Suprema Corte ha statuito che il domicilio quale *«centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi»*. Tuttavia, mutando il proprio "granitico" orientamento sulla prevalenza dei legami personali rispetto a quelli professionali, la Corte di Cassazione precisa che *«Le relazioni affettive e familiari – la cui centrale importanza è invocata dalla ricorrente Agenzia al fine della residenza fiscale – non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri – idoneamente presi in considerazione nel caso in esame – che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento»*.

La residenza fiscale delle persone fisiche: dimora abituale

- L'art. 43 c.c. prevede che la **residenza** è nel luogo in cui la persona ha la **dimora abituale**, cioè il luogo dove un soggetto normalmente abita.
- La **dimora abituale**, che determina la residenza, è una situazione di fatto che presuppone secondo la giurisprudenza civile:
 - a) la **permanenza** in un determinato luogo (elemento oggettivo);
 - b) l'**intenzione** di abitarvi in modo stabile (elemento soggettivo, generalmente incluso nel primo presunto fino a prova contraria).
- La giurisprudenza evidenzia come la residenza sia connotata dalla sua **abituale e volontaria dimora**, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali (Cass. n. 25726/2011), senza che sia necessaria la continuità o definitività (Cass. n. 2561/1975 C. SSUU n. 5292/1985).
- L'abitualità della dimora sussiste anche nell'ipotesi in cui il soggetto lavori fuori dal comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (Cass. n. 1738/1986; n. 5194/1987). La residenza non viene meno per assenze più o meno prolungate, dovute a ragioni di studio, di lavoro, di cura o svago (Cass. n. 435/1973).

La residenza fiscale delle persone fisiche: la presunzione di residenza

- ❑ Art. 2 del Tuir, al comma 2-*bis*: “***Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell’Economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale***” (DM 4 maggio 1999).
- ❑ **Obiettivo:** contrastare il fenomeno della fittizia residenza all’estera frequentemente ascrivibile a persone con alta mobilità transnazionale e che svolgono attività lavorativa in ambito internazionale (**tendenzialmente:** artisti, sportivi, imprenditori)
- ❑ Si tratta di una presunzione relativa, superabile se il cittadino fornisca la prova della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e della reale e duratura localizzazione nel paradiso fiscale ove ha trasferito la residenza.
- ❑ **Elementi utili per fornire prova contraria** (Circ. 140/E 1999 Ministero finanze):
 - sussistenza della dimora abituale all’estero; iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici esteri; svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo nel Paese estero; esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità; stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali nel Paese medesimo; esistenza di fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, sostenuti nel Paese estero; iscrizione nelle liste elettorali del Paese di emigrazione; assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, ecc.; mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti economici familiari, sociali ecc.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



La residenza fiscale delle persone fisiche: aspetti di diritto internazionale

La residenza delle persone fisiche nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

- ❑ **L'art. 4 del modello Ocse** (modello di convenzione contro le doppie imposizioni) fornisce la nozione di residenza mediante rinvio alla legislazione interna di ciascuno Stato, disponendo che *l'espressione «residente» di uno Stato contraente designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede di direzione o di altri criteri di natura analoga.*
- ❑ Proprio a causa del rimando alle legislazioni nazionali e ai diversi criteri di collegamento con il territorio che ogni Stato può prevedere, si possono verificare **conflitti di residenza**, o conflitti di competenza impositiva, quando in base alla normativa interna di due Paesi un soggetto risulti residente fiscale in entrambi, oppure quando il reddito di provenienza estera di un soggetto residente in uno stato è tassato sia nello Stato di residenza che di quello di produzione del reddito.
- ❑ Per ovviare a tali situazioni si ricorre alle convenzioni contro le doppie imposizioni, generalmente conformi al modello Ocse, che all'art. 4, par. 2 stabilisce le regole cd. **"tie breaker rule"** per risolvere il conflitto dando rilevanza nell'ordine (non alternativamente) a: (i) l'abitazione permanente, (ii) il centro degli interessi vitali, (iii) il soggiorno abituale e (iv) la nazionalità per le persone fisiche – Procedura amichevole.

La residenza delle persone fisiche nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

❑ ABITAZIONE PERMANENTE

1. Il Commentario OCSE in relazione ***all'abitazione permanente*** chiarisce che il concetto di «abitazione» deve essere inteso in maniera molto ampia (*i.e.* qualsiasi forma di abitazione: casa o appartamento di proprietà o locata, stanza arredata presa in locazione, etc.), ma deve comunque trattarsi di una **sistemazione permanente**, cioè non occasionale e **disponibile in qualunque momento**, utilizzabile a fini abitativi e non utilizzata per scopi temporanei (*i.e.* casa utilizzata solo per trascorrere le vacanze, per viaggi d'affari/studio, etc.). Nel Commentario OCSE (2017), art. 4, par. 2, risulta aggiunto il seguente ultimo periodo al punto n. 13 «*For instance, a house owned by an individual cannot be considered to be available to that individual during a period when the house has been rented out and effectively handed over to an unrelated party so that the individual no longer has the possession of the house and the possibility to stay there*».
2. Si privilegia il dato formale della disponibilità continuativa e non occasionale dell'abitazione (indipendentemente dal titolo di possesso) piuttosto che la dimora effettiva.
3. Tale criterio nella maggior parte dei casi potrebbe essere sufficiente a risolvere il conflitto di doppia residenza anche se, ad es., egli avesse soggiornato nell'altro Stato per un dato periodo.



La residenza delle persone fisiche nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

□ CENTRO DEGLI INTERESSI VITALI

Se la persona fisica ha **un'abitazione permanente in entrambi gli Stati**, si ha riguardo al “**centro degli interessi vitali**”, il luogo, cioè, nel quale le relazioni personali ed economiche del soggetto sono più strette, per la cui individuazione occorre indagare *“le relazioni familiari e sociali della persona fisica, la sua occupazione, le sue attività politiche, culturali e altre attività, il luogo d'affari, il luogo da dove amministra i propri beni. Saranno quindi presi in considerazione le relazioni familiari e sociali della persona fisica, la sua occupazione, le sue attività politiche, culturali e altre attività, il luogo d'affari, il luogo dove amministra i propri beni, etc. Le circostanze devono essere esaminate nel loro insieme; ciononostante”, è ovvio che le considerazioni relative al comportamento personale dell'interessato devono ricevere una attenzione speciale. Se una persona che ha una abitazione in uno Stato stabilisce una seconda abitazione nell'altro Stato conservando tuttavia la prima abitazione, la circostanza che egli conservi tale prima abitazione nell'ambiente ove egli ha sempre vissuto, ove ha sempre lavorato, e ove egli ha la propria famiglia e le sue proprietà, può, unitamente ad altri elementi, contribuire a dimostrare che egli ha conservato il centro degli interessi vitali nel primo Stato.* (Commentario Ocse, art. 4, par. 2, punto 15) – Rimasto invariato nella versione 2017.

La residenza delle persone fisiche nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

❑ SOGGIORNO ABITUALE

- Se i criteri suesposti non risolvono il conflitto, e cioè quando non si può determinare lo Stato contraente nel quale la persona ha in **centro dei suoi interessi vitali**, o se essa **non ha un'abitazione permanente** in alcuno degli Stati contraenti, si ricerca il luogo nel quale il soggetto ha il **"soggiorno abituale"** verificando dove il soggiorno sia più frequente, più regolare e stabile nel senso di durata temporale.

Il Commentario OCSE (2017) ha introdotto al riguardo un elemento di novità riguarda la nozione di **habitual abode** ovvero di **dimora abituale**, in tema di residenza delle persone fisiche. In particolare, la nuova versione del commentario all'art. 4 offre nuovi elementi per determinare il carattere di **abitualità**, individuando quali criteri per la determinazione dell'*habitual abode*:

- la frequenza dei soggiorni;
- la durata dei soggiorni;
- la regolarità dei soggiorni.

Tali elementi vanno ad aggiungersi a quello rappresentato dal **periodo di soggiorno** nell'arco dell'anno solare. Pertanto, nella determinazione della dimora abituale, occorrerà fare riferimento, oltre che al periodo temporale trascorso dal contribuente in uno Stato contraente, anche agli elementi sopra menzionati, tenendo inoltre in considerazione la *routine* ordinaria del soggetto. Ed infatti il nuovo commentario evidenzia la necessità di considerare un periodo di tempo nel quale non siano accaduti eventi significativi quali un divorzio o una separazione (Si veda il par. 19.1 del commentario all'art. 4.)

Anche con riferimento alla residenza delle persone fisiche, la nuova versione del commentario sembra suggerire un approccio più analitico, volto a valorizzare le particolarità del caso concreto.

❑ ULTIMO CRITERIO

- L'ultimo criterio è quello della **nazionalità**, da intendersi nel senso di cittadinanza. Se poi l'individuo in questione ha la nazionalità di entrambi gli Stati, o di alcuno dei due, si dispone che (art. 4, par. 2, lett. d) «*le autorità competenti degli Stati Contraenti risolvono la questione di comune accordo*», in applicazione dell'art. 25 del Modello OCSE (c.d. procedura amichevole).

La residenza delle persone fisiche nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la soluzione dei conflitti di residenza

Con la recente ordinanza n. **26638**, depositata in data **10 novembre 2017**, la Corte di Cassazione si è occupata di un caso in cui occorreva risolvere il «conflitto di residenza» tra l'Italia e la Russia a norma dell'art. 4, comma 2 CDI ITA/RUS, verificando l'esistenza di una «abitazione permanente» nei due Stati in questione.

L'Agenzia delle Entrate contestava ad **un cittadino russo**, mediante notifica di atto di irrogazione sanzioni, l'omessa presentazione del modulo RW, relativamente ad ingenti investimenti esteri, ritenendolo residente fiscalmente in Italia, a nulla rilevando la sua presenza per oltre 183 giorni in territorio estero e la proprietà di un immobile in Russia.

Il cittadino russo impugnava l'atto di irrogazione delle sanzioni presso la competente CTP evidenziando, in estrema sintesi, che non essendo residente in Italia non aveva alcun obbligo dichiarativo, incombente al contrario, sui residenti nel nostro Paese. Egli inoltre era **proprietario di un immobile a Mosca** e nel periodo di imposta considerato era stato presente per 183 giorni in territorio estero. In base alla convenzione tra Italia e la Federazione russa contro le doppie imposizioni (art. 4), un soggetto si ritiene residente nello Stato nel quale ha un'abitazione permanente.

La CTP accoglieva così il ricorso e la CTR, cui si appellava l'Ufficio, confermava la decisione di primo grado.

L'Agenzia delle Entrate ricorreva allora in Cassazione eccependo che i giudici di merito avevano interpretato erroneamente la normativa convenzionale (art. 4, par. 2, lett. a) ritenendo configurabile la nozione di abitazione permanente solo se si è proprietari della stessa. Il contribuente risiedeva a Milano nell'abitazione di proprietà della signora G.O. con la quale aveva una stabile relazione affettiva. **La Corte di Cassazione**, con l'ordinanza in parola, ha accolto il ricorso dell'amministrazione.

I giudici di legittimità hanno innanzitutto esaminato il concetto di "abitazione permanente" che avrebbe determinato nella specie il luogo di residenza. Secondo la Suprema Corte, dalla lettura del modello di convenzione OCSE **occorre far riferimento concreto ad un alloggio** di cui il contribuente può disporre stabilmente a qualsiasi titolo. Ne consegue che la permanenza non può identificarsi nella proprietà, ma nel fatto che il soggetto possa disporre a suo piacimento per periodi temporali indeterminati dell'immobile.

Nella vicenda oggetto del procedimento il **cittadino russo conviveva con una donna in Italia** con la conseguenza che, di fatto, disponeva di una abitazione permanente (anche) in Italia. Ne consegue ad avviso della Cassazione che la «CTR, al fine di accertare se il M. dovesse essere assoggettato ad imposta nello Stato italiano, avrebbe dovuto applicare il secondo criterio previsto dall'art. 4, lett. a, della Convenzione citata, secondo cui quando la persona dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti, è considerata residente nello Stato Contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette».

Da qui l'accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle Entrate, la decisione viene cassata con rinvio CTR per decisione nel merito.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



L'accertamento della residenza fiscale delle persone fisiche in Italia: i possibili effetti

Conseguenze della residenza fiscale in Italia

- ❖ **Rilievi in materia di Irpef per i redditi ovunque prodotti (cd. *worldwide principle*):**
- ❖ **Possibili effetti in materia di Iva ed Irap**
- ❖ **L'accertamento da parte dell'Amministrazione della residenza fiscale in Italia comporta una serie di conseguenze, sotto il profilo sanzionatorio, in capo al soggetto, per:**
 - a) Omessa o infedele dichiarazione dei redditi. La persona fisica avrebbe dovuto ordinariamente presentare la propria dichiarazione in Italia, indicando i redditi ovunque prodotti. Sanzione (art. 1, D. Lgs. 471 del 1997):
 - b) Per omessa dichiarazione, dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di 258 €. Per i redditi prodotti all'estero, le sanzioni vanno aumentate di 1/3, con riferimento alle imposte o maggiori imposte relative a tali redditi.
 - c) Per infedele dichiarazione, dal 90% al 180% delle imposte dovute, con un minimo di 258 €. Per i redditi prodotti all'estero, le sanzioni vanno aumentate di 1/3, con riferimento alle imposte o maggiori imposte relative a tali redditi.
- ❖ **IVAFE/IVIE**
- ❖ **Omessa compilazione del quadro RW**. La persona fisica avrebbe dovuto indicare in dichiarazione dei redditi l'ammontare delle attività patrimoniali e finanziarie detenute all'estero e dei relativi trasferimenti da, verso e sull'estero. Sanzioni: art. 5, D.L. 167/1990.
- ❖ **Profili penal-tributari: rinvio**

Conseguenze della residenza fiscale in Italia

N.B.:

- **Presunzione di reddito - aggravio sanzionatorio - raddoppio dei termini (art. 12, comma 2, 2-bis, 2-ter, D.L. 78 del 2009)**

2. In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 107, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In tale caso, le sanzioni previste dall'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono raddoppiate.

2-bis. Per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini di cui all'articolo 43, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all'articolo 57, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono raddoppiati.

2-ter. Per le violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2, i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono raddoppiati.