

**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI CHIETI E
PESCARA**

FACOLTÀ DI SCIENZE MANAGERIALI

CORSO DI LAUREA SPECIALISTICA IN ECONOMIA E MANAGEMENT

TESI DI LAUREA IN

**LA RESIDENZA FISCALE CON
PARTICOLARE RIFERIMENTO
ALLA STABILE ORGANIZZAZIONE**

LAUREANDO

Gennaro Parisi

Matr. 3043250

RELATORE

Chiarissimo Professore

Carlo Geronimo Cardia

ANNO ACCADEMICO 2005 E 2006

INDICE

CAPITOLO I

NOZIONE DI RESIDENZA NELLA NORMATIVA INTERNA

1.	<i>Sistemi personali e territoriali d'imposizione</i>	pag.	5
2.	<i>Cenni sull'evoluzione storica del concetto di residenza fiscale</i>	>>	7
3.	<i>Nozione di residenza fiscale delle persone fisiche</i>	>>	9
3.1	<i>L'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente</i>	>>	9
3.1.1	<i>Il domicilio e la residenza: il rinvio alle norme civilistiche</i>	>>	14
3.1.2	<i>Il domicilio</i>	>>	14
3.1.3	<i>La residenza</i>	>>	17
3.1.4	<i>Il requisito della "maggior parte del periodo d'imposta"</i>	>>	19
4.	<i>Il domicilio fiscale: nozione e funzione</i>	>>	20
5.	<i>La disciplina della residenza fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche</i>	>>	23
5.1	<i>La disciplina civilistica</i>	>>	24
5.2	<i>La disciplina fiscale</i>	>>	27

CAPITOLO II

LA RESIDENZA FISCALE COME FENOMENO ELUSIVO

1.	<i>Generalità sui "paradisi fiscali"</i>	pag.	35
2.	<i>Le finalità del ricorso ai paradisi fiscali</i>	>>	38
3.	<i>La circolare 304/E del 1997</i>	>>	41
4.	<i>La presunzione di residenza (art. 2, comma 2 bis, TUIR)</i>	>>	45
4.1	<i>Ambito di applicazione</i>	>>	45
4.2	<i>La presunzione di residenza e i profili costituzionali</i>	>>	48
4.3	<i>La presunzione relativa e l'inversione dell'onere della prova</i>	>>	50
5.	<i>La circolare 104/E del 1999</i>	>>	57

CAPITOLO III

CASI DI DOPPIA RESIDENZA E CONVENZIONI INTERNAZIONALI

1.	<i>La nozione di residenza fiscale nelle Convenzioni contro la doppia imposizione</i>	pag.	61
2.	<i>I criteri di collegamento rilevanti ai fini dell'attribuzione di un'unica residenza</i>	>>	63

CAPITOLO IV

LA STABILE ORGANIZZAZIONE

1.	<i>L'istituto della "stabile organizzazione" nell'ordinamento tributario italiano</i>	pag.	67
1.1	<i>Il concetto di "stabile organizzazione" secondo il nuovo TUIR</i>	>>	67
2.	<i>La "stabile organizzazione" ante riforma fiscale</i>	>>	71
3.	<i>Analisi delle fattispecie "positive" e "negative" nelle scelte del legislatore tributario nazionale</i>	>>	76
4.	<i>Parallelismi e divergenze tra modello OCSE e nuovo TUIR</i>	>>	79
5.	<i>L'articolo 20 bis del vecchio TUIR</i>	>>	82
6.	<i>L'apporto del Decreto Legge n. 41 del 1995</i>	>>	83
7.	<i>Il criterio del valore normale (cenni)</i>	>>	85
8.	<i>Prassi recente dell'Amministrazione Finanziaria</i>	>>	86
9.	<i>L'articolo 168 del nuovo TUIR</i>	>>	88
10.	<i>La disciplina della stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti</i>	>>	90
10.1	<i>La localizzazione e la determinazione del reddito degli enti non residenti</i>	>>	90
10.2	<i>Il rappresentante fiscale</i>	>>	91

INTRODUZIONE

In un'epoca di crescente internazionalizzazione dell'economia mondiale, meglio conosciuta come "globalizzazione", l'effettiva determinazione della residenza dei soggetti passivi d'imposta pone complesse questioni non solo di natura tecnico-giuridico bensì, prioritariamente, di lucida ed obiettiva comprensione socio-economica attese le note "problematiche" strettamente correlate alla figura dei paradisi fiscali ed ai notevoli riverberi sul tessuto economico nazionale.

Per rispondere a questi cambiamenti ed alle nuove forze di mercato, le imprese adottano sempre più spesso una strategia di penetrazione nei nuovi mercati fondata sulla delocalizzazione produttiva e/o commerciale, capace di generare vantaggio competitivo.

Diviene quindi importante riuscire a stabilire una chiara regola per rispondere all'esigenza di ogni Stato di determinare le condizioni in base alle quali è possibile attrarre a tassazione il reddito d'impresa conseguito da un soggetto estero, sia esso persona fisica o giuridica.

Il presente "studio" vuole, pertanto, costituire un approfondimento dei profili fiscali e tributari correlati altresì alla recente riforma del diritto tributario in attuazione alla legge delega 7 aprile 2003, n. 80, non ultimo il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, la quale, proprio a motivo della sua indiscussa portata innovativa, continua ad essere oggetto di vivaci dibattiti volti a coglierne appieno le sue intrinseche connotazioni.

Infatti, il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, di riforma dell'imposizione sul reddito delle società ha apportato rilevanti modifiche al "vecchio" TUIR rendendo, tra l'altro, concreto il passaggio dall' I.R.Pe.G. all'IRES.

La riforma fiscale contiene importanti e significative disposizioni per quanto attiene il prelievo tributario sui redditi d'impresa ed ancora l'introduzione di nuovi istituti.

Regime fiscale dei dividendi, *thin capitalization*, *participation exemption*, consolidato fiscale, regime opzionale di tassazione per trasparenza sono i principali indici di riforma caratterizzanti il rinnovato sistema tributario.

Altre novità sono conseguenti e, quindi, necessarie a rendere, in qualche modo, meno problematica l'applicazione della riforma del diritto societario: in questi termini, rilevante è il particolare meccanismo del "disinquinamento" del bilancio d'esercizio ex art. 109, comma 4 del nuovo TUIR.

Ulteriori aspetti innovativi della riforma fiscale sono, ancora, da ricercarsi negli interventi in materia di fiscalità internazionale ed, in particolare, nella ricostruzione del meccanismo dei crediti d'imposta all'estero e nell'introduzione, nel nostro ordinamento, della definizione di "stabile organizzazione".

In questi termini, sembra tutt'altro che irrilevante la scelta del legislatore tributario nazionale di riconoscere giusto valore giuridico alla stabile organizzazione.

Invero, la stessa rapida evoluzione e globalizzazione del mercato impone maggiori certezze e più trasparenza nei sistemi d' imposizione del prelievo tributario.

In particolare, occorre rilevare che la riforma del sistema fiscale ha origine non solo da semplici scelte di politica fiscale, ma più specificamente, dalla stessa esigenza di garantire la competitività del sistema produttivo nazionale adottando un modello fiscale che sia più omogeneo e vicino a quelli efficienti nei Paesi dell'Unione europea.

Tra quelli che sono i principi ed i criteri direttivi sulla base dei quali si articola la riforma dell'Ires, degna di nota è la previsione di cui all'art. 4 della L. 7 aprile 2003, n. 80 *“introduzione nell'ordinamento italiano di una definizione della nozione di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni”*.

Tra le novità maggiormente rilevanti introdotte con il nuovo Testo unico sulle imposte sul reddito, quindi, merita giusta attenzione la previsione di una autonoma e puntuale definizione di stabile organizzazione.

CAPITOLO I

LA NOZIONE DI RESIDENZA NELLA NORMATIVA INTERNA

1. Sistemi personali e territoriali d'imposizione.

Com'è noto la norma tributaria trova il suo limite, per così dire naturale, nel territorio nazionale, per cui essa può trovare applicazione nel solo ambito dello Stato che la emana.

Tuttavia, in presenza di un ragionevole *collegamento* con lo Stato che esercita la propria potestà tributaria (c.d. *reasonable link*), essa può assumere a presupposto d'imposta sia fatti posti in essere in tale territorio da soggetti appartenenti ad altri Stati, sia fatti localizzati nel territorio di Stati diversi da quello da cui tale norma promana¹.

Gli effetti della legge tributaria e la conseguente potestà amministrativa d'imposizione, intesa come potere di applicare concretamente il tributo, trovano infatti un limite nel principio di territorialità e nella sovranità di ogni Stato², mentre lo stesso non avviene per la potestà impositiva tributaria, intesa come possibilità di istituire un determinato tributo, nell'esercizio della quale il legislatore potrà attrarre a tassazione qualsiasi fatto espressivo di capacità contributiva, purché oggettivamente o soggettivamente collegato con il territorio dello Stato.

In relazione a tale aspetto assumono rilievo, nel diritto tributario, due principali criteri di collegamento: da un lato, il criterio di *natura personale* della residenza e, dall'altro, il criterio di *natura reale* del luogo di produzione del reddito.

Tali criteri sono rilevanti però, non solo sotto il profilo del fondamento della potestà impositiva tributaria ultraterritoriale, in relazione alla specifica fattispecie considerata dal legislatore, ma anche sotto quello, di più ampio respiro, dei principi sui quali può basarsi un sistema di imposizione diretta dei redditi.

¹ Sul punto FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino 1997; GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova 1990; BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, Milano 1952;

² LUPI, *Lezioni di Diritto tributario – Parte generale*, Milano 1992;

Questi principi, da taluno³ ritenuti veri e propri "*principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili*" sono, come è noto, il principio del "reddito mondiale" (c.d. *worldwide principle*) e il principio della "fonte".

Il principio del "reddito mondiale", che trova fondamento nel criterio della residenza, postula l'assoggettamento dei residenti a tassazione di tipo personale, cioè ricostruendone le condizioni economiche complessive, per i redditi ovunque prodotti; il principio della "fonte", il quale trae origine dal criterio del luogo di produzione del reddito, attrae invece ad imposizione i soli redditi che, sulla base di un apposito sistema di norme giuridiche volte all'individuazione del luogo di produzione di ogni singola fattispecie reddituale (c.d. *sourcing rules*), siano localizzati nel territorio dello Stato che applica tale criterio.

Occorre sottolineare come, a parte alcuni Stati, soprattutto dell'America Latina, i quali tassano esclusivamente su base territoriale, la stragrande maggioranza degli Stati abbia ordinamenti tributari fondati su criteri di collegamento ad un tempo reali e personali, applicando sia il principio della residenza per i redditi ovunque prodotti dai propri residenti, sia il principio della fonte, limitatamente ai redditi prodotti all'interno del proprio territorio da soggetti non residenti. *Quest'ultimo è appunto il sistema attualmente esistente in Italia, fondato cioè su criteri di collegamento personali e reali, il primo dei quali formerà oggetto di analisi nella prima parte del presente studio mentre il secondo nella seconda parte dell'opera.*

2. Cenni sull'evoluzione storica del concetto di residenza fiscale.

Con la riforma tributaria degli anni '70 si è passati in Italia da un sistema di tassazione per lo più su base reale ad un approccio di tipo invece prevalentemente

³ Così GARBINO, il quale opera il riferimento all'art. 38 della Corte Internazionale di Giustizia;

personale. Prima della riforma, infatti, il nostro ordinamento tributario attribuiva rilevanza al concetto di "*cittadinanza*" ed il regime di tassazione era imperniato su un insieme di imposte reali e cedolari.

All'imposta complementare era affidato il compito di assicurare la progressività dell'imposizione e, in tale contesto, acquistava rilevanza la nozione di "*residenza fiscale*", che veniva estesa anche a coloro che avevano in Italia la dimora da più di un anno, ancorché non iscritti nei registri anagrafici, e ai cittadini italiani residenti all'estero per ragioni di pubblico servizio.

Con la riforma dei primi anni '70 il sistema è stato trasformato in modo radicale. Senza entrare troppo in dettagli specifici, basterà qui ricordare che vennero all'epoca introdotte due imposte personali sul reddito, l'Irpef e l'Irpeg (ora IRES), attribuendo contestualmente all'Ilor (ora, com'è noto, soppressa e sostituita da altre forme di prelievo) la funzione della discriminazione qualitativa tra i redditi. Nel nuovo assetto normativo scomparve, inoltre, la distinzione basata sul concetto di cittadinanza e si affermò quella, tuttora vigente, correlata invece al concetto di residenza, originariamente disciplinata, per le persone fisiche, dall'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 597 del 1973, a mente del quale si consideravano "*residenti, oltre alle persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente, coloro che hanno nel territorio dello Stato la sede principale dei loro affari ed interessi o vi dimorano per più di sei mesi all'anno, nonché i cittadini residenti all'estero per ragioni di servizio nell'interesse dello Stato o di altri enti pubblici*".

Al fine di risolvere alcuni problemi applicativi sorti in ordine alla norma del 1973, in relazione alla mancanza di coordinamento con le disposizioni contenute nel codice civile ed alla carenza di un riferimento temporale da ricondurre alla nuova nozione di sede principale di affari ed interessi, il legislatore fiscale ha nuovamente rivisitato la disposizione in argomento nell'ambito del vigente testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

La nuova disposizione, contenuta nell'art. 2, comma 2, del Tuir, dispone così che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone 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".

In tal modo, quindi, il legislatore fiscale ha sostituito il riferimento ai "sei mesi" con il più ampio concetto di "maggior parte del periodo d'imposta". Nel contempo, è stato inserito un rinvio diretto alle nozioni civilistiche di domicilio e di residenza, semplificando così in modo notevole l'opera dell'interprete della norma tributaria.

Al riguardo va anche ricordato che il nostro ordinamento tributario non contiene una definizione del concetto di "non residenza" o del "non residente" e che, quindi, occorre al riguardo procedere in modo negativo, individuando cioè la nozione di residente procedendo per esclusione. Ciò posto e passando ad esaminare più da vicino l'art. 2, comma 2, del Tuir attualmente in vigore, occorre in primo luogo rilevare, sul piano descrittivo generale, che la norma riconduce la determinazione della *residenza fiscale* delle persone fisiche a tre elementi fondamentali⁴: il primo, di tipo oggettivo, consistente nell'iscrizione anagrafica; gli altri due, domicilio e residenza, da individuare secondo le disposizioni e le regole interpretative adottate in sede civilistica e da utilizzare, evidentemente, in carenza del primo requisito.

A ben vedere, quindi, si è in presenza di tre caratteri fondamentali, di tipo rispettivamente sostanziale (iscrizione anagrafica, domicilio e residenza civilistici), temporale (maggior parte del periodo d'imposta) e territoriale (territorio dello Stato).

I tre caratteri di tipo sostanziale sono evidentemente alternativi e, quindi, non devono ricorrere contemporaneamente.

⁴ PIAZZA, "Guida alla Fiscalità Internazionale", in "Il Sole 24 Ore", Milano 1997;

3. Nozione di residenza fiscale delle persone fisiche.

3.1 L'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente.

Il primo elemento cui l'art. 2, comma 2, del Tuir fa riferimento è quello della iscrizione nella anagrafe della popolazione residente.

Si tratta, a differenza degli altri elementi costitutivi che la norma fiscale considera (vale a dire il domicilio e la residenza) di un elemento oggettivo e formale, del quale ci limiteremo a descrivere soltanto i caratteri strettamente funzionali all'interpretazione della norma fiscale, e precisamente i soggetti tenuti all'iscrizione, le tipologie di trascrizioni anagrafiche e il valore ai fini probatori delle risultanze anagrafiche.

L'anagrafe è definita dal nuovo regolamento di attuazione alla L. 24 dicembre 1954, n. 1228, il D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223, quale "*la raccolta sistematica dell'insieme delle posizioni relative alle singole persone, alle famiglie e alle convivenze che hanno fissato nel Comune la residenza, nonché delle posizioni relative alle persone senza fissa dimora che hanno stabilito nel Comune il proprio domicilio*". Essa ha finalità sia statistiche, ai fini della rilevazione della popolazione residente nel territorio di un dato Comune, sia di carattere politico-economico, ai fini della determinazione del relativo fabbisogno finanziario, sia infine di carattere di pubblicità, per via dell'attività di trascrizione (iscrizioni, mutazioni e cancellazioni) e di certificazione svolta dagli ufficiali dell'anagrafe.

Vediamo adesso brevemente i soggetti che devono esservi iscritti.

Per quanto concerne i singoli individui, l'iscrizione è obbligatoria per quelle persone che nel Comune hanno fissato la propria residenza, con ciò intendendo la propria dimora abituale (art. 3, reg. att.), ovvero quelle persone che, senza fissa dimora, hanno stabilito nel Comune il proprio domicilio. La legge rinvia dunque implicitamente alle nozioni civilistiche di domicilio e di residenza, nozioni il cui esame verrà svolto successivamente.

L'art. 6, reg. att. individua i "responsabili" delle dichiarazioni anagrafiche. Per le famiglie, ciascun componente è responsabile per sé e per le persone sulle quali esercita la potestà o la tutela, per le convivenze, il responsabile è la persona che normalmente dirige la convivenza stessa.

Per quanto concerne le trascrizioni anagrafiche, le quali possono avvenire su dichiarazione dei responsabili ex art. 6, su comunicazione dell'ufficiale dello stato civile o a seguito di accertamenti direttamente compiuti dall'ufficiale dell'anagrafe, occorre distinguere tra iscrizioni, mutazioni e cancellazioni.

Quanto alle prime, esse avvengono per nascita o per trasferimento della residenza, ad eccezione di determinate categorie, quali militari di leva o di carriera distaccati presso scuole per frequentare corsi di avanzamento o di perfezionamento, ricoverati in istituti di cura (purché la permanenza nel Comune non superi i due anni) e detenuti in attesa di giudizio. L'iscrizione dovrà pertanto avvenire, oltre che per il trasferimento della residenza da altro Comune, anche per il trasferimento della residenza dall'estero, ipotesi che a noi interessa in modo particolare, e sulla quale torneremo successivamente.

Circa le modifiche, esse riguardano i mutamenti nell'ambito del Comune, come il formarsi di nuove famiglie o di nuove convivenze, i cambiamenti del capofamiglia o del capo-convivente, il cambiamento di abitazione e via dicendo. Infine, quanto alle cancellazioni, esse si hanno in caso di morte, ivi compresa quella presunta, giudizialmente dichiarata, per irreperibilità accertata a seguito di nuovo censimento, per trasferimento della residenza in un altro Comune e, ipotesi assai rilevante ai fini fiscali, per emigrazione definitiva all'estero.

Delle vicende per le quali è prescritta la trascrizione, due rilevano pertanto ai fini della nostra analisi, e precisamente il trasferimento dall'estero e l'emigrazione definitiva all'estero.

L'importanza di queste vicende è data dal fatto che l'art. 2, comma 2, del Tuir considera i tre presupposti per l'acquisizione della qualità di residenza fiscale

come "alternativi", non come "concorrenti". Così, un soggetto che abbia trasferito di fatto la propria residenza all'estero, ma sia rimasto iscritto nell'anagrafe della popolazione residente, verrebbe comunque considerato come un soggetto residente e tassato sui redditi ovunque prodotti.

Ai fini fiscali, dunque, prevale in questa ipotesi la forma sulla sostanza, diversamente da quanto accade ai fini civilistici, dove la giurisprudenza è concorde nel ritenere che le risultanze anagrafiche diano luogo a presunzioni relative, cioè superabili con prova contraria⁵ tesa alla dimostrazione della simulazione o della non rispondenza della dichiarazione al vero⁶. L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente opera pertanto, qualora sia altresì soddisfatto il requisito temporale, quale condizione sufficiente (ma non necessaria) per l'integrazione della fattispecie di residenza fiscale, sicché per non essere considerato come fiscalmente residente in Italia, il soggetto che stabilisca la propria dimora abituale all'estero dovrà chiedere la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e la contemporanea iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE).

In questo caso, il periodo temporale di cui all'art. 2, comma 2, del Tuir terminerà naturalmente dal momento in cui avverrà la cancellazione e non da quello nel quale sia avvenuto l'effettivo trasferimento della residenza all'estero, essendo quest'ultima situazione considerata autonomamente rispetto all'iscrizione anagrafica.

Di converso, potrebbe darsi l'ipotesi in cui un soggetto abbia di fatto stabilito la propria residenza in Italia, ma non abbia ancora ottenuto l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente. In questa ipotesi, invece, sarà la sostanza a prevalere sulla forma, perché occorrerà aver riguardo, ai fini del

⁵ Veggasi CASSAZIONE 3 maggio 1976, nr. 1572; CASSAZIONE 23 marzo 1972, nr. 892; CASSAZIONE 20 settembre 1979, nr. 4829;

⁶ Veggasi, fra le altre, CASSAZIONE 24 febbraio 1978, nr. 478; CASSAZIONE 3 maggio 1980, nr. 2936;

computo della *"maggior parte del periodo d'imposta"*, al momento in cui la residenza si sia di fatto cristallizzata come situazione giuridica.

Se, tuttavia, la tassazione dei redditi ovunque prodotti in capo al soggetto di fatto residente appare in questo secondo caso giustificata, a notevoli perplessità dà invece adito il primo caso: in altri termini, è ammissibile la tassazione di un soggetto sui redditi ovunque prodotti a motivo della sua mera iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente? Ora, sotto un profilo interno, l'art. 53 Cost., limite "sostanziale" alla potestà impositiva tributaria, sancisce che *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*. Dunque non i cittadini, né i residenti, bensì, genericamente, "tutti". Se così è, risulta chiaro che per precisare la sfera soggettiva di applicazione dell'art. 53 Cost., la locuzione "tutti", di per sé assolutamente indeterminata, deve essere letta alla luce sia del dovere di concorrere alle spese pubbliche, sia del più generale dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., norma che richiede l'*"adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale"* e alla quale si ricollega a sua volta la stessa nozione di capacità contributiva⁷.

Tuttavia, se quest'ultima nozione viene ad incidere essenzialmente sul *quantum* del concorso alle spese pubbliche, purché naturalmente tale capacità contributiva esista, il riferimento esplicito al concorso alle spese pubbliche ed implicito al dovere costituzionalmente sancito di solidarietà, vale a determinare più da vicino il "se" un determinato soggetto, cittadino o straniero, rientri o meno nella sfera soggettiva di applicazione dei doveri stessi, e quindi a meglio definire i contorni della locuzione "tutti".

Infatti, affinché un soggetto sia tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. esso, oltre a manifestare una capacità contributiva effettiva, certa, attuale e "propria", deve essere in qualche modo *"collegato"* con il territorio dello Stato, in modo tale da poter

⁷ MOSCHETTI, Capacità contributiva, in "Enciclopedia Giuridica Treccani";

astrattamente essere destinatario dei servizi, divisibili e non, in cui tali spese si sostanziano, o, almeno, nelle parole di G.A. MICHELI⁸, da avere un interesse alla vita di quella collettività per la quale è chiamato a contribuire.

Tale collegamento potrà avere natura reale, come nel caso dello svolgimento di un'attività economica o del semplice possesso di un cespite nel territorio dello Stato, oppure natura personale, nell'ipotesi del possesso da parte del soggetto di un determinato *status*, come quello di cittadinanza, o la presenza abituale del soggetto sul territorio stesso; in ogni caso, dovrà però trattarsi di un collegamento tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche nel senso appena precisato⁹. Ma se così è, ben si comprende come l'iscrizione anagrafica mal s'attagli a legittimare un prelievo tributario, per di più sui redditi ovunque prodotti. Infatti, mentre la cittadinanza, criterio anch'esso formale, attribuisce una serie di diritti (tra i quali spicca quello fondamentale del diritto di voto) e comporta una serie di doveri (quale ad esempio quello di difesa della Patria) l'iscrizione anagrafica ha invece finalità essenzialmente statistiche, per consentire alla Pubblica Amministrazione di avere in ogni momento una relativa certezza sulla composizione e sui movimenti della popolazione.

Rebus sic stantibus, appare fondato il dubbio suscitato in dottrina circa la legittimità costituzionale della disposizione in esame, riguardo all'assunzione del criterio formale dell'iscrizione anagrafica a fondamento della pretesa impositiva globale¹⁰.

3.1.1 Il domicilio e la residenza: il rinvio alle norme civilistiche.

3.1.2 Il domicilio

⁸ In "Corso di Diritto tributario", Torino 1989;

⁹ MOSCHETTI, opera citata;

¹⁰ Per ulteriori argomentazioni vgs. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in "Rassegna tributaria";

Passando ora a considerare gli ulteriori presupposti del domicilio e della residenza (alternativi, si è detto, all'iscrizione anagrafica), previsti sempre dall'art.2, comma 2, del Tuir, ai fini dell'individuazione dello *status* di residente ai fini fiscali, va subito ricordato che l'art. 43 del codice civile dispone in proposito che "*il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*". Diversamente da quanto previsto dall'art. 46 del codice civile in tema di società, laddove il codice individua esclusivamente nella "sede" il collegamento tra soggetto e luogo di riferimento, qui la norma elenca una pluralità di possibili relazioni al riguardo.

In proposito, la giurisprudenza civile ha ritenuto di operare una distinzione tra *res juris* del domicilio e *res facti* della residenza, rispettivamente consistenti: nel primo caso, in una mera creazione giuridica del legislatore completamente svincolata dalla presenza del soggetto (per il quale rileverebbe soltanto l'elemento soggettivo dell'intenzione di stabilirsi in un determinato luogo); nel secondo, in una vera e propria situazione di fatto, da considerarsi nella sua effettività (rileverebbe in tal caso la concreta presenza del soggetto, sul piano quindi oggettivo)¹¹. Peraltro, questa impostazione non è generalmente condivisa in dottrina, in quanto dovrebbe piuttosto ritenersi che in entrambi i casi gli elementi oggettivo e soggettivo si compenetrino e si integrino reciprocamente.

Ad ogni buon conto, stante la formulazione letterale dell'art. 43 del codice civile, cui la norma del testo unico delle imposte sui redditi fa rinvio, occorre approfondire il significato di alcune espressioni utilizzate dal legislatore e, in questo senso, appare opportuno prendere le mosse dalla locuzione "*affari e interessi*". Come si è visto, infatti, a questa espressione fa riferimento il codice civile in relazione alla nozione di domicilio. Al riguardo, può subito affermarsi che la giurisprudenza ha attribuito alle parole "affari e interessi" un significato molto

¹¹ Veggasi per tutti CASSAZIONE 21 marzo 1968, nr. 884 e 28 aprile 1961, nr. 212;

ampio, tale da ricomprendere non soltanto gli interessi di natura patrimoniale ma anche quelli di tipo morale, come ad esempio quelli che "attengono al consorzio di vita coniugale" o che "confluiscono normalmente nel luogo in cui vive la famiglia". Si è così affermato che "*per la determinazione del domicilio occorre fare riferimento non soltanto ai rapporti economici e patrimoniali di una persona, ma anche e soprattutto ai suoi interessi morali, sociali e familiari che confluiscono normalmente nel luogo in cui essa vive*"¹².

Quindi, secondo questa impostazione, la nozione di domicilio va desunta da tutta una serie di elementi di fatto che in vario modo testimoniano la presenza in un determinato luogo di un complesso di rapporti essenziali nella vita della persona.

Non è, peraltro, mancata altra parte della dottrina¹³, che ha invece ritenuto che gli unici interessi rilevanti ai fini dell'individuazione del domicilio siano quelli di natura patrimoniale, essendo gli altri tipi di interesse da riferire piuttosto al concetto di residenza, che viene chiamato in causa proprio quando siano in gioco profili di tipo non patrimoniale (come ad esempio le pubblicazioni di matrimonio). Diversamente opinando, si è sostenuto, le nozioni di domicilio e di residenza andrebbero almeno in parte a sovrapporsi, mentre le due distinte relazioni tra persona e luogo possono (ma non devono necessariamente) coincidere.

È del tutto evidente che il problema, lungi dall'essere puramente teorico, presenta *conseguenze dirette ed assai rilevanti con riferimento al profilo fiscale*, atteso che può porsi il caso, ad esempio, di un soggetto che dimori abitualmente e svolga la propria attività professionale all'estero, pur mantenendo in Italia interessi rilevanti (ad esempio la propria famiglia).

È, quindi, particolarmente utile ed interessante considerare la posizione assunta in proposito dall'Amministrazione finanziaria, che - come forse era prevedibile - si è schierata a favore della tesi interpretativa più ampia, sostenendo

¹² Cfr CASSAZIONE 9 maggio 1956, nr. 1530 e CASSAZIONE 12 febbraio 1973, nr. 435;

¹³ Così MASITUOSCHI, citato da MELIS, op. ult. Cit;

la residenza fiscale nell'ipotesi in cui la famiglia dell'interessato sia rimasta in Italia o comunque "*emergano atti o fatti tali da indurre a ritenere che il soggetto interessato ha quivi mantenuto il centro dei suoi affari ed interessi*"¹⁴.

Un altro profilo che appare meritevole di un approfondimento concerne il requisito della "principalità" che sempre nel medesimo contesto viene richiamato dal legislatore civilistico.

Al riguardo, in primo luogo, si può affermare che proprio perché la norma in argomento richiama la "sede principale" degli affari ed interessi è da ritenersi che tale sede (cioè il domicilio) non possa che essere unica. Secondariamente, la principalità è un requisito essenzialmente di fatto, nel cui ambito il profilo soggettivo dell'intenzionalità del soggetto passa senza dubbio in secondo piano.

Il relativo accertamento non può, quindi, che essere di fatto e non può che prendere in considerazione elementi basati su un criterio di carattere quantitativo, come, ad esempio, l'ammontare dei compensi percepiti nelle diverse località nel caso di un professionista che disponga di studi in varie città¹⁵.

Prima di passare a considerare i profili meritevoli di approfondimento relativi alla nozione di residenza civilistica, un'ultima notazione va fatta in ordine ai casi di "*domicilio legale*" e di "*domicilio speciale*".

In tema di domicilio legale, premesso che la L. 19 maggio 1975, n. 151, concernente la riforma del diritto di famiglia, ha abrogato i relativi riferimenti al coniuge, vanno ricordati essenzialmente i casi del minore e dell'interdetto. Con riferimento alla prima figura, l'art. 45 del codice civile dispone che il minore è domiciliato presso la residenza dei genitori, a meno che questi non abbiano la residenza in comune, ad esempio, in virtù di divorzio, separazione o annullamento; in tal caso, il domicilio del minore coincide con quello del genitore convivente. Se,

¹⁴ Cfr Risoluzione ministeriale 14 ottobre 1998, nr. 8/1329, relativa al caso di un soggetto che pur essendo iscritto all'AIRE e svolgendo la sua attività lavorativa all'estero, continuava ad avere in Italia la sua famiglia e che, per questo, venne a suo tempo ritenuto fiscalmente residente in Italia;

¹⁵ MELIS, ultima opera citata;

infine, non ha più entrambi i genitori, il minore sarà domiciliato presso il suo tutore.

Per quanto riguarda la figura dell'interdetto, va fatto riferimento al domicilio del tutore. Nulla dispone, invece, la legge per il figlio naturale, il legittimato, l'affiliato o l'adottato, figure per le quali occorrerà quindi procedere in via interpretativa.

Per quanto riguarda, infine, il "domicilio speciale", l'art. 47 del codice civile fa riferimento a "*determinati atti o affari*", dal che si ritiene che tale nozione non sia conciliabile con quella tratteggiata dal Tuir e che, perciò, la questione non abbia rilevanza ai fini fiscali.

3.1.3 La residenza

La residenza civilistica, si è visto come, ai sensi dell'art. 43 del codice civile, è localizzata "*nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*".

Anche in questo caso la giurisprudenza ha ravvisato l'esistenza di un duplice requisito, vale a dire l'elemento oggettivo della permanenza in un luogo con una certa stabilità e continuità e l'elemento soggettivo dell'intenzione della persona di rimanere in quello stesso luogo¹⁶.

Quindi, la residenza non può essere mantenuta nel solo animo, in quanto non è certamente in questo senso ininfluenza l'effettività della permanenza, da riscontrare sul piano probatorio attraverso elementi di fatto, quali le consuetudini di vita dell'interessato.

Analizzando più da vicino il disposto della norma in esame, occorre soffermarsi in particolare su due profili, vale a dire la nozione di "dimora" e il concetto di "abitudine" riferito alla dimora medesima.

¹⁶ CASSAZIONE 5 febbraio 1952, nr. 221 e 26 luglio 1966, nr. 2073;

Quanto al primo problema, va subito detto che per dimora si intende il luogo in cui la persona attualmente si trova e su questo punto la dottrina non sembra far nascere dubbi interpretativi particolari¹⁷.

Un aspetto sul quale invece non si rinvencono opinioni univoche concerne l'eventuale possibilità di allargare la nozione di dimora - oltre che alla casa di abitazione - anche ai locali nei quali il soggetto si trova abitualmente in ragione della sua attività lavorativa, sia essa di lavoro subordinato, autonomo o imprenditoriale.

Si ritiene, sul punto, di condividere la posizione di quanti ritengono che il carattere di residenza, in tal senso, possa essere riconosciuto soltanto alla casa di abitazione della persona interessata, anche perché altrimenti si farebbe difficoltà a comprendere quale differenza sussista, in concreto, tra questo concetto e la nozione di domicilio¹⁸. Ed infatti, a ben vedere, se ai fini dell'individuazione del luogo di residenza ai fini civilistici si attribuisse rilevanza anche alla sfera di interessi di carattere patrimoniale e professionale del soggetto si finirebbe inevitabilmente con il creare un'area di sovrapposizione con il domicilio che non sembrerebbe adeguatamente motivata¹⁹.

Per quanto, poi, concerne l'attribuzione di "abituale", che consente di individuare un criterio distintivo tra residenza e dimora, secondo taluni occorre riferirsi al concetto di "stabilità" intesa quale *intenzionale non provvisorietà*, mentre secondo altri ciò che dovrebbe essere preso come punto di riferimento è la "consuetudine", o meglio l'"abitudine"²⁰.

Sul punto, ciò che si ritiene ad ogni modo di mettere in luce concerne, per quanto qui di maggiore interesse, il profilo quantitativo dell'abitudine della dimora in un'ottica internazionale.

¹⁷ LEO – MONACCHI – SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*; GIUFFRÈ, Milano 1997;

¹⁸ MELIS, ultima opera citata;

¹⁹ PEZZUTO- SCREPANTI, *Il nuovo regime della residenza delle persone fisiche*, in "Il Fisco", nr. 2/1999;

²⁰ MELIS, ultima opera citata;

Al riguardo, le Sezioni Unite della Cassazione²¹ hanno avuto modo di affermare il principio secondo cui il raffronto ai fini dell'individuazione della residenza tra i luoghi in cui il soggetto ha dimorato maggiormente, in Italia e all'estero, va fatto comparando non già i periodi relativi alle singole località, bensì sommando i periodi ed ottenendo i dati aggregati inerenti all'Italia (da un lato) e al resto del mondo (dall'altro).

3.1.4 Il requisito della "maggior parte del periodo d'imposta".

Il requisito in esame consente di analizzare un altro degli aspetti considerati dal comma 2 dell'art. 2 del Tuir, vale a dire il dato temporale, in quanto, come si è visto, l'elemento che accomuna le varie ipotesi sostanziali sin qui esaminate è costituito dal perdurare delle situazioni giuridiche così delineate *"per la maggior parte del periodo d'imposta"*.

Rispetto al previgente art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 597 del 1973, quindi, il legislatore ha sostituito il riferimento in precedenza fatto a *"più di sei mesi all'anno"*. Ciò in quanto, come si legge anche nella relazione ministeriale che accompagnava la bozza del testo unico successivamente entrato in vigore, *"si tratta di accertare, ai fini dell'obbligo di dichiarazione e dell'esercizio del potere di accertamento, il presupposto di un'obbligazione tributaria "di periodo" ed è perciò necessario precisare per quanta parte del periodo deve sussistere la condizione richiesta"*.

Sempre in ordine al profilo temporale, inoltre, si ritiene importante ricordare che una volta accertato il requisito della *residenza fiscale* in Italia, la persona interessata sarà tassata nel nostro Paese in relazione ai redditi ovunque prodotti nell'intero periodo d'imposta. Questo significa che un soggetto che si trasferisce all'estero, rispettando anche i requisiti formali della cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e dell'iscrizione all'Aire (in quanto altrimenti il

²¹ CASSAZIONE SS.UU., 28 ottobre 1985, nr. 5292;

problema non si porrebbe), dopo aver fatto maturare i requisiti per la configurabilità dell'ipotesi delineata dall'art.2 del Tuir, sarà tassato in Italia anche per gli eventuali redditi (ovunque) prodotti sino alla chiusura del periodo d'imposta. Gli eventuali problemi di "doppia residenza" che si dovessero creare in un'ipotesi della specie, al di là delle norme sul credito d'imposta contenute nell'art. 165 del Tuir, dovrebbero così essere risolti su base bilaterale, vale a dire sulla scorta delle convenzioni contro le doppie imposizioni (veggasi capitolo 3°).

4. Il domicilio fiscale: nozione e funzione.

Nell'indagine sulla nozione di residenza fiscale delle persone fisiche, occorre prestare attenzione a non confondere quest'ultima con la nozione di domicilio fiscale, dal momento che alcuni ordinamenti tributari, tra cui quello francese, fanno proprio riferimento, ai fini della determinazione dei soggetti passivi dell'imposta, alla nozione di domicilio fiscale e non a quella di residenza fiscale. La nozione di domicilio fiscale ha invece nell'ambito dell'ordinamento tributario soltanto una funzione che potremmo definire di carattere strumentale all'attuazione del prelievo: determinazione dell'ufficio competente ad eseguire l'accertamento (art. 31, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600); individuazione del luogo per la presentazione delle dichiarazioni e per i versamenti (art. 12, del D.P.R. n. 600/1973 e art. 5 D.P.R. n. 602/73) nonché per le notificazioni (art. 60, comma 1, lettera c, del D.P.R. 600/73); competenza dei comuni che partecipano all'accertamento (art. 44, del D.P.R. nr. 600/73); rimborsi (art. 37, del D.P.R. 602/73); rilevanza nell'istituto dell'anagrafe tributaria e via dicendo.

Alla diversità di funzione rispetto alla nozione di residenza fiscale si aggiunge la diversità nel contenuto.

Ai sensi dell'art. 56, del D.P.R. n. 600/1973, infatti, "le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel Comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel Comune

in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più Comuni, nel Comune in cui si è prodotto il reddito più elevato". Aggiunge la stessa norma che "i cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la Pubblica Amministrazione, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato".

La norma in esame distingue dunque, ai fini dell'attribuzione del domicilio fiscale, tra persone fisiche residenti e non residenti, sicché si pone il problema di vedere quale significato sia attribuibile a tale espressione.

Sicuramente non si tratta della residenza in senso fiscale, in quanto il domicilio fiscale è fissato, per i soggetti residenti, con riguardo al Comune di iscrizione anagrafica, mentre, come sappiamo, quest'ultimo rappresenta una condizione sufficiente, ma non necessaria per integrare la fattispecie di residenza fiscale. Deve pertanto trattarsi della *residenza in senso civilistico*, anche se in questo caso non potrà essere provata una residenza effettiva in contrasto con le risultanze anagrafiche; queste ultime hanno pertanto in questo caso efficacia costitutiva, con la conseguenza che la distinzione fra soggetti residenti e non residenti si riduce a quella tra soggetti iscritti e non nell'anagrafe della popolazione residente.

Così definito il contenuto della nozione di domicilio fiscale vediamo qualche aspetto particolare.

Innanzitutto, analogamente a quanto visto in tema di domicilio legale ai sensi del codice civile, la nuova disciplina del diritto di famiglia ha fatto sì che il marito e la moglie possano avere domicili fiscali in Comuni diversi, a meno che essi non optino per la dichiarazione congiunta, nel qual caso acquisterà rilevanza unicamente il domicilio fiscale del marito.

La peculiarità maggiore che si ritrova nell'ambito della disciplina dell'istituto in esame è però data soprattutto dalla facoltà, prevista dall'art. 59 del D.P.R. n. 600/1973, che la Amministrazione finanziaria ha di stabilire il domicilio

fiscale in un luogo diverso da quello determinato ai sensi dell'art. 58, comma 2, il quale, relativamente alle persone fisiche, coincide con il luogo di svolgimento della principale attività.

Accanto a questa determinazione d'ufficio del domicilio fiscale, ve ne può essere una ad istanza dello stesso contribuente, il quale può chiedere, in particolari circostanze e motivando la sua decisione, di stabilire il suo domicilio fiscale in un comune diverso da quello determinato ex lege con i criteri di cui all'art. 58, comma 2.

Il provvedimento di fissazione di diverso domicilio, che dottrina²² e giurisprudenza²³ ritengono impugnabile solo davanti agli organi della giustizia amministrativa, è definitivo, deve essere motivato e notificato al contribuente e i suoi effetti decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato notificato (art. 59, comma 4).

Le ipotesi appena viste rappresentano tuttavia delle specifiche deroghe al domicilio fiscale; per il resto, esso rimane un dato inderogabile, con la conseguenza che deve ritenersi affetto da nullità assoluta, rilevabile in qualsiasi stato e grado del procedimento tributario, l'accertamento posto in essere da ufficio incompetente, e che la dichiarazione dei redditi si considera avvenuta nel giorno in cui essa sia pervenuta all'ufficio delle imposte competente (art. 12, D.P.R. n. 600/1973).

Un ulteriore aspetto da ricordare è dato dalla disciplina della decorrenza degli effetti delle variazioni del domicilio fiscale, nell'ipotesi naturalmente in cui esso non sia stato determinato dall'amministrazione, al qual proposito l'art. 59, ultimo comma, stabilisce che *"le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate"*.

²² MICHELI, opera citata;

²³ CASSAZIONE, S.U. 5 luglio 1965, nr. 1408;

Decorso tale termine sospensivo, la dichiarazione dovrà essere presentata all'ufficio del nuovo domicilio fiscale, il quale sarà altresì competente a procedere all'accertamento.

Infine, occorre prestare attenzione a non confondere il domicilio fiscale con l'indirizzo, dal momento che mentre il primo coincide con il Comune di residenza anagrafica ed è, con le eccezioni che abbiamo visto, immutabile, il secondo può essere liberamente fissato presso una persona o un ufficio, purché nell'ambito del Comune di domicilio fiscale del contribuente e con particolari modalità (art. 60, comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 600/1973). L'indirizzo, al pari del domicilio fiscale, deve essere indicato in tutti gli atti, contratti, denunce e dichiarazioni che vengono presentati agli uffici finanziari (art. 58, comma 4), e anche in relazione ad esso è prevista una particolare disciplina per le relative variazioni e modificazioni (art. 60, comma 3).

5. La disciplina della residenza fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche.

Analogamente a quanto si è visto con riferimento alle persone fisiche, la residenza fiscale costituisce un elemento assolutamente centrale anche in relazione alle società ed agli enti a vario titolo ad esse equiparati.

E' sempre in base a questo concetto assolutamente basilare, infatti, che i vari ordinamenti tributari avanzati - e fra questi anche il nostro - discriminano tra quei soggetti che sono soggetti all'imposizione sui redditi ovunque prodotti nel mondo (vale a dire i "residenti") e quelli che, al contrario, vengono assoggettati a tassazione secondo il regime considerato soltanto i redditi prodotti nel territorio dello Stato (i "non residenti").

5.1 La disciplina civilistica.

E' necessario prendere le mosse dalle disposizioni dell'art. 25 della legge 31/5/1995, n. 218, in quanto si è del parere che l'ordinamento tributario, anche in assenza di collegamenti normativi espressi, non possa ritenersi del tutto immune da influenze derivanti dalla regolamentazione che il nostro legislatore ha inteso stabilire per gli stessi istituti in un ramo, sia pur diverso, ma certamente ancor più generale del nostro ordinamento.

Tale norma, al 1° comma, stabilisce che “le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana, se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti”.

Si osserva in primo luogo, che l'articolo in esame si applica alle società e agli altri enti in generale, con il che si viene a colmare una lacuna della previgente disciplina, che sembrava applicabile alle sole società in ragione della sua collocazione sistematica nell'ambito del codice civile.

Nel corso dei lavori parlamentari che condussero all'emanazione della legge n. 218 in esame, molto si discusse del criterio da adottare ai fini del collegamento tra società e disciplina nazionale e può subito dirsi che la soluzione preferita dal legislatore trova oggi corrispondenza con la normativa tributaria che ci si accinge ad esaminare.

Sul punto si può evidenziare che il principale dei criteri in parola, è costituito dal *luogo del perfezionamento del processo di costituzione della società*, applicazione del principio cosiddetto di "*incorporazione*" di stampo tipicamente anglosassone.

Il termine "costituzione" potrebbe correttamente attagliarsi a due distinti momenti, quello riferito al negozio privato (atto costitutivo) e quello relativo, invece, all'attività statale attraverso la quale l'iter formativo si perfeziona e,

quindi, la società - rimanendo nell'esempio delle società di capitali - acquista la personalità giuridica.

Su questo punto, il testo letterale della norma, che fa riferimento per l'appunto al "perfezionamento" del processo costitutivo, sembra far propendere per l'ipotesi di collegamento all'attività statutale piuttosto che a quella negoziale, rimessa alle parti, che necessariamente si verifica in un momento anteriore.

Un ulteriore problema interpretativo connesso all'art. 25 della legge in esame deriva dal fatto che la norma non fa riferimento al luogo in cui la società ha stabilito la sua sede legale. Conseguentemente, sembrerebbe potersi chiedere se la disciplina vigente in Italia consenta o meno di costituire una società nel nostro Paese stabilendone la sede legale all'estero, ipotesi questa ammessa in taluni sistemi esteri.

E' da ritenersi, comunque, che ciò non sia possibile in Italia, condividendo la posizione espressa in dottrina, alla luce del fatto che gli articoli 2196 e 2330 c.c. impongono l'iscrizione della società presso l'ufficio del registro delle imprese "*nella cui circoscrizione è stabilita la sede*". E, del resto, non va neanche sottovalutato che per le società di capitali l'iscrizione nel registro delle imprese costituisce essa stessa elemento costitutivo della società.

L'art. 25 della legge n. 218, come si è visto, dispone che si applica in ogni caso la legge italiana in altre due ipotesi specificamente individuate, vale a dire il caso in cui si trovino in Italia la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale dei soggetti *de quibus*.

Per quanto riguarda il concetto di "*sede dell'amministrazione*", si è ritenuto in dottrina di far riferimento al "luogo dal quale gli impulsi volitivi inerenti l'attività amministrativa della società provengono", ricordando al tempo stesso che "occorre indagare chi amministra in effetti e chi è preposto formalmente a tale attività che non esercita, magari, in concreto". Inoltre, è stato messo in evidenza che l'utilizzo della parola "sede" fa implicitamente pensare anche al concetto di

durevolezza dell'attività amministrativa e che occorre anche, in proposito, che si realizzi l'ulteriore presupposto dell'attualità della situazione²⁴.

Anche l'ulteriore criterio di collegamento, quello dell'*oggetto principale*, era già contenuto nell'art. 2505 c.c. ed era, quindi, già noto al nostro ordinamento.

Si tratta certamente di un profilo particolarmente delicato, in quanto è evidente che un'applicazione troppo restrittiva (o, al contrario, eccessivamente disinvolta) del concetto *de quo* sarebbe suscettibile di creare effetti dirompenti.

L'oggetto principale dell'impresa è l'attività che essa svolge al fine di raggiungere lo scopo sociale. Nessun problema, naturalmente, sorge nel caso in cui tale attività sia svolta del tutto in Italia o all'estero, mentre un attento approfondimento è necessario nel caso in cui vi sia, come spesso accade, una situazione di tipo misto.

In tale ipotesi, infatti, occorrerà accertare la *prevalenza* dell'attività svolta in Italia rispetto a quella eseguita al di fuori del territorio nazionale. A tal fine, si ritiene che debbano essere in prima istanza presi in considerazione criteri di carattere quantitativo ma che anche i profili di tipo qualitativo - come ad esempio l'accessorietà o la strumentalità di un'attività rispetto ad un'altra - non possano essere trascurati.

Nel caso in cui l'attività della società si svolga in più di due Stati, per nessuno dei quali possa individuarsi una prevalenza di tipo assoluto, dovrà poi farsi riferimento alla prevalenza "relativa".

Secondo quanto affermato dalla giurisprudenza, al fine di stabilire il luogo in cui da localizzare l'oggetto principale occorre avere riguardo alla situazione sostanziale ed effettiva, senza limitarsi a quella formale ed apparente²⁵.

²⁴ PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, opera citata;

²⁵ CASSAZIONE, 10 dicembre 1974, nr. 4172;

Occorre, in altre parole, considerare il luogo in cui effettivamente si esercita l'attività, anche a prescindere, ad esempio, da quello in cui semplicemente si trovano i beni della società.

5.2 La disciplina fiscale delle persone giuridiche.

Passando ora a considerare gli aspetti della tematica più direttamente attinenti alla materia tributaria, occorre preliminarmente evidenziare che per individuare il regime concernente la residenza ai fini fiscali dei soggetti diversi dalle persone fisiche occorre fare riferimento agli articoli 5, comma 3, lettera d), 73, commi 3 e 4, del testo unico delle imposte sui redditi.

In base alla prima delle due norme richiamate, che disciplina la situazione relativa alle società di persone ed ai soggetti ad esse assimilati, *"si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata"*.

Pressochè coincidente con questa disposizione è la corrispondente previsione contenuta nei commi 3 e 4 dell'art. 73 Tuir, i quali sanciscono rispettivamente che *"ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato"* e che *"l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata"*.

Le norme in parola identificano, quindi, tre elementi discriminanti, da prendere in considerazione al fine di stabilire se una società sia da ritenere o meno fiscalmente residente, in Italia. Si tratta, in particolare, del possesso nel territorio

dello Stato e, a fattor comune, per la maggior parte del periodo d'imposta, della sede legale, della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale della propria attività.

In linea di principio, tali elementi, la cui affinità con quelli previsti dall'art. 25 della legge n. 218 del 1995 appare persino superfluo evidenziare, sono da considerare fra loro alternativi, anche se va tenuto conto che non sempre, nella realtà, essi possono essere presi in considerazione in forma totalmente disgiunta.

Le fattispecie disciplinate dall'art. 5 e dall'art. 73 Tuir, vista la loro già rimarcata sostanziale identità, consentono di affermare inequivocabilmente che la circostanza che la società sia eventualmente costituita all'estero è del tutto irrilevante ai fini fiscali - oltre che, come si è visto, anche agli altri fini - nel caso in cui la sede legale, la sede amministrativa o l'oggetto principale siano *comunque* localizzati in Italia.

La sede legale è notoriamente quella risultante dall'atto costitutivo e dall'originario statuto (o risultante a seguito di modificazioni) della società.

Quindi, il primo *step* ai fini della verifica dell'applicabilità della tassazione sulla base del *worldwide principle* è proprio l'analisi dell'atto per così dire “di nascita” del soggetto. Soltanto se la sede legale non è indicata (o nel caso in cui sia indicata una sede legale estera) assumono rilievo gli ulteriori elementi individuati dalla norma.

In primis, si farà allora riferimento alla sede amministrativa, da individuarsi nel luogo in cui viene svolta l'attività di gestione. Laddove ciò non risulti dall'atto costitutivo, la circostanza potrà essere rilevata sulla base di riscontri basati su dati di fatto concreti, quali l'esistenza di uffici amministrativi in Italia o le indicazioni apposte sulle fatture o su altra documentazione sociale.

Non basta, quindi, un semplice recapito né si ritiene che sia in tal senso sufficiente un ufficio di mera rappresentanza, in quanto occorre fare piuttosto riferimento al luogo dal quale promanano gli impulsi volitivi sulla gestione.

Quindi, ad esempio, potrà certamente assumere significato decisivo il luogo nel quale gli amministratori si riuniscono abitualmente o, in mancanza di indicazioni precise su questo punto, anche la circostanza che l'organo amministrativo di una società costituita formalmente all'estero sia interamente (o quasi) composto da persone residenti in Italia²⁶.

Pertanto, l'assunzione diretta del controllo di un'impresa estera (o "esterovestita") da parte di *manager* o imprenditori italiani i quali non si rechino praticamente mai nel Paese nel quale la società ha sede ed opera, se non in situazioni da ritenersi pressoché occasionali, può già di per sé costituire un elemento decisivo ai fini dell'individuazione della residenza fiscale ex art. 73 Tuir, con tutte le conseguenze che ne scaturiscono.

Volendo tentare una casistica esemplificativa e senza alcuna pretesa di esaustività, quali elementi probatori dello svolgimento dall'Italia dell'attività di gestione possono ricordarsi - oltre al profilo già evidenziato della presenza esclusiva (o anche soltanto maggioritaria) nell'organo volitivo di persone fisiche residenti in Italia - anche il rinvenimento, da parte dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di Finanza, in caso di attività di controllo, di documentazione che attesti una certa costanza nello svolgimento dell'attività di gestione dall'Italia (ad esempio, fax, resoconti o copie di email, corrispondenza commerciale, telex, eccetera) o, ancora, di contratti, accordi di tipo commerciale o di altri documenti formalizzati con notevole frequenza dall'Italia in nome o per conto della società estera, magari con l'intervento di rappresentanti della controparte commerciale estera presso uffici italiani o presso la sede della controllante (o la controllata, a seconda dei casi) italiana.

Ad ogni modo, si tratta soltanto di alcune ipotesi che potrebbero essere ulteriormente arricchite avendo sempre di vista il profilo qui rilevante, vale a dire

²⁶ In tal senso CRISTOFORI, *La residenza delle società*, in *Guida normativa*, Novembre 1997;

la circostanza che gli input per la gestione della società estera si creino o si manifestino in Italia e vengano poi trasmessi (in qualunque modo) all'estero.

L'unico limite che in tal senso può essere individuato è quello probatorio, in quanto l'eventuale contestazione della residenza fiscale in Italia di una società costituita all'estero dovrà pur sempre essere suffragata da precisi ed inequivocabili elementi da parte degli organi dell'Amministrazione fiscale nazionale.

Per quanto concerne l'oggetto principale dell'attività, occorre primariamente fare riferimento all'atto costitutivo della società, almeno quando si sia seguita la forma, dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata. Ciò sta a significare che, attesa la percentuale dei casi in cui ciò si verifica, è proprio l'atto costitutivo che finisce per essere il fulcro principale della questione, almeno in prima battuta.

Quindi, una società il cui oggetto principale (o ancor meglio esclusivo) sia statutariamente fissato in Italia dovrebbe essere considerata ivi fiscalmente residente, anche nel caso in cui la sede legale sia collocata all'estero.

A tal proposito, può pensarsi ad una *holding* che abbia la sede legale al di fuori; del territorio nazionale ma che detenga partecipazioni esclusivamente in società operative italiane ovvero ad una società estera il cui unico componente positivo (cioè il cui unico elemento reddituale) sia costituito da royalty di fonte italiana.

Ancora, può porsi il caso di società immobiliari estere con un unico bene sociale consistente in un immobile ubicato in Italia. Esempi, come ben si comprende, non così lontani da situazioni effettivamente riscontrabili (e assai numerose) nella realtà.

Il punto che, ad ogni modo, appare ancor più interessante è di stabilire se ed eventualmente in qual misura l'Amministrazione finanziaria italiana possa, anche in presenza di un atto costitutivo che risponda ai requisiti di forma richiesti dal legislatore fiscale, discostarsi da quanto formalmente previsto, basandosi invece sulla situazione reale ed effettiva.

In altre parole, occorre domandarsi se in questo caso le disposizioni normative abbiano inteso sancire in modo così apparentemente inequivocabile la prevalenza della forma sulla sostanza - il che, a dire il vero, sarebbe difficilmente comprensibile quanto alla *ratio* sottesa a questo tipo di impostazione.

Si stenterebbe, cioè, a comprendere per quale ragione il legislatore avrebbe voluto limitare così fortemente l'attività di accertamento degli organi dell'Amministrazione fiscale proprio in un contesto normativo che appare invece, al contrario, costantemente orientato nella direzione inversa.

Ed allora si ritiene di poter condividere la posizione dottrinale²⁷ secondo la quale occorre necessariamente ricordare che il quarto comma dell'art. 73 Tuir (ma lo stesso potrebbe dirsi con riferimento alla corrispondente disposizione contenuta nell'art. 5 del testo unico) "è posto anche al servizio del 1 ° comma, che, tra i soggetti passivi dell' Irpeg (ora IRES), individua gli enti pubblici e privati diversi dalle società, *residenti* nel territorio dello Stato, che hanno o meno per *oggetto esclusivo o principale* l'esercizio di attività commerciali.

Anzi, può ben dirsi che esso ha il precipuo compito di determinare la commercialità o meno dell'attività svolta da detti enti.

Pensare che l'atto costitutivo possa giocare un qualche ruolo nella determinazione della *residenza fiscale*, così come lo gioca nell'ambito della commercialità o meno dell'ente, sarebbe un po' come confondere *l'oggetto principale* dell'impresa con la nozione di stabile organizzazione: quando, invece, uno ha la funzione di determinare se un soggetto è *residente* o meno nel territorio dello Stato e dunque, come tale, tassato o meno su base mondiale o territoriale, l'altra, ha la funzione di determinare se un soggetto *non residente* produca o meno nel territorio dello Stato reddito d'impresa."

Quindi, l'oggetto principale, nell'ambito del concetto di residenza fiscale, ha una portata ben più ampia di quella che potrebbe apparire se si interpretasse la

²⁷ MARINO, La residenza delle persone giuridiche nel diritto tributario italiano e convenzionale, in Atti del Master breve sulla fiscalità internazionale, Milano, 1998;

formulazione adottata dal legislatore nel senso di ritenere che le indicazioni contenute in un atto costitutivo semplicemente rispondente a certi requisiti di forma debbano costituire una presunzione *juris et de jure* di residenza o di non residenza. Ciò anche in quanto, diversamente opinando, si giungerebbe ad affermare che il legislatore, in due commi peraltro consecutivi dello stesso articolo, si sarebbe dapprima affannato a individuare dei criteri volti a far prevalere la sostanza sulla forma per poi fare praticamente retromarcia su un aspetto importantissimo e connaturato all'essenza stessa dell'imprenditorialità, vale a dire l'oggetto dell'attività.

Non resta allora che concludere che le indicazioni dello statuto, anche nel caso in cui siano stati rispettati determinati requisiti di forma (che, per inciso, appaiono volti a fornire altri tipi di garanzie), possono essere superate dall'Amministrazione finanziaria sulla base dell'analisi dell'attività effettivamente svolta dal soggetto interessato.

Certo, è innegabile che in molte situazioni questa potrebbe essere una mera enunciazione di principio, poiché soprattutto nel caso in cui l'attività societaria è frammentata in numerose parti del mondo, magari anche in Paesi che non ammettono forme di mutua assistenza amministrativa e che non accettano di realizzare scambi di informazioni, non è certo agevole per gli organi di controllo acquisire i necessari elementi probatori.

Un'ultima considerazione va, infine fatta con riferimento alle disposizioni che disciplinano il trattamento fiscale del trasferimento della sede sociale all'estero, già disciplinate dall'art. 166 del testo unico delle imposte sui redditi²⁸.

La disposizione, che ha evidenti finalità antielusive, è stata a suo tempo inserita nell'ambito della cosiddetta "*manovra Dini*", contenuta nel D.L. 23

²⁸ Per approfondimenti sul tema cfr. LEO – MONACCHI – SCHIAVO, opera citata, pag. 432 ss.;

febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 22 marzo 1995, n. 85²⁹.

Con questa norma si è posto fine, da qualche anno a questa parte, alle diatribe dottrinali tra coloro che, nel silenzio della legge, sostenevano la neutralità fiscale del trasferimento della sede sociale all'estero e quanti, al contrario, ritenevano applicabile all'operazione le disposizioni fiscali in tema di liquidazione, alla luce di interpretazioni elaborate sostanzialmente a livello giurisprudenziale ed in linea con le scelte adottate dal legislatore fiscale di altri Paesi, in particolare Danimarca, Gran Bretagna e Stati Uniti.

Il tema ora disciplinato dall'art. 166 Tuir è, evidentemente, di un certo interesse in questa sede, posto che proprio il mutamento di residenza può costituire una tecnica di elusione fiscale internazionale, soprattutto se il Paese nel quale l'imprenditore va a stabilirsi è connotato da una fiscalità privilegiata.

La norma in parola si rivolge, in particolare, alle persone fisiche ed agli enti non commerciali titolari di reddito d'impresa, nonché alle società commerciali di persone e di capitali ed agli enti commerciali, i cui redditi sono considerati in ogni caso d'impresa ai sensi degli articoli 6 e 81 Tuir.

Il primo elemento di riflessione concerne lo status dei soggetti interessati sotto il profilo della residenza. Si può, infatti, affermare che in primo luogo, affinché scatti l'applicabilità dell'art. 166, occorre che il contribuente perda la residenza fiscale in Italia, posto che, in caso contrario, si ricadrebbe comunque nella disciplina generale sin qui esaminata.

²⁹ La norma dispone che “1. I trasferimenti all'estero della residenza o della sede dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

La stessa disposizione si applica se successivamente i componenti confluiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti. Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero. Per le imprese individuali si applica l'art. 17, comma 1, lettera g). 2: I fondi in sospensione d'imposta, inclusi quelli tassabili in caso di distribuzione, iscritti nell'ultimo bilancio prima del trasferimento della residenza o della sede, sono assoggettati a tassazione nella misura in cui non siano ricostruiti nel patrimonio contabile della predetta stabile organizzazione”;

E proprio in ciò può ravvisarsi la stessa *ratio* della norma, in quanto la perdita della residenza comporta l'abbandono del principio della tassazione *worldwide* e la preclusione per il Fisco italiano di tassare il reddito d'impresa prodotto all'estero dal soggetto non (più) residente, con la conseguenza - come rileva la relazione ministeriale che accompagnava il testo del provvedimento - della "*perdita definitiva delle imposte implicite nei plusvalori o nei potenziali maggiori ricavi (. . .) e, in ogni caso, nei fondi in sospensione d'imposta, ancorché tassabili solo in caso di distribuzione*".

Sempre nella relazione si legge, ancor più esplicitamente, che "la disposizione tende a consolidare i rapporti tributari inerenti à presupposti verificatisi nel territorio dello Stato in capo a soggetti che, a seguito del trasferimento all'estero della residenza fiscale, non sono più assoggettabili alle imposte italiane, sempre che gli elementi aziendali non conservino la loro rilevanza ai fini impositivi nell'ambito di una stabile organizzazione".

Ecco, quindi, che si comprende la finalità della norma, che è quella di acquisire a tassazione le plusvalenze dei beni che altrimenti sfuggirebbero al nostro sistema fiscale, salvo il caso della confluenza dei beni stessi in una stabile organizzazione in Italia, in considerazione del collegamento che in tal caso continuerebbe a permanere con il territorio italiano, sia pure sotto altra veste giuridica.

La norma *de qua* fa riferimento al "valore normale" al quale i beni sono realizzati e, in tal senso, occorre evidentemente fare riferimento all'art. 9 Tuir, ed in particolare ai commi 3 e 4 della norma, con tutti i relativi - e certamente non secondari - problemi applicativi.

CAPITOLO II

LA RESIDENZA FISCALE COME FENOMENO ELUSIVO

1. Generalità sui “paradisi fiscali”.

La nozione di «paradiso fiscale» trae origine dall'espressione inglese *tax haven* e dall'impropria - ma certamente suggestiva - traduzione che normalmente se ne fa in italiano, forse a causa della confusione tra la parola *heaven*, che significa effettivamente «paradiso», e *haven*, che vuol dire invece «riparo»³⁰.

Ad ogni modo, al di là del profilo lessicale e pur in assenza di una definizione organica ed universalmente accolta, l'espressione «paradiso fiscale» identifica quegli Stati o territori che non prevedono affatto l'imposizione fiscale sui redditi delle persone fisiche e/o delle persone giuridiche ovvero che assoggettano i redditi medesimi ad un'imposizione particolarmente limitata.

In questa ideale e assai approssimativa classificazione, la seconda categoria costituisce certamente la più importante fra quelle citate, quanto meno sotto il profilo quantitativo, posto che quasi ovunque è possibile riscontrare una forma di imposizione fiscale, sia pure in termini estremamente contenuti.

Accanto a questi Stati o territori vanno poi ricordati anche altri Paesi, nei quali vige un sistema di tassazione sostanzialmente normale ma il cui ordinamento giuridico contiene anche previsioni concernenti esenzioni o altri vantaggi tributari estremamente consistenti per particolari situazioni oggettive o soggettive, vale a dire per determinate categorie reddituali ovvero in relazione a specifiche figure societarie. A questo proposito, tuttavia, alcuni preferiscono non parlare di *tax haven* in senso proprio, in quanto il regime tributario di particolare favore viene riservato soltanto a determinati soggetti economici, magari in forza di

³⁰ Ne dà atto LUPO, voce *Tax havens*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XXX, Roma 1993;

provvedimenti amministrativi negoziati direttamente con le autorità locali ovvero di disposizioni legislative che presentano un carattere di assoluta specialità, così da configurare una vera e propria deroga alla disciplina ordinaria³¹.

Resta il fatto che la nozione di paradiso fiscale è tutt'altro che precisa e va ad identificare una serie piuttosto ampia ed eterogenea di situazioni, sia con riferimento al tipo di tassazione che viene evitata sia per quanto concerne il suo *livello*.

Volendo tentare alcune classificazioni, si può in primo luogo distinguere tra paradisi «*interni*» ed «*esteri*».

Rientrano nella prima categoria quelli ai quali chiunque può fare ricorso, anche se residente nel Paese interessato, fruendo di esenzioni o agevolazioni specifiche ovvero approfittando di lacune riscontrabili nel sistema normativo.

Sono, invece, definibili *tax haven* esteri quelli che richiedono il compimento di atti giuridici al di fuori del loro territorio e che, in definitiva, sono quindi utilizzabili soltanto da parte di soggetti non residenti.

Secondo un altro criterio distintivo, è possibile distinguere i paradisi fiscali in «*personali*» e «*societari*», a seconda che offrano vantaggi fiscali rivolti alle persone fisiche piuttosto che alle società.

Ancora, un terzo parametro di classificazione può essere individuato con riguardo al tipo di attività che trova «riparo». In questo senso si può fare riferimento all'acquisto e alla rivendita di beni, all'intermediazione commerciale, alle partecipazioni azionarie, alla concessione di licenze e alla cessione di diritti, alle banche e, più in generale, alle attività finanziarie, alle assicurazioni, alla produzione industriale, ai beni immobili, agli utili di capitale, e così via.³²

Accanto a questi tre criteri, tra l'altro, è possibile individuarne un altro, che a ben vedere costituisce una ulteriore specificazione del terzo fra quelli citati e che

³¹ Cfr GIACONIA, *Paradisi fiscali: una nuova rubrica*, in *Commercio internazionale* nr. 1/ex 95;

³² Così LUPO, opera citata;

consente addirittura di distinguere tra «*paradisi fiscali*» e «*paradisi bancari*», a seconda che il «riparo» o vantaggio abbia natura strettamente tributaria o presenti connotazioni piuttosto riconducibili alla sfera bancaria o parabancaria.

Si ritiene utile riportare un'interessante elencazione dei fattori che vengono più frequentemente presi in considerazione ai fini della residenza nei paradisi fiscali, soprattutto con riferimento agli investimenti e ai conseguenti riflessi di natura tributaria.³³

Così, a tal proposito, si ricordano:

- l'imposta sui conferimenti di capitali;
- l'aliquota e i criteri di determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta sulle società;
- l'eventuale presenza, nei Paesi di «naturale» residenza delle società o delle loro controllate di particolari disposizioni antielusive;
- la disciplina in materia di *transfer pricing*;
- il regime impositivo (diritto sia interno sia convenzionale) in materia di dividendi, interessi e *royalty* percepiti dall'estero;
- il regime impositivo delle plusvalenze su realizzo di partecipazioni estere;
- l'aliquota nominale e i criteri di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte locali;
- le imposte sul capitale;
- la possibilità di ottenere dalla competente Amministrazione finanziaria un provvedimento *ad hoc* in merito al regime tributario applicabile;
- la normativa sul riconoscimento del rapporto tra capitale e indebitamento (*debt equity ratio*) ai fini fiscali;
- la normativa, interna o pattizia, preclusiva dell'applicabilità delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni;

³³ L'enunciazione è tratta da GIACONIA, opera citata, riportata dal PEZZUTO “*I paradisi fiscali e bancari*”, Roma 1999;

- le limitazioni all'acquisto di azioni proprie; i limiti all'emissione di azioni privilegiate o di altra categoria diversa da quella ordinaria;
- i limiti alle emissioni obbligazionarie;
- il regime impositivo applicabile in sede di liquidazione, con particolare riferimento all'assegnazione di beni ai soci;
- la tipologia delle forme giuridiche utilizzabili per l'esercizio di attività d'impresa;
- il costo fiscale relativo al mutamento della struttura societaria.

Oltre a questo, un settore a parte è rappresentato dalla tutela accordata presso questo tipo di Paesi o territori alla riservatezza dei rapporti di natura finanziaria, la cui trattazione, però esula dal presente elaborato.

2. Le finalità del ricorso ai paradisi fiscali.

La problematica dei paradisi fiscali è esplosa ed è balzata agli onori delle cronache, almeno in Italia, per una serie di ragioni (anche giudiziarie) piuttosto recenti. In ogni caso, è innegabile che il fenomeno abbia assunto, a livello mondiale, dimensioni notevoli, grazie all'inventiva sempre più fervida di un'infinità di operatori.

E' così divenuto piuttosto frequente sentir parlare di miriadi di società sparse tra le isole caraibiche, le Isole del Canale, il cuore stesso dell'Europa, l'Oceania, l'Asia, e così via, accomunate dall'intento di «agevolare» gli affari più disparati.

I motivi per i quali le persone - fisiche o giuridiche - fanno ricorso ai paradisi fiscali o bancari sono i più diversi.

In questo contesto, certamente spicca la motivazione di carattere fiscale, ma va subito detto che questa non è l'unica ragione della proliferazione dei «ripari» in parola, anche se ancora forse costituisce quella più diffusa, almeno sotto il profilo quantitativo.

Del resto, è comprensibile che la prospettiva di conseguire vantaggi fiscali, spesso estremamente significativi, costituisce un'opportunità anche per gli operatori onesti, per quanti, cioè, si muovono entro i confini della legalità al solo fine di conseguire un legittimo risparmio d'imposta. Non si ritiene che questo comportamento sia necessariamente deprecabile, sempre che, è bene ripeterlo, ci si muova in un ambito coerente con i «paletti» fissati dall'ordinamento giuridico di riferimento.

Può essere importante, a questo proposito, ricordare le significative parole della relazione ministeriale che accompagna il testo di uno dei provvedimenti emanati in Italia alla fine del 1997 nell'ambito della c.d. «*riforma Visco*» in attuazione delle numerose deleghe conferite all'Esecutivo con la legge 23 dicembre 1996, n. 662, provvedimento collegato alla manovra finanziaria per il 1997.

Ci si riferisce, in particolare, al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, che all'art. 7 ha introdotto nel nostro ordinamento tributario una nuova ed importante disposizione antielusiva, vale a dire l'art. 37 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con il quale si stabilisce, in sostanza, l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria dei comportamenti meramente elusivi e privi di valide ragioni economiche, consistenti, in estrema sintesi, nell'utilizzazione di scappatoie formalmente legittime allo scopo di aggirare regimi fiscali tipici, ottenendo vantaggi che, di norma, il sistema non consente.

Nella relazione del Governo volta ad illustrare la disposizione, a tal proposito, si legge infatti testualmente che «non c'è aggiramento [ed il comportamento non è, quindi, elusivo nel senso considerato] fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei Paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo

fiscalmente meno oneroso, e dove le norme antielusione scattano solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che - pur formalmente legali finiscono per stravolgere i principi del sistema. La norma antielusiva non può quindi vietare la scelta, tra una serie di possibili cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, di quello fiscalmente meno oneroso».³⁴

Lo stesso discorso, *mutatis mutandis*, può essere fatto con riferimento ai paradisi fiscali: il ricorso ad un *tax haven*, qualora sussistano le condizioni che ne diano una giustificazione valida e concreta e non possa essere inquadrato come illegittimo è da considerarsi consentito ed è, anzi, in una certa ottica, proprio ciò che l'imprenditore ha il diritto/dovere di fare, nell'ottica della lecita massimizzazione del profitto e, quindi, della più elevata remunerazione del capitale investito.

Questo, naturalmente, se si tratta di operazioni lecite, legittime ed economicamente motivate, realizzate in un contesto riconducibile alla c.d. <<pianificazione fiscale internazionale>> (*o international tax planning*).

Ad ogni modo, la ricerca di un vantaggio di natura tributaria, di cui si dirà più diffusamente tra breve esaminando più da vicino il fenomeno della pianificazione fiscale internazionale, ne è soltanto un aspetto.

Non può sfuggire, infatti, che accanto a questo o addirittura, a volte, anche a prescindere da questo tipo di finalità i soggetti che si avvalgono a vario titolo ed in vario modo di un paradiso fiscale o finanziario perseguono, in realtà, obiettivi diversi.

Gli usi illegittimi dei paradisi fiscali sono, infatti, i più vari, tutti riconducibili comunque ad uno schema principale, imperniato sull'esistenza di norme che garantiscono *l'anonimato*.

L'anonimato può esplicare i suoi effetti in campi diversi (si avrà così anonimato azionario, bancario o di altra natura).

³⁴ Nel medesimo senso cfr. la circolare 320/E/III/6 del 19 dicembre 1997;

In ogni caso, si tratta dell'elemento che appare maggiormente suscettibile di essere individuato come caratterizzante dei paradisi fiscali e finanziari in genere.

Di esso, quindi, si approfitta per il compimento di trasferimenti *inter vivos* o *mortis causa* che in caso contrario produrrebbero gli effetti «non voluti» dall'interessato.

3. La circolare 304/E del 1997

Con la circolare n. 304/E/I/2/705 del 2 dicembre 1997 del Dipartimento delle Entrate, avente ad oggetto "Attività di controllo di cittadini italiani fittiziamente emigrati all'estero. Accertamento dei requisiti per la qualificazione di soggetto fiscalmente residente in Italia", il Ministero delle Finanze prende dichiaratamente le mosse dalla constatazione del *trend* in aumento del fenomeno in parola e, in premessa, afferma che "nella maggior parte dei casi la residenza viene trasferita in Paesi a bassa o addirittura nulla fiscalità con il solo scopo di acquisire un indebito beneficio del più favorevole regime impositivo dello Stato estero e di sottrarre all'imposizione progressiva in Italia i complessivi redditi ovunque prodotti".

La circolare prosegue ricordando che "costituisce obiettivo rilevante per l'Amministrazione finanziaria monitorare tali fenomeni e porre in essere ogni azione utile per controllarli e contrastarli, allo scopo di perseguire in concreto il dettato costituzionale del concorso di tutti alle spese pubbliche in ragione dell'effettiva capacità contributiva e di reprimere situazioni di evasione, che talvolta assumono dimensioni molto significative" e che "a tal fine è necessario dare impulso ad attività di tipo investigativo e di intelligence che consentano di individuare i casi in cui il trasferimento della residenza anagrafica rappresenta un facile espediente posto in essere da cittadini italiani che di fatto hanno mantenuto la residenza o il domicilio in Italia". L'intervento ministeriale contiene poi interessanti suggerimenti ai fini dell'individuazione, da un lato, dei presupposti per

l'imposizione in Italia e, dall'altro, degli elementi reddituali sottratti all'imposizione.

Per quanto riguarda il primo profilo la circolare, dopo avere precisato che le indicazioni fornite costituiscono semplicemente le "*azioni fondamentali, ma non esaustive, da intraprendere per ciascuna posizione*" soggettiva, menziona:

- il reperimento di notizie certe sulla posizione storico-anagrafica risultante presso il Comune dell'ultimo domicilio fiscale in Italia;
- l'acquisizione di tutte le informazioni disponibili nelle banche dati dell'Anagrafe tributaria;
- l'acquisizione di copia degli atti relativi ad alcune operazioni per così dire "tipiche", quali donazioni, compravendite, costituzione di società o conferimenti in società;
- la valutazione anche dei rapporti intercorrenti tra la persona ed i soggetti cointeressati in tali atti;
- l'acquisizione di informazioni sulle movimentazioni di capitali da e per l'estero, nonché sugli elementi relativi a luogo e data di emissione di assegni bancari e in ordine agli investimenti in titoli azionari e obbligazionari italiani.

In altre parole, si tratta dell'acquisizione di elementi concreti volti a comprovare i legami familiari e comunque affettivi della persona in Italia, i suoi interessi economici e l'elemento dell'intenzionalità relativo all'abitazione della persona nel territorio nazionale, "*desumibile da fatti e atti concludenti ovvero da pubbliche dichiarazioni*".

Ancora, ulteriori riferimenti nella circolare riguardano la ricognizione della stampa locale e nazionale e dei mass media in genere, oltre che elementi desumibili da eventuali pubblicazioni di carattere biografico.

La direttiva ministeriale, prosegue facendo riferimento all'abitazione del soggetto, al luogo di dimora della sua famiglia, all'accreditamento di proventi

finanziari, al possesso di beni anche mobiliari, alla partecipazione a riunioni di affari, alla titolarità di cariche sociali, al sostenimento di spese alberghiere o d'iscrizione a circoli o clubs ed infine all'organizzazione complessiva dell'attività e degli impegni, anche internazionali, della persona oggetto dell'investigazione.

In tal modo, si ritiene possibile ottenere una valutazione di insieme dei rapporti intrattenuti dal soggetto nel Paese, così da giungere a stabilire che la sede principale dei suoi affari ed interessi deve situarsi in territorio italiano. Per quanto, invece, concerne l'individuazione dei redditi sottratti all'imposizione in Italia attraverso il fittizio trasferimento della sede all'estero, la circolare indica il ricorso allo "scambio di informazioni" con le competenti autorità fiscali estere, nonché le indagini bancarie e la richiesta di informazioni presso gli intermediari finanziari.

A ben vedere, quindi, già in passato il Ministero delle finanze aveva a vario titolo espresso il preciso intendimento di perseguire gli abusi del trasferimento di residenza fiscale, anche se, ad onor del vero, non si era ancora mai pervenuti all'introduzione di uno strumento così "forte" quale la previsione di una presunzione legale e la conseguente inversione dell'onere della prova, della quale si dirà nel paragrafo che segue.

4. La presunzione di residenza (art. 2 – comma 2bis TUIR)

Come è noto, l'art. 10 della L. 23 dicembre 1998, n. 448, ha aggiunto, nell'ambito dell'art. 2 del Tuir, il comma 2-*bis*, disponendo che “Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale*”.

In applicazione di tale disposizione, è stato emanato in data 4 maggio 1999 il decreto recante la “*Individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato*”, il quale comprende 59 Paesi considerati tali.

Con tale disposizione viene dunque individuata una categoria di soggetti - i *cittadini* cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed *emigrati* in “paradisi fiscali” - per i quali viene prevista, attraverso il ricorso ad una presunzione *juris tantum*, l'inversione dell'onere della prova in ordine all'effettività del dichiarato trasferimento all'estero. Una siffatta disposizione era per la verità, se non annunciata, quanto meno attesa. In primo luogo, militava in tal senso la sensibilità mostrata nel corso di quest'ultimo decennio dal legislatore nell'azione di contrasto dei comportamenti dei contribuenti di tipo elusivo e/o evasivo articolati su base internazionale, che aveva portato all'introduzione di norme di non trascurabile portata, quali ad esempio il comma 7 dell'art. 110 del Tuir in materia di componenti negativi derivanti da operazioni intercorrenti con società residenti in Stati a fiscalità privilegiata, e dell'art. 166 del Tuir in tema di trasferimento della residenza o della sede all'estero da parte rispettivamente di imprenditori individuali e di società. La disciplina era dunque imperfetta e richiedeva di essere approfondita e completata.

In secondo luogo, il Ministero delle finanze aveva affrontato incisivamente in tempi recenti la problematica della residenza fiscale, argomento sino ad allora del tutto trascurato nonostante la centralità da esso rivestita nel sistema dell'imposizione del reddito.

Già durante il Ministero Tremonti era infatti emersa la problematica dei fittizi trasferimenti di residenza all'estero, ed in particolare nel Principato di Monaco. Con un “comunicato stampa” del 2 gennaio 1995, l'allora Ministro Giulio Tremonti annunciò che avrebbe formato oggetto di approfondimento la posizione degli oltre cinquemila cittadini italiani residente nel Principato.

A tal fine, muovendo dalle risultanze dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire), sarebbero state effettuate alcune indagini mirate ed inviati questionari ai soggetti interessati.

A questo nuovo indirizzo fece seguito due anni dopo la circolare 304/E/1997 sopra esaminata con la quale il Ministero esaminò *funditus* la problematica della residenza fiscale. Infine, anche le esperienze di altri Stati comunitari offrivano interessanti indicazioni in tal senso.

A titolo di esempio, può essere ricordata la legislazione tedesca (*Aussensteuergesetz*) prevede che i cittadini tedeschi che trasferiscono la residenza in un paradiso fiscale siano comunque soggetti per il decennio successivo a tassazione sui redditi ovunque prodotti (cosiddetta “obbligazione tributaria illimitata” - *Unbeschraenkte Steuerpflicht*) ove, nei dieci anni anteriori al trasferimento della residenza, siano stati soggetti a tassazione sui redditi ovunque prodotti per almeno cinque anni; oppure la Convenzione stipulata dalla Francia con il Principato di Monaco del 18 maggio 1963, in base alla quale i cittadini francesi che abbiano trasferito la loro residenza fiscale nel Principato anteriormente al 13 ottobre 1957 vengono considerati, ai fini dell'applicazione della normativa tributaria francese, come residenti in Francia.

4.1 Ambito di applicazione.

Si diceva, dunque, che con il comma *2-bis* viene individuata una nuova categoria di soggetti, ed in particolare i cittadini italiani che abbiano chiesto ed ottenuto la cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente e che siano emigrati in paesi a fiscalità privilegiata, cui viene presuntivamente attribuita la residenza fiscale in Italia, prevedendo tuttavia la possibilità in capo agli stessi di offrire la prova contraria attraverso la dimostrazione dell'effettiva residenza all'estero.

Al fine di comprendere appieno la portata della disposizione in oggetto, dobbiamo richiamare l'art. 2 della L. 27 ottobre 1988, n. 470 disciplinante “*Anagrafe e censimento degli italiani all'estero*”.

Tale disposizione prevede cinque casi nei quali si rende obbligatoria l'iscrizione all'Aire dei cittadini italiani, ed in particolare:

- il trasferimento della residenza da un comune italiano all'estero;
- il trasferimento dall'Aire di un altro comune o dall'anagrafe istituita presso il Ministero degli interni;
- la registrazione di un atto di nascita di un cittadino italiano all'estero;
- l'acquisizione della cittadinanza italiana da parte di una persona residente all'estero;
- l'esistenza giudizialmente dichiarata di un cittadino residente all'estero.

Precisa peraltro il comma 8 dell'art. 1 del medesimo testo legislativo che non sono iscritti nell'Aire i cittadini che si recano all'estero per cause di durata limitata non superiore a dodici mesi.

Ebbene, dalla lettura dei presupposti per l'iscrizione all'Aire emerge un punto di notevole importanza, e cioè come la formulazione legislativa del comma 2-*bis* finisca di fatto con il richiamare la prima delle succitate ipotesi di iscrizione all'Aire. In sostanza, il legislatore non avrebbe fatto altro se non utilizzare una formulazione che, pur avvalendosi dei concetti di cittadinanza e di emigrazione, richiamasse quel presupposto dell'iscrizione all'Aire che necessariamente accompagna la cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente al momento del trasferimento della residenza da un Comune italiano all'estero.

Il richiamo alla cittadinanza vale quindi esclusivamente a enucleare una categoria di soggetti nei cui confronti si possa procedere, ove il trasferimento sia avvenuto in un paradiso fiscale, al controllo delle posizioni sospette, mentre il richiamo all'emigrazione, lungi dal resuscitare l'arcaico concetto di “emigrante” contenuto nell'art. 10 del R.D. 13 novembre 1929, n. 2005, esprime soltanto la situazione di trasferimento all'estero a titolo non temporaneo, come peraltro

confermato dall'art. 8 del Regolamento esecutivo della L. n. 470/1988,³⁵ che definisce “l’immigrazione” come “*fissazione all'estero della dimora abituale*”.

Un secondo profilo di particolare interesse che emerge dalla lettura della disposizione normativa, è il collegamento funzionale che viene ad essere stabilito tra cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente ed il trasferimento nel paradiso fiscale.

Da ciò discendono almeno due considerazioni.

Innanzitutto, nel caso in cui un soggetto già residente in un paradiso fiscale acquisisca solo successivamente la cittadinanza italiana, ottenendo l'iscrizione all'Aire, tale collegamento non potrebbe ritenersi integrato, con la possibilità quindi di poter escludere nel caso di specie l'applicabilità della disposizione in esame.

In secondo luogo, il collegamento funzionale espresso dalla disposizione, rende la stessa vulnerabile all'ipotesi in cui il soggetto si trasferisca prima in uno Stato a fiscalità non privilegiata e successivamente in uno Stato a fiscalità privilegiata, di fatto “eludendo” la norma antielusiva³⁶, venendo meno quella contestualità che sembrerebbe accompagnare il collegamento funzionale nei termini appena enunciati.

Trattandosi la “residenza fiscale” di uno *status* caratterizzante dal punto di vista soggettivo un'obbligazione di periodo la relativa presunzione si applicherà relativamente ai periodi di imposta nei quali il contribuente abbia contemporaneamente soddisfatto i suddetti requisiti dell'essere “cittadino italiano” e dell'essere residente in un paradiso fiscale.

La perdita della cittadinanza - ipotesi di cancellazione dall'Aire ai sensi dell'art. 4, comma 1, lettera *a*) della L. n. 470/1988 - farà dunque venire meno il presupposto per l'applicazione della presunzione in esame, con decorrenza dal

³⁵ Trattasi del D.P.R. 6 settembre 1989, nr. 323;

³⁶ MAISTO, *La residenza fiscale delle persone fisiche emigrate in stati o territori aventi regime tributario privilegiato*, in “Rivista diritto tributario” IV/1999;

periodo di imposta nel quale tale perdita si sia protratta per la “maggior parte” di esso, in applicazione del principio temporale generale sul quale poggia la disciplina sostanziale.

4.2 La presunzione di residenza e i profili costituzionali.

Un'importante considerazione di ordine generale emerge dalla circostanza che la disposizione in esame non modifica la disposizione generale, ma si aggiunge ad essa, lasciando quindi inalterata la definizione di residenza fiscale di cui al secondo comma dell'art. 2.

Erano stati sollevati in dottrina, alcuni dubbi circa la legittimità costituzionale dell'art.2, comma 2, del Tuir, relativamente all'assunzione del criterio formale dell'iscrizione anagrafica a fondamento della pretesa impositiva globale.

Mentre infatti la cittadinanza attribuisce una serie di diritti, tra i quali spicca quello del diritto di voto, e comporta una serie di doveri, quale ad esempio di difesa della Patria, l'iscrizione anagrafica ha finalità meramente statistiche, per consentire alla Pubblica Amministrazione di avere in ogni momento una certezza sulla composizione e sui movimenti della popolazione.

Come tale, quindi, essa non è parsa poter rappresentare quel collegamento con il territorio dello Stato che deve invece caratterizzare il soggetto passivo di imposta, quale interesse di costui alla vita di quella collettività alla quale è chiamato a contribuire. E ciò, in particolare, in virtù della presunzione assoluta di residenza che è ad essa ricollegata, che rende tassabile un soggetto sui redditi ovunque prodotti in base all'iscrizione anagrafica, *indipendentemente* dalla sussistenza dell'effettiva residenza o dell'effettivo domicilio, che il contribuente non è ammesso a provare.

Il problema, sembra destinato ad aggravarsi con la disposizione in esame. Alla presunzione assoluta di residenza per i soggetti iscritti nell'Anagrafe della

popolazione residente in Italia si affianca infatti in sostanza una presunzione relativa di residenza per i *soggetti iscritti nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero*.

A quest'ultimo proposito, si potrebbe obiettare che la nuova norma altro non introdurrebbe, nella definizione del presupposto, se non il concetto di cittadinanza e che nulla osterebbe a tale introduzione, cui anzi l'art. 53 della Costituzione fornirebbe ampia legittimazione.

Il concetto di cittadinanza è del resto assunto da Paesi di indiscussa civiltà giuridica, come ad esempio gli Stati Uniti d'America, a base dell'imposizione su base mondiale, sul presupposto che dall'azione dello Stato di cittadinanza trae giovamento il cittadino, ovunque esso sia domiciliato e ovunque siano situate le relative proprietà.

In verità, pur riferendosi formalmente la disposizione in oggetto ai “*cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati...*”, essa non fa altro che richiamare indirettamente uno dei presupposti per l'iscrizione all'Aire, che deve obbligatoriamente accompagnarsi alla cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente derivante dal trasferimento dalla residenza all'estero³⁷.

Si tratta dunque non di un riferimento alla cittadinanza in senso assoluto, ma di un uso *strumentale* di tale concetto, che diviene finalizzato all'individuazione di una mera caratteristica - la cittadinanza italiana appunto- di una categoria di soggetti che possa agevolare l'Amministrazione finanziaria nella concreta individuazione dei soggetti “a rischio”.

Da quanto sopra risulta quindi una disciplina singolare. Per i soggetti iscritti nell'anagrafe della popolazione residente (non necessariamente cittadini italiani), l'iscrizione ha valore di presunzione assoluta e non consente di dimostrare la diversa situazione *sostanziale* sottostante; per i

³⁷ PEZZUTO – IORIO, “*Riflessi fiscali dell'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero*”, in Il Fisco;

soggetti (cittadini italiani) iscritti nell'Aire, invece, l'iscrizione ha valore di presunzione relativa, che obbliga invece a fornire la prova della effettività della situazione *sostanziale* sottostante.

Dunque, da un lato una presunzione legale assoluta e dall'altro una presunzione legale relativa: due pesi e due misure per un identico presupposto, ovverosia l'iscrizione in una lista anagrafica con finalità statistiche.

In tale trattamento asimmetrico, che non fa altro se non alimentare ulteriormente i dubbi di costituzionalità in relazione al secondo comma dell'art. 2 del Tuir.

Appare evidente che tra le due ipotesi sia la prima a dover essere corretta, diventando anch'essa una presunzione relativa. Sia nel caso in cui il contribuente sia iscritto nell'anagrafe della popolazione residente, sia in quello in cui sia iscritto nell'Aire, il contribuente dovrebbe poter fornire la prova di non essere residente in Italia.³⁸

4.3 La presunzione relativa e l'inversione dell'onere della prova.

Il meccanismo utilizzato dal legislatore per contrastare il fittizio trasferimento di residenza all'estero è quello del ricorso ad una presunzione legale relativa. Così facendo, il legislatore non solo raggiunge il risultato di fornire una particolare ripartizione dell'onere della prova e di prevedere una regola di giudizio, stabilendo come il giudice debba risolvere la controversia nel caso in cui la parte onerata (*rectius*: il contribuente) non abbia raggiunto la prova, ma ricollega anche precise conseguenze giuridiche (residenza fiscale in Italia) alla mancata prova del fatto opposto a quello presunto.

In particolare, al fine di tutelare gli interessi del Fisco, la legge tributaria privilegia una “verità” (ovverosia, la permanenza della residenza fiscale in Italia in

³⁸Per questa considerazione cfr. MELIS, “Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui alla Legge 23 dicembre 1998, nr. 448”, in *Rassegna Tributaria*, nr. 4/1999;

caso di iscrizione nell'Aire da parte di cittadini italiani emigrati in paradisi fiscali), ammettendo tuttavia la possibilità che gli interessati dimostrino la mancata coincidenza tra la “verità” favorita dalla legge e quella reale (ovverosia, l'effettività della residenza e del domicilio civilistici nel paradiso fiscale).

In precedenza, il Fisco doveva provare la residenza del contribuente in Italia, attraverso elementi probatori riferibili al territorio italiano.

Il contribuente, dal canto suo, poteva limitarsi a dedurre l'irrilevanza degli elementi addotti dal Fisco ai fini dell'integrazione delle nozioni civilistiche di domicilio o residenza - negando quindi che la controparte avesse assolto l'onere della prova - oppure anche fornire la prova positiva della residenza in altro Stato estero, la quale doveva necessariamente consistere a quel punto nel dimostrare che a fronte degli elementi rinvenuti dal Fisco in Italia sussistevano elementi più rilevanti nello Stato nel quale affermava aver trasferito la residenza.

Quale fosse la consistenza di queste prove dipendeva - e dipende tuttora - dall'interpretazione che i concetti di domicilio e residenza oggetto di rinvio intraistituzionale hanno ricevuto nella giurisprudenza civilistica.

Come è noto, nel domicilio, si è ravvisata quella situazione giuridica caratterizzata dalla *volontà* della persona di stabilire in un dato luogo la “sede principale dei propri affari ed interessi”, ovviamente accompagnata dalla situazione di fatto; per “affari ed interessi” si sono intesi non solo quelli di natura patrimoniale, bensì anche quelli di indole morale, attinenti al consorzio di vita coniugale e confluenti nel luogo in cui la famiglia vive, mentre la “principalità” è stata valutata sulla base di criteri di carattere sia quantitativo, sia qualitativo.

Per quanto attiene alla *residenza*, si è anche qui ravvisato un elemento oggettivo, dato dalla permanenza in un luogo, ed un elemento soggettivo, costituito dall'intenzione di rimanervi stabilmente, includendo nei luoghi rilevanti anche quelli adibiti all'esercizio dell'attività lavorativa e concependo l'abitudine ora nel senso di maggiore frequenza o durata, indipendentemente dalla continuità

o definitività, invece ritenute non necessarie, ora nel senso di intenzionale non provvisorietà.

Il Fisco, dunque, relativamente al *domicilio* civilistico, si limitava a localizzare la famiglia, a rinvenire tutte le proprietà (case, barche, autovetture, eccetera) del contribuente in Italia, a rintracciare le movimentazioni dei conti correnti intrattenuti, le partecipazioni azionarie e le cariche sociali e, in generale, ogni altro elemento utile a suffragare la propria tesi, in modo tale da poter fare ragionevolmente presumere la volontà del contribuente di aver fissato il centro principale dei propri affari ed interessi in Italia.

Non poteva invece essere tenuto a provare la “principalità” di tale domicilio, non avendo contezza della posizione “patrimoniale” estera del contribuente.

Il contribuente, dal canto suo, per offrire prova contraria, doveva dimostrare elementi patrimoniali e personali *esteri*, che dovevano essere prevalenti rispetto a quelli dimostrati dal Fisco, come ad esempio lo svolgimento di un'attività lavorativa all'estero o la presenza della famiglia all'estero.

Sono stati nutriti, quindi, seri dubbi sul fatto che in mancanza di questa prova positiva contraria, una nutrita elencazione degli elementi patrimoniali in Italia fornita dall'Amministrazione finanziaria non potesse non provocare un accoglimento delle tesi del Fisco - e di ciò costituiscono dimostrazione indiscutibile le sentenze sinora emesse in punto di residenza fiscale, tutte favorevoli all'Amministrazione finanziaria – atteso che l'atteggiamento meramente negativo, soprattutto da parte di chi conosce esattamente la propria situazione personale e patrimoniale, non fa spesso che confermare le tesi avversarie.³⁹

Quanto infine alla *residenza* civilistica, essa poteva invece rivelarsi di più difficile dimostrazione per l'Amministrazione finanziaria, che avrebbe dovuto provare il ben più complesso elemento della presenza abituale del contribuente in un certo luogo, come durata o come intenzionale non-provvisorietà.

³⁹ MELIS, ultima opera citata;

Occorre tuttavia sottolineare che in tale dimostrazione, la posizione processuale del contribuente, pur se formalmente avvantaggiata dall'essere l'Amministrazione finanziaria onerata della prova, era estremamente delicata, dal momento che l'offerta di prove positive contrarie di contenuto patrimoniale (conti correnti, beni e aziende estere) avrebbe potuto rivelarsi un “*boomerang*” per il contribuente stesso, sia per la possibilità offerta all'Amministrazione finanziaria italiana di una più ampia ricostruzione del reddito complessivo del contribuente, sia per la possibilità di coinvolgere addirittura Stati terzi nei quali il contribuente dovesse aver posseduto rilevanti interessi.

Di qui una posizione sempre scarsamente aggressiva del contribuente nel contrastare l'operato dell'Amministrazione finanziaria in punto di riqualificazione del relativo *status*, con i deludenti esiti processuali già prospettati.

Con la introduzione del comma 2-*bis*, le cose mutano nella forma, ma non nella sostanza.

Dal lato dell'Amministrazione finanziaria, infatti, nulla cambia, poiché essa continuerà a raccogliere tutti gli elementi che raccoglieva prima relativamente alla residenza fiscale *in Italia*, avvalendosi delle banche dati a sua disposizione.

Dal lato del contribuente, se è vero che non potrà più limitarsi ad affermare l'irrilevanza degli elementi addotti dal Fisco, è anche vero che questa strategia si rivelava comunque perdente anche nel previgente regime probatorio.

Inoltre, il contribuente, non potendo certamente fornire la semplice prova negativa di non essere residente in Italia (non si può dimostrare di non stare in un luogo se non dimostrando di stare in un altro), dovrà fornire quella positiva di essere residente nel territorio dello Stato nel quale assume essersi trasferito.

Ma in questo modo, il contribuente continuerà ad offrire le prove che offriva in precedenza relativamente alla residenza *all'estero*.

Come sempre, dimostrerà il possesso di un'abitazione, le bollette del gas, della luce e del telefono, la presenza della famiglia e un contratto di lavoro

all'estero se dipendente; si guarderà certamente bene dal dichiarare altre abitazioni, azioni e partecipazioni societarie, attività economiche, macchine di lusso e i biglietti di ingresso del casinò di Montecarlo, ecc.

Emerge quindi in questo caso con evidenza un punto cruciale, e cioè la limitatezza di quelle costruzioni rigidamente meccanicistiche che capita ancora di vedere offrire del giudizio di fatto.

Anche dopo l'inversione dell'onere della prova si instaurerà identicamente un fenomeno dialettico nel processo tributario, che muoverà sì dalle prove offerte dal contribuente, ma nel quale il giudice dovrà sostanzialmente formare il proprio convincimento sulla base degli stessi elementi dei quali disponeva prima.

E come prima, anche la parte sulla quale non incombe l'onere probatorio dovrà svolgere un ruolo attivo e non meramente passivo, che finirebbe altrimenti con il confermare le tesi dell'avversario.⁴⁰

Si continueranno dunque a confrontare, a motivo del divieto di prova testimoniale nel processo tributario, tutte le prove documentali offerte, e sulla base della loro comparazione si fonderà la decisione del giudice tributario.⁴¹ Certamente, sotto il profilo statico alcuni mutamenti di disciplina ci saranno certamente.

In primo luogo, ove non sia raggiunta la prova circa l'effettiva localizzazione della residenza fiscale, il giudice tributario dovrà considerare il soggetto residente in Italia.

In secondo luogo, il contribuente non potrà più limitarsi al mero comportamento difensivo della *prova negativa*.

Infine, mentre prima l'Amministrazione finanziaria poteva provare *alternativamente* la residenza o il domicilio civilistici in Italia, il contribuente dovrà ora provare la presenza nell'altro Stato *cumulativamente* della residenza e

⁴⁰ In tema di prova nel processo tributario, veggasi le osservazioni di LUPI, "L'onere della prova" in Rivista diritto tributario, nr. 1/1993;

⁴¹ Cfr FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario*, Padova, 1999;

del domicilio, con qualche difficoltà probatoria per il primo dei due elementi - maggiormente ancorato ad elementi personali e soggettivi - per quei soggetti che prestano la loro attività lavorativa in tutto il mondo, tenendo concerti o partecipando a manifestazioni sportive.

Piuttosto, la questione di maggior interesse non risiede tanto nella prova della residenza, quanto in ciò che il Fisco sarà tenuto a provare, ed in particolare - ormai escluso l'onere della prova circa la residenza in Italia del soggetto accertato - l'onere della determinazione del reddito del contribuente non dichiarato.

Questo è certamente il punto debole che accompagna l'applicazione della disposizione normativa in esame, dal momento che la ricostruzione analitica del reddito sarà normalmente assai difficoltosa, a meno che il contribuente non abbia imprudentemente lasciato traccia indelebile delle proprie attività in Italia, ad esempio versando somme su conti correnti ivi detenuti.

A tale proposito, il pensiero corre ovviamente alla sentenza recentemente emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Modena⁴² - che ha visto soccombere un noto artista italiano - nella quale emerge come la ricostruzione del reddito sia nella fattispecie avvenuta sulla sola base delle movimentazioni sui depositi bancari accessi presso istituti di credito italiani. Certamente, il Fisco potrebbe risalire al reddito effettivo del contribuente anche tramite altri elementi, ed in particolare quando la notorietà dello stesso consenta di determinare con precisione le sue possibili fonti di reddito (concerti, partecipazioni a manifestazioni, sponsorizzazioni, eccetera), ma negli altri casi sarà certamente più difficile ottenere risultati apprezzabili.

È a questo punto evidente che il contribuente, ove tale ricostruzione sia difficoltosa, non avrà interesse a offrire succulente prove contrarie alla propria residenza in Italia, dal momento che, altrimenti facendo, accrescerebbe solamente

⁴² Sezione III, 18 maggio 1998, depositata in data 9 febbraio 1999;

gli elementi conoscitivi (patrimonio all'estero, eccetera) a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per la ricostruzione del reddito.

Dunque, alla difficoltà di fornire la prova contraria alla residenza in Italia fa da contraltare l'interesse a non divulgare elementi delicati e potenzialmente pregiudizievoli nella fase di determinazione del reddito non dichiarato prima e nella fase di riscossione dell'imposta accertata poi.

Naturalmente, lo stesso atteggiamento sarà presumibilmente assunto dal contribuente nel caso, avente certamente maggiori possibilità di applicazione, dell'accertamento "sintetico" del reddito ex art.38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, con il quale l'Amministrazione finanziaria potrebbe ricorrere agli elementi e circostanze di fatto certi che, implicando il sostenimento di determinate spese, dimostrino una corrispondente capacità contributiva.

Oltre a non collaborare con l'Amministrazione finanziaria, il contribuente farà in modo di non risultare, agli occhi del Fisco italiano, intestatario di beni che possano configurare indici di spesa rilevanti ai fini della determinazione sintetica del reddito, tenuto presente che l'Amministrazione finanziaria si avvarrà di tutte le informazioni presenti nel sistema informativo dell'anagrafe tributaria, esaminando altresì sia gli atti (compravendite, donazioni, eccetera) nei quali sia parte il contribuente oggetto di verifica, sia i rapporti con i soggetti cointeressati in detti atti.

Da ultimo, merita qualche riflessione un profilo strettamente connesso a quello della prova, vale a dire quello della motivazione, intesa come *iter* logico-giuridico che ha condotto all'emanazione dell'avviso di accertamento.

Sotto tale aspetto la norma in esame esplica effetti di una certa importanza, dal momento che il Fisco, non essendo tenuto a *provare* la residenza del contribuente in Italia, non dovrà neanche esporre - in sede di emanazione dell'avviso di accertamento - le *argomentazioni* che sarebbero alla base della individuazione della residenza fiscale in Italia, potendosi esso semplicemente

limitare a richiamare il disposto del comma 2-*bis* al fine di provocare la reazione processuale del contribuente e l'offerta, da parte di questi, delle prove della propria residenza all'estero (cui il Fisco, ovviamente, potrà contrapporre successivamente prove contrarie).

È del resto evidente che la mancanza di una motivazione in sede di emanazione dell'avviso di accertamento in punto di residenza in Italia, oltre a trovare conforto nella mancanza dell'onere della prova in capo al Fisco, trova piena giustificazione nel fatto che essa non è suscettibile di pregiudicare l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente⁴³.

5. La circolare 104/E del 1999.

La circolare ministeriale 24 giugno 1999, n. 140/E, avente ad oggetto: “*Persone fisiche residenti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato*”, fornisce importanti chiarimenti in ordine all'applicazione delle nuove disposizioni in materia di onere della prova in capo alle persone fisiche che hanno la *residenza fiscale* in uno dei Paesi indicati nel D.M. 4/5/1999.

Dal punto di vista formale, la prova contraria dovrebbe consistere nella dimostrazione di non essere residenti in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986. Non dovrebbe quindi ritenersi necessario che sia dimostrato di essere residenti in un altro Stato, ed in particolare nel “paradiso fiscale” nel quale si risulta essere immigrati.

Tuttavia, è evidente che si tratta di una dimostrazione molto difficile da fornire essendo una dimostrazione “in negativo”.⁴⁴

Forse per questo motivo, la relazione governativa afferma che la prova contraria consiste nella dimostrazione “di fatti o atti che comprovino l'effettività della situazione dichiarata (cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente) in

⁴³ Per queste osservazioni MELIS, ultima opera citata;

⁴⁴ Veggasi a tal proposito MIRAULO A, “*Doppia imposizione internazionale*”, Milano 1990;

coerenza con un reale e duraturo collegamento con lo Stato di immigrazione” e nello stesso senso si pronuncia la circolare ministeriale n. 140/E citata, la quale aggiunge che va dimostrata anche “l'interruzione di significativi rapporti con lo Stato italiano”.

La circolare n. 140/E del 1999, tratta diffusamente la problematica della prova contraria, esaminandone la natura, i limiti di ammissibilità, nonché la consistenza dei relativi mezzi ed elementi dimostrativi.

Innanzitutto va notato come sia stato evitato qualsiasi condizionamento o limite relativo al valore della prova utilizzabile dal contribuente, anche nella fase extraprocessuale, ferma restando l'esclusione del giuramento e della prova testimoniale.

In pratica viene quindi concesso al contribuente di dimostrare in modo ampio l'esistenza di fatti ed atti, che suffraghino l'effettività della situazione formalmente esistente per effetto della cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente, *“in coerenza con l'assunzione di un reale e duraturo rapporto con lo Stato di immigrazione e con l'interruzione di significativi rapporti con lo Stato italiano”*.

Sempre nella circolare testé ricordata vengono poi illustrate le circostanze e gli elementi probanti, necessari all'Amministrazione finanziaria per superare la formalità della cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente, dimostrandosi pertanto la sussistenza in Italia della dimora abituale (residenza) ovvero del complesso dei rapporti afferenti gli affari e gli interessi, allargati, oltre che agli aspetti economici, a quelli familiari, sociali e morali (domicilio).

La circolare qui esaminata ricorda che la persona fisica, per poter dimostrare l'effettività della residenza nello Stato fiscalmente privilegiato, potrà utilizzare ogni più ampio mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa, atto a stabilire in particolare:

- la sussistenza della dimora abituale nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare;
- l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero;
- lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso Paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione;
- fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel Paese estero;
- la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero e da e per l'Italia;
- l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del paese di immigrazione;
- l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, eccetera;
- la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

Sul punto la circolare così conclude: “Resta inteso che i predetti ed eventuali altri elementi di prova, come precisato nella richiamata circolare n. 304/E del 1997, vanno considerati e valutati in una visione globale, atteso che il superamento della prova contraria alla presunzione legale non può che scaturire da una complessiva considerazione della posizione del contribuente. In sostanza, soltanto la piena dimostrazione, da parte del contribuente, della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel Paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall'assolvimento nello stesso Paese di obblighi fiscali,

attestano il venire meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente”.

CAPITOLO III

I CASI DI DOPPIA RESIDENZA E LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI

1. La nozione di residenza fiscale nelle Convenzioni contro la doppia imposizione.

Abbiamo in precedenza esaminato come la stragrande maggioranza degli Stati abbia sistemi di tassazione di natura personale fondati sulla distinzione tra soggetti residenti e non residenti, i primi dei quali sono assoggettati a tassazione per i redditi ovunque prodotti, mentre i secondi sono soggetti ad imposta unicamente sui redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Ora, può accadere che, applicando i criteri di collegamento unilateralmente previsti ai fini della attribuzione della qualità di "residente fiscale", un soggetto venga a configurarsi quale residente in più Stati ai fini fiscali.

In questo caso, esso verrebbe assoggettato in due o più Stati a tassazione per i redditi ovunque prodotti, dando luogo a fenomeni di doppia o plurima imposizione particolarmente gravi, dal momento che tutto il reddito da esso prodotto la subirebbe, e non solo una parte di esso, come invece avviene nei casi di conflitti "residenza/fonte".

Occorre pertanto stabilire dei criteri per attribuire ad un determinato soggetto in modo univoco la residenza fiscale in un unico Stato: di ciò si occupano proprio le Convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, che esamineremo in questa parte relativamente all'aspetto in questione.

Se si guarda alle definizioni di residenza fiscale contenute nelle Convenzioni stipulate con i principali Stati europei ed extraeuropei, si nota subito come esse siano tutte conformi all'art. 4, del Modello OCSE, il quale stabilisce che *"ai fini della presente Convenzione, l'espressione residente di uno Stato contraente"* designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro motivo di natura analoga.

Prima di iniziare l'analisi dell'art. 4 del Modello OCSE in relazione alla nozione unilaterale di cui all'art. 2, comma 2, del Tuir, occorre avvertire come esso non sostituisca le nozioni unilateralmente previste dagli Stati contraenti, limitandosi invece a rinviare alle legislazioni interne e a stabilire dei criteri per la risoluzione dei conflitti che tra essi potrebbero insorgere. Ciò significa, pertanto, che un soggetto che non dovesse soddisfare i requisiti richiesti da almeno uno degli Stati contraenti, non potrebbe invocare il criterio di collegamento convenzionale per poter chiedere l'applicazione della convenzione. Questa operatività eventuale dell'art. 4, del Modello OCSE, subordinata cioè al verificarsi

in concreto di conflitti da doppia residenza, servirà non solo ad evitare una doppia imposizione da doppia residenza, ma anche a rendere la convenzione applicabile poiché, essendo basato il funzionamento di quest'ultima sulla contrapposizione tra Stato della residenza e Stato della fonte, occorrerà risolvere in via preliminare il problema dell'attribuzione di una residenza unica, per poi poter applicare le norme di distribuzione previste nella convenzione.

Il soggetto mantiene pertanto una doppia residenza, ma ai fini dell'applicazione della convenzione gli viene attribuita la residenza in un solo Stato.

Quest'ultima precisazione, cioè la definizione "ai fini della convenzione" è di fondamentale importanza.

L'attribuzione della residenza ad un solo Stato vale, infatti, soltanto nell'applicazione delle norme speciali di cui alla convenzione, come ad esempio la tassazione dei dividendi, interessi e royalties con un'aliquota minima. Non significa, invece, che il soggetto diventi "non residente" dello Stato della fonte, qualora lo sia ai fini interni; l'operatività della norma unilaterale dello Stato in questione, infatti, viene meno con riferimento alla norma speciale convenzionale regolante identiche fattispecie, ma non in relazione a fenomeni diversi, come l'applicazione delle norme di accertamento o di riscossione. Pertanto, il soggetto rimane "residente fiscale" in ambedue gli Stati a tutti gli effetti, tranne, per lo Stato della fonte, a quelli derivanti dagli obblighi assunti sul piano internazionale.

2. I criteri di collegamento rilevanti ai fini dell'attribuzione di un'unica residenza.

Ciò precisato circa la natura dell'art. 4, quale norma "di rinvio" alle legislazioni interne, dobbiamo adesso esaminare diffusamente la parte "autonoma" della norma *de qua*, contenente i criteri di collegamento rilevanti ai fini della attribuzione di un'unica residenza in caso di eventuali conflitti.

Ora, come criterio fondamentale l'art. 4 Modello OCSE prevede il criterio dell'abitazione permanente.

Il Commentario ufficiale al modello OCSE precisa in proposito che *"l'individuo deve averla sistemata ed utilizzata per proprio uso permanente in contrasto con il soggiorno in un dato luogo in condizioni che dimostrino evidentemente l'intenzione di un soggiorno di breve durata"*⁴⁵, e che non occorre avere tanto riguardo alla forma di abitazione (casa di proprietà o in affitto, eccetera), quanto invece alla disponibilità continuativa e non occasionale (come sarebbe per viaggi di affari, di piacere o di formazione) di essa.

In questo senso, l'interpretazione autentica data alla nozione convenzionale si avvicina alla nozione di residenza civilistica di cui all'art. 43, comma 2, del codice civile sotto il profilo soggettivo, avendo anche in essa rilevanza l'intenzione di dimorare in modo stabile in un dato luogo, mentre pare discostarsene sotto quello oggettivo, facendo tale interpretazione riferimento al dato formale della disponibilità continuativa piuttosto che a quello della dimora effettiva.

Qualora non sia determinabile l'abitazione permanente (si pensi a persona che viva in albergo) o qualora il soggetto ne disponga di una in ciascuno Stato, occorre invece aver riguardo al "centro degli interessi vitali", cioè al luogo nel quale le relazioni personali ed economiche del soggetto sono più strette, per la cui individuazione occorrerà indagare le *"sue relazioni familiari e sociali, l'occupazione, le attività politiche, culturali od altre, il luogo di affari o il luogo dal quale amministra la sua proprietà"*.

Il criterio del "centro degli interessi vitali" serve così a supplire la mancanza di una abitazione principale oppure ad integrare la nozione di residenza fiscale in

⁴⁵ Cfr. Commentario Ufficiale all'art. 4 del Modello OCSE, punto 12;

presenza di abitazioni principali in ambedue gli Stati contraenti, dando così un contenuto più concreto a questo dato⁴⁶.

Quanto al contenuto di tale concetto, esso sembra corrispondere alla nozione di "domicilio" di cui all'art. 43, comma 1, del codice civile, ed in particolare a quella estensiva, comprensiva cioè del centro degli interessi morali e familiari, elaborata dalla giurisprudenza, il che non giova alla chiarezza della norma convenzionale e non serve a risolvere il caso del soggetto il quale vada a risiedere all'estero per motivi di lavoro (autonomo o subordinato), mantenendo in Italia il centro dei propri interessi familiari e sociali.

In questo caso, infatti, il soggetto disporrà di un'abitazione permanente in ambedue gli Stati, avrà il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia e il centro dei propri affari all'estero.

A risolvere la questione dovrebbe tuttavia intervenire l'ulteriore criterio che la norma convenzionale fa scattare laddove non sia possibile individuare univocamente la residenza fiscale in base ai criteri suesposti: il soggiorno abituale.

Si tratta di una nozione probabilmente riconducibile a quella di residenza di cui all'art. 43 comma 1 del codice civile, e che conferma la lettura (formalistica) data al requisito della "abitazione permanente".

Occorrerà pertanto verificare in quale luogo il soggetto soggiorni in modo più frequente, nel senso di durata temporale, sommando naturalmente i soggiorni abituali (e non temporanei) all'interno di diverse località del medesimo Stato. Di conseguenza, nel caso pratico appena visto, il soggetto dovrà ritenersi residente nello Stato in cui lavora.

Come ultimo criterio, l'art. 4 del Modello OCSE fissa il criterio della nazionalità, da intendersi nel senso di cittadinanza. Infine, qualora nessuno dei

⁴⁶ Afferma infatti il Commentario citato che "se una persona ha una abitazione in uno stato ne apre una seconda nell'altro stato, pur mantenendo la prima, il fatto che egli mantenga la prima in un ambito del quale ha sempre vissuto, ove ha operato o ove ha la sua famiglia e la sua proprietà può, con altri elementi, dimostrare che egli ha mantenuto il suo centro degl'interessi vitali nel primo stato";

criteri appena descritti possa trovare applicazione, la norma rinvia alla procedura amichevole.

Quanto sin qui detto vale per tutte le Convenzioni stipulate dall'Italia con i maggiori Stati europei ed extraeuropei, con l'unica eccezione di quella con il Giappone, la quale rimette tutto alla procedura amichevole, senza fissare ex ante criteri per la risoluzione delle controversie. Ciò appare peraltro assai discutibile, in quanto la procedura amichevole non solo non conduce necessariamente ad una soluzione, ponendo essa a carico degli Stati unicamente un obbligo di "diligenza" e non anche di "risultato", ma addirittura può anche non aver inizio laddove l'Amministrazione finanziaria ritenga "non fondata" la pretesa del contribuente.

Per quanto riguarda le Convenzioni con la Germania e con i Paesi Bassi occorre invece aggiungere qualcosa a quanto si è detto.

Nel primo caso, infatti, il Protocollo alla Convenzione specifica che *"se una persona è considerata residente dello Stato contraente in base all'art. 4 soltanto per una frazione dell'anno ed è considerata residente dell'altro Stato contraente per il resto dell'anno (cambio di residenza), l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, termina nel primo Stato alla fine del giorno in cui è stato effettuato il cambio di domicilio. Nell'altro Stato, l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, inizia il giorno successivo al cambio di domicilio"*.

Si tratta di una disposizione assai interessante, poiché ammette la doppia residenza nel caso di cambio della stessa, ma ne limita gli effetti attrattivi sui redditi ovunque prodotti al periodo di effettivo domicilio.

Quanto alla Convenzione con i Paesi Bassi, il Protocollo aggiuntivo specifica che *"una persona fisica che dimora a bordo di una nave, senza avere un effettivo domicilio in uno degli Stati, sarà considerata residente dello Stato in cui si trova il porto di immatricolazione di detta nave"* e che *"una persona fisica che è membro di una rappresentanza diplomatica o consolare di uno degli Stati"*

nell'altro Stato o in un terzo Stato e che possiede la nazionalità dello Stato di invio, è considerata residente dello Stato di invio se essa è sottoposta in detto Stato agli stessi obblighi concernenti le imposte sul reddito e sul patrimonio dei residenti di detto Stato".

In conclusione, dunque, e a parte questi aspetti marginali, le Convenzioni bilaterali si avvalgono di criteri assai prossimi a quelli previsti dalla norma unilaterale di cui all'art. 2, comma 2, del Tuir, discostandosene tuttavia sotto due profili.

Da un lato, esse contengono la previsione di un criterio formalistico quale è l'"abitazione permanente", la cui centralità appare veramente inspiegabile, prestandosi essa a facili manovre elusive volte a fissare la residenza fiscale in determinati Stati.

Dall'altro, esse non contengono riferimenti all'iscrizione anagrafica, sicché quest'ultima agirà da presunzione assoluta solo ai fini interni e non anche nei rapporti bilaterali.

CAPITOLO IV

LA STABILE ORGANIZZAZIONE

1. L'istituto della “stabile organizzazione” nell'ordinamento tributario italiano.

1.1. Introduzione

Prima della Riforma fiscale, operata con il recente Decreto Legislativo n. 344/2003, il nostro ordinamento tributario, pur facendo varie volte riferimento, sia in materia di imposte dirette che in materia di IVA, al concetto di **stabile organizzazione**, non ne aveva mai fornito una puntuale definizione per cui occorreva di volta in volta individuarne le caratteristiche avendo riguardo alle finalità tributarie per le quali l'individuazione occorreva (a seconda cioè se si trattava di imposte dirette o di IVA) e facendo comunque riferimento alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (in particolare al Modello di Convenzione OCSE). L'art. 4 della Legge 7 aprile 2003, n. 80 (c.d. legge delega per la riforma fiscale), ha previsto, al fine di garantire la competitività del nostro sistema produttivo nazionale, *“l'introduzione nell'ordinamento italiano di una definizione della nozione stabile organizzazione sulla base dei criteri definibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni”*.

La necessità di dare una definizione alla nozione di stabile organizzazione è giustificata, per ciò che riguarda le Imposte Dirette, dall'esigenza di circoscrivere

gli ambiti e i criteri di tassazione dei soggetti non residenti operanti nel territorio dello Stato al fine di evitare il fenomeno della doppia imposizione.

Come noto il nostro sistema fiscale prevede due differenti criteri di tassazione dei redditi a seconda del luogo di residenza dei soggetti:

- **Principio di tassazione del reddito mondiale per i soggetti residenti** (c.d. *World Wide Taxation*) secondo cui i soggetti residenti vengono tassati per tutti i redditi da loro prodotti, indipendentemente dal luogo di produzione degli stessi;
- **Principio della territorialità per i soggetti non residenti** secondo cui questi vengono tassati solo per i redditi prodotti nel territorio dello Stato, per cui diventa necessario individuare un criterio di collegamento territoriale tra soggetto non residente e imponibilità dei redditi da questi prodotti.

In questo senso la stabile organizzazione rappresenta una “*formula risolutoria*” ovvero uno dei criteri di collegamento per identificare l’ubicazione della fonte di reddito e nello specifico un “*criterio di attrazione*” al territorio dello Stato dei redditi in esso prodotti attraverso una struttura fiscalmente stabile nel tempo⁴⁷.

Ai fini IVA la stabile organizzazione assume, invece, rilevanza relativamente al presupposto territoriale dell’imposta; in particolare il concetto di stabile organizzazione consente l’individuazione del presupposto territoriale di determinate operazioni di prestazione di servizi effettuate da soggetti non residenti, nonché l’individuazione del soggetto passivo d’imposta (c.d. debitore d’imposta).

2. I presupposti per l’esistenza della stabile organizzazione.

2.1. La stabile organizzazione nel Modello di Convenzione OCSE.

⁴⁷ Fantozzi, *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2003.

La definizione di stabile organizzazione, pur essendo richiamata più volte dalle norme di diritto tributario interno, è stata introdotta con l'articolo 162 del TUIR che oltre a designare la stabile organizzazione come *“una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato”* prevede una elencazione di fattispecie positive e negative della stessa ovvero di casi che ravvisano a priori l'esistenza o meno della stabile organizzazione.

Come accennato, il nostro ordinamento, prima dell'introduzione del citato art. 162 del TUIR, pur facendo riferimento al concetto di stabile organizzazione in diverse disposizioni normative, non forniva una puntuale definizione della stessa per cui l'individuazione delle caratteristiche che la contraddistinguevano avveniva avendo riguardo alle finalità per le quali il riferimento veniva fatto (es, ai fini delle imposte dirette o ai fini IVA) e tenendo presente le ipotesi accolte nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dallo Stato italiano con gli Stati esteri, convenzioni che si rifanno in gran parte allo schema predisposto dall'OCSE⁴⁸.

In particolare il riferimento è all'art. 5 del modello di Convenzione OCSE che definisce la stabile organizzazione *“una sede fissa d'affari mediante cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività”* (la c.d. *permanent establishment*) dove per sede fissa deve intendersi, secondo il Commentario OCSE, *“any premises, facilities or installation”* ovvero, più in generale, ogni spazio a disposizione per l'esercizio dell'attività imprenditoriale, non rilevando il titolo giuridico che attribuisce all'impresa il diritto di utilizzare detto spazio

⁴⁸ A. Colantuoni, *I presupposti per la sussistenza di una “stabile organizzazione” in Italia di una impresa estera*, in Azienda & Fisco n. 4/2001, p. 181.

(proprietà, locazione, usufrutto, ect.) bensì la strumentalità della sede fissa allo svolgimento dell'attività d'impresa⁴⁹.

Affinché si concretizzi una stabile organizzazione occorre dunque l'esistenza di una istallazione fissa in senso tecnico (locali, materiali, attrezzature, ecc,) e l'esistenza di una attività d'impresa esercitata per mezzo di tale istallazione fissa⁵⁰.

In particolare dalla fonte normativa OCSE, e più precisamente dal Commentario al Modello di convenzione, si evince che si può configurare una stabile organizzazione qualora risultano soddisfatti i seguenti requisiti:

- Esistenza di una sede d'affari ossia di uno spazio circoscritto in cui viene esercitata l'attività;
- La stabilità della sede d'affari, intesa sia livello spaziale (il commentario specifica che la fissità “*implica un legame tra sede di affari e un punto geografico specifico*”) che a livello temporale in quanto la sede d'affari non deve avere natura puramente temporanea;
- La riconducibilità dell'attività a quella dell'impresa (c.d. *Business Connection test*);
- La capacità di produrre un reddito autonomo.

Il paragrafo 2 dell'art. 5 del Modello di convenzione OCSE specifica poi che l'espressione stabile organizzazione comprende in particolare:

- a) **Una sede di direzione** cioè una sede dove vengono esercitate le attività manageriali ovvero le attività di direzione dell'impresa anche se tale sede non

⁴⁹ F. Trutalli, *Lineamenti essenziali del concetto di stabile organizzazione*, in *Azienda & Fisco* n. 20/2000, p. 919.

⁵⁰ Vedasi sul punto C. Sacchetto – L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Ipsoa, 2002.

costituisce il centro decisionale dell'impresa stessa purchè le attività svolte siano di carattere manageriale e le decisioni prese siano di importanza rilevante e significativa per l'impresa;

- b) **Una succursale** cioè una sede distaccata dipendente dall'impresa estera dal punto di vista legale ma indipendente dal punto di vista economico commerciale;
- c) **Un ufficio;**
- d) **Un'officina;**
- e) **Un laboratorio;**
- f) **Una miniera o un giacimento petrolifero o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali;**
- g) **Un cantiere di costruzione o montaggio ma solo se questo ha una durata superiore a 12 mesi.**

2.2. Analisi delle fattispecie “positive” e “negative”.

Il Modello di Convenzione OCSE elenca inoltre una serie di c.d. **fattispecie negative** e **fattispecie positive**, cioè di casi per i quali non può riscontrarsi o può riscontrarsi l'esistenza di una stabile organizzazione ai fini impositivi individuando (o non individuando) la c.d. *stabile organizzazione materiale* o la c.d. *stabile organizzazione personale*.

In particolare non si ha stabile organizzazione materiale (fattispecie negative) quando una installazione è utilizzata ai soli fini di deposito, esposizione o consegna di beni appartenenti all'impresa; quando i beni sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; quando la sede fissa è

usata solo per acquisire beni o per raccogliere informazioni per l'impresa ovvero per svolgere le c.d. attività ausiliarie o preparatorie⁵¹.

Una fattispecie positiva di *stabile organizzazione personale* viene individuata nel paragrafo 5 dell'art. 5 laddove viene disposto che nel caso in cui una persona, diversa da un agente indipendente, agisce per conto di una impresa con il potere di concludere contratti in nome della stessa, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nello Stato in relazione ad ogni attività esercitata dalla persona, a meno che le attività esercitate da questa persona costituiscano ipotesi negative di stabile organizzazione ai sensi del paragrafo 4 dello stesso art. 5.

Perché vi sia una stabile organizzazione personale è necessario dunque il mantenimento di una persona, anche dipendente, nel territorio di un altro Stato che abbia il potere **abituale** di concludere negozi giuridici **rilevanti** per conto dell'impresa, facendo sorgere in capo a questa diritti e obblighi⁵². Non si ipotizza invece l'esistenza di una stabile organizzazione (fattispecie negativa di stabile organizzazione personale) quando l'impresa estera esercita l'attività in uno Stato attraverso un mediatore, un commissionario generale o ogni altro agente indipendente e se tale soggetto agisce nell'ambito della sua attività.

L'indipendenza dell'intermediario deve essere sia giuridica che economica. Dal punto di vista giuridico si deve aver riguardo all'ampiezza delle obbligazioni che l'intermediario ha nei confronti dell'impresa per cui non si avrà indipendenza, e dunque potrà configurarsi stabile organizzazione personale, se le attività svolte

⁵¹ Se ad esempio l'attività della sede è limitata alla promozione dei beni prodotti dalla casa madre o se la sede viene costituita al solo scopo di effettuare ricerche di mercato ovvero al fine di raccogliere informazioni utili ad un futuro approccio al mercato straniero della casa madre, non sussistono i presupposti per identificare la sede fissa come stabile organizzazione della società madre.

⁵² In particolare si deve precisare che l'**abitualità** va intesa nel senso che il potere di concludere contratti non deve essere esercitato in modo sporadico o occasionale ma in modo ripetuto e continuativo; la **rilevanza** dei contratti conclusi deve intendersi nel senso che si deve trattare di contratti riguardanti l'attività economica propria della casa madre.

dall'intermediario siano soggette a dettagliate istruzioni e a pregnanti controlli da parte dell'impresa madre (la portata delle restrizioni e dei controlli infatti costituiscono indici rilevatori della mancanza di indipendenza giuridica); l'indipendenza economica va invece valutata avendo riguardo al rischio imprenditoriale: se il rischio d'impresa, relativa all'attività svolta dall'intermediario, ricade sull'impresa estera, l'intermediario non godrà di indipendenza economica e potrà essere considerata stabile organizzazione personale dell'impresa estera.

L'ultimo paragrafo dell'art. 5 del Modello di convenzione chiarisce infine che il rapporto di controllo di una società estera nei confronti di una società residente o svolgente attività economiche in uno Stato non costituisce motivo sufficiente a far considerare la società controllata una stabile organizzazione della società controllante: la società controllata, dunque, non necessariamente costituisce una stabile organizzazione della società controllante anche se comunque la norma non esclude a priori l'esistenza di tale possibilità.

In particolare la verifica dell'esistenza delle condizioni caratterizzanti la stabile organizzazione deve essere effettuata di volta in volta considerando le due società (controllata e controllante) singolarmente ovvero partendo dalla finzione che tra le due società non esiste alcun apporto di controllo.

3. Analisi delle fattispecie “positive” e “negative” nelle scelte del legislatore tributario nazionale.

L'art. 162, comma 1, del Tuir fornisce una chiara definizione di stabile organizzazione: *“fermo restando quanto previsto dall'art. 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al*

decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato".

In questi termini, ne consegue che per la stessa configurabilità del nuovo istituto in esame occorre che il soggetto non residente abbia in Italia una sede d'affari stabile per mezzo della quale eserciti in tutto o in parte la sua attività⁵³.

Si tratta, in particolare, di una definizione generale di stabile organizzazione che, di fatto, segue sostanzialmente la stessa nozione già delineata dall'art. 5 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni.

Invero, appare opportuno sottolineare come anche la stessa Amministrazione Finanziaria aveva, da tempo, accolto esplicitamente con una circolare⁵⁴ la nozione di *permanent establishment* di cui all'art. 5 del succitato Modello, in quanto unico riferimento in materia, in mancanza di un'autonoma definizione del concetto in esame.

La soluzione adottata dal legislatore delegato è, quindi, la stessa proposta dal Modello di Convenzione OCSE: definizione del concetto di stabile organizzazione; analisi delle ipotesi tipiche più frequenti e comuni, liste positiva e negativa; distinzione di stabile organizzazione materiale e personale.

Nell'analisi di quella che è la puntuale definizione di stabile organizzazione, risulta particolarmente interessante individuare, in modo chiaro, le ipotesi che concorrono, di fatto, a determinare le fattispecie positive e negative.

Il legislatore tributario non prevede, in tal senso, una trattazione delle stesse volta a regolare in modo distinto ed, al tempo, successivo prima le une e poi le altre: l'elenco delle ipotesi che per definizione normativa identificano una stabile organizzazione e di quelle che, al contrario, la escludono richiama, nelle grandi linee, quella del Modello OCSE.

⁵³ In tal senso, cfr. MANCA, op. cit., pag. 7533 ed ancora SANTACROCE, op. cit..

⁵⁴ Cfr. Circ. del 30 aprile 1977, n. 7/1496.

Secondo la suddetta impostazione sistematica e dalla stessa analisi testuale dell'art. 162 del Tuir emerge, con chiarezza, come le ipotesi di cui si tratta sono, in concreto, fortemente caratterizzate da differenti tratti distintivi.

In particolare, chiameremo “ipotesi positive” quelle che per disposizione di legge configurano, prima facie, una stabile organizzazione: vere e proprie presunzioni assolute afferenti lo stesso concetto in esame⁵⁵.

Le fattispecie per le quali è possibile ravvisare, almeno ad una prima analisi, una “stabile organizzazione” sono quelle, puntualmente, indicate nei commi 2, 3 e 6 dell'art. 162 del Tuir, concernendo rispettivamente le circostanze disciplinate per espressa disposizione normativa; la particolare ipotesi prevista per il cantiere; la stabile organizzazione personale con la figura dell'agente dipendente.

In questi termini, alla stessa logica sistematica risponde l'elencazione delle “ipotesi negative”, fattispecie per le quali non è possibile un diretto riferimento alla nozione in esame.

Non sono, in tal senso, stabili organizzazioni le attività previste dai commi 4, 5, 7, 8 e 9 dell'art. 162 del Tuir.

Nello specifico, il quarto comma del suddetto articolo stabilisce, così, le ipotesi per le quali non è comunque possibile un espresso riferimento alla nozione de qua, nonostante le stesse sembrano presentare i tratti caratteristici ed i requisiti propri della accezione di cui si tratta.

Discorso a parte merita, invece, il quinto comma dell'articolo in esame, individuando una particolare e rilevante novità: “oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”.

⁵⁵ A tal riguardo, cfr. SANTACROCE, op. cit. ; COMMITTERI, SCIFONI, op. cit., pag. 689 ove espressamente: “..si tratta di un elenco, non esaustivo, di contesti rilevatori dell'esistenza di una stabile organizzazione”

I commi 7 ed 8 dell'art. 162 del Tuir prendono in esame, ancora tra le ipotesi negative, la stabile organizzazione personale nella figura dell'agente indipendente; raccomandatario o mediatore marittimo.

In ultimo, il nono comma identifica una particolare e specifica circostanza che non configura, certamente, una stabile organizzazione: l'esistenza di rapporti di controllo ovvero la presenza nel territorio dello Stato di un'impresa controllata dal soggetto non residente.

In definitiva, l'analisi delle fattispecie trattate mette in evidenza il chiaro intento del legislatore nella introduzione nel nostro ordinamento del concetto di stabile organizzazione: la scelta di una nozione che sebbene richiami sostanzialmente ed, alle volte, anche testualmente l'art. 5 del Modello OCSE sia, comunque, autonomamente caratterizzata da singolari rilievi identificativi.

4. Parallelismi e divergenze tra Modello OCSE e nuovo TUIR.

Il nuovo art. 162, introdotto con il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, di riforma del Tuir, chiarisce in termini specifici i dubbi e le incertezze, in materia di stabile organizzazione precedenti alla stessa disposizione in esame.

In realtà, l'articolo di cui si tratta è degno di giusta attenzione in quanto opportuna soluzione per garantire nel nostro ordinamento maggiori certezze ai fini della tassazione dei soggetti non residenti.

La scelta del legislatore nazionale di prevedere, in questi termini, una specifica ed autonoma definizione del concetto di stabile organizzazione sembra alquanto significativa. Notevole importanza assumono negli ultimi anni le implicazioni giuridiche per poter definire compiutamente i giusti criteri di tassazione nell'ambito dell'imposizione transnazionale⁵⁶.

⁵⁶ A tal proposito si rinvia a quanto esposto, in estrema sintesi, nei paragrafi precedenti del presente lavoro.

Come già rilevato nella precedente analisi, la stabile organizzazione riveste notevole interesse ai fini di quella che è la tassazione delle imprese estere: ai sensi dello stesso art. 7, par. 1 del Modello OCSE di convenzione “gli utili di un’impresa sono imponibili in uno Stato estero soltanto se direttamente attribuibili alla stabile organizzazione”. In tal senso, gli stessi sono pertanto da rapportare alla stabile organizzazione solo nella misura di un diretto collegamento con tale “entità giuridica”.

Come noto, in mancanza di un Trattato bilaterale per evitare le doppie imposizioni unica fonte normativa di riferimento è stata l’art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, articolo recepito sostanzialmente, in modo integrale, se non per alcune eccezioni⁵⁷.

Quella del Modello in esame è, quindi, la nozione assunta in ambito internazionale.

L’analisi comparata delle due norme, l’art. 5 del succitato Modello OCSE e l’art. 162 del nuovo Tuir consente di individuare gli aspetti che singolarmente caratterizzano, così, il nuovo istituto della “stabile organizzazione”⁵⁸.

A differenza della disposizione normativa di cui all’art. 5, il secondo comma dell’art. 162, amplia in modo alquanto significativo, la stessa lettera f) del modello internazionale di riferimento: “...anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale ed alla legislazione nazionale relativa all’esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al sottosuolo ed alle risorse naturali”.

Più specificamente, la norma in esame apporta maggiori chiarimenti per i luoghi di estrazione di risorse naturali. L’eccezione rispetto all’art. 5 del Modello

⁵⁷ Per questi riferimenti, cfr. TOGNOLO, op. cit., pag. 76 ed ancora PIAZZA, op. cit.; FANTOZZI, op. cit., pag. 389.

⁵⁸ Sul punto, cfr. COMMITTERI, SCIFONI, op. cit., pag. 688; TOGNOLO, op. cit., pag. 76; PIAZZA, op. cit..

OCSE comporta una rilevante specificazione: la “stabile organizzazione” viene, in questo modo, estesa anche a sedi situate al di fuori delle acque nazionali⁵⁹.

Un’ulteriore novità, rispetto al modello di riferimento, riguarda le modifiche concernenti il terzo comma dello stesso art. 162.

La scelta operata dal legislatore delegato sembra differenziarsi, principalmente, per quelli che sono i tempi relativi alla stabile organizzazione per i cantieri: limitato termine temporale disposto dalla previsione normativa interna.

La norma in esame statuisce espressamente: “un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero, l’esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato “stabile organizzazione” soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi”.

In questi termini, due sono i punti sostanzialmente discriminanti rispetto alla statuizione di cui all’art. 5 del Modello OCSE: esercizio di attività di supervisione; durata superiore a tre mesi.

Ancora del tutto innovativa è l’introduzione, tra quelle che sono le ipotesi negative, del quinto comma dell’art. 162 del nuovo Tuir: “oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano al raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”.

In questi termini, la norma in esame contiene importanti rilievi per quelle che saranno le regole per il commercio elettronico⁶⁰.

La concreta operatività di tale disposizione normativa concorre ad una maggiore chiarezza garantita da quello che è lo stesso intento del legislatore: non

⁵⁹ Per ulteriori approfondimenti, in argomento, cfr. COMMITTERI, SCIFONI, op. cit., pag. 689.

⁶⁰ Sulla particolare problematica della stabile organizzazione e quelli che sono i profili connessi al commercio elettronico cfr. LA COMMARA, MORA, op. cit., pag. 1276 e ss.; GARBARINO, Nuove dimensioni della transnazionalità dell’imposizione, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 882. Secondo l’A. “la nozione di stabile organizzazione individuata dall’art. 5 del Modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni è strutturalmente inidonea a risolvere i problemi dello Stato della fonte in relazione al reddito transnazionale derivante dal commercio elettronico”.

considerare di per sé stabile organizzazione la semplice presenza nel nostro Paese di elaboratori elettronici ed impianti ausiliari che consentano la stessa raccolta e trasmissione di informazioni finalizzate alla vendita di beni e servizi.

L'art. 162, comma 8, del nuovo Tuir introduce una disposizione altrettanto rilevante: “...*non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo...o di un mediatore marittimo...*”.

La disposizione in commento, in realtà, sembra confermare l'impostazione seguita dal legislatore delegato intendendo dare giusti spazi ad un settore quale quello marittimo che vede, al momento, particolare attenzione con la stessa introduzione della *Tonnage tax*⁶¹.

La lettura comparata delle due norme a confronto come la giusta considerazione della disciplina della stabile organizzazione già presente in ambito internazionale rivela chiaramente la particolare *intentio legis* seguita: privilegiare l'armonizzazione fiscale tra i diversi ordinamenti tributari, quello interno, comunitario ed internazionale, una soluzione, senz'altro, in linea con quanto stabilito nella legge delega per la riforma del sistema fiscale nazionale⁶² (L. 7 aprile 2003, n. 80).

3. La stabile organizzazione nel TUIR.

Il modello di stabile organizzazione proposto dal legislatore fiscale attraverso il novellato art. 162 del TUIR, introdotto con il D.Lg.vo n. 344/2003,

⁶¹ In tal senso, cfr. Nuovo Capo VI Determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime, Titolo II del Tuir; artt. 155-161.

⁶² Sul punto, cfr. quanto rileva, a proposito dell'art. 162 del nuovo Tuir, S.GALLO, op. cit., pag. 23 ove testualmente:

“questa recentissima norma...è significativa linea guida del nuovo Tuir, consistente nella volontà di ottenere la massima omogeneizzazione” tra i diversi diritti “...diritto tributario interno, quello comunitario e quello internazionale”.

ricalca, a grandi linee, quello proposto dal Modello di convenzione OCSE: definizione di stabile organizzazione; analisi delle ipotesi più frequenti e comuni; previsione delle c.d. fattispecie negative e positive; definizione di stabile organizzazione materiale e personale, ecc...

Una attenta lettura dell'art. 162 del TUIR fa emergere però alcune novità. In particolare vengono ampliate le ipotesi positive di cui al paragrafo 2, lettera f) del modello OCSE in quanto il nuovo art. 162 prevede che possono configurare una stabile organizzazione le miniere, i giacimenti petroliferi o di gas, cave e luoghi di estrazione situate anche sul fondo del mare (anche quindi in acque internazionali se lo Stato ha dei diritti di sfruttamento) e viene considerata stabile organizzazione il cantiere di costruzione, montaggio o installazione o l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse per un periodo superiore a tre mesi per cui la durata del cantiere prevista dall'art. 162 è più ristretta di quella prevista dall'art. 5 della convenzione (12 mesi).

L'art. 162 prevede inoltre una particolare fattispecie negativa: *“non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori e relativi impianti ausiliari che consentono la raccolta e la trasmissione dei dati e delle informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”*. La norma va collegata al commentario OCSE il quale prevede che il sito Web non costituisce stabile organizzazione a causa della non materialità degli elementi che lo compongono e che il Server costituisce stabile organizzazione solo quando sia sede fissa d'affari anche in assenza di personale addetto al suo funzionamento e a condizione che l'impresa svolga nel server stesso funzioni significative, fondamentali e centrali del proprio business per un certo periodo di tempo.

4. La determinazione del reddito e il “principio di attrazione”.

Si è già detto che la definizione di stabile organizzazione è rilevante per stabilire se uno Stato abbia o meno poteri impositivi su una impresa estera che svolge la sua attività economica all'interno del suo territorio rappresentando un ragionevole compromesso tra imposizione nello Stato della fonte e quello nello Stato di residenza. In materia di imposte dirette è esclusa la soggettività passiva tributaria autonoma della stabile organizzazione rispetto alla casa madre, in quanto essa, essendo dotata di autonomia contabile e gestionale, non ha autonomia patrimoniale ed appartiene al soggetto non residente per cui la stabile organizzazione, criterio di collegamento territoriale, assume rilevanza come elemento del presupposto d'imposta e dell'imputazione della relativa obbligazione tributaria al soggetto non residente.

Direttamente collegato al concetto di stabile organizzazione è però il "*principio d'attrazione*" ovvero la capacità attrattiva che la stabile organizzazione esercita sui redditi prodotti nel paese ove essa è situata in base a determinate norme di attribuzione.

In base al principio di attrazione tutti i redditi *presumibilmente riconducibili* all'attività svolta dalla stabile organizzazione di una società estera vengono sottoposti ad imposizione nel paese di produzione.

Su questo punto sussistono delle differenze tra quanto previsto nel Modello di convenzione OCSE e quanto applicato nel diritto interno. La norma di riferimento è l'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE che stabilisce l'imponibilità in uno Stato, in presenza di stabile organizzazione di una impresa estera, "*dei soli utili attribuibili alla stabile organizzazione*"⁶³. L'OCSE, tuttavia,

⁶³ Per completezza di argomento si devono indicare due differenti criteri di individuazione degli "*utili attribuibili alla stabile organizzazione*": "**Functionally separate entity**" approach (FSE) o criterio funzionale: gli utili della stabile organizzazione sono quelli che essa avrebbe conseguito se fosse stata un soggetto distinto e separato dalla casa madre estera, svolgendo attività identiche o simili in piena indipendenza; "**Relevant business activity**" approach (RBA) o criterio dell'attività rilevante: gli utili della stabile organizzazione sono quelli riferibili alla

nell'analizzare e regolamentare determinate categorie di redditi (dividendi, interessi, canoni e plusvalenze) precisa che la distribuzione di dividendi, il pagamento di interessi e canoni e l'erogazione di plusvalenze da parte di soggetti residenti in uno Stato sono soggetti a tassazione in capo alla stabile organizzazione presente nello Stato solo se tali redditi sono effettivamente connessi alla stabile organizzazione stessa non rendendo applicabile in modo pieno il principio di attrazione.

Su tale punto l'Italia ha ufficialmente espresso la propria riserva nel Commentario OCSE prevedendo in ogni caso l'applicazione del principio di attrazione di tali redditi alla stabile organizzazione indipendentemente dal fatto che la partecipazione, il finanziamento, il bene immateriale concesso in licenza o il bene immobile sia connesso o meno alla stabile organizzazione⁶⁴.

Tuttavia perplessità rimangono in ordine all'effettiva portata del principio di attrazione in considerazione del fatto che il co. 4 dell'art. 14 del D.P.R. n. 600/1973 prevede per le società, gli enti e gli imprenditori non residenti che esercitano attività in Italia mediante una stabile organizzazione l'obbligo di tenere una contabilità distinta per i fatti di gestione che interessano la stabile organizzazione stessa con la conseguente determinazione separata dei risultati d'esercizio della stessa (da un lato dunque imponibilità di certe categorie di redditi, anche se non direttamente connessi alla stabile organizzazione; dall'altro obbligo di tenere una contabilità distinta per i soli fatti di gestione direttamente riferibili alla stabile organizzazione stessa).

Ai sensi del nuovo art. 152 del TUIR (ex art. 113) le stabili organizzazioni in Italia devono determinare, sulla base di un apposito conto economico, il reddito

specifica attività produttiva o commerciale a fronte della quale la stabile organizzazione svolge un ruolo attivo nella determinazione. Sul punto vedi P.Tognolo, *La stabile organizzazione*, il Sole 24 Ore, 2004, p. 159.

⁶⁴ Vedi ancora P.Tognolo, *La stabile organizzazione*, il Sole 24 Ore, 2004, p. 83.

complessivo costituito dal solo reddito d'impresa determinato secondo i normali principi contabili applicabili alle società residenti (la norma fa, infatti, riferimento al reddito determinato applicando le disposizioni di cui alla sezione I del capo II del titolo II).

In quanto entità produttiva di reddito, la stabile organizzazione è soggetta dunque ai principi generali concernenti la determinazione del reddito d'impresa compreso quello della inerenza dei componenti negativi ai ricavi d'impresa per cui i componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, secondo dunque, un nesso di funzionalità tra i costi e la formazione del reddito⁶⁵.

4. I rapporti tra stabile organizzazione e casa madre.

Considerando la particolare posizione soggettiva dell'impresa non residente che opera attraverso una stabile organizzazione, è necessario individuare corretti criteri per la determinazione del reddito d'impresa "imputabile" alla stabile organizzazione consentendo, in qualche maniera, la "ricostruzione" dell'inerenza alla attività dell'impresa e il quantum fiscalmente deducibile in Italia delle spese sostenute all'estero⁶⁶.

Il problema riguarda in particolar modo i rapporti tra stabile organizzazione e casa madre. A tale proposito restano, in generale, applicabili le norme sulle valutazioni contenute nell'art. 110 del TUIR (ex art. 76), co. 7, da cui la regola del

⁶⁵ F. Trutalli, Lineamenti essenziali del concetto di stabile organizzazione, in Azienda & Fisco n. 20/2000, p. 919.

⁶⁶ Sentenza Primo grado di Milano, sez. 43 del 13/02/1991.

valore normale da attribuire anche alle transazioni *intra-company* (i componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello stato che indirettamente o direttamente controllano o sono controllate dall'impresa, sono valutati al valore normale dei beni ceduti/ricevuti o dei servizi prestati/ottenuti).

Tale disposizione risulta coerente con le regole di diritto convenzionale di cui all'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE laddove, al paragrafo 3, si fa riferimento alla deduzione, in sede di determinazione degli utili della stabile organizzazione, delle spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stessa, compreso anche quelle di direzione e quelle generali di amministrazione, siano esse sostenute nello Stato o altrove (si tratta delle c.d. spese di regia o *management fees*)⁶⁷.

Il problema sta in questi casi nel verificare l'inerenza e la congruità delle spese sostenute dalla casa madre ovvero l'esistenza di un nesso di relazione tra dette spese e la realizzazione di ricavi nel territorio dello Stato.

Se si tratta di spese specifiche ovvero spese relative a prestazioni specifiche erogate dalla sede centrale alla stabile organizzazione, la verifica della loro inerenza al reddito della stabile organizzazione risulta agevole; se invece si tratta di spese generali amministrative e di direzione, risulta più difficile affermare la loro totale deducibilità per cui occorre determinare il *quantum* riaddebitabile e deducibile ai fini tributari italiani attraverso criteri di riparto basati su "chiavi" o "ratios" numerici. Concorde su questo, è l'amministrazione finanziaria che sostiene che per poter contestare la deducibilità in tutto o in parte delle spese di regia è necessario "effettuare tutte le possibili ricerche dirette a riscontrarne la

⁶⁷ In termini operativi, infatti, nel caso di una stabile organizzazione, mera promanazione di una impresa estera, è del tutto fisiologico che alcuni costi riferibili anche alla stabile organizzazione vengano sostenuti dalla casa madre e dunque riaddebitati alla stabile organizzazione sita in un altro Stato.

congruità” ricorrendo a “metodi di ripartizione basati su parametri che tengono conto della peculiarità dell’attività svolta o di elementi contabili significativi in relazione al tipo di azienda sottoposta a controllo⁶⁸.

5. Il criterio del valore normale (cenni).

Si rammenta che, ai fini delle imposte sui redditi, il concetto di valore normale si rinviene nell'articolo 9, commi 3 e 4, del TUIR (immutati nel nuovo Testo unico), ove è disposto che:

- per valore normale si intende - in via generale - il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo di acquisizione o prestazione;
- per la determinazione dello stesso si fa riferimento, se possibile, a listini o tariffe, ovvero a mercuriali, listini delle camere di commercio, tariffe professionali;
- per le azioni, le obbligazioni e gli altri titoli emessi da società quotate, si fa riferimento alla media aritmetica dei prezzi dell'ultimo mese;
- per le azioni, le obbligazioni e gli altri titoli emessi da società non quotate, ovvero da enti non societari, si fa riferimento al patrimonio netto o all'ammontare complessivo dei conferimenti.

Nella parallela disciplina dell’IVA, il concetto di valore normale si incardina nell'articolo 14 del D.P.R. n. 633/1972, il cui comma 3 dispone che "per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o corrispettivo mediamente

⁶⁸ Ad esempio, come si evince dalla R.M. della Direzione Generale delle Imposte dirette n. 9/2267 del 1980 e dalla R.M. 9/2555 del 1981, possono essere applicate formule che consentano la distribuzione dei costi in relazione ai benefici che la stabile organizzazione può trarre dall’utilizzazione dei servizi ai quali i costi stessi di riferiscono ovvero la quota parte delle spese di direzione e amministrative sostenute dalla casa madre può essere individuata nella misura che scaturisce dal rapporto tra i ricavi e i proventi dell’impresa e quelli della gestione della stabile organizzazione.

praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi".

Nella risoluzione del Ministero delle Finanze del 21.12.1979, protocollo n. 363705, è stato affermato che *"...il valore normale, ai sensi dell'art. 14 del medesimo D.P.R. n. 633, è costituito dal prezzo mediamente praticato per i beni della stessa specie al medesimo stadio di commercializzazione, prezzo che si individua in quello praticato nella fase di produzione, qualora i beni ceduti a titolo di sconto siano prodotti dallo stesso soggetto e in quello praticato nella fase all'ingrosso qualora i cennati beni siano stati acquistati presso altri operatori"*.

5. La stabile organizzazione ai fini IVA.

5.1. Il concetto di "centro di attività stabile".

Agli effetti IVA il legislatore italiano ha, in numerose disposizioni del D.P.R. n. 633/1972 (es. art. 7, co. 3 e 4 lett. d) e f); art. 17, co. 2; art. 21, co. 2 n. 1; art. 35, co. 1; art. 40, co. 1; art. 82, co. 1; ecc.) fatto ricorso alla locuzione *"stabile organizzazione"*, mentre la Direttiva Comunitaria che ha istituito l'IVA, la n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (la c.d. VI Direttiva), fa più volte riferimento al concetto di *"centro di attività stabile"*. In particolare l'art. 9 della VI Direttiva individua il luogo in cui si debbono considerare effettuate le operazioni di prestazione di servizi nel *"luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha istituito un centro di attività stabile"*.

La Corte di Giustizia Europea ha avuto modo, in varie occasioni, di specificare che il concetto di centro di attività stabile implica un grado sufficiente di permanenza di una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a

rendere possibile in modo autonomo le prestazioni di servizi, non potendosi concretizzare un centro di attività stabile in caso di assenza di personale proprio o di una struttura materiale con un certo grado di stabilità che sia idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi oggetto dell'attività esercitata⁶⁹.

Secondo la Corte di Giustizia, dunque, la sussistenza di una stabile organizzazione rilevante ai fini IVA non può prescindere dalla accertata presenza, in capo alla stabile organizzazione stessa, dei “*mezzi umani e tecnici*” idonei allo svolgimento delle operazioni rilevanti ai fini IVA.

Da qui discende la non coincidenza del concetto di stabile organizzazione elaborato in sede di convenzioni contro le doppie imposizioni, rispetto a quello di centro di attività stabile, risultante dall'esame della normativa e giurisprudenza comunitaria. Gli stessi giudici comunitari hanno individuato dunque i requisiti necessari per poter configurare il centro di attività stabile o il concetto di stabile organizzazione ai fini IVA⁷⁰. Tali requisiti si possono sintetizzare:

- Esistenza di un ***Place of Business*** ovvero di un luogo fisso a disposizione del soggetto non residente;
- Presenza contemporanea di mezzi umani e tecnici, non potendosi configurare, ai fini IVA, una stabile organizzazione soltanto materiale o soltanto personale;
- Effettuazione delle operazioni di prestazione di servizi rilevanti ai fini dell'imposta.

Anche la Suprema Corte di Cassazione, con le recenti sentenze emesse sul caso Philip Morris, (sentenze n. 3367, 3368 e 3369 del 2002) ha avuto modo di evidenziare che per ciò che concerne la nozione di stabile organizzazione

⁶⁹ Vedi A. Pozzo, *Ancora sulla nozione di stabile organizzazione ai fini Iva* in Rivista di giurisprudenza tributaria n. 10/2003, p. 938.

⁷⁰ In tal senso M. Peirolò, *La stabile organizzazione ai fini IVA*, in Azienda & Fisco n. 15/16/2002, p. 692.

“l’utilizzo dei modelli indicati nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni”, ed in particolare il più volte citato art. 5 del Modello di convenzione OCSE, *“ai fini IVA non può avvenire sic et simpliciter”* e ciò per via delle finalità diverse che le norme convenzionali e le norme comunitarie si propongono: limitare reciprocamente la potestà impositiva diretta degli Stati, le une; uniformare e prevedere norme sufficientemente precise e incondizionate, direttamente applicabili dagli Stati membri, le altre. Secondo la Corte di Cassazione dunque le norme relative alla stabile organizzazione elaborate ai fini delle imposte dirette e le norme IVA presenti nel diritto interno debbono essere “sottoposte ad una interpretazione adeguatrice alla luce della previsione dell’art. 9 della VI Direttiva.

5.2. La soggettività passiva della stabile organizzazione ai fini IVA.

Un ulteriore segno di dicotomia tra il concetto di stabile organizzazione elaborato in materia di imposte dirette e stabile organizzazione elaborata ai fini IVA, meglio identificata con il concetto di Centro di attività stabile riguarda la soggettività passiva della stabile organizzazione stessa.

Infatti mentre le norme in materia di imposte dirette sono rivolte al soggetto non residente con stabile organizzazione in Italia, in materia di IVA le norme fanno riferimento direttamente alla stabile organizzazione per cui questa viene ad assumere una propria autonoma soggettività passiva anche nei rapporti con la casa madre estera.

Quanto detto si può desumere dalla lettura dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 che, dopo aver stabilito che l’IVA è dovuta dai soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi, prevede che gli obblighi e i diritti derivanti dall’applicazione delle norme IVA in relazione alle operazioni effettuate nel

territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, possono essere adempiuti o da un rappresentante fiscale residente o dal cessionario o committente nazionale che acquista i beni o utilizza i servizi in autofattura.

Tale disposizione non viene applicata per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti che operano nel territorio dello Stato per mezzo di stabili organizzazione.

La norma, prevedendo che in presenza di stabile organizzazione non può operare né il rappresentante fiscale, né il cessionario o committente in autofattura, viene dunque a confermare indirettamente che le stabili organizzazioni, ai fini IVA, assumono una propria soggettività passiva.

Tale posizione è sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria che con la R.M. 330470 del 1981 ha affermato che la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente *“assume agli effetti IVA autonoma soggettività passiva d'imposta, ricorrendo i requisiti sia oggettivi che territoriali in presenza dei quali sorge l'imponibilità al tributo delle prestazioni in cui si estrinseca la sua attività”*, orientamento questo, che risulta confermato dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 4/2002 laddove viene precisato che la stabile organizzazione deve adempiere tutti gli obblighi formali previsti dal titolo II del DPR 633/72 *“solo per le prestazioni di servizi effettivamente imputabili a quest'ultima”*.

La soggettività passiva ai fini IVA della stabile organizzazione è autonoma anche rispetto a quella della casa madre estera. Da qui deriva che, ai fini IVA, i rapporti con la casa madre devono essere regolati alla stessa stregua dei rapporti con i terzi. Ciò si evince dalla lettura della citata R.M. 330470 del 1981 che richiamando l'art. 7, co. 3 del D.P.R. n. 633/1972 considera territorialmente rilevanti in Italia i servizi resi dalla stabile organizzazione ivi localizzata. Inoltre la

citata Risoluzione 4/2002 ha fornito ulteriori chiarimenti in relazione alle operazioni c.d. *intra company* effettuate nel territorio dello Stato italiano da soggetti non residenti ivi operanti tramite una stabile organizzazione. Secondo l'Agenzia la forza di attrazione della stabile organizzazione opera esclusivamente per le operazioni di prestazione di servizi posti in essere dalla casa madre avvalendosi della stabile organizzazione e ciò in quanto diversamente la *vis attractiva* della stabile organizzazione altererebbe il criterio territoriale applicabile alle prestazioni di servizi di cui all'art. 7, co. 3, determinando una "traslazione" del luogo di tassazione dal paese di residenza del prestatore a quello di ubicazione della stabile organizzazione.

Pertanto i servizi resi dalla stabile organizzazione alla casa madre ovvero i servizi resi dalla casa madre alla stabile organizzazione saranno disciplinati alla stregua delle norme sulla territorialità di cui all'art.7. Una particolare problematica sorge al riguardo qualora i servizi sono prestati a terzi congiuntamente dalla casa madre e dalla stabile organizzazione (es. una indagine di mercato o un servizio di consulenza realizzato con l'intervento congiunto della casa madre e della stabile organizzazione). In tali casi se la prestazione di servizi si considera resa solo dalla casa madre non residente, il committente italiano, in assenza del rappresentante fiscale deve adempiere gli obblighi formali di fatturazione (autofattura) con l'automatica compensazione di IVA che verrebbe ad essere annotata contemporaneamente sia sul registro delle fatture d'acquisto che su quello delle fatture emesse; se la prestazione di servizi si considera effettuata interamente dalla stabile organizzazione, l'impresa committente dovrà corrispondere l'IVA alla stabile organizzazione stessa, comportando così un onere finanziario a carico del committente.

La soggettività passiva della stabile organizzazione ai fini IVA permette di superare tali difficoltà, in quanto, così come avverrebbe nel caso di servizi prestati

congiuntamente da due soggetti distinti, uno di questi, cioè colui che si assume l'obbligo contrattuale di eseguire la prestazione verso corrispettivo, sarebbe tenuto all'emissione della fattura per l'intero importo del corrispettivo pattuito, mentre l'altro dovrebbe emettere fattura, per la quota di sua spettanza, nei confronti del partner⁷¹.

10.2. Il rappresentante fiscale.

Nell'ambito del territorio dello Stato possono operare anche soggetti che, indipendentemente dalla forma giuridica (persone fisiche o società), non sono residenti.

In pratica ci si può trovare di fronte ai seguenti due casi:

- soggetto non residente con stabile organizzazione in Italia;
- soggetto non residente senza stabile organizzazione ovvero stabili organizzazioni estere di soggetti residenti in Italia che agiscono con rapporto diretto nei confronti dei committenti italiani.

In relazione alla stabile organizzazione va detto che essa comporta che il soggetto non residente sia equiparato a tutti gli effetti al soggetto residente. Ciò produce la conseguenza che esso soggiace a tutti gli obblighi previsti dalla normativa IVA.

In tal senso, è opportuno riportare quanto precisato dalla risoluzione n. 4/E del 9/1/2002, ove si specifica che il rispetto di tali obblighi "vale esclusivamente per quelle operazioni materialmente effettuate dalla stabile organizzazione e non anche per quelle realizzate direttamente dalla casa madre estera".

⁷¹ Vedi R. Fanelli, *Soggettività passiva delle stabili organizzazioni e rapporti tra casa madre e "branch" italiana*, in Corr. Trib. N 12/2000, p. 821; vedasi inoltre sul punto le recenti pronunce giurisprudenziali della Corte di Cassazione (sent. N.ri 4639 del 08/03/2004 e n. 6799 del 06/04/2004. Con la prima la Corte sembra sostenere la tesi dell'esistenza della soggettività passiva della stabile organizzazione; con la seconda invece sembra voler affermare l'irrelevanza dei rapporti interni tra casa madre e stabile organizzazione in quanto si tratterebbe di un unico soggetto.

Nel caso in cui non vi sia una stabile organizzazione, a norma del combinato disposto dei commi 2 e 4 dell'articolo 17 del DPR n. 633/72, gli obblighi possono essere adempiuti in due modi, tra essi alternativi. La nomina di un rappresentante fiscale ovvero attraverso il meccanismo dell'identificazione diretta.

Secondo il disposto del comma 2 dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972, il rappresentante fiscale deve essere nominato secondo quanto indicato nel comma 4 dell'articolo 1 del D.P.R. n. 441/1997.

Questo, infatti, stabilisce che il rapporto di rappresentanza deve risultare "da atto pubblico, da scrittura privata registrata, da lettera annotata, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni, in apposito registro presso l'ufficio IVA competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato, ovvero da comunicazione effettuata all'ufficio IVA con le modalità previste dall'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, sempre che di data anteriore al passaggio dei beni.

L'annotazione delle lettere commerciali in appositi registri presso l'ufficio IVA è consentita solo per il conferimento di incarichi che comportano passaggio di beni".

La circolare n. 66/E del 4/3/2002, mutuando dal comma 2 dell'articolo 17, specifica che il rappresentante è *"solidalmente obbligato con il rappresentato per tutte le operazioni territorialmente rilevanti nello Stato, con esclusione, perciò, di quelle poste in essere direttamente dal soggetto non residente che non risultino effettuate in Italia..."*.

La stessa circolare poi specifica due punti:

- a) uno stesso soggetto non può nominare più rappresentanti in Italia;
- b) "la presenza del rappresentante fiscale non residente non impedisce che possano essere effettuate direttamente dal soggetto identificato in altro Stato membro, cessioni intracomunitarie nei confronti di operatore nazionale, che provvederà in proprio a realizzare l'acquisto intracomunitario".

Vanno inoltre specificati i seguenti due casi:

- operazione nei confronti di soggetti non passivi d'imposta e senza identificazione diretta. La nomina del rappresentante è obbligatoria (articolo 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972);
- operazioni nei confronti di soggetti passivi e senza nomina del rappresentante o identificazione. Gli obblighi sono adempiuti dal cessionario o committente (articolo 17, comma 3, D.P.R. n. 633/1972).

Tale seconda ipotesi è attuata comunque qualora dovessero effettuarsi nei confronti di operatori nazionali particolari operazioni quali quelle previste dall'articolo 7, comma 4, lettera d) (operazioni bancarie, assicurative, pubblicitarie, diritti d'autore, eccetera). Ciò anche in caso di presenza del rappresentante fiscale o identificazione diretta.

Il sistema dell'identificazione diretta, viceversa, è stato introdotto dal D.Lgs. n. 191/2002 attraverso la modifica del citato articolo 17 e l'introduzione nel D.P.R. n. 633/1972 dell'articolo 35-ter. Tale sistema soggiace a due condizioni:

- a) possono avvalersi di esso i soggetti d'imposta non residenti ma che esercitano le loro attività in un altro Stato della Comunità europea o in un paese terzo con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta (articolo 35-ter, D.P.R. n. 633/1972);
- b) il sistema dell'identificazione diretta è alternativo all'istituto della rappresentanza (tuttavia permette alla eventuale stabile organizzazione presente di operare autonomamente). Ciò vuol dire che il soggetto che si identifica non può nominare un rappresentante fiscale (risoluzione n.289 del 6/9/2002). Pertanto, nel caso in cui si fosse già proceduto a tale seconda ipotesi, l'identificazione potrà avvenire solo dopo la chiusura della partita Iva in capo al rappresentante fiscale.

L'identificazione diretta avviene attraverso la presentazione del modello ANR/1, con il quale viene attribuita una speciale partita Iva.

Tale modello deve essere presentato prima dell'inizio delle operazioni, le variazioni entro 30 giorni dalle stesse.

Le istruzioni al modello ANR/1 specificano che lo stesso deve essere presentato esclusivamente all'ufficio di Roma 6, Via Canton n . 10, 00144, attraverso le seguenti modalità:

- direttamente all'ufficio (anche a mezzo delega) a mezzo servizio postale con raccomandata, allegando copia fotostatica di un documento di identificazione del dichiarante, nonché la certificazione attestante la qualità di soggetto passivo agli effetti Iva nello stato di appartenenza. In tal caso, fa fede la data di spedizione.

Le dichiarazioni di variazione dati e cessazione attività possono essere presentate anche in via telematica, direttamente o mediante intermediario abilitato.

1.1 Il concetto di “stabile organizzazione” secondo il nuovo TUIR.

L'art. 162, comma 1, del nuovo Tuir ha introdotto nell'ordinamento italiano, in termini chiari ed esaustivi, il concetto di stabile organizzazione: “...una sede di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”.

Il debito riconoscimento giuridico dato dal legislatore tributario alla nozione in esame riveste, quindi, particolare interesse perché già significativa e, particolarmente, determinante sembra essere di per sé la sola definizione di “stabile organizzazione”⁷².

⁷² Invero, occorre rilevare che, in effetti, l'art. 162 del nuovo Tuir non concorre alla sola definizione della “stabile organizzazione”, ma prevede anche una elencazione delle ipotesi positive e negative, fornendo così non solo una puntuale individuazione della stessa, ma anche una essenziale disciplina. In tal senso, cfr. Cass., Sez. trib., Ordinanza 1° febbraio – 23 aprile 2004, n. 7851, in “Guida Normativa” de Il Sole 24 ORE, 15 giugno 2004, con

In quest'ottica, occorre puntualizzare che una specifica e rigorosa nozione di stabile organizzazione è maggiormente giustificata dalla necessità di circoscrivere gli ambiti e gli stessi criteri ai fini della tassazione dei soggetti non residenti.

Nell'analisi di quelli che sono i principi che presiedono le particolari disposizioni in ordine alla fiscalità internazionale risulta estremamente interessante esaminare quali siano, di norma, i limiti spaziali imposti dal legislatore nella rilevanza del fatto economico posto in essere, non nel territorio nazionale.

In questa prospettiva, occorre sottolineare il particolare significato assunto dalle "regole di territorialità previste per l'applicazione delle imposte sui redditi dei non residenti"⁷³.

Come già ampiamente accennato nei capitoli precedenti, il nostro ordinamento prevede due distinti sistemi di tassazione per soggetti residenti e non residenti: rispettivamente, il principio di tassazione del reddito mondiale e quello di territorialità⁷⁴.

In realtà, quest'ultimo criterio impositivo dà maggior rilievo alle fattispecie che concretamente giustificano il collegamento con il territorio.

commento di S.GALLO, Più certezze in Italia dopo la riforma dell'Ires che ha introdotto disposizioni mirate nel Tuir, ove espressamente: "a seguito della riforma dell'Ires di cui al decreto legislativo 12 dicembre 2003 n. 344, nel nuovo Testo unico delle imposte sui redditi è stato inserito l'art. 162 dedicato all'individuazione e alla disciplina della stabile organizzazione". Quanto al tema della stabile organizzazione diverse sono le trattazioni: PIAZZA, Stabile organizzazione modello OCSE, in *Il Sole 24 ORE*, 22 gennaio 2004; SANTACROCE, Stabile organizzazione al via, in *Il Sole 24 ORE*, 2 dicembre 2003; VALENTE, Al debutto la "stabile organizzazione", in *Il Sole 24 ORE*, 30 maggio 2003; MAYR, Riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione, in *Boll. Trib.*, 2003, pag. 1290 e ss.; IAVAGNILIO, La "stabile organizzazione" nel diritto interno, in *Corr. Trib.*, 2003, pag. 2705 e ss.. In realtà, l'istituto della "stabile organizzazione" negli ultimi tempi ha rivestito notevole interesse, continuando ad interessare molteplici questioni. D'altra parte, numerosi sono, pertanto, i contributi dottrinali sul tema in esame. In tal senso, cfr. ancora SCAFATI-TRIPODO, Codificato il concetto di "stabile organizzazione", in "Guida Normativa", Dossier mensile, 2003, pag. 161 e ss.; D'ALFONSO, La nozione di stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nell'IVA, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 1279; TOGNOLO, La stabile organizzazione, Milano, 2004; COMMITTERI, SCIFONI, La stabile organizzazione nel diritto interno, in *Corr. Trib.*, 2003, pag. 2705 e ss..

⁷³ Così testualmente cfr. FEDELE, *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Parte I; Torino, 2003, cit. 204.

⁷⁴ In tal senso, per un approfondito esame di tali tematiche si rinvia a TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 88 e ss.; FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 387, ove espressamente: "...mentre i soggetti residenti nel territorio dello Stato sono tassati per tutti i redditi posseduti, quale che sia il luogo di produzione" secondo quello che è il principio della tassazione del reddito mondiale, "nei confronti dei non residenti l'imposta è applicabile limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato".

Più specificamente, come abbiamo visto, la stessa applicabilità del principio appena esposto richiede estrema chiarezza su due punti di fondamentale importanza: definizione di soggetto residente; individuazione del criterio di collegamento⁷⁵.

La definizione di stabile organizzazione diviene, pertanto, “formula risolutoria”, uno dei criteri per identificare l’ubicazione della fonte del reddito e nello specifico la stessa localizzazione della attività produttiva⁷⁶.

In definitiva, da quanto precedentemente esposto è dato ammettere quanto segue: se è possibile configurare ex art. 162 del nuovo Tuir una “stabile organizzazione” allora sarà concesso tassare i redditi d’impresa prodotti da un soggetto non residente.

In questi termini, la stabile organizzazione diviene in concreto singolare criterio di collegamento o meglio “di attrazione al territorio di uno Stato dei redditi in esso prodotti attraverso una struttura fiscalmente rilevante e stabile nel tempo”⁷⁷, essenziale criterio discretivo per la tassazione dei redditi dei soggetti non residenti.

In ultimo, ai fini della nostra trattazione è opportuno puntualizzare che l’accezione in esame è caratterizzata dai seguenti requisiti essenziali ai fini di una sua prima configurazione⁷⁸:

- esistenza di una sede fissa di affari;

⁷⁵Per questi riferimenti ed ancora per una specifica trattazione di quelle che sono le diversità dei modelli impositivi per i soggetti residenti e non, cfr. FANTOZZI, op. cit., pag. 387 e ss., ove testualmente: “l’art. 20 prevede criteri di collegamento eterogenei per identificare quali redditi possano essere considerati prodotti nel territorio dello Stato”.

⁷⁶ In realtà, in riferimento alla stabile organizzazione molteplici sono le questioni prospettate dalla dottrina: riconoscimento della soggettività; individuazione degli elementi identificativi della nozione in esame; rimborso a soggetti non residenti con stabile organizzazione; localizzazione dell’attività produttiva. Per questi specifici rilievi, cfr. TINELLI, op. cit., pag. 130, nota 17; FANTOZZI, op. cit., pagg. 388-389; Cass., Sez. trib., Sent. 8 marzo 2004, in Corr. Trib., 2004, cit. 1976, con commento di LODI.

⁷⁷ Così testualmente cfr. FANTOZZI, op. cit., pagg. 389 e 390; per ulteriori chiarimenti sull’argomento, cfr. ancora TINELLI, op. cit., pag. 130.

⁷⁸ Per una corretta individuazione delle ipotesi positive sembra, comunque, necessario se non essenziale il riferimento ai requisiti in esame: il comma 2 dell’art. 162 andrebbe pertanto letto ed interpretato unitamente al comma 1 dello stesso articolo. Quest’ultimo, in effetti, è volto a definire gli aspetti essenziali, gli “indici prodromici” utili a configurare la “stabile organizzazione”. Per un primo commento dell’articolo di cui si tratta cfr. VILLANI, commento del testo riportato on line www.ipsoa.it/praticafiscale.

- l’impresa residente deve esercitare in tutto o in parte la sua attività per mezzo della suddetta sede d’affari;
- esistenza di una sede d’affari nel territorio dello Stato.

Sostanzialmente, per quanto espressamente rilevato ne consegue che la ratio di una compiuta e, ad oggi, più che mai essenziale definizione della nozione de qua risiede in primis nell’esigenza di una giusta localizzazione dei redditi prodotti dalle imprese non residenti ed, ancora, nella risoluzione dei problemi connessi alla doppia imposizione.

2. La “stabile organizzazione” ante riforma fiscale: principali riferimenti e generici rinvii alla nozione in esame.

L’importanza di fissare in termini espliciti un compiuta nozione di stabile organizzazione, come l’indubbia valenza della scelta del nostro legislatore tributario di garantire, così, certezze agli operatori emerge, senz’altro, da un rapido raffronto della complessa e spesso intricata situazione presente prima dell’intervento legislativo di riforma fiscale.

Al fine di permettere una più agevole analisi è opportuno quindi premettere uno schema sinottico di sintesi tra vecchio e nuovo testo del Tuir, individuando le norme contenenti un riferimento alla nozione di stabile organizzazione:

LA STABILE ORGANIZZAZIONE NEL TESTO UNICO IMPOSTE DIRETTE		
Regime Irpef		
Argomento	Vecchio Tuir	Nuovo Tuir
Detrazione per oneri vari corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti	13-bis	15
Redditi prodotti nel territorio dello stato da stabili organizzazioni di soggetti non residenti	20	23
Esclusione dai redditi di capitale dei proventi conseguiti da stabili organizzazioni	N.P.	48
Assimilazione ai redditi d’impresa dei proventi da	N.P.	55

terreni conseguiti da stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti		
Regime Ires		
Argomento	Vecchio Tuir	Nuovo Tuir
Conversione in euro dei saldi di conto delle stabili organizzazioni	76	110
La stabile organizzazione può conferire al soggetto non residente la qualifica di capogruppo nel consolidato nazionale	N.P.	117
Disciplina degli enti non residenti		
Argomento	Vecchio Tuir	Nuovo Tuir
Reddito complessivo delle società ed enti non commerciali non residenti	112	151
Determinazione del reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti secondo le regole Ires	114	152
Reddito complessivo degli enti non commerciali non residenti	112	153
Determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali non residenti secondo le regole Irpef	113	154
Disciplina sui redditi prodotti all'estero		
Argomento	Vecchio Tuir	Nuovo Tuir
Definizione di stabile organizzazione	N.P.	162
Determinazione del credito per imposte estere sui redditi prodotti all'estero dai residenti mediante stabile organizzazione	15	165
Trasferimento della sede all'estero e costituzione in Italia di una stabile organizzazione	20-bis	166
Regime di trasparenza per imprese estere controllate	127-bis	167
Regime di trasparenza per imprese estere collegate	127-bis	168
Clausola di preferenza per il diritto interno più favorevole	128	169
Operazioni straordinarie infracomunitarie		
Argomento	Vecchio Tuir	Nuovo Tuir
Operazioni straordinarie infracomunitarie	Articolo 1, Dlgs 544/92	178
Neutralità fiscale delle operazioni straordinarie infracomunitarie	Articolo 2, Dlgs 544/92	179
Riserve in sospensione d'imposta	Articolo 3, Dlgs 544/92	180
Perdite fiscali	Articolo 4,	181

Ad una prima considerazione è possibile rilevare come, di fatto, la ratio alla base di una puntuale definizione legale di stabile organizzazione sia presente già all'interno delle diverse esperienze giuridiche che hanno visto spesso "facili" soluzioni⁷⁹.

Queste ultime sebbene, al momento, apprezzabili si sono, spesso, tradotte in differenti trattamenti nei criteri di individuazione utili ai fini della tassazione del fatto economico.

Più specificamente, la semplice esistenza, fino ad oggi, nel nostro ordinamento fiscale, di un istituto giuridico che veniva solo menzionato e mai espressamente definito ha, in concreto, comportato non pochi problemi interpretativi⁸⁰.

In questa prospettiva, il concetto di stabile organizzazione fornito dal Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni è stato il principale punto di riferimento per una prima e comunque necessaria definizione di stabile organizzazione⁸¹.

Prima della riforma fiscale, ed in particolare della previsione normativa di cui all'art. 162 del nuovo Tuir, dottrina, giurisprudenza e prassi amministrativa concorrevano a definire, in qualche modo, con diversi orientamenti interpretativi, i primi tratti distintivi ed identificativi della nozione *de qua*⁸².

⁷⁹ Sul punto cfr. COMMITTERI, SCIFONI, op. cit., pag. 688

⁸⁰ Dai numerosi contributi dottrinali, emerge con estrema chiarezza il disagio conseguente dalla mancanza, fino ad oggi, di una compiuta definizione di "stabile organizzazione". A tal riguardo, cfr. FEDELE, op. cit., pag. 204; FANTOZZI, op. cit., pag. 389; MANCA, La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico, in *Il Fisco*, 2003, pag. 7532 e ss.; BERGESIO, Stabile organizzazione e subsidiary, in *Il Fisco*, 2003, pag. 1467 e ss.; LA COMMARA, MORA, Un punto di situazione sulla configurabilità della stabile organizzazione nel cyberspace, in *Il Fisco*, 2002, pag. 1276 e ss..

⁸¹ Così, cfr., per tutti, FANTOZZI, op. cit., pag. 389.

⁸² In particolare, cfr. LA COMMARA, MORA, op. cit. pag. 1276; TINELLI, op. cit., pag. 130; COMMITTERI, SCIFONI, op. cit., pag. 687 e ss..

In tale contesto, occorre peraltro precisare che in mancanza di una chiara formulazione normativa di “stabile organizzazione” non è stata possibile, come spesso accade, una trasposizione del concetto contemplato dal codice civile.

La disciplina civilistica, a tal riguardo, dispone istituti ed adotta una terminologia ben differente.

Disciplinando le “società costituite all’estero”, l’art. 2508, comma 1, del codice civile, a seguito della riforma del diritto societario, statuisce espressamente: “le società costituite all’estero, le quali stabiliscono nel territorio dello stato una o più sedi secondarie con rappresentanza stabile, sono soggette, per ciascuna sede, alle disposizioni della legge italiana sulla pubblicità degli atti sociali...”.

Dalla semplice lettura dell’articolo appena menzionato è possibile rilevare una differente elaborazione non solo terminologica, ma anche sostanziale: “sede secondaria con rappresentanza”⁸³ nel diritto civile; per il legislatore tributario, invece, “stabile organizzazione”.

Sul piano della ratio delle varie accezioni utilizzate, questa soluzione implica senz’altro diversi obiettivi perseguiti dai due ordinamenti, secondo una non comune *intentio legis*.

Come noto, in mancanza di una esplicita ed autonoma definizione di stabile organizzazione unici e possibili riferimenti sono stati la *permanent establishment* dell’art. 5 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni ed, ancora, la definizione contenuta nei Trattati bilaterali⁸⁴.

⁸³ Sul punto, si rinvia a FANTOZZI, op. cit., pag. 389 ove viene precisato che, in effetti, la “stabile organizzazione” non va erroneamente confusa con la sede secondaria, che invece “comporta una formale costituzione del soggetto secondo le regole del diritto civile”. Lo stesso A. sostiene con fermezza che, in concreto, il concetto di stabile organizzazione concorre a configurare un semplice fattispecie che, di fatto, permette un collegamento del reddito con il territorio. In questi termini, alla stessa non viene riconosciuta, pertanto, autonoma soggettività tributaria. Sulla differenza di “definizione” elaborata negli ordinamenti civile e tributario cfr., ancora, TOGNOLO, op. cit., pag. 63.

⁸⁴ In argomento, cfr. per tutti COMMITTERI, SCIFONI, op. cit., pag. 688; ed ancora FANTOZZI, op. cit., pag. 389 ove viene espressamente chiarito: “...in sede di accordi internazionali... tale nozione ha avuto notevole elaborazione”..

Differenti comparti impositivi hanno, di fatto, giustificato, continuando ad imporre, particolari e diversi elementi identificativi della nozione in parola⁸⁵.

Quanto all'IVA, infatti, non sembra possibile adottare *sic et simpliciter* il concetto di “stabile organizzazione” proposto ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP⁸⁶.

La giurisprudenza comunitaria⁸⁷, tra l'altro, per quanto concerne l'IVA non utilizza la definizione in esame, ma quella più specifica di “centro di attività stabile”.

Ai fini della nostra analisi, occorre ancora chiarire che prima della compiuta definizione del concetto in esame, generali e semplici rinvii erano presenti negli artt. 20, comma 1, lett. e); 112, comma 2 e 113, comma 1, del “vecchio” Tuir.

Nella ricerca degli aspetti più critici, assume ancora notevole rilevanza la pronuncia della Corte di Cassazione sul caso Philip Morris⁸⁸.

Nello specifico, la Suprema Corte rende noti alcuni importanti principi di diritto.

La suddetta sentenza della Corte di Cassazione in tema di territorialità dell'imposizione concorre, così, a definire quanto segue:

- in tema di imposte sui redditi, una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguiti una strategia unitaria;

⁸⁵ In particolare, occorre precisare che, in effetti, per le imposte dirette e per l'IVA la nozione di stabile organizzazione, non sembra essere necessariamente identica. In modo specifico, cfr. a tal riguardo COMMITTERI, SCIFONI, op. cit., pag. 687 e ss.; MAYR, op. cit., pag. 1291 nota 4; IAVAGNILIO, op. cit., pag. 2705 nota 4. Sul punto, cfr. ancora S. GALLO, op. cit., pag. 23 ove testualmente: “..per quanto riguarda in particolare l'utilizzo del concetto nei riflessi dell'IVA....le indicazioni del citato articolo 162 sostanzialmente sono sufficienti per svolgere funzioni analoghe nel sistema dell'IVA, sembra lecito ritenere valida per entrambi i settori impositivi un'unica definizione sia a livello nazionale che comunitario...”.

⁸⁶ Questo è quanto è dato rilevare dallo stesso art. 162, comma 1, del nuovo Tuir ove non è espressamente prevista l'applicabilità della nozione de qua ai fini IVA.

⁸⁷ Corte Giust., sent. 17 luglio 1997, C- 190/95. Sul punto, cfr. PIAZZA, op. cit..In particolare, cfr. Ancora art. 9 della VI direttiva Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE.

⁸⁸ Cfr. Cass. Sez. trib., sent. 25 maggio 2002, n. 7682. Si veda, a tal riguardo, BERGESIO, op. cit., pag 1469; CARRIOLO, Il trattamento delle royalties nell'ordinamento tributario comunitario, in IL Fisco, 2004, pag. 1245 e ss.; MAYR, GRIECO, La stabile organizzazione secondo la Suprema Corte, in Corr. Trib., 2002, cit. 1864 e ss.. In argomento cfr. ancora Cass., Sez. trib., sent. 7 marzo 2002, n. 3368; Cass., Sez. trib., sent. 25 luglio 2002, n. 10925.

- in tema di imposte sui redditi, ai fini della configurazione in Italia di una stabile organizzazione di società estera va escluso che la semplice struttura organizzativa debba essere di per sé produttiva di reddito, dotata di autonomia gestionale o contabile;
- l'accertamento dei requisiti della stabile organizzazione deve essere effettuato non solo formalmente, ma anche sul piano sostanziale.

In definitiva, i vari tentativi volti ad enucleare, in termini compiuti, una “prima” definizione di stabile organizzazione sono quelli che maggiormente attestano, in concreto, le molteplici problematiche fino ad oggi conseguenti alla mancanza di una sua codificazione nel nostro ordinamento.

5. L'articolo 20-bis del vecchio Tuir.

L'articolo 20-bis (ora 23) del Tuir ante-riforma disciplinava l'ipotesi in cui i soggetti che esercitano imprese commerciali trasferiscano all'estero la propria residenza o la propria sede. Delle conseguenze di tale opzione si occupa il nuovo articolo 168, secondo i medesimi principi e criteri attualmente vigenti. Nonostante le modifiche di sostanza in materia siano alquanto circoscritte, verranno di seguito illustrati i tratti salienti della normativa in oggetto, inserita nel tessuto del Testo unico riformato, e i connessi spunti interpretativi.

Ai sensi del richiamato articolo del Testo unico del 1986, il trasferimento all'estero della residenza o della sede dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che questi ultimi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

La stessa disposizione è applicata se i componenti confluiti nella stabile organizzazione residente ne sono successivamente distolti.

Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero.

Per le imprese individuali si applica l'articolo 16, comma 1 – lett. g).

I fondi in sospensione d' imposta, inclusi quelli tassabili nel solo caso di distribuzione, iscritti nell'ultimo bilancio prima del trasferimento della residenza o della sede, sono assoggettati a tassazione nella misura in cui non siano stati ricostituiti nel patrimonio contabile della stabile organizzazione.

6. L'apporto del decreto legge n. 41 del 1995.

Con l'articolo 30 del decreto legge 23.2.1995, n. 41, è stato disposto:

- l'inserimento del predetto articolo 20-bis nel Testo unico;
- che, con decreto del ministro delle Finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge n. 400/1988, andavano stabilite specifiche modalità di attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo medesimo, mediante l'approvazione di appositi modelli e dei relativi allegati, per l'indicazione dei beni e degli altri elementi patrimoniali e reddituali relativi all'impresa e di quelli attribuiti alla stabile organizzazione. Con lo stesso decreto potevano essere individuate idonee misure cautelari o di garanzia per il pagamento delle imposte dovute anche a seguito di accertamento.

Problematiche emergenti Secondo le norme sopra illustrate, il trasferimento della sede aziendale all'estero produce effetti analoghi a quelli derivanti dal realizzo dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che tali componenti non confluiscono in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

Il trasferimento di sede all'estero è disciplinato, quanto agli effetti civilistici, da due articoli del Codice:

- articolo 2369 (rubricato "Seconda convocazione"), comma 5
- articolo 2437 (rubricato "Diritto di recesso"), comma 1, lettera c).

Le previsioni dell'articolo 20-bis sono intese a evitare l'utilizzo in chiave elusiva del trasferimento di sede in Paesi esteri, considerando il trasferimento di sede, alla stregua del realizzo al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale.

Se il soggetto la cui sede è stata trasferita mantiene una stabile organizzazione in Italia, i beni e le attività a essa afferenti non sono sottratti al regime interno del reddito d'impresa, e, pertanto, non si applica, relativamente agli stessi, la regola del "realizzo" secondo il criterio del valore normale.

Va evidenziato che le previsioni dell'articolo 20-bis sul trasferimento della sede all'estero possono provocare una doppia imposizione; i beni aziendali sono infatti tassati all'atto del trasferimento, ma l'emersione di plusvalenze derivanti da una reale cessione all'estero dell'azienda soggiacerebbe a una nuova tassazione (constatazione che, ovviamente, vale nel contesto del vecchio Tuir, e potrebbe non rilevare nel nuovo scenario, caratterizzato dal regime dell'esenzione per le plusvalenze integranti determinati requisiti).

La normativa in commento, che non discrimina i trasferimenti verso Paesi Ue ed extra-Ue, si poneva altresì in contrasto con l'obiettivo - sancito dal Trattato di Maastricht – della promozione del progresso economico e sociale e di un elevato livello di occupazione associato a uno sviluppo equilibrato e sostenibile, mediante la creazione di uno spazio senza frontiere interne, il rafforzamento della coesione economica e sociale e l'instaurazione dell'unione economica e monetaria (nella prospettiva dell'introduzione della moneta unica).

La compressione della libertà di trasferimento della sede all'estero configge altresì con l'articolo 43 (già articolo 52) del Trattato di Roma istitutivo della

Comunità europea, riguardante la libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro.

8. Prassi recente dell'Amministrazione.

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in epoca recente sulla problematica del trasferimento di sede all'estero, con la risoluzione del 2.11.2001, n. 175, relativa a un'istanza di interpello "speciale" ai sensi dell'articolo 21 della legge 30.12.1991, n. 413.

La pronuncia di prassi ha fornito chiarimenti sul trattamento tributario di un'operazione di scambio di partecipazioni intracomunitario e sui requisiti di ammissione al regime agevolativi di cui all'articolo 2, comma 5, del Dlgs n. 544 del 1992.

In particolare, l'Agenzia fiscale ha dedotto - anche se in forma di *obiter dictum* - che il trasferimento della residenza all'estero può assumere una configurazione elusiva, se i plusvalori latenti sono sorti in capo a un soggetto non avente lo status di imprenditore commerciale.

Nel caso esaminato dalla risoluzione, si trattava di uno scambio di partecipazioni attuato attraverso un conferimento di azioni, tecnicamente realizzato mediante un aumento del capitale sociale della società acquirente a seguito del conferimento da parte dei soci persone fisiche della società oggetto di scambio delle azioni da loro possedute.

Il regime fiscale previsto per tali operazioni intracomunitarie prevede che le stesse non comportino realizzo di plusvalenze e minusvalenze sulle azioni o quote date in cambio, a condizione che il loro valore fiscale venga trasferito sulle azioni o quote ricevute.

Il regime di neutralità è ritenuto competere anche al socio scambiante persona fisica non imprenditore.

Di conseguenza, il conferimento da parte dei soci persone fisiche italiane delle proprie partecipazioni societarie in un'altra società lussemburghese poteva beneficiare del regime agevolativo di cui all'articolo 2, comma 5, del Dlgs n. 544 del 1992, il quale consente la sospensione della tassazione dei plusvalori latenti.

Il regime di neutralità non equivale però a una definitiva rinuncia all'esazione dell'imposta da parte dello Stato, bensì al differimento della stessa al verificarsi di successivi atti dispositivi.

La circostanza che i soci partecipanti siano residenti in Italia rappresenta quindi una garanzia per lo Stato italiano affinché esso non veda vulnerato il proprio interesse erariale, mantenendo la possibilità di tassare il profitto risultante dall'eventuale successivo atto di disposizione dei titoli ricevuti.

Nel caso contrario di trasferimento all'estero della residenza da parte del soggetto partecipante, l'assenza di una specifica previsione normativa di immediato realizzo dei plusvalori latenti, analogamente a quanto disposto dall'articolo 20-bis del Tuir, per i soggetti che esercitano imprese commerciali, potrebbe impedire, di fatto, l'effettivo esercizio del potere impositivo dello Stato italiano.

L'operazione è stata pertanto ritenuta legittima e non elusiva solo se resterà salvaguardato l'interesse erariale alla tassazione dell'imponibile, e cioè soltanto se i soci scambianti, persone fisiche non imprenditori, non trasferiscano la propria residenza fiscale all'estero prima di cedere le partecipazioni al fine di sottrarre all'imposizione domestica le plusvalenze sui titoli scambiati.

9. L'articolo 168 del nuovo Testo unico.

Le uniche novità presenti nel nuovo articolo 168, che tiene luogo dell'articolo 20-bis sopra commentato, riguardano l'impostazione più analitica e puntuale, ma insieme assai più vasta, dei requisiti soggettivi per l'applicazione della disciplina in parola; dal semplice riferimento ai "soggetti che esercitano imprese commerciali" si passa infatti all'indicazione dei soggetti di cui:

- all'articolo 2 del Testo unico, vale a dire tutti i soggetti Irpef, ovvero:
 - persone fisiche residenti nello Stato;
 - persone fisiche non residenti nello Stato;
 - cittadini italiani emigrati in Paesi a fiscalità privilegiata (comma 2-bis);
- all'articolo 72, comma 1, lettere a) e b) del nuovo Testo unico, ovvero i seguenti soggetti, residenti nello Stato:
 - società per azioni;
 - società in accomandita per azioni;
 - società a responsabilità limitata;
 - società cooperative.
 - società di mutua assicurazione enti pubblici e privati diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

L'inclusione, nel novero dei soggetti rispetto ai quali far scattare la presunzione di "realizzo", di tutti i soggetti Irpef, senza che rilevi l'eventuale possesso della qualifica di imprenditore commerciale, potrebbe comportare un parziale superamento delle problematiche affrontate dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione sopra illustrata, ricorrendo però il requisito imprescindibile del trasferimento della residenza all'estero.

Alla luce del nuovo regime di esenzione "condizionata" per le plusvalenze da cessione di partecipazioni, dovrà altresì prevedersi una normativa di coordinamento con l'articolo 88, relativamente a quelle parti del complesso

aziendale che fossero costituite da partecipazioni immobilizzate con i requisiti ivi previsti.

In definitiva, il legislatore della riforma ritiene pienamente valida la clausola antielusiva in base alla quale:

- il trasferimento all'estero della residenza o della sede, con contestuale perdita della residenza nello Stato, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che essi non siano confluiti in una stabile organizzazione residente;
- per le imprese individuali e le società di persone si applica la tassazione separata delle plusvalenze;
- i fondi in sospensione d'imposta, inclusi quelli tassabili nel solo caso di distribuzione, sono recuperati a tassazione se non ricostituiti nel patrimonio della stabile organizzazione residente.

Le previsioni della normativa in parola sono state anzi rafforzate, disponendo l'inclusione anche dei privati non imprenditori, sicché l'azienda o il complesso aziendale facente capo, ad esempio, a una società di fatto, a una società semplice o a una comunione ereditaria non sfuggirebbero al vincolo solo perché non esercenti un'attività di impresa commerciale.

10. La disciplina della stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti.

10.1 La localizzazione e la determinazione del reddito degli enti non residenti.

Gli enti esteri vengono tassati in Italia per i redditi prodotti nel territorio dello Stato. A tal proposito, gli articoli 151 e 152 per gli enti commerciali e gli articoli 153 e 154 del nuovo Tuir per gli enti non commerciali dettano una disciplina speculare, articolata in una preliminare individuazione del reddito a essi

imputabile e una susseguente determinazione delle modalità di calcolo dell'imposta dovuta.

Sia l'articolo 151 che l'articolo 153 richiamano i criteri di localizzazione del reddito fissati dall'articolo 23, che riprende l'articolato dell'articolo 20 del vecchio Tuir. Tra i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato le lettere b) ed e) dell'articolo 23 menzionano rispettivamente "i redditi di capitale corrisposti da ... stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti" (lettera b) e "i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni" (lettera e).

Quanto ai redditi di capitale la previsione è identica al dettato dell'articolo 20, lettera b, del vecchio Tuir. Rispetto, invece, i redditi d'impresa, la previsione dell'articolo 23 presenta dei profili di novità rispetto alla natura del reddito prodotto dalla stabile organizzazione italiana, ove letta in combinato disposto con i nuovi articoli 48 e 55. In particolare, l'articolo 55, rubricato redditi d'impresa, specifica, innovando il dettato dell'articolo 51 del vecchio testo, che assume tale natura il reddito dei terreni "per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui al comma 32, per se nei limiti ivi stabili, ove spettino ... a stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti l'attività d'impresa".

Una novità simile è riscontrabile nell'articolo 48 in materia di redditi di capitale, ove, modificando il testo del vecchio articolo 45, viene specificato che "non costituiscono redditi di capitale gli interessi, gli utili e gli altri proventi conseguiti da ...da stabili organizzazioni dei soggetti di cui alla lettera d) dell'articolo 73 (le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti, ndr) ...I proventi di cui al comma 1 ... concorrono a formare il reddito complessivo come redditi d'impresa".

In sostanza, le previsioni normative sopra indicate, hanno precisato con maggiore chiarezza che i redditi prodotti da stabili organizzazioni di soggetti non residenti si considerano redditi d'impresa.

BIBLIOGRAFIA

FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino 1997;

GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova 1990;

BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, Milano 1952;

LUPI, *Lezioni di Diritto tributario – Parte generale*, Milano 1992;.

PIAZZA, *“Guida alla Fiscalità Internazionale”*, in *“Il Sole 24 Ore”*, Milano 1997;.

MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *“Enciclopedia Giuridica Treccani”*;

MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell’ordinamento tributario italiano*, in *“Rassegna tributaria”*;

LEO – MONACCHI – SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico; GIUFFRÈ*, Milano 1997;.

PEZZUTO- SCREPANTI, *Il nuovo regime della residenza delle persone fisiche*, in *“Il Fisco”*, nr.2/1999;

CRISTOFORI, *La residenza delle società*, in *Guida normativa*, Novembre 1997;.

MARINO, *La residenza delle persone giuridiche nel diritto tributario italiano e convenzionale*, in *Atti del Master breve sulla fiscalità internazionale*, Milano, 1998;.

GIACONIA, *Paradisi fiscali: una nuova rubrica*, in *Commercio internazionale* nr. 1/ex 95;

MAISTO, *La residenza fiscale delle persone fisiche emigrate in stati o territori aventi regime tributario privilegiato*, in *“Rivista diritto tributario”* IV/1999;.

PEZZUTO – IORIO, *“Riflessi fiscali dell’iscrizione all’Anagrafe degli italiani residenti all’estero”*, in *Il Fisco*;

MELIS, *“Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui alla Legge 23 dicembre 1998, nr. 448”*;

FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario*, Padova, 1999;

MIRAULO, *“Doppia imposizione internazionale”*, Milano 1990;

LOVISOLO, *“La stabile organizzazione nel nuovo Modello OCSE”*, *Corriere Tributario* n. 2/2006;

PALMA, *“L’eliminazione delle interferenze fiscali nel bilancio d’esercizio”*, in *Il Fisco*, 2004, pag. 1252 e ss.;

FRANZESE, *“Stop alle interferenze fiscali”*, in La nuova IRES, in “Guida Normativa”, Il Sole 24 ORE, gennaio 2004;

CARRIROLO, *“Il trasferimento all'estero della residenza o della sede costituisce realizzo, al valore normale, di componenti dell'azienda”*, in Fisco oggi novembre 2003.