

Caro RA



Ministero dell'Economia e delle Finanze

Roma 12 APR. 2010

UFFICIO DEL COORDINAMENTO LEGISLATIVO - FINANZE

Prot. 3-3873 /UCL

Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri
Dipartimento Politiche Comunitarie
Struttura di Missione per le Procedure di Infrazione

ROMA

Oggetto: Progetto pilota sulla corretta attuazione del diritto comunitario (caso 777/10/TAXU)
- Richiesta di informazioni della Commissione europea in merito alla presunzione di residenza fiscale in Italia di società ed enti aventi sede in altri Stati membri. Art. 73 del DPR n. 917 del 21.12.1986 (TUIR), commi 5 bis, ter e quater.

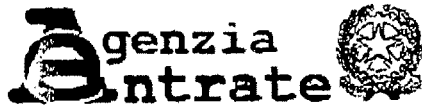
Con riferimento alla richiesta di ulteriori informazioni da parte della Commissione europea in merito alla presunzione di residenza fiscale in Italia di società ed enti aventi sede in altri Stati membri, si inviano le osservazioni predisposte dall'Agenzia delle Entrate con nota prot. n. 39678 del 19 marzo 2010.

fr IL CAPO DELL'UFFICIO LEGISLATIVO
[Signature]

Presidenza del Consiglio dei Ministri
DCPC 0002850 A-2.36.4.19
del 13/04/2010



4698803



Direzione Centrale Normativa

Settore Fiscalità Internazionale e Agevolazioni
Ufficio Fiscalità Internazionale - imposte dirette

302/2010
Roma, 19 MAR. 2010

Al Ministero dell'Economia e delle
Finanze
Ufficio del coordinamento legislativo -
Finanze
(rif. prot. 3-1923/2010)

e. p.c. Dipartimento delle Finanze
- Direzione Legislazione Tributaria
- Direzione Relazioni Internazionali
ROMA

DC Accertamento

SEDE

3-3458
19.3.2010

Prot. n. 2010/39678

Oggetto : Progetto pilota sulla corretta attuazione del diritto comunitario (caso 777/10/TAXU) – Richiesta di informazioni della Commissione europea in merito alla presunzione di residenza fiscale in Italia di società ed enti aventi sede in altri Stati membri. Art. 73 del DPR n. 917 del 22.12.1986 (TUIR), commi 5 bis, ter e quater.

Con nota del 18 febbraio u.s., prot. 3-1923/UCL, codesto Ufficio ha chiesto elementi utili per rispondere alla richiesta di informazioni inviata dalla Commissione europea, nell'ambito del Progetto pilota per la risoluzione dei reclami, relativamente alla normativa italiana in materia di "esterovestizioni" di cui all'articolo 73, commi 5 bis, ter e quater del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

La Commissione, in particolare, ritiene che "nella misura in cui i commi 5-bis, ter e quater dell'art. 73 del TUIR applicano in via generale una presunzione di residenza in Italia nei confronti di società ed enti residenti nell'UE e nello SEE che si trovino in determinate situazioni oggettive ... non

necessariamente indice dell'esistenza di «una direzione effettiva» in Italia e obbligano le stesse ad un eccessivo carico di prova (contraria) ai fini di dimostrare «un concreto radicamento della direzione effettiva nello Stato estero», tali disposizioni potrebbero costituire un ostacolo all'esercizio delle libertà fondamentali di stabilimento, di circolazione dei lavoratori e dei movimenti di capitali nell'UE o nello SEE».

Al fine di chiarire l'effettiva portata delle norme, le autorità italiane sono invitate a rispondere ad una serie di domande, riguardanti, in sintesi i seguenti aspetti (cfr. paragrafo "Questioni" della richiesta di informazioni della Commissione europea):

1. il modo in cui l'Amministrazione valuta i requisiti della residenza della maggioranza dei soci o degli amministratori ai fini dell'applicazione della presunzione di residenza alla società o ente in cui tali soggetti hanno investito o che amministrano;
2. il modo in cui il contribuente può fornire la prova contraria ammessa dalle norme in esame, da illustrare anche attraverso esempi concreti in cui la residenza in Italia a carico della società estera è stata ritenuta effettiva dall'Amministrazione finanziaria;
3. "dati indicativi circa la localizzazione in altri Stati dell'UE o dello SEE di società o enti la cui residenza in Italia è (sistematicamente/ripetutamente) considerata effettiva in forza delle disposizioni" in esame;
4. le conseguenze pratiche derivanti dall'applicazione della norma in questione, anche con riferimento alle sanzioni eventualmente applicabili in seguito alla riqualificazione della residenza derivante dall'applicazione della norma medesima.

Tanto premesso, per le questioni di competenza si forniscono i seguenti elementi di valutazione, condivisi con la Direzione Centrale Accertamento di questa Agenzia, facendoli precedere da alcuni chiarimenti di ordine generale in merito alla *ratio* della norma e alla sua funzione nell'ambito del TUIR.

La normativa italiana in materia di "esterovestizione" societaria

In via preliminare, dalla richiesta di chiarimenti della Commissione sembrano emergere alcuni equivoci sugli scopi delle disposizioni italiane in materia di esteroinvestizione e sul loro meccanismo applicativo. Tale disciplina, peraltro, non può essere valutata in maniera avulsa dal complessivo contesto normativo entro il quale è collocata.

Le disposizioni di cui ai commi 5 *bis*, *ter* e *quater* dell'articolo 73 del TUIR, infatti, non incidono sui requisiti sostanziali ordinariamente previsti dai commi da 3 a 5 del medesimo articolo 73 per la verifica dell'effettiva residenza degli enti, ma selezionano uno dei tre criteri alternativi previsti dal predetto comma 3 (la sede dell'amministrazione) desumendolo, in via presuntiva, da alcuni elementi, quali il controllo della società e la residenza degli amministratori.

Le circostanze fattuali valorizzate nei commi 5-*bis* e 5-*quater*, lette alla stregua dell'esperienza applicativa, rendono difatti ragionevole ipotizzare che le decisioni fondamentali relative alla gestione dell'impresa siano in tali ipotesi assunte in Italia.

Ciò posto, è opportuno compiere un'osservazione di carattere preliminare rispetto all'affermazione contenuta nella richiesta di informazioni della Commissione europea del 14 gennaio 2010, con particolare riferimento al passaggio in cui si sostiene che "*l'art. 73, commi 5-bis, ter e quater TUIR finisce per fondare una presunzione generale di frode fiscale...*".

A questo riguardo si osserva che a differenza delle discipline di carattere antiabuso tradizionalmente presenti nel sistema interno (quali, a titolo esemplificativo, la *CFC rule*, la disciplina di indeducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti localizzati in Paesi *black list*, nonché la disciplina di contrasto alle operazioni cd. "elusive"), le disposizioni di cui ai commi 5-*bis*, *ter* e *quater* dell'articolo 73 del TUIR operano su un piano esclusivamente procedurale.

In materia di esteroinvestizioni, in altre parole, la previsione di una presunzione legale relativa non è funzionale all'applicazione di un regime "speciale" o, comunque, diverso da quello "naturale" delle operazioni, ma si risolve in una mera rimodulazione dell'onere della prova, funzionale ad un più agevole accertamento della residenza nelle fattispecie che il legislatore, in base ad una valutazione dell'*id quod plerumque accidit*, ha ritenuto sintomatiche dell'assenza di un collegamento effettivo tra la società e lo Stato di stabilimento.

In ogni caso, lo scopo delle norme in esame non è certo quello di ostacolare la scelta dei contribuenti italiani di fissare in modo effettivo la residenza fiscale di una società controllata in un altro Stato – finalità che sarebbe palesemente incompatibile con le libertà comunitarie – ma quello di contrastare la creazione di un'apparenza di residenza fiscale in un altro Paese, ivi posizionando la sola sede legale, ma mantenendo nella sostanza in Italia, in modo occulto o quantomeno non trasparente, il centro decisionale, ovvero la sede dell'amministrazione. La norma, dunque, non colpisce le fattispecie in cui il contribuente si stabilisce all'estero per "*approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede*" (comportamento che, secondo la giurisprudenza comunitaria, è in linea di principio legittimo), ma quelle in cui il contribuente si sottrae alla tassazione su base mondiale (cd. *world wide income principle*) che sarebbe applicabile nei suoi confronti in base alle norme che disciplinano in via generale il presupposto territoriale ai fini dell'IRES (articolo 73, comma 3, TUIR).

Questa interpretazione è ulteriormente supportata dal fatto che la norma si applica a tutte le società esteroinvestite, a prescindere dal carico fiscale cui le medesime sono effettivamente soggette nello Stato estero, o dalla sussistenza di un effettivo scambio di informazioni tra quest'ultimo e l'Italia.

Per queste ragioni, il riferimento, contenuto nel documento della Commissione, alla giurisprudenza comunitaria in materia di abuso delle libertà comunitarie di stabilimento e circolazione dei capitali (e, in particolare, alle sentenze C-364/01, *Barbier*, C-196/04, *Cadbury Schweppes*) non appare del tutto

conferente. Ed invero, a quanto consta, la Corte di Giustizia mantiene ben distinto il piano della determinazione dello "statuto" giuridico e tributario della società dall'eventuale esercizio abusivo delle libertà comunitarie per il tramite di strutture societarie prive di sostanza economica.

Non risulta, infatti, che la giurisprudenza comunitaria in materia di effettività dell'insediamento economico ed esercizio abusivo delle libertà comunitarie si sia mai occupata degli elementi costitutivi della nozione di residenza fiscale – ed in particolare di sede di amministrazione.

Al riguardo, si evidenzia che la soluzione italiana, lungi dal costituire una novità nel panorama legislativo comunitario, recepisce soluzioni già avanzate nel dibattito internazionale con riferimento alla nozione (di derivazione OCSE) di "effective place of management and control", nonché consolidate nell'esperienza applicativa di altri ordinamenti (ad esempio, Paesi Bassi e Germania), anche alla luce della esperienza giurisprudenziale italiana (cfr. Cass. n. 136 del 22 gennaio 1958 e Comm. trib. centr. n. 4992 del 10 ottobre 1996).

Tanto premesso in via generale, si forniscono di seguito elementi utili a chiarire i dubbi evidenziati dai servizi comunitari nei quesiti sopra riportati.

Quesito 1.

Modalità di valutazione, da parte dell'Amministrazione, dei requisiti della residenza della maggioranza dei soci o degli amministratori ai fini dell'applicazione della presunzione di residenza alla società o ente in cui tali soggetti hanno investito o che amministrano

Al riguardo, occorre rilevare che la presunzione contenuta nell'articolo 73, commi 5 bis, ter e quater del TUIR facilita il compito del verificatore nell'accertamento degli elementi di fatto per la determinazione della residenza effettiva delle società, ma non lo esonera dal provare in concreto l'effettività dell'esterovestizione dell'ente considerato.

Le norme di cui ai commi 5 bis, ter e quater, infatti, non operano mai isolatamente, ma costituiscono solo il punto di partenza per una verifica più

ampia, da effettuarsi in contraddittorio con l'amministrazione finanziaria, sull'intensità del legame tra la società e lo Stato estero e tra la medesima società e l'Italia.

La disciplina dell'onere della prova previsto dalla norma, in ogni caso, non vale ad addossare *in toto* al contribuente la dimostrazione necessaria ad identificare il luogo di residenza effettivo della società. Nel caso di società estera amministrata da soggetti residenti in Italia, ad esempio, l'amministrazione finanziaria potrà trovarsi a dover verificare la sussistenza del requisito temporale previsto, in via generale, dall'articolo 73, comma 3, del TUIR e, dunque, a dover provare che la società risulti, per la maggior parte del periodo d'imposta, prevalentemente amministrata da consiglieri residenti nel territorio dello Stato (cfr. circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E, par. 12.3). Anche in questo caso, peraltro, il contribuente sarà libero di fornire la prova contraria, inclusa la prova che, nonostante la maggior parte degli amministratori sia residente in Italia, le decisioni strategiche vengono comunque prese all'estero (vedi *infra*).

Sotto questo profilo, dunque, appare inesatto il rilievo formulato dai servizi della Commissione europea secondo cui la norma in esame fonda una presunzione generale di frode fiscale: al di là di ogni valutazione circa la correttezza o meno del riferimento alla frode fiscale, si ribadisce che la presunzione in esame non è in alcun modo generale, ma, per quanto detto, si fonda su una valutazione strettamente casistica (*case by case analysis*) e concreta delle singole fattispecie, coerentemente con gli indirizzi rinvenibili al livello comunitario.

Quesito 2.

Modalità con cui il contribuente può fornire la prova contraria ammessa dalle norme in esame, da illustrare anche attraverso esempi concreti in cui la residenza in Italia a carico della società estera è stata ritenuta effettiva dall'Amministrazione finanziaria

In tema di modalità previste dalla norma per evitare l'applicazione della presunzione di esterovestizione, è importante sottolineare che la presunzione contenuta nell'articolo 73, commi 5 *bis*, *ter* e *quater* del TUIR non limita in alcun modo il contenuto della prova contraria a carico del contribuente, né ne rende l'esercizio particolarmente difficoltoso.

La disciplina, infatti, chiede al contribuente che si trova nelle condizioni ivi previste di fornire la prova contraria, ma non individua specifiche "circostanze esimenti" (in ciò differenziandosi, una volta di più, dalle norme CFC che invece subordinano la disapplicazione del regime speciale ivi previsto alla dimostrazione, da parte del contribuente, di circostanze esimenti espressamente individuate in via normativa). Il contribuente potrà, dunque, provare liberamente l'effettività dell'insediamento all'estero.

Al riguardo, si evidenzia che, nelle istruzioni ministeriali emanate a commento delle disposizioni in esame, si è evitato di proposito di individuare in maniera puntuale gli elementi di prova che possono essere adottati dal contribuente, per non limitare la libertà di prova a questi riconosciuta (cfr. circolare 4 agosto 2006, n. 28/E, par. 8.3, nonché risoluzione 5 novembre 2007, n. 312/E). Nei medesimi documenti di prassi¹ – e, in particolare, nella risoluzione 5 novembre 2007, n. 312/E – si sono comunque date indicazioni ai contribuenti, ammettendo che la dimostrazione della prova contraria possa essere fornita *"sulla base non solo del dato documentale, ma anche sulla base di tutti gli elementi concreti da cui risulti, in particolare, il luogo in cui le decisioni strategiche, la stipulazione dei contratti e le operazioni finanziarie e bancarie² siano effettivamente realizzate"*.

In tale occasione, peraltro, si è fatto espressamente riferimento alla prassi elaborata, ai fini convenzionali, in sede OCSE, per la dimostrazione dell'*effective*

¹ Liberamente consultabili e gratuitamente scaricabili (al pari di ogni pronuncia ufficiale dell'Amministrazione finanziaria italiana) presso il sito di Documentazione tributaria del Ministero dell'Economia e delle Finanze (<http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>).

² Si tratta, ad ogni evidenza, di un principio avente carattere generale e che, come tale, trova applicazione in occasione della verifica della residenza a prescindere dall'attività in concreto esercitata dalla società (nel caso oggetto della risoluzione n. 312/E quest'ultima svolgeva attività di *holding* pura e, quindi, di tipo finanziario).

place of management; al riguardo si noti che, anche a livello OCSE, il luogo di direzione effettiva non è individuato in maniera puntuale, ma ci si limita a rinviare al luogo in cui sono assunte di fatto le principali decisioni di tipo gestionale e commerciale necessarie per la conduzione dell'insieme delle attività dell'impresa, desumibile anche dal luogo in cui si tengono i consigli di amministrazione, quello in cui è svolta la gestione direttiva quotidiana dell'impresa, quello in cui sono tenuti i libri contabili, ecc. (cfr. paragrafo 24.1 del Commentario all'Articolo 4 del Modello di Convezione). La difficoltà di individuare in maniera univoca e aprioristica l'*effective place of management* è testimoniata dalla previsione, sempre nell'ambito del Commentario OCSE, di una formulazione alternativa volta a consentire agli Stati un accertamento esclusivamente casistico di tale requisito.

Ai fini della prova contraria prevista dai commi 5 *bis*, *ter* e *quater* in esame, in definitiva, la documentazione da presentare è quella ordinariamente chiesta per la verifica della residenza; si tratta, comunque, di documentazione normalmente detenuta dall'impresa per fini diversi da quelli esclusivamente tributari e conforme a quella richiesta dall'OCSE ai fini convenzionali (si pensi ad esempio ai verbali dei consigli di amministrazione, e così via).

Sotto quest'ultimo aspetto, non si ritiene di condividere le osservazioni formulate dalla Commissione circa l'onere imposto al contribuente al fine di dimostrare, ai sensi dei commi 5-*bis*, *ter* e *quater* dell'art. 73 del TUIR, un concreto radicamento della direzione effettiva della società nello Stato estero.

Si è chiarito, al riguardo, che le disposizioni di cui ai commi 5 *bis*, *ter* e *quater* dell'articolo 73 del TUIR nulla innovano rispetto alla disciplina sostanziale incardinata nel comma 3 del medesimo articolo.

Si è altresì precisato che, con riferimento alla prova contraria che deve essere fornita, è lasciata al contribuente ogni possibilità di dotarsi, caso per caso, degli elementi probatori idonei a dimostrare che la società estera, indipendentemente dal rapporto di controllo ovvero dalla residenza dei consiglieri, è di fatto amministrata al di fuori del territorio italiano.

La prova può attenersi, ad esempio, al regolare, periodico svolgimento delle riunioni del consiglio di amministrazione, di cui può essere agevolmente fornita documentazione unitamente all'evidenza che le riunioni sono tenute presso la sede sociale con la partecipazione dei diversi consiglieri (p.es., delibere del consiglio di amministrazione formalmente prese all'estero, biglietti aerei/riccvute di alberghi che attestano gli spostamenti dei consiglieri residenti in Italia).

In tale contesto, può farsi altresì riferimento all'effettività della gestione sociale da parte dei membri del consiglio di amministrazione, attraverso l'adozione di atti volitivi da parte dei medesimi (p. es. progetti, interventi diretti a migliorare la *performance* della società).

Tanto vale a dar conto dell'effettiva titolarità e del concreto esercizio dei poteri decisionali da parte degli amministratori. Invero, le fattispecie più significative di esteroinvestizione, peraltro accertate dall'Amministrazione fiscale italiana ai sensi del comma 3 dell'art. 73 del TUIR (dunque, prescindendo dal ricorso ai commi 5 *bis*, *ter* e *quater*), hanno riguardato società aventi ufficialmente amministratori locali ovvero amministratori domiciliati *in loco* presso studi legali o società di servizi. Secondo uno schema diffuso, i verbali dei consigli di amministrazione venivano predisposti (e, in alcuni casi, sottoscritti dai consiglieri) in Italia anteriormente alla data della riunione consiliare, e successivamente trasmessi ai referenti locali per la formale acquisizione documentale.

Per altro verso, un elemento di prova può essere rappresentato dalla dimostrazione dell'effettivo svolgimento *in loco* della gestione operativa della società estera. Sotto tale profilo, assume rilevanza il grado di autonomia funzionale della società, dal punto di vista organizzativo, amministrativo, finanziario e contabile. Rileva, in particolare, l'autonomia accordata ai *country managers* con riferimento all'organizzazione del personale, alle decisioni di spesa, alla stipula di contratti. I relativi indicatori possono essere rappresentati dagli atti di gestione adottati e dall'attività negoziale posta in essere (p.es.,

direttive interne, contratti di natura commerciale o finanziaria stipulati dall'impresa ovvero corrispondenza e documenti che precedono o integrano le trattative commerciali cui è orientata la strategia aziendale etc.).

Quanto sopra a dimostrazione che le funzioni di coordinamento e indirizzo svolte dalla controllante sono mantenute distinte dagli atti di concreta amministrazione specificamente riferiti alla *mission* della società.

E' chiaro che gli elementi di supporto testé citati hanno valenza puramente esemplificativa, con la precisazione che non sussiste tra essi alcun rapporto di prevalenza né si presume che essi debbano essere esibiti congiuntamente. Si tratta, peraltro, delle informazioni che ragionevolmente verrebbero richieste al contribuente ai fini della verifica della residenza fiscale ai sensi del comma 3 dell'art. 73 del TUIR.

Non sembra, pertanto, fondato il rilievo dei servizi comunitari per cui la dimostrazione della prova contraria sarebbe eccessivamente difficoltosa per il contribuente; al contrario, in presenza di documentazione formalmente idonea a dimostrare la localizzazione della sede di amministrazione all'estero, l'onere di contestare la validità delle prove fornite dal contribuente viene ribaltato in capo all'amministrazione finanziaria.

È in questo contesto che si deve apprezzare anche la posizione assunta dall'amministrazione finanziaria italiana relativamente all'impossibilità, per il contribuente, di interrogare preventivamente l'amministrazione stessa, tramite la proposizione di istanza di interpello, sull'individuazione della residenza fiscale effettiva: la complessità degli elementi di fatto da valutare per individuare l'effettivo collegamento dell'ente con un dato territorio – valutazione che, investendo lo *status* fiscale del contribuente, deve essere necessariamente globale – non appare, in effetti, compatibile né con la struttura dell'interpello interpretativo di cui all'articolo 11 della legge n. 212/2000, che presuppone la sussistenza di "*obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle norme*" (e non delle fattispecie), né con quella dell'interpello disapplicativo di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del DPR 600/1973, che appare circoscritta a

singole disposizioni che limitano “*deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario*”, con esclusione, dunque, di un giudizio sulla complessiva relazione tra il contribuente e l'ordinamento tributario italiano (cfr. risoluzione n. 312/E/2007).

Si noti, peraltro, che l'inammissibilità dell'interpello preventivo in materia di esterovestizione societaria non fa altro che ribadire la prassi sviluppata in relazione all'inammissibilità dell'interpello preventivo in relazione alla determinazione della residenza del contribuente, in base agli ordinari criteri previsti dal comma 3 dell'articolo 73 del TUIR (cfr., ad esempio, risoluzioni 9 marzo 2007, n. 41/E e 14 novembre 2007, n. 326/E, nonché, in tema di residenza delle persone fisiche, 7 agosto 2008, n. 351/E). L'inammissibilità degli interpelli volti a definire *ex ante* la residenza effettiva di un soggetto, d'altra parte, non impedisce all'amministrazione finanziaria di fornire, in un'ottica collaborativa, una consulenza giuridica sulla singola fattispecie al contribuente che ne faccia richiesta.

In relazione alla richiesta di fornire eventuali esempi concreti di casi in cui società estere siano state considerate effettivamente residenti in Italia, non essendo state ritenute sufficienti le prove contrarie addotte dalle medesime, si osserva che non è stata rilevata una casistica significativa di rilievi in tema di “esterovestizione”.

Quanto emerge dai dati in possesso dell'Agenzia delle entrate conferma che tale tipologia di rilievo è stata raramente elevata nei confronti di soggetti esteri: la presunzione di esterovestizione è stata, in effetti, introdotta solo di recente nel *corpus* dell'art. 73 del TUIR dall'art. 35 del decreto legge n. 223 del 2006³ e, in ogni caso, l'amministrazione finanziaria non ha, nei fatti, operato un utilizzo sistematico o ripetuto delle presunzioni *de quibus* al fine di fondare la residenza effettiva di un soggetto estero in Italia.

³ Le disposizioni dell'art. 35 del d.l. n. 223/2006 hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del sopra citato decreto legge.

In particolare, si segnala che, in esito a una ricognizione operata a livello nazionale dalla Direzione Centrale Accertamento relativamente a verbali e atti di accertamento motivati ai sensi dei citati comma 5-bis, ter e quater dell'art. 73 del TUIR, non è stata riscontrata la presenza di verbali basati esclusivamente su tale presunzione (se non in un unico caso). Di contro, sono stati rilevati, nella quasi totalità dei casi, atti basati sui presupposti previsti dal comma 3 dello stesso articolo e, comunque, sul riscontro di prove analitiche. Dall'esame condotto si è inoltre appurata la presenza di una serie di processi verbali fondati sulla presunzione di cui all'oggetto, cui non hanno fatto seguito i relativi atti di accertamento, in virtù della circostanza che la prova contraria fornita dal contribuente è stata positivamente valutata dall'amministrazione finanziaria. Si precisa che la documentazione prodotta dai contribuenti nei casi specifici è quella ordinariamente richiesta per la verifica della residenza, normalmente detenuta dall'impresa per fini diversi da quelli esclusivamente tributari (nonché conforme a quanto indicato dall'OCSE ai fini convenzionali)

Restano, pertanto, confermate le disposizioni di prassi e gli indirizzi operativi più volte richiamati nel corpo della presente, in ossequio ai quali, al fine di fondare la residenza effettiva di un soggetto estero in Italia, i relativi riscontri degli organi verificatori devono basarsi su un'analisi complessiva della situazione di fatto dell'impresa, non limitata da una valutazione acritica fondata soltanto su dette presunzioni.

Quesito 3.

Dati indicativi circa la localizzazione in altri Stati dell'UE o dello SEE di società o enti la cui residenza in Italia è (sistematicamente/ripetutamente) considerata effettiva in forza delle disposizioni in esame

Con riferimento alla circostanza se le Autorità italiane dispongano di dati indicativi relativamente a casi in cui le società di altri Stati dell'Unione Europea e dello Spazio Economico Europeo siano state considerate - sistematicamente e ripetutamente - effettivamente residenti in Italia sulla base delle presunzioni di

cui ai commi 5 *bis*, *ter* e *quater* dell'art. 73 del TUIR, si deve ribadire che l'amministrazione finanziaria non ha, nei fatti, operato un utilizzo sistematico o ripetuto delle presunzioni *de quibus* al fine di fondare la residenza effettiva di un soggetto estero in Italia, né in relazione a soggetti extra-UE, né in relazione a soggetti UE o SEE.

Anche per quanto riguarda queste ultime due categorie di soggetti, restano, pertanto, confermate le disposizioni di prassi e gli indirizzi operativi più volte richiamati nel corpo della presente, in ossequio ai quali, al fine di fondare la residenza effettiva di un soggetto estero in Italia, i relativi riscontri degli organi verificatori devono basarsi su un'analisi complessiva della situazione di fatto dell'impresa, non limitata da una valutazione acritica fondata soltanto su dette presunzioni.

In ultimo, non essendo stati rilevati elementi attestanti quanto paventato dalla Commissione, sarebbe interessante conoscere, in occasione della denuncia presentata dall'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano, se esistano e quali siano eventuali casi della specie sottoposti all'attenzione della Commissione Europea in cui sia stato fatto un utilizzo sistematico e ripetuto delle presunzioni di cui ai più volte citati commi 5 *bis*, *ter* e *quater* dell'art. 73 del TUIR.

Quesito 4.

Conseguenze pratiche derivanti dall'applicazione della norma in questione, anche con riferimento alle sanzioni eventualmente applicabili in seguito alla riqualificazione della residenza derivante dall'applicazione della norma medesima

L'applicazione della presunzione contenuta nell'articolo 73, commi 5 *bis*, *ter* e *quater* del TUIR ha le medesime conseguenze sostanziali e sanzionatorie derivanti, in via generale, dalla riqualificazione della residenza della società estera effettuata ai sensi del comma 3 del medesimo articolo e, in ogni caso, comporta l'assoggettamento della società estera al regime ordinariamente

applicabile agli enti residenti in Italia, incluso l'accesso ai regimi agevolativi o, comunque, di favore eventualmente previsti per tali soggetti.

La società esterovestita, infatti, diventa a tutti gli effetti una società residente e, pertanto, diviene soggetta a tutti gli obblighi strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per tali soggetti (circ. 28/E/006, par. 8.2); essa, in ogni caso, è ammessa a beneficiare dei regimi di favore previsti dall'ordinamento nazionale alle stesse condizioni cui lo sono le altre società residenti (cfr., con riferimento alla possibilità di optare per il regime del consolidato nazionale, la risoluzione 30 ottobre 2008, n. 409/E). Si conferma così la natura meramente "procedurale" della norma in questione e, dunque, la riconducibilità della presunzione in questione alle regole ordinariamente applicabili per la determinazione della residenza.

Anche per quanto riguarda le sanzioni, la società sarà soggetta a quelle ordinariamente applicabili ai soggetti riqualificati come residenti in base all'articolo 73, comma 3, del TUIR.

Al riguardo, non si vede come si potrebbe ipotizzare l'esclusione o la mitigazione delle sanzioni (previste nei casi di omesso o carente adempimento di obblighi tributari) applicabili ai contribuenti "esterovestiti" – che, trovandosi in una delle situazioni obiettive individuate dall'articolo 73, comma 5 bis, ter o quater del TUIR, sanno o sono comunque in grado di sapere di essere soggetti, fino a prova contraria, agli obblighi tributari italiani – quando le medesime sanzioni si applicano anche ai contribuenti per i quali lo *status* di soggetto residente è più incerto – in quanto si tratta di soggetti esteri, non rientranti nelle previsioni dei commi 5-bis ss., la cui condizione di residenza viene acclarata in base al comma 3 dell'articolo 73 del TUIR – nonché a quelli, sicuramente residenti che, magari del tutto involontariamente, non adempiono in tutto o in parte obblighi di carattere tributario.

Quanto appena osservato assume particolare rilevanza relativamente alla fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione, per la quale

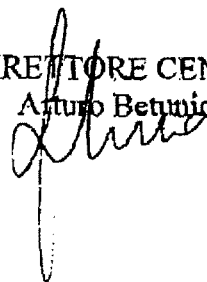
l'ordinamento interno prevede, in presenza di determinati requisiti, una responsabilità di carattere penale⁴.

Al riguardo è appena il caso di rilevare che sul piano penale la presunzione di esterovestizione è, comunque, del tutto irrilevante: ferma restando l'astratta rilevanza penale della mancata presentazione della dichiarazione del soggetto esterovestito, la mera soccombenza del contribuente alla prova prevista dal citato comma 5-bis non può fondare, di per sé, la responsabilità penale.

In virtù del principio del "libero convincimento" su cui si basa il processo penale italiano, infatti, il giudice competente valuta l'esistenza dei presupposti della norma penale incriminatrice – inclusa la sussistenza dell'obbligo, in quanto contribuente residente, di presentare le dichiarazioni fiscali – in maniera del tutto autonoma e con esclusivo riferimento alla medesima norma incriminatrice, a prescindere, dunque, da quanto eventualmente previsto da norme presuntive di carattere tributario⁵.

IL DIRETTORE CENTRALE

Astolfo Betunio



⁴ L'ipotesi di mancata presentazione della dichiarazione configura una fattispecie di reato ai sensi dell'articolo 5 del D.lgs. n. 74/2000 se risultante in un mancato versamento dell'imposta superiore alle soglie ivi previste.

⁵ In tal senso I. Caraccioli (*Applicazioni giurisprudenziali tributarie dall'"esterovestizione": preliminari considerazioni penalistiche a futura memoria*, in "Rivista di diritto tributario", parte III, 2008, pp. 104 ss.) che, inoltre, ricorda come "... alla luce del principio della separazione del contenzioso tributario e del processo penale (articolo 20 del d.lgs. n. 74/2000), le conclusioni raggiunte in sede fiscale, ancorché consacrate da una sentenza definitiva delle Commissioni tributarie e della Cassazione, non vincolano il giudice penale, il quale può orientarsi verso una conclusione diversa da quella del contenzioso tributario, ad es. perché il contribuente indagato gli ha fornito delle prove convincenti atte a far ritenere che la società era effettivamente straniera, non potute produrre all'amministrazione finanziaria, ovvero perché, pur tempestivamente esibite, le prove stesse sono state diversamente valutate nelle due sedi".