Il collegamento tra soggetto e territorio dello Stato: la sede di società ed enti

di Commercialista Telematico

Pubblicato il 18 Ottobre 2007

Analisi dell'art. 35, comma 13, del D.L. n. 223/2006 con cui il Governo vuole combattere la tecnica evasiva della finta residenza all'estero da parte di società ed enti.

Le rilevanti implicazioni di carattere socio-economico del fenomeno evasivo, hanno portato, da sempre, gli operatori sia tecnici che politici, a porre particolare attenzione sulla lotta alle “tecniche evasive”.

Nel comune linguaggio con il termine "evasione" si indica, la contrazione della base imponibile, prescindendo dalle cause e dai comportamenti antigiuridici che l'hanno prodotta; di contro, gli strumenti normativi da utilizzare vanno differenziati proprio in relazione a questi ultimi aspetti.

Il panorama fiscale è caratterizzato da vari fenomeni e, a parte l’evasione, l'elusione negli ultimi decenni ha assunto dimensioni sempre più rilevanti in quanto favorita dalla liberalizzazione valutaria della fine degli anni ottanta e, successivamente, dal processo di integrazione economica, a livello comunitario e non, oltre che alla internazionalizzazione e globalizzazione dell'economia.

Osservando con oggettività il mondo attuale, si potrebbe ritenere che i termini suddetti, siano, in verità, abusati soprattutto nel loro uso comune ma dopo un attento esame risultano particolarmente significativi, tenuto conto che, spesso, le esigenze commerciali ed imprenditoriali di conquista di nuovi mercati e di ottimizzazione dell'impiego delle risorse, in realtà, in taluni casi sono semplicemente strumentali ad un'attenta pianificazione fiscale.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il contrasto delle tecniche evasive

Il fenomeno elusivo, dunque, allo stato attuale, pur senza assumere, in termini qualitativi e quantitativi, gli stessi valori dell'evasione, necessita, indubbiamente, di particolare considerazione se non altro in quanto destinato, inevitabilmente, a svilupparsi ulteriormente.

D'altra parte, i dati ufficiali risultanti dalle elaborazioni delle dichiarazioni dei redditi, hanno indotto ad avviare i necessari approfondimenti per l'individuazione di adeguate misure di contrasto nei confronti delle cc.dd "tecniche evasive".

È stato rilevato che le motivazioni che hanno determinato l'attuale livello di evasione, sono riconducibili alla grande diffusione del lavoro autonomo e della piccolissima impresa, alla "peggiore organizzazione dell'Amministrazione finanziaria" e, soprattutto, "all'assenza o la discontinuità di un indirizzo politico di lotta all'evasione".

Gli interventi posti in essere con il D.L. n. 223/2006 mirano a dare continuità ed a porre le fondamenta per un sistema coerente ed articolato, praticamente efficace atto a regolamentare i "fenomeni evasivi", tramite le iniziative finalizzate a contrarre concretamente l'evasione e, ridurre, nel contempo, la pressione tributaria a beneficio dell'intera collettività.

In un processo a lungo termine, è necessario, dapprima, colmare talune carenze normative e quindi rivedere alcune disposizioni che, consentono l'attuazione di politiche elusive non agevolmente contrastabili, non tanto per l'asserita inefficienza dell'Amministrazione finanziaria, quanto per taluni vincoli o limitazioni giuridiche e per le difficoltà di acquisire all'estero prove adeguate.

Il collegamento tra soggetto e territorio dello Stato

In tale contesto deve essere valutato **l'art. 35, comma 13, del D.L. n. 223/2006** con il quale è stato inserito all'art. 73 del TUIR il comma 5-bis.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La norma fa seguito ad analoga iniziativa assunta, con riferimento alle persone fisiche, dall'art. 10, comma 1, della legge del 23 dicembre 1998, n. 448.

Il citato art. 73, comma 3, del TUIR così recita:

> *"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".*

Si è ritenuto che tale norma avesse l'intento di ampliare il più possibile l'area della soggettività passiva poiché il collegamento tra soggetto e territorio dello Stato non è determinato in modo unitario.

Relativamente all'elemento temporale, non si pongono particolari problemi, tenuto conto che, ai fini del calcolo della sussistenza del requisito, è possibile sommare anche più frazioni di anno ancorché tra loro discontinue.

Per il parametro oggettivo, invece, il richiamo alla sede legale, alla sede amministrativa ed all'oggetto sociale non deve essere considerato necessariamente nell'ordine indicato, essendo sufficiente che si verifichi anche una soltanto delle citate condizioni.

Trattasi, di criteri alternativi, e, quindi, la condizione legislativa è soddisfatta anche se soltanto uno dei menzionati presupposti sia localizzato nel territorio dello Stato.

E' inevitabile che, sul piano applicativo, la sede legale deve essere considerata come principale parametro di riferimento per l'individuazione della residenza.

A tal fine, l'art. 73 non fornisce alcuna indicazione posto che soccorrono i principi di carattere generale dettati dal codice civile.

Invero, ai sensi dell'art. 2328, comma 2, n. 1), del codice civile l'atto costitutivo deve recare l'indicazione della "sede".

Analoga specifica previsione non è contenuta dal successivo comma 3 per lo statuto, quale "parte integrante dell'atto costitutivo…

> *" e con il quale sono dettate "le norme relative al funzionamento della società...",*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

anche se, nella pratica, anch'esso menzioni la sede legale.

Qualora ci sia una divergenza tra i due atti prevalgono le clausole dello statuto.

Se non è rinvenibile nessuna indicazione oppure è espressamente previsto che la sede legale sia stata localizzata all'estero, si procede alla verifica del secondo elemento, cioè della sede amministrativa.

Mentre per la prima vige un criterio di carattere giuridico formale, per la seconda assume importanza esclusivamente la situazione di fatto nel senso che la stessa si identifica nel luogo in cui gli amministratori esercitano la loro attività amministrativa stabilmente.

L'Agenzia delle Entrate, al riguardo, con la circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, ha ribadito che la sede amministrativa e l'oggetto principale

> *"devono essere valutati in base ad elementi di effettività sostanziale e richiedono, talora, complessi accertamenti di fatto del reale rapporto della società o dell'ente con un determinato territorio, che può non corrispondere con quanto rappresentato nell'atto costitutivo o nello statuto".*

In merito all'oggetto principale, però, deve essere evidenziato che l'art. 73, commi 4 e 5, indica precise indicazioni, quindi, si rende necessario fare riferimento alla

> *"legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata...".*

La stessa norma giuridica, inoltre, specifica chiaramente che per oggetto principale si intende

> *"l'attività esenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto...".*

Soltanto se nessuno dei richiamati requisiti sussiste, l'oggetto principale dell'ente residente "è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato...".

Al riguardo si ricorda che sono considerati enti pubblici quegli enti che, in alternativa, perseguano finalità di interesse generale, sono di diretta istituzione dello Stato o di altri enti pubblici, sono sottoposti al controllo pubblico, fruiscono di un diritto di imperio.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sul punto si sottolinea la portata dell'importante sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 10409 del 4 ottobre 1991.

Con la stessa, i giudici di legittimità hanno evidenziato che la determinazione dell'oggetto principale deve essere ancorata a parametri oggettivi al fine di evitare che lo stesso possa essere desunto da un dato meramente formale quale devono essere considerate le dichiarazioni dello statuto.

Una prima distinzione attiene tra società, per le quali opera in via presuntiva il carattere della commercialità, ed enti che possono avere per oggetto esclusivo o principale l'attività commerciale.

Tale esigenza scaturisce dalla necessità di evitare che l'ente sia libero di fissare le modalità di tassazione del proprio reddito.

Una seconda distinzione, poi, opera tra soggetti residenti e quelli non residenti.

Relativamente ai primi, il riferimento alla legge si giustifica con riferimento agli enti, soprattutto quelli pubblici, per i quali l'oggetto è fissato con provvedimento normativo.

Per tali soggetti, però, va ricordato che, con sentenza n. 467 del 5-19 novembre 1992, la Corte Costituzionale ha ritenuto insufficiente l'auto-qualificazione sulla base della definizione statutaria per ritenere rilevante soltanto l'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

Per gli enti non residenti, invece, quest'ultimo criterio deve essere applicato in ogni caso a prescindere, cioè, dal contenuto dell'atto costitutivo o dello statuto.

In presenza di più attività, commerciali e non, esercitate dall'ente, con circolare 12 maggio 1998, n. 124/E, è stato chiarito che rileva l'attività che per lo stesso

> *"risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipicizza l'ente medesimo".*

Con lo stesso provvedimento, dopo aver individuato l'oggetto principale nell'attività essenziale per il conseguimento diretto degli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, è stato chiarito che la distinzione tra attività commerciale e non commerciale, quale discrimine per l'applicazione del differente criterio di determinazione della residenza fiscale, va operata con riferimento

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

alle risultanze di tali atti.

Ancora, con la ricordata sentenza, la Suprema Corte ha chiarito che ai fini della determinazione dell'attività esercitata, la commercialità o meno non va desunta in base a mere enunciazioni, denominazioni o qualificazioni che nello statuto l'ente ha preferito fare o dare, bensì sulla

> *"scorta dell'interpretazione che è consentito dare alle disposizioni statutarie e nella ricerca della reale natura dell'attività che l'ente si prefigge di esercitare".*

Relativamente alle società non residenti, il criterio da seguire per la loro individuazione è basato, essenzialmente, sulla inesistenza della loro sede legale, amministrativa ovvero dell'oggetto principale "per la maggior parte del periodo d'imposta".

Per tali soggetti opera, inevitabilmente, il criterio dell'effettività secondo il costante insegnamento della Corte di Cassazione nel senso che rileva la situazione sostanziale ed effettiva e non quella formale ed apparente.

Con riferimento all'individuazione del momento in cui la residenza si intende trasferita all'estero, gli organi centrali, con risoluzione 17 gennaio 2006, n. 9/E, hanno chiarito che, in mancanza di apposite disposizioni convenzionali, trovava applicazione i criteri dettati dall'art. 25 della legge del 31 maggio 1995, n. 218, con la quale si è proceduto alla riforma del diritto internazionale privato, ai fini del collegamento tra l'ordinamento italiano e quello dello Stato straniero.

Come principio generale, pertanto, le società sono disciplinate dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione.

Di qui l'applicabilità della legge italiana qualora la società non residente abbia in Italia la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale.

Ne deriva che, verificandosi uno dei citati presupposti, la società straniera deve procedere all'adeguamento ai requisiti richiesti dall'ordinamento domestico.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

A tal fine, secondo l'Agenzia delle Entrate, "deve sottoporsi ad una sorta di trasformazione giuridica" per conformarsi all'ordinamento interno.

Conseguentemente, ai sensi del comma 3 dell'indicata disposizione, il trasferimento della sede legale indicata nello statuto è efficace solo se posta in essere conformemente agli ordinamenti dello Stato di provenienza e dello Stato di destinazione.

In conclusione, per quanto attiene al profilo fiscale, le conseguenze che ne derivano dipendono dalla continuità giuridica o meno dell'ente.

Pertanto, in caso di trasferimento in Italia, l'ente risulterà residente per l'intero esercizio se il trasferimento si è perfezionato prima che sia decorso un numero di giorni inferiore alla metà del periodo d'imposta.

Viceversa, in caso di inefficacia di trasferimento della sede all'estero la società, costituita ex novo secondo l'ordinamento italiano, inizia un nuovo periodo d'imposta e sarà considerata immediatamente residente, alla stregua della società neo costituita.

Alla stessa conclusione si perviene in caso di trasferimento della sede all'estero in continuità giuridica della sede statutaria dall'Italia in un altro Stato, per cui la società sarà residente in Italia per l'intero periodo d'imposta se per la maggior parte di esso la sede legale è rimasta nel territorio dello Stato.

Per completezza, va anche ricordato che l'istituzione in Italia di una sede secondaria ai sensi dell'art. 2506 del codice civile, da parte di una società non residente non realizza la residenza nel territorio dello Stato italiano ma la nascita di una stabile organizzazione nell'ordinamento interno.

I principi richiamati nel punto precedente devono essere ora integrati alla luce del contenuto del comma 5-bis dell'art. 73 del TUIR introdotto dall'art. 35, comma 13, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

Ai sensi della richiamata disposizione, infatti,

> *"Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a)*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *e b) del comma 1, se... a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato...".*

Analogo effetto si verifica qualora le società

> *"sono amministrate da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato".*

Le due ipotesi, ovviamente, sono tra di loro alternative quindi è sufficiente il verificarsi, indifferentemente, di almeno una delle stesse.

Pur tenendo conto della diversa veste giuridica, la riportata disposizione, rispetto all'analoga previsione di cui all'art. 2, comma 2-bis, del TUIR, presenta notevoli differenze.

Invero, mentre per le persone fisiche la presunzione di residenza fiscale in Italia opera in presenza di cancellazione dalle anagrafi delle popolazioni residenti per emigrare in Stati o Territori aventi un regime fiscale privilegiato, per le società non è stato previsto alcun limite territoriale.

Ne deriva che per i soggetti passivi Ires la presunzione opera a prescindere dal trattamento fiscale riservato alle società dallo Stato in cui è fissata la sede legale e, quindi, anche in ipotesi in cui fosse addirittura meno favorevole di quello riservato dall'Italia, fermo restando che, sul piano probatorio, tale circostanza non può essere considerata irrilevante.

Una seconda differenza riguarda il criterio seguito dall'art. 73, comma 3, del TUIR.

Innanzitutto, sotto il profilo soggettivo, sono interessati tutti i soggetti che detengono "partecipazioni di controllo" nelle società di capitali ed equiparate nonché gli enti commerciali, pubblici e privati, fiscalmente residenti in Italia.

In merito, in via generale va evidenziato che le partecipazioni, rappresentando un investimento nel capitale di altre imprese, possono essere costituite da azioni o da quote in funzione della composizione del capitale sociale della partecipata.

Ai fini in esame, però, rileva qualsiasi forma di controllo e non soltanto quello di diritto, cioè quello in cui un soggetto dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In merito va richiamata anche la Comunicazione DEM/3074183 del 13 novembre 2003 della CONSOB in cui si afferma che ciò che conta ai fini della individuazione del soggetto controllante "non è una particolare situazione formale (la proprietà, ad esempio, di oltre il 50 per cento del capitale ordinario) ma le reali posizioni di potere all'interno della società".

In altri termini, secondo l'indicato organo di controllo non è sufficiente una limitazione, ancorché ampia, per escludere il controllo di un'azionista, occorre, invece, che gli amministratori designati dallo stesso non possano assumere decisioni rilevanti ai fini della gestione della società senza il consenso di almeno uno degli altri soci.

Rileva, poi, sia il controllo diretto che quello indiretto il che importa, alla luce anche delle precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la citata circolare n. 27/E del 2006, che "la presunzione di residenza in Italia della società estera che direttamente controlla una società italiana, renderà operativa la presunzione anche per la società estera inserita nell'anello immediatamente superiore della catena societaria; quest'ultima si troverà, infatti, a controllare la sub holding estera, considerata residente in Italia".

La partecipazione di controllo in uno dei soggetti innanzi ricordati deve essere posseduta da un soggetto fiscalmente residente, se trattasi di un soggetto passivo Ires ovvero di una società di persone (ed equiparate), oppure dell'art. 2 se la partecipazione è detenuta da una persona fisica.

Per quanto riguarda l'individuazione del momento in cui deve essere verificata la sussistenza o meno del controllo, per espressa previsione normativa, è necessario fare riferimento alla data di chiusura dell'esercizio o del periodo di gestione del soggetto estero controllato.

Trattasi, evidentemente, di un criterio di carattere oggettivo che va considerato soprattutto in termini di certezza sia per l'applicazione della norma tributaria che per l'individuazione delle responsabilità che possono derivare ai singoli componenti.

Poiché, come già evidenziato, il controllo può riguardare anche le persone fisiche, è stato espressamente previsto che "si tiene conto dei voti spettanti ai familiari di cui all'art. 5, comma 5", cioè dei voti del coniuge, dei parenti entro il terzo grado e degli affini entro il secondo.

Ne deriva che non vanno considerate le singole posizioni bensì quella derivante dalla sommatoria complessiva delle loro partecipazioni.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Anche sotto tale aspetto, è stata applicato un principio di carattere generale, che individua i familiari del contribuente nei menzionati soggetti, valido "a fini delle imposte sui redditi".

Certo, considerata l'autonomia soggettiva anche dei coniugi la previsione normativa potrebbe apparire eccessivamente penalizzante.

Tuttavia, in considerazione delle finalità della disposizione, la previsione normativa risulta coerente con l'intero sistema, oltre a trovare concrete conferme nella realtà operativa che, in ultima analisi, assume un significato non indifferente soprattutto in un contesto volto a contrarre i fenomeni elusivi consumati mediante l'esterovestizione di soggetti nazionali.

Si evidenzia quindi che, per contrastare la localizzazione di soggetti residenti in Stati esteri al prevalente scopo di sottrarsi agli obblighi fiscali previsti dall'ordinamento interno, la norma valorizza gli aspetti certi, concreti e sostanziali della fattispecie, in luogo di quelli formali, in conformità del principio della substance over form utilizzato in campo internazionale.

Relativamente al secondo presupposto per l'operatività della presunzione, con riferimento alle società per azioni, occorre ricordare che gli ordinamenti giuridici internazionali conoscono differenti sistemi di amministrazione, qualificati dalla dottrina come modelli monistico o dualistico.

Il primo, di derivazione anglosassone, è da considerare di tipo tradizionale,nel quale si registra una temporanea presenza di un organo con responsabilità di gestione, costituito, sostanzialmente, dal consiglio di amministrazione, e di uno con responsabilità di controllo, da identificare nel collegio sindacale.

Il modello dualistico, invece, introdotto inizialmente dall'ordinamento tedesco, si compone, per contro, dal consiglio di sorveglianza che esercita funzioni di controllo e di alta amministrazione e da un consiglio di gestione.

Prescindendo dalle differenti ipotesi di esercizio delle funzioni di controllo sulla correttezza dell'amministrazione e del controllo contabile, a seguito della riforma delle società di capitali e delle società cooperative attuata con il D.Lgs.17 gennaio 2003, n. 6, l'amministrazione della società, ai sensi dell'art.2380-bis del codice civile, spetta esclusivamente agli amministratori, ancorché non soci.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Se l'amministrazione è affidata a più persone, queste costituiscono il consiglio di amministrazione che sceglie tra i suoi componenti, ove non vi provveda direttamente l'assemblea, il proprio presidente.

Con specifico riferimento all'ordinamento interno, è appena il caso di ricordare che il modello tradizionale resta quello di riferimento nel senso che si applicano le relative disposizioni qualora le parti non stabiliscano diversamente indicando in modo esplicito nello statuto l'eventuale adozione di un differente modello.

Di norma, se per la nomina ad amministratore è richiesta la sussistenza di determinati requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, sotto l'aspetto civilistico, è del tutto indifferente l'eventuale residenza all'estero.

Ai fini fiscali, per contro, tale requisito si pone come elemento discriminante nel senso che, ove gli amministratori della società non residente siano residenti in Italia, scatta l'operatività della presunzione (sempre che, evidentemente, sussistano gli altri requisiti).

Finora, invero, quest'ultima ipotesi, pur essendo guardata sempre con grande sospetto dall'Amministrazione finanziaria ed utilizzata, di norma, come elemento indiziario per provare l'esterovestizione di un soggetto economico di natura societaria, non è mai stata ritenuta sufficiente per attrarre il soggetto non residente nell'area impositiva dell'ordinamento giuridico domestico.

Per effetto del citato art. 73, comma 5-bis, per contro, tale requisito è stato ora trasformato in elemento probatorio sufficiente per l'operatività della presunzione.

In ogni caso, per la sua applicazione è necessario che i componenti del consiglio di amministrazione siano prevalentemente residenti in Italia.

Trattasi, di un mero riscontro numerico che potrebbe presentare qualche difficoltà qualora ci fosse perfetta equivalenza tra soggetti residenti e non residenti.

In tal caso, però, stante al tenore letterale della disposizione verrebbe a mancare il carattere della "prevalenza" con conseguente inoperatività della disposizione.

In realtà, le innovazioni introdotte dal D.L. n. 223/2006, non possono essere considerate innovative nello scenario impositivo internazionale trattandosi gli elementi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *"già valorizzati nella esperienza interpretativa e applicativa, sia a livello internazionale che nazionale in quanto ispirati al criteri di individuazione dello effective placement of management and control elaborati in sede OCSE nonché ad alcuni consolidati indirizzi giurisprudenziali".*

In merito agli effetti, una volta verificate le condizioni indicate nell'art. 73, comma 5-bis, scaturiscono importanti conseguenze posto che la presunzione di residenza in Italia della società estera importa la tassazione del reddito nel territorio nazionale ovunque prodotto.

La norma non va, quindi, oltre la mera enunciazione di un principio, ancorché rilevante, soprattutto con riferimento ai criteri di determinazione del reddito, dell'eventuale credito per le imposte assolte all'estero.

Inoltre, tenuto conto del divieto della doppia imposizione enunciato dall'art. 163 del TUIR, qualora in sede di accertamento l'Amministrazione provveda a recuperare a tassazione il reddito di precedenti periodi d'imposta per i quali sia già stato assolto il tributo nello Stato di localizzazione, dovrà essere riconosciuto il credito d'imposta ai sensi dell'art. 165 del TUIR.

Residenza fiscale, doppia residenza

In via generale, secondo taluni, la norma sarebbe stata incompatibile con il Trattato di Roma.

Opportunamente l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di dover respingere tale rilievo facendo tesoro anche delle indicazioni provenienti della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, in passato, ha affrontato lo specifico problema in più occasioni.

In sostanza, è principio ormai consolidato, a livello comunitario, il riconoscimento in capo ai singoli Stati membri della libera determinazione del criterio di collegamento tra un soggetto societario ed il territorio dello Stato.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Le ipotizzate violazioni, quindi, non sono state ritenute fondate con riferimento alle Convenzioni stipulate dall'Italia contro le doppie imposizioni in quanto non interferiscono "con i differenti criteri di collegamento di un soggetto sul proprio territorio, limitandosi ad indicare quali elementi e circostanze devono essere, prioritariamente, valutati in ipotesi di doppia residenza".

Il criterio della effettiva amministrazione, d'altra parte, è utilizzato dalle medesime Convenzioni per attribuire ad un soggetto la residenza fiscale, quantomeno per soggetti diversi dalle persone fisiche.

L'equivoco in cui è caduta quella parte della dottrina che ha ravvisato possibili contrasti con la normativa comunitaria è di tutta evidenza.

La presunzione introdotta dal decreto n. 223/2006, invero, non incide affatto sulla libertà di stabilimento e, quindi, sulla individuazione dello Stato estero in cui, eventualmente, localizzare la propria attività imprenditoriale e ciò non tanto per l'evidente natura relativa della presunzione quanto in funzione del carattere della norma giuridica.

Il problema dell'elusione non è, evidentemente, una piaga solo italiana trattandosi di un fenomeno, per contro, consumato in tutti gli altri ordinamenti giuridici, magari in forme diverse e meno accentuate da quanto si verifica nel nostro Paese.

La conferma si rinviene proprio nel Commentario al Modello OCSE di Convenzione che, nell'individuare criteri di comune applicazione, indica la sede dell'amministrazione quale criterio oggettivo e sufficiente per l'attribuzione della residenza fiscale ad un soggetto societario.

Certo, sarà necessario, di volta in volta, esperire adeguati accertamenti nonché acquisire tutti gli elementi necessari per evitare penalizzazioni per il contribuente sulla base di semplici risultanze formali.

Questo, però, è un aspetto differente, di carattere procedimentale in quanto attinente all'onere della prova.

Anzi, sotto tale aspetto, correttamente l'Agenzia delle Entrate rivendica la propria facoltà di avvalersi anche di criteri differenti ovvero di altri dati, elementi e circostanze per dimostrare che la sede effettiva sia differente da quella formalmente dichiarata.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Non è forse inutile ricordare, in merito, che, sia pure con riferimento a fonti differenti, ancor prima dell'emanazione del D.L. n. 223/2006, potevano registrarsi già situazioni che avrebbero potuto legittimamente indurre l'Amministrazione finanziaria ad attrarre in Italia società formalmente residenti all'estero.

A tal fine il riferimento va, tra l'altro, all'orientamento della stessa Corte di Cassazione, ancorché datato nel tempo ma mai smentito, secondo cui la sede effettiva di una società coincide con il luogo in cui essa vive ed opera ovvero dove tratta gli affari.

Non sono mancati, poi, rilievi di natura diversa riguardanti la struttura dell'art. 73, comma 5-bis, ritenuto "ben più ampio di quello cui sembra preordinato".

Muovendo dal presupposto che la disposizione riveste una valenza anche sostanziale, è stata suggerita l'opportunità di

> *"connotare in termini generali la portata della presunzione così da renderla idonea non solo ad evitare manovre elusive, ma a definire meglio la localizzazione di società ed enti", indipendentemente dalla detenzione in società ed enti residenti in Italia.*
>
> *In sostanza, si ritiene che il riferimento alle partecipazioni di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, del codice civile andrebbe eliminato poiché tale circostanza, da un lato, avrebbe "marcato la natura sostanziale" della presunzione e, dall'altro, evitato il rischio "di un'applicazione eccessivamente circoscritta".*

Dubbi, invece, sorgono sull'asserito carattere negativo della norma giuridica laddove si sostiene che le circostanze assunte a presupposto della operatività potrebbero non essere sufficienti.

Tale aspetto, è chiaramente frutto di una scelta razionale volta a porre il contribuente nelle condizioni di provare, nonostante l'acclarata sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla norma giuridica, la mancanza di qualsiasi carattere elusivo.

In merito al meccanismo della doppia presunzione, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate "la norma è applicabile anche nelle ipotesi in cui tra i soggetti residenti controllanti e controllati si interpongono più subholding estere".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

È innegabile che laddove sussistano i requisiti non vi sono ragioni per restringere la portata dell'art. 73, comma 5-bis, pur dovendo convenire con quella parte della dottrina che ha evidenziato, puntualmente, le eventuali difficoltà pratiche da superare

> *"quando l'anello superiore della catena di controllo estera sia una società residente in un Paese che non dia adeguata pubblicità alle compagini sociali delle società in esso residenti".*

Conseguentemente, se esiste un profilo di criticità, questo attiene all'acquisizione delle prove ma non all'aspetto sostanziale.

Un ulteriore effetto derivante dall'applicazione della norma in esame è stato individuato nella emersione delle quote a suo tempo fatte rientrare con il cosiddetto scudo fiscale.

Come si ricorderà, uno dei vantaggi che aveva indotto alcuni contribuenti a far rientrare i capitali detenuti ovvero investiti all'estero era costituito dalla riservatezza dell'operazione e dalla impossibilità di utilizzare i dati relativi alle operazioni da parte della stessa Amministrazione finanziaria.

L'unica eccezione ha riguardato, successivamente, i contribuenti che ricevono dividendi da società localizzate nei cosiddetti paradisi fiscali.

Poiché, come evidenziato, la presunzione di residenza riguarda tutte le società estere, a prescindere dallo Stato di localizzazione, è stato prospettato il rischio della caduta della riservatezza anche per le altre società aventi formalmente sede in un Paese diverso da quelli indicati nella cosiddetta black list.

Il rilievo, tuttavia, non incide affatto sulla tassazione eventuale della società esterovestita posto che la richiamata decorrenza impedisce effetti retroattivi per ciò l'eventuale futura azione di attrazione del reddito prodotto dalla società estera in Italia deve necessariamente arrestarsi di fronte alle chiare disposizioni contenute nell'art. 14 del D.L. 25 settembre 2001, n. 350 convertito, con modificazioni, dalla Legge 23 novembre 2001, n. 409 nonché, per taluni profili, alle istruzioni riportate nella circolare n. 99/E del 4 dicembre 2001.

Infine, sono stati evidenziati taluni aspetti di natura essenzialmente procedurale.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Invero, ai sensi dell'art. 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 i sostituti d'imposta devono operare una ritenuta del 27 per cento sui dividendi corrisposti a soggetti non residenti in relazione alle partecipazioni, agli strumenti finanziari emessi da società ed enti, ed ai contratti di associazione in partecipazione.

Ne deriva che, ove la società controllante fosse effettivamente residente all'estera, la società controllata residente all'atto di distribuzione dei dividendi dovrebbe effettuare la menzionata ritenuta.

È di tutta evidenza, però, che fino a quando non sussiste un provvedimento formale dell'Amministrazione finanziaria notificato alla società non residente per contestare il domicilio fiscale in Italia la ritenuta dovrà essere puntualmente effettuata mancando qualsiasi legittimazione giuridica per disattendere la portata del citato art. 27, comma 3.

Francamente, diventa difficile individuare delle problematiche effettive posto che, come già evidenziato per le imposte assolte all'estero, in caso di attrazione della società non residente a tassazione in Italia le eventuali ritenute subite dovranno essere necessariamente considerate e riconosciute per evitare la doppia tassazione.

Sono tutti aspetti, però, che attengono al profilo applicativo e non alla validità della norma giuridica nei suoi profili generali.

Ci si auspica un’agevolazione dell'attività di accertamento ed un suo snellimento, attività, oggi, oggettivamente onerosa e l’emanazione di una norma antielusiva di carattere generale che, pur nel doveroso rispetto dei diritti dei contribuenti, semplifichi il lavoro dell'Amministrazione finanziaria nell'ottica del cosiddetto principio di effettività con conseguente prevalenza della sostanza sulla forma.

Sonia Tancredi

18 Ottobre 2007

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D