

Edizione di lunedì 13 marzo 2017

REDDITO IMPRESA E IRAP

Esclusa la non operatività se il bene non è impiegabile con profitto

di **Fabio Garrini**

CONTENZIOSO

Il principio di antieconomicità non è applicabile all'accertamento Iva

di **Luigi Ferrajoli**

RISCOSSIONE

La rottamazione parziale delle cartelle di pagamento

di **Leonardo Pietrobon**

IVA

Regime IVA dell'adeguamento dei macchinari per conto del cliente estero

di **Marco Peirola**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il domicilio nell'individuazione della residenza del soggetto black list

di **Marco Bargagli**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Esclusa la non operatività se il bene non è impiegabile con profitto

di **Fabio Garrini**

La **Cassazione**, nella recente [sentenza 5080 del 28 febbraio 2017](#), ha esposto la (condivisibile) tesi per cui la società, se ha un **bene strumentale non noleggiato** a causa di **avverse situazioni di mercato**, non può ricadere nella disciplina penalizzante prevista per le società non operative. L'indirizzo pare "utilizzabile" anche nel caso in cui a non essere locato è un **immobile**, la situazione che la maggior parte dei colleghi si trova a trattare nel confrontarsi con società che non raggiungono il livello minimo di ricavi. Va però rimarcato che le conclusioni della Suprema Corte paiono applicabili al caso delle immobiliari **solo in alcune specifiche situazioni**.

Il caso

La sentenza in commento riguarda una società che **non aveva raggiunto il livello minimo di ricavi** a causa del fatto che **il bene posseduto non è stato dato in noleggio per un certo periodo di tempo**.

In particolare, tale stato di inattività era dipeso dalla mancata stipula di un nuovo contratto di noleggio del macchinario, giustificato da un **mercato altamente specializzato in cui poter utilizzare il bene** (si trattava di una fresa per specifiche attività edili, ossia perforazione del terreno per la creazione di tunnel). Peraltro tale società, dopo che per due anni non è riuscita a stipulare un contratto di noleggio profittevole, ha provveduto a cedere il bene, attivando lo stato di liquidazione.

Sul punto, la CTR (che aveva dato ragione al contribuente), ha ritenuto che la mancata stipula da parte della contribuente dei contratti decisivi per l'esercizio della propria attività operativa era dipesa non tanto dalla volontà della società, ma dalla **non convenienza delle offerte di noleggio** della fresa, che si traduceva in una obiettiva situazione di impedimento al suo uso proficuo e redditizio.

Già in passato la Cassazione ([sentenza n. 21358/2015](#)) aveva osservato come, in materia di società di comodo, i parametri previsti dall'[articolo 30 della L. 724/1994](#) sono fondati sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi, il cui mancato raggiungimento costituisce **elemento sintomatico della natura non operativa della società**, spettando, poi, al contribuente fornire la **prova contraria** e dimostrare l'esistenza di situazioni oggettive (e straordinarie), specifiche ed indipendenti dalla sua

volontà, che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto. Nella pronuncia in commento, la Cassazione osserva come che la nozione di “**impossibilità**” di cui alla disposizione in esame va intesa non in termini assoluti quanto piuttosto in **termini economici**, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato.

Come interpretare la posizione?

La posizione sopra descritta presenta degli aspetti di sicuro interesse, anche se **non del tutto generalizzabili**: non basta infatti che un bene non produca ricavi per suo inutilizzo per evitare la disciplina delle società di comodo. Nel caso di specie, infatti, la giustificazione era legata al fatto che il **bene non era profittevolmente impiegabile**, ma viene evidenziato che esso aveva un **mercato ristretto**. Possiamo concludere che le immobiliari che posseggono dei beni molto particolari possono sfruttare tale posizione; si pensi, ad esempio, al caso di un opificio industriale strutturato per svolgere determinate attività, oppure a ville di grande pregio locate a clientela di alto livello. **Beni per i quali il mercato è sicuramente ristretto.**

Questa opportunità pare più difficile da cogliere quando la società possiede **immobili che potremmo definire “generici”**, per cui esiste effettivamente un mercato (anche se, ahimè, oggi davvero depresso): si tratta di appartamenti, negozi, uffici, magazzini, ecc.. Per tutti questi beni continuano ad esserci le tradizionali problematiche legate alla dimostrazione del mancato raggiungimento dei livelli minimi di ricavi.

Un passaggio della sentenza pare comunque di grande interesse: “*la nozione di “impossibilità” di cui alla disposizione in esame va intesa non in termini assoluti quanto piuttosto in **termini economici**, aventi riguardo alle **effettive condizioni del mercato**”.*

Tale affermazione pare di portata più ampia e porterebbe a constatare che l'impiego non profittevole determini una impossibilità di impiego. Quindi, se **il mercato offre un canone di locazione del tutto inadeguato** rispetto alla potenziale redditività dell'immobile, **l'immobiliare potrebbe decidere di non locarlo: questa non sarebbe qualificabile come sua scelta ma piuttosto come una causa di forza maggiore imposta dal mercato.**

Anche questa sentenza fa trasparire come la disciplina della “non operatività” abbia urgente **bisogno** di una **profonda revisione**.

OneDay Master

**LA DEDUCIBILITÀ DAL REDDITO D'IMPRESA DEI COMPONENTI
NEGATIVI DERIVANTI DA BENI STRUMENTALI**

Scopri le sedi in programmazione >

CONTENZIOSO

Il principio di antieconomicità non è applicabile all'accertamento Iva

di **Luigi Ferrajoli**

La [Corte di Cassazione con la sentenza n. 2875/2017](#), intervenendo in tema di accertamento Iva, ha statuito che il **diritto alla detrazione** può essere negato solo se sia dimostrato dall'Amministrazione finanziaria, alla luce di elementi oggettivi, che è **invocato dall'imprenditore fraudolentemente o abusivamente**; inoltre il principio di **antieconomicità**, ammesso per le imposte dirette, non lo è necessariamente per l'Iva.

Nel caso esaminato dalla Suprema Corte una società, acquistato un immobile per il prezzo di € 32.900.000,00, provvedeva ad iscrivere fra le rimanenze finali il **valore di presumibile realizzo** del medesimo immobile (stimato in € 30.400.000,00), al netto degli oneri accessori, contabilizzando una svalutazione di € 2.500.000,00; successivamente l'immobile veniva ceduto al prezzo di € 30.891.304,00. L'Ufficio riteneva che **l'operazione commerciale indicata fosse priva di una valida ragione economica** e recuperava a tassazione l'Iva dovuta sull'importo della svalutazione contabilizzata in bilancio, sostenendo trattarsi di imposta indebitamente detratta. I giudici di merito consideravano legittima la pretesa impositiva, affermando che **la mera differenza negativa tra il prezzo di acquisto e quello di vendita dell'immobile rendeva antieconomica l'operazione**.

La società contribuente presentava ricorso per cassazione sostenendo, fra gli altri motivi, la violazione dell'[articolo 13](#) e dell'[articolo 19, comma 1 D.P.R. 633/1972](#) dal momento che, a prescindere dalla congruità del prezzo di cessione dell'immobile, **l'Iva** (sul prezzo di acquisto dell'immobile) **era stata regolarmente fatturata, pagata e portata in detrazione** in quanto versata in relazione a somme effettivamente corrisposte, cosicché il recupero a tassazione dell'Iva sulla parte di prezzo versato doveva ritenersi illegittimo per contrasto con il principio di neutralità dell'Iva.

La Corte di Cassazione, nell'accogliere le doglianze della società ricorrente ha, in primo luogo, evidenziato che **i principi affermati in materia di imposte sui redditi**, secondo i quali rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, **non sono immediatamente ed automaticamente applicabili in materia di detraibilità del tributo Iva**.

In secondo luogo viene posto in evidenza che il sistema comune dell'Iva è ispirato al principio

della neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività. Per cui, in tale contesto, **il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti non può essere limitato**, in quanto rappresenta un principio fondamentale del sistema comune dell'imposta. Esso è correlato, infatti, **alla sola esigibilità ed inerenza dell'acquisto del bene o servizio**, senza contemplare alcun riferimento, e comunque non in modo diretto, al valore del bene o servizio, mentre, in condizioni normali, **non è consentito all'Amministrazione finanziaria di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore** escludendo il diritto a detrazione per le ipotesi in cui il valore di tali beni e servizi sia ritenuto antieconomico e, dunque, diverso da quello da considerare normale; infatti, secondo la Corte di giustizia non vi sarebbe elusione od evasione fiscale se anche i beni o i servizi sono forniti a prezzi artificialmente bassi o elevati fra le parti, che godano entrambe del diritto a detrazione Iva, essendo solo a livello del consumatore finale che può ricorrere perdita di gettito fiscale.

Pertanto, secondo la Corte di Cassazione, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti potrà essere negato dall'Amministrazione finanziaria solo quando la riscontrata antieconomicità dell'operazione commerciale rilevi quale **indizio di non veridicità della fattura, nel senso di non verità ed effettività dell'operazione, oppure di non verità del prezzo** o, ancora, di non esistenza dell'inerenza e cioè della destinazione del bene o servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni assoggettate ad Iva. Solo la presenza di una **macroscopica e manifesta antieconomicità dell'operazione, unita ad ulteriori elementi oggettivi di riscontro** circa la non effettività dell'operazione, potrà giustificare – secondo la Corte di Cassazione – una rettifica della detrazione Iva nel senso di attribuire al contribuente l'onere di dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale ed inerente rispetto all'attività svolta.

OneDay Master

**IL GIUDIZIO DI SECONDO GRADO NEL PROCESSO TRIBUTARIO E
LA CONSULENZA GIURIDICA NEL GIUDIZIO DI CASSAZIONE**

Scopri le sedi in programmazione >

RISCOSSIONE

La rottamazione parziale delle cartelle di pagamento

di **Leonardo Pietrobon**

Come già messo in evidenza in alcuni precedenti interventi, con la **conversione nella L. 225/2016** del D.L. 193/2016, **avvenuta in data 1.12.2016**, ha trovato definitiva applicazione la nota procedura di **rottamazione delle cartelle di pagamento**.

Sotto il profilo normativo tale previsione trova collocazione all'[articolo 6 del citato D.L. 193/2016](#), secondo cui *“Relativamente ai **carichi** inclusi in **ruoli**, **affidati** agli agenti della riscossione **negli anni dal 2000 al 2016**, i debitori possono estinguere il debito **senza corrispondere le sanzioni incluse in tali carichi**, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le **sanzioni e le somme aggiuntive** di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 (...)”*.

Dall'analisi della disposizione normativa di cui sopra, nonché come confermato dalla **circolare AdE 2/E/2017**, emerge che la **“rottamazione”** si riferisce a **tutti i carichi** inclusi in ruoli, compresi gli accertamenti esecutivi, **affidati agli Agenti per la riscossione** nel periodo compreso **tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2016**.

Un primo aspetto necessario per individuare la corretta applicazione della disposizione normativa è rappresentato dal riferimento al **concetto di carico e non al concetto “generico” di cartella di pagamento**.

Tale precisazione rappresenta un aspetto fondamentale per stabilire la possibilità o meno di accedere alla **definizione** delle somme dovute dai contribuenti.

Al fine di individuare ciò che si intende con il **concetto di carico** e ciò che, invece, si intende per **cartella di pagamento** pare utile ricordare il processo di formazione di una cartella di pagamento, utilizzando quale riferimento di prassi il [provvedimento del Direttore dell'AdE n. 2011/99696](#).

A tal proposito si ricorda che:

1. ai fini della riscossione delle **somme richieste con gli atti** di cui all'[articolo 29, comma 1, lettera a\) del D.L. 78/2010](#), il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate affida, **mediante flusso telematico**, i relativi carichi agli Agenti della riscossione per il tramite di Equitalia Servizi S.p.a.;
2. sotto il profilo pratico, **l'Ufficio che ha emesso gli atti** di cui all'[articolo 29, comma 1, lettera a\) del D.L. 78/2010](#), trasmette, con cadenza giornaliera, i **flussi di carico ad**

Equitalia Servizi S.p.a., decorsi 60 giorni dalla notifica degli atti, nonché 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento. In caso di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, la trasmissione è effettuata con cadenza giornaliera decorsi 60 giorni dalla notifica degli atti. Tale flusso rappresenta il “carico”, comprendente le somme dovute dal contribuente:

3. **l'affidamento formale della riscossione in carico all'Agente**, anche ai fini dell'esecuzione forzata, si intende **effettuato alla data di trasmissione del flusso di carico**.

Sotto il profilo pratico la trasmissione dei **diversi carichi** in capo ai diversi contribuenti **formano il c.d. “ruolo”,** ossia un **elenco, formato dall'ente impositore, contenente i nominativi dei debitori e le somme dovute.**

Il ruolo viene trasmesso a Equitalia che provvede alle successive procedure che sono nel dettaglio:

1. **predisposizione e notifica delle cartelle;**
2. **riscossione delle somme** e relativo riversamento alle casse dello Stato e degli altri enti impositori;
3. in caso di mancato pagamento, **avvio dell'esecuzione forzata.**

La cartella di pagamento è, di conseguenza, l'atto che l'Agente della riscossione invia ai contribuenti per la riscossione dei crediti vantati dagli enti creditori (Agenzia delle Entrate, Inps, Comuni, ecc.).

Sul punto si ricorda che **l'iscrizione a ruolo ed emissione della cartella di pagamento non sono più previste** per le somme contenute negli avvisi di accertamento emessi – ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, dell'Irap, dell'Iva, delle ritenute e delle imposte sostitutive – dall'Agenzia delle Entrate a partire **dal 1° ottobre 2011**, relativamente ai **periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi** (i cosiddetti “accertamenti esecutivi”).

Riferimento	Concetto
Carico	La singola posta creditoria vantata dall'ente impositore
Ruolo	L'elencazione dei diversi crediti vantati dall'ente impositore oggetto di elaborazione periodica
Cartella di pagamento	Atto con il quale l'Agente per la riscossione esercita la riscossione dei crediti vantati dagli enti creditori

Tale **ripartizione**, permette quindi di **affermare, in aderenza con la soprariportata disposizione normativa**, che **oggetto di rottamazione non è la cartella di pagamento, ma il singolo carico debitorio**, permettendo di fatto la possibilità di accedere ad una possibile definizione analitica delle somme dovute.

Tale **impostazione** – definizione analitica – è **confermata anche sotto il profilo pratico** e procedurale riscontrabile nella **compilazione del modello DA1 di definizione delle somme** con l'Agente della riscossione Equitalia, in cui viene data la possibilità di accedere alla definizione del singolo carico contenuto nella cartella di pagamento e **non solo ed esclusivamente la stessa cartella di pagamento nella sua interezza**.

La conferma di quanto sopra riportato trova espressione al [comma 13-bis dell'articolo 6 D.L. 193/2016](#), secondo cui *“La **definizione agevolata** prevista dal presente articolo può riguardare il singolo carico iscritto a ruolo o affidato”*.

Al riguardo, la **circolare AdE 2/E/2017** ha precisato che:

- “per ogni ruolo va esposto il numero di “partite” in esso contenute”;
- “il ruolo è quindi composto da una pluralità di “partite””;
- “per singolo carico deve intendersi la singola partita di ruolo”;
- “la “partita” costituisce dunque l'unità non frazionabile di riferimento per la definizione”.

In conclusione, dal punto di vista oggettivo, possono essere oggetto di definizione i **carichi/ruoli affidati all'Agente della riscossione entro il 31.12.2016**, informazione ricavabile dalla lettura del corpo della cartella di pagamento o dall'estratto ruoli richiesto all'Agente della riscossione.

A tal proposito, **non** sono esclusi dalla possibilità di **definizione agevolata** i carichi affidati all'Agente della riscossione entro 31.12.2016 a cui è seguita la cartella di pagamento notificata oltre il 31.12.2016.

Data di affidamento del carico all'Agente della riscossione	Data di notifica della cartella di pagamento	Possibilità di definizione agevolata ex art. 6 D.L. 193/2016
Fino al 31.12.2016	Fino al 31.12.2016	Si
Fino al 31.12.2016	Dall'1.1.2017	Si
Dall'1.1.2017	Dall'1.1.2017	No

Infine, sulla questione, la **circolare 2/E/2017** distingue tra:

- carichi da **accertamenti esecutivi**, i quali devono considerarsi definibili quando il flusso di carico è stato **trasmesso** all'Agente della riscossione **entro il 31 dicembre 2016**;
- carichi **iscritti a ruolo** ex D.M. 321/1999, i quali devono considerarsi definibili, non sussistendo una perfetta coincidenza tra la materiale trasmissione telematica degli stessi e la relativa consegna formale all'Agente della riscossione, se la **consegna formale** è stata effettuata entro il **10 gennaio 2017** nel presupposto che la relativa **trasmissione** all'Agente della riscossione sia avvenuta entro il **31 dicembre 2016**.



IVA

Regime IVA dell'adeguamento dei macchinari per conto del cliente estero

di **Marco Peirola**

Nella prassi commerciale delle operazioni con l'estero può capitare che l'azienda, su richiesta dei propri clienti non residenti, realizzi **specifiche attrezzature da aggiungere ai macchinari di proprietà** per produrre articoli diversi rispetto a quelli normalmente venduti.

Le variazioni vengono **addebitate** ai clienti come voce di costo che comprende la progettazione, lo studio di fattibilità, il disegno e la produzione di attrezzature aggiunte ai macchinari per realizzare i nuovi articoli.

Nel caso in esame, si ritiene corretto fatturare i relativi importi **senza addebito dell'IVA**, in applicazione dell'[articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972](#), vale a dire come **prestazioni di servizi "generiche"**, non soggette ad imposta in difetto del requisito della territorialità.

In linea con questa conclusione può richiamarsi la [circolare dell'Agenzia delle Entrate 43/2010](#) (§ 9), che nel caso in cui lo stampo – ma lo stesso vale per le attrezzature specifiche di prodotto, che non possono, cioè, essere utilizzate per altre produzioni ([R.M. 427007/1985](#)) – **resti di proprietà del fornitore nazionale**, ha chiarito che il cliente non residente riconosce all'impresa italiana un **"contributo in conto stampi"**, di importo pari al costo da quest'ultima sostenuto, che si qualifica come il corrispettivo di una prestazione di servizi "generica", territorialmente non rilevante ai fini IVA in Italia ai sensi del citato [articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972](#).

Tale indicazione supera quella contenuta nella [R.M. 186/E/1996](#), che nell'ipotesi considerata, in cui lo stampo resti di proprietà dell'impresa italiana, ha ritenuto che il pagamento effettuato dalla controparte estera si qualifichi come un **anticipo contrattuale**, da includere nella base imponibile dei prodotti ceduti in regime di non imponibilità; cosicché, se i beni sono destinati al mercato extracomunitario, in sede di dichiarazione di esportazione occorre provvedere alla **ripartizione proporzionale** (cd. "spalmatura") o all'imputazione in unica soluzione del costo dello stampo.

Sulla base delle più recenti interpretazioni ufficiali (C.M. 13-VII-15-464/1994, § B.2.3), è da ritenere pertanto che limitatamente al caso in cui lo stampo sia **ceduto al cliente non residente, restando in "prestito d'uso" presso l'operatore italiano**, trovi applicazione lo stesso trattamento previsto per le cessioni intracomunitarie o all'esportazione, sempreché:

- tra il committente e l'operatore nazionale venga stipulato un **unico contratto d'appalto** avente ad oggetto sia la realizzazione dello stampo sia la fornitura dei beni che con esso si producono. In via generale, per la stipula dei contratti d'appalto non è prevista alcuna forma particolare per il perfezionamento della volontà delle parti; tuttavia, la possibilità di beneficiare della non imponibilità risulta espressamente subordinata all'esistenza di un contratto d'appalto, sicché la **forma scritta** sembrerebbe l'unica idonea sul piano **probatorio**;
- lo stampo, a fine lavorazione, venga inviato nello Stato (UE o extra-UE) di destinazione, a meno che, in conseguenza dell'ordinario processo di produzione o per accordi contrattuali, sia **distrutto** o sia divenuto ormai **inservibile**.

Qualora ricorrano tali presupposti, il contributo per la realizzazione (costruzione diretta o acquisto da terzi) dello stampo si considera **accessorio alla cessione dei beni** e, quindi, non assume un'autonoma configurazione giuridica né ai fini della fatturazione, né ai fini della compilazione dei modelli INTRASTAT, posto che il corrispettivo pagato per lo stampo rappresenta un'**anticipazione dell'intero prezzo**.

Dato che gli stampi sono beni ad utilizzo ripetuto necessari all'adempimento del contratto di fornitura, i **presupposti** della **non imponibilità** vanno interpretati in relazione ad un **duplice aspetto**, avendo cioè riguardo, da un lato, all'**immediata fatturazione** del corrispettivo relativo alla costruzione e alla cessione dello stampo e, dall'altro, alla **mancata immediata consegna** al committente dello stampo in quanto destinato ad essere impiegato nella fabbricazione dei prodotti finiti oggetto del contratto di fornitura. Coerentemente alla finalità della non imponibilità dell'operazione intracomunitaria o all'esportazione, si è quindi ritenuto di considerare **unitariamente** la fattispecie negoziale laddove con il medesimo contratto venga richiesto al fornitore del prodotto finito di realizzare anche lo stampo necessario a produrlo, **differendo** alla cessazione del rapporto contrattuale il presupposto del **materiale trasferimento** nel territorio di destinazione dello stampo e prevedendo, altresì, l'ipotesi che lo stampo venga "consumato" o "distrutto" in conseguenza del processo di lavorazione del prodotto finito, ovvero in esito all'esecuzione del contratto o al termine della durata dello stesso (qualora fossero previste forniture periodiche od a consegne ripartite nel tempo), in tal caso ritenendo egualmente assolto il presupposto indicato nel venir meno della stessa esistenza di un autonomo bene suscettibile di trasporto/spedizione.

Come sottolineato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 23761/2015, risulta, invece, del tutto estranea alla fattispecie normativa l'ipotesi in cui il committente non residente, pur non avendo ricevuto lo stampo in consegna nel proprio Stato, **lo affidi in uso o in custodia allo stesso appaltatore o ad altro soggetto italiano**, in vista di eventuali e successivi rapporti contrattuali aventi ad oggetto la fornitura di analoghi o identici prodotti finali, mediante utilizzo degli stessi stampi. Le scelte operative del committente si collocano, infatti, al di fuori della singola operazione economica, pure unitariamente considerata, afferendo ad altri e diversi rapporti contrattuali, peraltro del tutto eventuali, che **danno origine ad ulteriori e distinte operazioni economiche fiscalmente rilevanti** e non possono, pertanto, condizionare "*ad libitum*" l'esigenza dell'Amministrazione finanziaria – che trova fondamento nel generale

principio di certezza dei rapporti giuridici – di definire il regime del rapporto tributario insorto con l'operazione di cessione dello stampo e l'emissione della relativa fattura.



Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il domicilio nell'individuazione della residenza del soggetto black list

di **Marco Bargagli**

A **livello domestico** l'[articolo 2, comma 2, del Tuir](#) prevede 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”*.

Quindi **la persona fisica** che, per la **maggior parte del periodo d'imposta** (generalmente 183 giorni), risulta essere iscritta presso **l'anagrafe dei cittadini residenti (requisito formale)**, ossia ha stabilito il **proprio domicilio** o la **propria residenza** sul territorio nazionale (**requisiti sostanziali alternativi**) sarà considerato **residente in Italia**, dove sarà tenuto a **pagare le tasse per i redditi ovunque prodotti nel mondo**, in base al c.d. *worldwide principle*.

Per contrastare la **fittizia localizzazione all'estero** delle persone fisiche che si sono **iscritte all'AIRE** e, successivamente, sono immigrate in **Stati o territori a fiscalità privilegiata**, il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento una **presunzione legale relativa** che pone a **carico del soggetto passivo**, persona fisica, l'**onere di dimostrare** che si è **effettivamente stabilito all'estero**.

Infatti, per espressa disposizione normativa, si considerano residenti nel nostro Paese, **salvo prova contraria**, i cittadini italiani **cancellati dalle anagrafi della popolazione residente** che si sono trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata ([articolo 2, comma 2-bis, del Tuir](#)).

I **Paesi a fiscalità privilegiata** rilevanti ai fini della **determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche** sono elencati nel [D.M. 4 maggio 1999](#), nella **versione attualmente in vigore** per effetto delle modifiche intervenute nel tempo ad opera dei [DD.MM. 27 luglio 2010](#) e [12 febbraio 2014](#).

Sul punto, **al fine di agevolare** il contribuente e fornire, in **chiave interpretativa**, **le pertinenti indicazioni**, l'Agenzia delle Entrate con la [circolare 140/E/1999](#) ha **fornito alcuni esempi** che consentono al soggetto di **superare la presunzione legale relativa de qua**.

Nello specifico, per **dimostrare l'effettività del trasferimento all'estero** si potranno evidenziare **particolari elementi di carattere oggettivo** quali:

- la sussistenza della **dimora abituale** nel Paese fiscalmente privilegiato, sia **personale**

che dell'eventuale nucleo familiare;

- **l'iscrizione e l'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, ossia 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;
- **la movimentazione, a qualsiasi titolo, di somme di denaro o di altre attività finanziarie** nel Paese estero da e per l'Italia.

Coerentemente, anche la **giurisprudenza di legittimità** ha confermato **l'approccio interpretativo fornito dal citato documento di prassi**.

In particolare, nella [sentenza del 4 settembre 2013](#), la Corte di Cassazione ha dato **estrema rilevanza**, ai fini della **corretta individuazione della residenza fiscale della persona fisica**, al luogo ove la stessa ha stabilito il proprio **domicilio** inteso, nella **definizione fornita dall'articolo 43 del cod. civ.**, come *"il luogo nel quale la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi"*.

In merito, il **domicilio quale criterio di individuazione della residenza fiscale** è caratterizzato dalla volontà del contribuente di **mantenere** – in un determinato luogo – **il centro dei propri interessi personali, familiari e patrimoniali**.

Sul **medesimo solco interpretativo** si è posta la citata sentenza, nella quale **è stato posto in evidenza** che **nell'iter logico-giuridico** finalizzato alla **corretta individuazione della residenza fiscale della persona fisica** immigrata in un **paradiso fiscale** ex [D.M. 4 maggio 1999](#), l'onere della prova posto a carico del soggetto passivo, teso a **dimostrare l'effettività del trasferimento in un Paese a fiscalità privilegiata**, può ritenersi assolto sulla base di specifici **elementi forniti al Fisco**.

In tale circostanza, **risultano dirimenti fatti e circostanze oggettive** quali, a titolo esemplificativo: la stipula di un **contratto di affitto** per la locazione di **un appartamento nel Paese estero**, il pagamento delle correlate **spese di affitto**, la corresponsione di altre **spese accessorie**, la **stipula di utenze telefoniche, elettriche, televisive** e, infine, **l'apertura di depositi bancari** nel Paese di insediamento.

In definitiva, secondo **l'approccio ermeneutico fornito dalla Cassazione**, il **centro degli interessi personali e familiari** della persona fisica **sembra prevalere** rispetto a **quelli professionali del soggetto passivo**, con la conseguenza che la **presunzione di residenza in Italia**, prevista a carico dei cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, **può essere legittimamente superata** dalla **positiva valutazione di elementi di fatto** forniti dal contribuente all'Amministrazione finanziaria.

OneDay Master

**LE NORME POSTE A CONTRASTO DEI PARADISI FISCALI
E LA NUOVA CFC**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)