

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Esterovestizione: possibile utilizzare l'interpello preventivo?***

di **Marco Bargagli**

Nella letteratura internazionale-tributaria, con il termine **esterovestizione** si intende una **dissociazione** tra la **residenza formale** e la residenza **sostanziale** del soggetto passivo (persona fisica, società di persone, società di capitale, enti e *trust*).

In buona sostanza, per ottenere un **regime fiscale più favorevole**, la persona fisica, la società o l'ente stabilisce la sua sede all'estero, dove sarà sottoposta a tassazione per i redditi ovunque prodotti nel mondo (in base al c.d. ***worldwide principle***).

Al fine di arginare fenomeni di **evasione fiscale internazionale**, il Tuir ([articoli 2, 5 e 73](#)) contiene specifiche norme che individuano la **residenza ai fini fiscali** dei soggetti passivi (siano essi persone fisiche o società), in funzione di particolari **criteri di radicamento** con il territorio dello Stato italiano.

Per quanto riguarda le **persone fisiche**, l'[articolo 2, comma 2, del Tuir](#), dispone 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, per realizzare il requisito della **maggior parte del periodo d'imposta** occorre superare, nel corso dell'anno, **183 giorni** ossia **184 giorni** in caso di **anno bisestile**.

Gli elementi che determinano la **residenza fiscale delle persone fisiche** in Italia sono:

- **iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente;**
- **domicilio nel territorio dello Stato**, definito come la sede principale degli affari e interessi ([articolo 43, primo comma, cod. civ.](#));
- **residenza nel territorio dello Stato**, identificabile come la **dimora abituale** del soggetto ([articolo 43, secondo comma, cod. civ.](#)).

Di contro, la **residenza fiscale** per gli **enti diversi dalle persone fisiche** (es. società di capitali, società di persone e *trust*) è disciplinata dagli [articoli 5, comma 3, lettera d\) e 73 del Tuir](#).

In particolare, per espressa disposizione normativa, il soggetto passivo sarà considerato **fiscalmente residente in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d'imposta** (184 giorni), ha stabilito – alternativamente – la **sede legale** o la **sede dell'amministrazione** o l'**oggetto principale** nel territorio dello Stato.

Ciò posto, considerati i numerosi profili di **incertezza applicativa** della normativa in rassegna, gli addetti ai lavori si interrogano se il contribuente possa o meno consultare l'Amministrazione finanziaria con lo scopo di valutare, **preventivamente**, se vengono ravvisati i pertinenti elementi di collegamento del soggetto estero con il territorio dello Stato.

Sullo specifico punto la [risoluzione AdE 312/E/2007](#) ha **escluso** che la fattispecie in rassegna possa essere oggetto di interpello preventivo.

Infatti, il citato documento di prassi **testualmente recita**: *“Per quanto riguarda la prova contraria necessaria per superare la presunzione di “esterovestizione” di cui all'articolo 73, comma 5-bis .... si evidenzia che la stessa può **essere offerta nella competente sede di accertamento e non tramite la procedura di interpello cosiddetto disapplicativo** disciplinata dall'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Ciò non solo perché la predetta dimostrazione è prevalentemente **basata su elementi di fatto non agevolmente desumibili dalla documentazione** su cui normalmente è incentrata l'analisi preventiva in sede di interpello, ma anche perché la procedura ex articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973 è in genere esperibile per la disapplicazione di norme che **incidono in maniera diretta ed immediata sul quantum dell'obbligazione tributaria**, ossia di norme che **limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario** e che per ciò stesso, a differenza della norma recata dall'articolo 73, comma 5-bis, che **incide sulla soggettività passiva**, impattano direttamente sulla determinazione del debito tributario”.*

Premesso che l'[articolo 37-bis del D.P.R. 600/1973](#), rubricato “disposizioni antielusive” è stato abrogato dall'[articolo 1, comma 2, del D.Lgs. 128/2015](#), in vigore dal 2 settembre 2015 si ritiene che, per effetto delle **argomentazioni logico-giuridiche** richiamate nella citata [risoluzione 312/E/2007](#), ancora oggi eventuali **questioni interpretative** relative alla esatta individuazione della residenza fiscale del soggetto passivo **non possano formare oggetto di interpello preventivo**, nelle varie forme attualmente previste dalla legge.

Tuttavia, tenuto conto della delicatezza del tema e dei correlati profili di **incertezza**, che in passato hanno generato aspri contenziosi tra Fisco e contribuente, sarebbe auspicabile che la *vexata quaestio* possa formare oggetto di approfondimento e confronto tecnico-operativo nell'ambito del **nuovo regime di adempimento collaborativo**, introdotto nel nostro ordinamento tributario dal D.Lgs. 128/2015, rubricato “*Disposizioni sulla **certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente***”.

Il legislatore, in tale contesto, vuole infatti promuovere forme di **comunicazione e di cooperazione rafforzata** tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, con il precipuo scopo di ridurre il contenzioso e favorire, nel contempo, particolari forme di **tax compliance in ambito fiscale**.

OneDay Master

## IL TRANSFER PRICING ED IL RULING INTERNAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)