

Edizione di lunedì 10 Ottobre 2022

CASI OPERATIVI

Organizzazione e archiviazione delle carte di lavoro
di **EVOLUTION**

CRISI D'IMPRESA

Le nuove responsabilità degli amministratori, dei sindaci e dei revisori
di **Andrea Silla**

CONTENZIOSO

Obbligo di analisi puntuale degli elementi difensivi addotti a fronte dell'accertamento bancario
di **Maurizio Tozzi**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Badwill, avanzo di fusione da annullamento e neutralità fiscale
di **Fabio Landuzzi**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Individuazione della residenza fiscale di un cittadino svizzero
di **Marco Bargagli**

CASI OPERATIVI

Organizzazione e archiviazione delle carte di lavoro

di **EVOLUTION**

Master di specializzazione

REVISIONE LEGALE: PERCORSO DI APPROFONDIMENTO PER IL REVISORE CONTABILE

[Scopri di più >](#)

Il revisore è obbligato a documentare la propria attività di revisione attraverso la predisposizione di carte di lavoro che possono essere assoggettate a controllo da parte del MEF (art. 20 D.Lgs. 39/2010). Come devono essere organizzate e, successivamente, archiviate?

Nel rispetto dell'obiettivo della revisione, ovvero l'ottenimento di elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto del giudizio espresso sul bilancio, il revisore deve predisporre e conservare una documentazione che provi come è giunto all'espressione del giudizio.

La documentazione citata, nella prassi operativa, è conosciuta più comunemente come "carte di lavoro" e comprende tutti i documenti redatti ed ottenuti dal revisore nel corso dello svolgimento delle sue attività.

[**CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...**](#)



CRISI D'IMPRESA

Le nuove responsabilità degli amministratori, dei sindaci e dei revisori

di Andrea Silla

Seminario di specializzazione

RESPONSABILITÀ DEI REVISORI E DEGLI ORGANI SOCIETARI DOPO IL NUOVO CODICE DELLA CRISI

[Scopri di più >](#)

Come ormai noto, il **Codice della Crisi** è entrato definitivamente il vigore lo scorso 15 luglio.

Il **nuovo complesso normativo**, composto da 391 articoli, ha **recepito** le istanze del mondo **imprenditoriale e professionale** nonché della **giurisprudenza** che nel corso del tempo ha cercato di individuare le soluzioni alla crisi di impresa sulla spinta sia dell'Unione Europea che dei recenti eventi pandemici.

Con il nuovo codice della crisi **sono stati recepiti i principi contenuti nella Direttiva Ue 20.06.2019 n. 1023 c.d. Direttiva Insolvency**.

Si è passati dalla **concezione di tutela esclusiva del ceto creditorio** e dell'applicazione del principio della *par condicio creditorum*, come previsto dalla Legge Fallimentare del 1942, alla **conservazione dell'impresa in attività** quale valore tutelato e ad una possibile e ragionevole compressione dei diritti dei creditori.

Viene, quindi, data estrema **rilevanza** alla:

- “**diagnosi precoce**” dello stato di difficoltà dell'impresa;
- “**salvaguardia della capacità imprenditoriale**” prevedendo la creazione di strumenti che permettano all'imprenditore di **avviare preventivamente le procedure di ristrutturazione** al fine di evitare l'irreversibilità della crisi nel rispetto della continuità aziendale.

A tal proposito il Codice della crisi definisce, all'articolo 2, lett. a), la “**crisi**” di impresa (non ben definita nella legge Fallimentare) che si individua nello “**stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi**”.

Si precisa che, fin dal **2019**, il Legislatore era intervenuto apportando una rilevante modifica all'[articolo 2086 cod. civ.](#), in quanto, inserendo il comma 2, aveva previsto **specifici obblighi per gli imprenditori**. Per facilità di lettura si richiama quanto disposto: "*L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale*". A tal proposito l'[articolo 3](#) del Codice della crisi "Adequatezza delle misure e degli assetti in funzione della rilevazione tempestiva della crisi d'impresa" precisa che:

- l'imprenditore individuale **deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi** e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte.
- l'imprenditore collettivo deve istituire un **assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato** ai sensi dell'[articolo 2086 cod. civ.](#), ai fini della **tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative**.

Sempre il medesimo articolo chiarisce che, al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa, **l'imprenditore individuale debba adottare specifiche misure e gli imprenditori collettivi debbano istituire gli assetti ex [articolo 2086 cod. civ.](#)** che consentano di:

1. **rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario**, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
2. **verificare la sostenibilità dei debiti** e le **prospettive di continuità aziendale** almeno per i dodici mesi successivi e rilevare particolari segnali di seguito meglio precisati;
3. **ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata** e a effettuare il **test pratico per la verifica della ragionevole perseguitabilità del risanamento** come previsto all'[articolo 13, comma 2 del codice della crisi](#).

Il legislatore individua quali **segnali per la previsione tempestiva dell'emersione della crisi** di impresa:

1. l'esistenza di **debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo** mensile delle retribuzioni;
2. l'esistenza di **debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti**;
3. l'esistenza di **esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di sessanta giorni** o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;
4. l'esistenza di **una o più delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies comma 1**, e specificatamente nei confronti dei c.d. **creditori pubblici qualificati** come di seguito individuabili in relazione a determinate tempistiche e soglie di valore:

- **Inps:** dal 01.01.2022 – Ritardo di oltre 90 giorni nel versamento di contributi previdenziali di importo superiore:

- **al 30% dei contributi dovuti** nell'anno precedente e a **euro 15.000,00** per le imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati;
- a **euro 5.000,00** per le imprese senza lavoratori subordinati e parasubordinati.

- **Inail:** dal 15.07.2022. Esistenza di debito per premi assicurativi scaduto da oltre 90 giorni e non versato superiore a **euro 5.000,00**.
- **Agenzia entrate:** Esistenza di debito Iva scaduto e non versato, risultante dalla Comunicazione Lipe, superiore a **euro 5.000,00** e comunque non inferiore al **10% del volume d'affari** di quanto indicato nella dichiarazione Iva dell'anno precedente.

La segnalazione viene inviata:

- in ogni caso se il debito Iva risulta superiore ad **euro 20.000,00**;
- contestualmente alla comunicazione di irregolarità ([articolo 54 bis D.P.R. 633/1972](#)) e comunque non oltre 150 giorni dal termine di presentazione della Lipe;
- con applicabilità dalla Lipe del 2° trimestre 2022.
- **Agenzia entrate-Riscossione:** dal 01.07.2022. Esistenza di crediti affidati per la riscossione, autodichiarati o definitivamente accertati, scaduti da oltre 90 giorni superiori a:
 - **euro 100.000,00** per imprese individuali;
 - **euro 200.000,00** per società di persone;
 - **euro 500.000,00** per altre società.

Tutti i predetti soggetti **segnalano all'imprenditore, nonché all'organo di controllo della società** (se esistente), a mezzo pec o, in mancanza, raccomandata A/R la sussistenza delle predette situazioni debitorie. Tali segnalazioni costituiscono i c.d. **"sistemi di allerta esterna"**.

Si deve precisare che si tratta di un sollecito che **non può essere ignorato**, dovendosi accettare se il mancato pagamento rappresenti:

- una **situazione transitoria e comunque non determinante** sugli equilibri finanziari dell'impresa,
- oppure **fattispecie rappresentative di situazione di crisi**. In tale ultimo caso il mancato intervento potrà dare luogo al deterioramento dell'attivo e all'assunzione di debiti non onorabili, e conseguentemente a **elementi di responsabilità sia a carico degli amministratori che dei sindaci**. Si rammenta che la precoce rilevazione della crisi rappresenta un obbligo gestorio.

Il Legislatore ha, anche previsto i c.d. **"sistemi di allerta interna"**.

Più precisamente, l'organo di controllo societario segnala per iscritto, all'organo amministrativo, la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di Composizione Negoziata della Crisi (articolo 12 e ss codice della Crisi), fissando un termine non superiore a 30 giorni entro cui gli amministratori devono riferire in merito alle iniziative intraprese.

La segnalazione deve essere motivata e costituisce uno specifico dovere dell'organo di controllo e comporta l'analisi della risposta fornita dall'organo amministrativo.

La Dottrina (Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione, relazione n. 87 del 15.09.2022) specifica che “*la risposta a tale sollecitazione da parte dell'organo gestorio deve essere fornita entro un termine fissato dagli stessi sindaci nella propria segnalazione, termine che comunque non può eccedere i trenta giorni. Tale termine non richiede, [...] la compiuta risoluzione dei problemi finanziari, economici o patrimoniali eventualmente oggetto di “allarme”, ma l'individuazione di possibili soluzioni e la pronta attivazione delle iniziative all'uopo previste*”.

L'invio tempestivo della comunicazione assume valore ai fini della valutazione della responsabilità dei sindaci, ai sensi dell'[articolo 2407 cod. civ.](#) tenendo in considerazione che l'articolo 37, comma 2 del Codice della crisi, legittima i sindaci a proporre al Tribunale competente l'istanza di dichiarazione di liquidazione giudiziale della società (già “fallimento” nella L.F. del 1942).

La già citata dottrina ritiene che i doveri di segnalazione si applichino a tutti i collegi sindacali, al sindaco unico, al Comitato di controllo o Collegio di sorveglianza delle s.p.a. che abbiano adottato il sistema monistico ma non al revisore in quanto il tenore letterale dell'articolo 25 *octies* del codice della crisi si riferisce esclusivamente all'Organo di controllo e non più anche al revisore come originariamente previsto nell'articolo 14 del codice della crisi in vigore dal 1° settembre 2021 al 14 luglio 2022.

CONTENZIOSO

Obbligo di analisi puntuale degli elementi difensivi addotti a fronte dell'accertamento bancario

di Maurizio Tozzi

Master di specializzazione

GIUSTIZIA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLE RECENTI NOVITÀ

Scopri di più >



La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 28121/2022](#), depositata il 27.09.2022, torna sull'annoso tema delle **indagini finanziarie** evidenziando con chiarezza un principio molto interessante circa l'obbligo, da parte del giudice di merito, **di valutare in maniera analitica** tutte le **prove difensive** prodotte dal contribuente accertato, non potendo giungere a delle conclusioni riassuntive altrimenti realizzandosi un evidente giudizio sommario.

Nel proprio ricorso per Cassazione il contribuente aveva sollevato una serie di **eccezioni**, lamentando sia la **violazione del contraddittorio preventivo**, in particolar modo per quanto concerne i tributi armonizzati (ossia l'Iva), sia la **mancata compiuta motivazione circa il completo dossier documentale difensivo** che era stato prodotto a fronte dei recuperi eseguiti mediante le indagini finanziarie.

Deve dirsi che la sentenza in commento esegue anche un interessante *excursus* circa l'obbligatorietà o meno del contraddittorio preventivo, argomento che però nel frattempo è stato interessato dall'importante modifica normativa che lo ha reso, di fatto, generalizzato.

Ad ogni buon conto i Supremi Giudici **ribadiscono gli assunti che ormai governano tale istituto**, evidenziando come:

- in presenza di un PVC, “il dialogo” con l’Amministrazione finanziaria **è di fatto garantito dalla possibilità per il contribuente di produrre**, nei canonici 60 giorni di “fermo” dell’azione accertatrice, **proprie motivazioni difensive**. Sul punto è bene rammentare che la produzione di memorie difensive non è un obbligo, così come la tempistica al riguardo prevista è di tipo “ordinatorio”, nel senso che nulla vieta che le memorie siano prodotte anche successivamente a tale periodo (assumendosi però il rischio che nel frattempo l’ufficio competente decida di procedere all’emanazione dell’accertamento). Dopo di che **non vi è un obbligo di “convocazione” del contribuente**, posto che sarà sul

piano documentale che il contraddittorio troverà esplicitazione (in ciò potendosi intuire che sussiste in capo all'Amministrazione finanziaria l'onere motivazionale di esplicitare le ragioni del mancato accoglimento delle tesi di parte esposte nelle memorie illustrate);

- deve comunque soddisfarsi la c.d. **“prova di resistenza”**, non potendosi proporre delle motivazioni meramente pretestuose, essendo invece necessario dimostrare che *“la celebrazione del contraddittorio avrebbe potuto comportare un risultato diverso* (cfr. Corte di Giustizia UE, 3 luglio 2014, in causa C-129 e c-130/13, Kaino International Logistics)”. Sul punto è bene sottolineare che a seguito dell'estensione generalizzata del contraddittorio preventivo, salvo alcune casistiche espressamente previste dal legislatore, ormai il soddisfacimento della prova di resistenza caratterizza sia i tributi armonizzati che non.

Accantonata tale dogliananza, la Suprema Corte si concentra poi con attenzione sull'ulteriore eccezione mossa, atteso che il contribuente ha evidenziato come il secondo giudice di merito non abbia affatto analizzato nel dettaglio, e dunque motivato in sentenza, circa le **compiute prove analitiche prodotte a fronte dei rilievi emergenti dall'indagine finanziaria svolta**.

Sul punto è ferma la posizione assunta dai giudici di piazza Cavour, che nell'accogliere l'eccezione di parte e cassare la sentenza impugnata, evidenziano come:

- non vi è dubbio che in materia di indagini finanziarie si sia in presenza di una **presunzione legale relativa**, posto che la norma consente di eseguire potenziali recuperi impositivi in riferimento alle movimentazioni non giustificate;
- al contribuente è concessa la prova contraria, **che deve essere analitica e non generica** o per ammontari complessivi, ma riguardare le singole movimentazioni e dimostrare che le stesse, alternativamente, o sono riconducibili ad accadimenti che hanno già influenzato la determinazione del reddito del contribuente ovvero sono totalmente estranei allo stesso;
- la corte di merito interpellata non può limitarsi ad un giudizio sommario, sulla base di una sorta di valutazione complessiva della posizione del contribuente, **ma deve eseguire un esame analitico degli elementi probatori eventualmente allegati dalla parte a propria difesa**. In particolare, così si esprimono i Supremi Giudici: *“era a questo punto necessario che il giudice regionale, a fronte degli elementi addotti dalla contribuente a confutazione delle prove legali acquisite nell'accertamento, analizzasse la prova contraria”*.

Trattasi, senza dubbio, di conclusioni oltremodo interessanti, soprattutto laddove i rilievi operati dai verbalizzanti siano sin troppo formalistici.

Fatta eccezione per le ipotesi dei conti correnti dedicati all'attività svolta, infatti, dove necessariamente deve (o quantomeno dovrebbe), esservi una **perfetta riconciliazione delle movimentazioni agli accadimenti contabili**, nelle altre tipologie di rapporti finanziari spesso si incrociano **movimentazioni che hanno origini e ragioni diverse, che devono essere**

correttamente interpretate.

Si pensi, ad esempio, agli apporti dei familiari in connessione a specifici accadimenti ovvero alla gestione dei contribuenti “semplificati” o “forfettari”, che utilizzano solitamente **conti promiscui**, ossia destinati anche alla vita quotidiana.

Tali contribuenti, peraltro, non hanno obblighi specifici e quindi ben potrebbe accadere che decidano di **trattenere il contante fatturato nell'arco di due settimane**, per poi magari procedere ad un **versamento solo parziale**.

In tali ipotesi la singola movimentazione, a maggior ragione in considerazione dell'approdo della Cassazione dianzi commentato, **ben potrà essere giustificata in maniera presuntiva appunto illustrando i diversi incassi precedenti e il ragionevole trattenimento di importi destinati alla vita quotidiana**: sarà poi compito del giudice di merito apprezzare, o meno, la validità della tesi difensiva addotta.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Badwill, avanzo di fusione da annullamento e neutralità fiscale

di Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione

CRISI D'IMPRESA E OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Dal punto di vista contabile, come chiaramente rappresentato nel **Principio contabile Oic 4**, l'emersione di un **avanzo da annullamento** in occasione di una **fusione per incorporazione** può essere in astratto ascrivibile al concorso di **diversi fatti e circostanze**.

Fra queste, vi è l'ipotesi in cui l'acquisto della partecipazione nella società incorporata sia stato effettuato nella consapevolezza che si dovranno sostenere **oneri o perdite per la ristrutturazione** del *business* dell'impresa controllata-incorporata, o comunque in ragione del fatto che a detta società viene associato dall'incorporante **un avviamento negativo (il badwill)**; similmente, l'emersione di una differenza positiva di fusione (l'avanzo di annullamento) potrebbe essere riferita al fatto che il **patrimonio netto contabile della incorporata è sovrastimato** a causa della mancata iscrizione, o della sottostima, di alcune **passività potenziali** o di rischi che meriterebbero di essere invece rappresentati in bilancio mediante l'iscrizione di un fondo spese e rischi futuri.

Al ricorrere di queste ipotesi, l'Oic 4 prescrive che l'ammontare dell'avanzo di fusione da annullamento che è rappresentativo del **valore attuale degli oneri o delle perdite future**, come pure del **badwill associato al business della incorporata**, o infine del **sottodimensionamento delle passività** potenziali nel bilancio della stessa incorporata, venga rilevato in un **apposito fondo rischi** – denominato, ad esempio, “**Fondo rischi per oneri e perdite da fusione**” – destinato ad essere utilizzato nei successivi esercizi al verificarsi degli oneri, delle perdite o delle passività potenziali identificate.

L'utilizzo di tale fondo per oneri futuri, quindi, potrà avvenire nel momento in cui gli oneri o le perdite si manifesteranno, oppure mediante il suo *reversal* qualora il fondo si mostri **esuberante rispetto all'andamento reale** della gestione del *business* incorporato.

A fronte di questo inquadramento contabile, si può porre il tema del **riflesso fiscale**, in altri termini di quale sia il trattamento ai fini delle imposte sul reddito (Ires ed Irap) degli **utilizzi del Fondo rischi e oneri** formato in sede di **allocazione dell'avanzo di fusione**, sia quando gli

utilizzi avvengano a fronte della **manifestazione degli eventi di gestione avversi (le spese o le perdite)** e sia quando essi riflettano il **reversal a conto economico** della parte di fondo risultata alla prova dei fatti esuberante.

La **neutralità fiscale della fusione** prescritta dall'[articolo 172 Tuir](#), ai sensi del quale detta operazione non costituisce di per sé un fatto generatore di redditi o di perdite, e né realizzo di plusvalenze o minusvalenze, conduce alla conclusione secondo cui **gli utilizzi del fondo** del passivo formato con l'allocazione dell'avanzo di fusione debbano essere **privi di effetti ai fini delle imposte sul reddito**, e ciò **in tutte le circostanze**, ovvero quando essi dovessero interessare il conto economico della società a fronte di una tecnica di **utilizzo “indiretto” del fondo** in presenza della manifestazione dell'onere o della spesa, così come laddove il fondo sia utilizzato a **generica riduzione delle perdite** sofferte dal *business* incorporato (come nel caso del *badwill*) e infine anche nel caso del **riversamento a conto economico** per via dell'esuberanza del fondo.

Questa equilibrata soluzione ha anche trovato il conforto in giurisprudenza (**Cassazione, n. 15757/2020**), proprio in relazione al caso di un fondo formato in sede di **allocazione dell'avanzo di fusione da annullamento** al fine di fronteggiare il **prevedibile andamento economico negativo del business** incorporato, poi utilizzato nell'esercizio successivo mediante l'imputazione al conto economico di periodo.

Pertanto, i **costi contabilizzati** dalla società conservano la loro **deducibilità fiscale** a prescindere dalla imputazione del fondo formato dall'allocazione dell'avanzo di fusione, mentre il **provento rilevato a conto economico** per via dell'utilizzo del fondo in questione si conferma **“irrilevante sotto il profilo fiscale”** legittimando perciò la società ad operare una **corrispondente variazione in diminuzione** della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Individuazione della residenza fiscale di un cittadino svizzero

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

Scopri di più >

Come noto, sia per le **persone fisiche** che per le **persone giuridiche**, con il termine **esterovestizione** si intende normalmente quel fenomeno in cui si realizza una **dissociazione tra residenza reale** (es. Italia) e **residenza fittizia** (all'estero, generalmente in un Paese a **bassa fiscalità**), con il precipuo scopo di **evadere le imposte** e ottenere, simmetricamente, un **indebito risparmio d'imposta**.

Analizziamo, anzitutto, la normativa sostanziale di riferimento evidenziando che, a **livello domestico** l'[articolo 2 Tuir](#) prevede che un **soggetto passivo è residente in Italia** se, per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni o 184 in caso di anno bisestile):

- è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente;
- ha il **domicilio nel territorio dello Stato**, definito come la sede **principale degli affari e interessi** ([articolo 43, comma 1, cod. civ.](#));
- ha stabilito la propria residenza nel territorio dello Stato, identificabile come la **dimora abituale** del soggetto ([articolo 43, comma 2, cod. civ.](#)).

Un aspetto **dirimente** per **individuare la residenza fiscale della persona fisica** è sicuramente quello riferito all'individuazione del luogo dove la **persona fisica** ha la propria **dimora abituale**, ossia dove ha **localizzato le proprie relazioni personali**.

A tale fine, il **domicilio di una persona fisica** ex [articolo 43 cod. civ.](#) viene definito come “**la sede principale degli affari ed interessi**” valutando sia i **rapporti di natura patrimoniale ed economica**, sia quelli morali, sociali e familiari.

Il nostro ordinamento tributario stabilisce anche una “**presunzione legale relativa**” la quale prevede **l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente** il quale, se ha stabilito la residenza in Paesi a fiscalità privilegiata deve dimostrare, con **elementi di effettività sostanziale**, che ha trasferito la **residenza fiscale all'estero**.

In merito, per **espressa disposizione normativa** ([articolo 2, comma 2-bis, Tuir](#)), si considerano altresì **residenti, salvo prova contraria**, quei cittadini italiani **cancellati dalle anagrafi della popolazione residente, iscritti all'Aire, che si sono trasferiti in paradisi fiscali** (D.M. 04.05.1999).

Di contro, in **ambito convenzionale**, l'articolo 4 paragrafo 2, del modello Ocse di convenzione prevede che, in **caso di conflitto tra Stati circa la residenza fiscale di una persona fisica**, il potere impositivo spetti preliminarmente allo Stato ove il soggetto abbia una **abitazione permanente**, in subordine a quello in cui abbia il proprio **centro di interessi vitali**, e ancora in subordine a quello in cui esso abbia una **dimora abituale**.

Circa la **presunta esterovestizione di un cittadino svizzero**, si citano gli spunti interpretativi forniti dalla **suprema Corte di cassazione**, con l'ordinanza **n. 18009 del 06.06.2022**, con la quale gli Ermellini hanno rigettato il ricorso proposto da parte dell'Agenzia delle entrate, che **aveva contestato la residenza fiscale in Svizzera** da parte di un cittadino iscritto all'AIRE.

La difesa del contribuente **evidenziava che la persona fisica**, conformemente ai criteri indicati nella [circolare 140/E/1999](#), aveva dimostrato di essere:

- **effettivamente residente in Svizzera dal 1997;**
- **iscritto all'Aire dal 1998, unitamente a moglie e figlio;**
- **titolare del mutuo stipulato per l'acquisto dell'abitazione in Svizzera;**
- **titolare di più utenze domestiche (elettricità, gasolio, telefono, acqua, televisione).**

Inoltre, è emerso che il figlio del contribuente **frequentava l'Università di Zurigo** e la moglie **lavorava in una scuola di Lugano**.

In buona sostanza, il fatto che egli **lavorasse presso una società con sede in Italia** non avrebbe avuto particolare rilevanza **ai fini della corretta individuazione della residenza fiscale**.

In merito, giova ricordare che proprio la [circolare 140/E/1999](#) ha tracciato, a titolo esemplificativo, alcuni elementi idonei a fornire idonea prova contraria che consente di **superare la presunzione legale relativa prevista dall'[articolo 2, comma 2-bis, Tuir](#)** e, segnatamente:

- la sussistenza della **dimora abituale** nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale sia dell'eventuale nucleo familiare;
- **l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione** del Paese estero;
- lo svolgimento di un **rapporto lavorativo a carattere continuativo**, stipulato nello stesso Paese estero ovvero l'esercizio di **una qualunque attività economica con carattere di stabilità**;
- la **stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali**, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione;

- la **movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie** nel Paese estero da e per l'Italia;
- la **stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali**, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione;
- le **fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari**, pagati nel Paese estero;
- la **movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro** o di altre attività finanziarie nel Paese estero e da e per l'Italia;
- l'**eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese d'immigrazione**;
- l'**assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia** o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, etc.;
- la **mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo**.

Tutto ciò premesso, i giudici di Piazza Cavour hanno **pienamente condiviso**, anche in sede di legittimità, la decisione del giudice di merito, rilevando che il contribuente ha “**esaurientemente adempiuto all'onere probatorio posto a suo carico**”.

Nello specifico, il giudice del gravame, dopo avere peraltro richiamato proprio la [circolare 140/E/1999](#), ha ritenuto **non fittizio il trasferimento della residenza all'estero**.

Secondo la costante elaborazione giurisprudenziale espressa *in apicibus*, il **domicilio della persona fisica** viene confermato come **la sede principale degli affari ed interessi economici** nonché delle **relazioni personali**, come desumibile da elementi presuntivi (cfr. *ex multis* [Corte di cassazione, sentenza n. 21694 del 08.10.2020](#), Corte di cassazione, sentenza n. 14434 del 15.06.2010; Corte di cassazione, sentenza n. 13803 del 07.11.2001).

Quindi, il **concepto di domicilio** va valutato in relazione al **luogo in cui la persona intrattiene sia rapporti di natura personale, che quelli economici** (cfr. Corte di cassazione SS.UU., sentenza n. 25275 del 29.11.2006 e Corte di cassazione, sentenza n. 14240 del 14.05.2021), dovendo il concetto di interessi, in contrapposizione a quello di affari, **intendersi comprensivo anche degli interessi personali** (cfr. [Corte di cassazione, sentenza n. 6081 del 01.03.2019](#); Corte di cassazione, sentenza n. 29576 del 29.12.2011).

In definitiva, nel caso di specie, il giudice di merito ha **negato che possa attribuirsi al contribuente un domicilio in Italia**, adeguatamente **soppesando i vari elementi dedotti e provati dal ricorrente ai fini della residenza**.

Questi ultimi sono riferiti alla **sfera personale e familiare del soggetto passivo** evidenziando, alla loro luce, che da molti anni la persona fisica ha **stabilito il proprio centro di interessi vitali in Svizzera, unitamente al proprio nucleo familiare**.